

El propósito de este documento es proporcionar al estudiante de auditoría una orientación básica para la aplicación práctica de los conocimientos teóricos que ha adquirido en el transcurso de su estudios en esa especialidad, concretamente en lo que corresponde a la recopilación de la evidencia (trabajo de campo) necesario para que el auditorio pueda emitir su criterio en relación con el examen de los estados financieros de una empresa.

Para ello de plantear adelante, los informes financiero-contables de una empresa, que si bien es ficticia, perfectamente puede tomarse como real, con el fin de que el estudiante desarrolle el trabajo de auditoría, contemplando eventos que le permitan conocer, en forma adecuada, los procedimientos y prácticas de uso general en el proceso de revisión.

La información que se suministra en este texto para que tal propósito pueda llevarse a su término, consiste en los estados financieros, los detalles de cuentas, el cuestionario de control interno y los programa de auditoría.

En el primer tema, se enmarcan las condiciones precisas en que deberá desarrollarse el trabajo, mediante una descripción de este e instrucciones generales. En el segundo tema se describe la empresa que se va a examinar, se detallan los estados financieros, la composición de las cuentas y se da inicio al proceso de auditoría.

En los siguientes doce temas, se trata de manera específica la forma en que debe conducirse la elaboración de los papeles para cada sección del balance.

El cuestionario de control interno y el programa de trabajo de auditoría se incluyen como apéndice, con la idea de que el estudiante los desprenda (las hojas vienen perforadas) y los adjunte a su trabajo práctico, conforme sea necesario, según las indicaciones que se darán en cada tema.

Conviene aclarar que el cuestionario de control interno y el programa de trabajo que se presentan, son de carácter general, y pueden ser ampliados o modificados conforme a las necesidades concretas en la atención de cada caso particular. No debe entenderse en forma alguna que esto sean exhaustivos, dado que las características propias de cada entidad sujeta a revisión condiciona el contenido del programa de trabajo y los controles particulares que se deben establecer.

Loa documentos constituyen una orientación suficiente para proporcionar al estudiante los elementos fundamentales que deberá considerar en la ejecución del proceso de auditoría.

La documentación, como se dijo anteriormente, incluyen hojas desprendibles, con el ánimo de que el estudiante pueda utilizar, en forma directa, aquellas que sean necesarias para complementar el trabajo que le corresponde presentar en las materias de auditoría II y auditoría III.

Es ideal, para el desarrollo de los papeles de trabajo, la guía del pro-tutor, con el propósito de lograr el mejor aprovechamiento del material. Sin embargo, este texto se ha diseñado de forma tal que incluso sin una participación directa de instructores podrá lograrse en forma adecuada su aprovechamiento de este.

El tutor deberá elegir las pruebas y los procedimientos que considera más importantes y complejos, de tal manera que dará indicaciones generales al estudiante para que desarrolle, por su propia cuenta, los demás

El trabajo que debe realizar el estudiante, asegurará la aplicación de las destrezas necesarias en la utilización de las siguientes herramientas:

- Cuestionario de control interno (**apéndice 1**)
- Programa de auditoría (**apéndice 2**)
- Elaboración de papeles de trabajo
- Desarrollo de pruebas de auditoría
- Elaboración del archivo de administración
- Elaboración del archivo permanente.
- Uso de símbolos convencionales, cruces de información, asientos de ajuste, asientos de reclamación, codificación de papeles de trabajo y demás aspectos necesarios para lograr su adecuado ordenamiento y comprensión.

Contenido

OBJETIVOS GENERALES

TEMA I. INSTRUCCIONES GENERALES

1. Conocimientos teóricos previos

2. Descripción del proceso de auditoría y del trabajo que se va a desarrollar
3. Metodología para la ejecución del trabajo
4. Conceptos e instrucciones básicas para el desarrollo del trabajo
5. Archivos de auditoría

TEMA II. INFORMACIÓN RELATIVA AL CASO PRÁCTICO

1. Descripción de la empresa que se va a someter a una auditoría
2. Balance de situación de la empresa
3. Estado de resultados de la empresa
4. Detalle de la composición de cuentas y subcuentas
5. Inicio de la auditoría

TEMA III. AUDITORIA DE LOS FONDOS DE EFECTIVO

Objetivos

1. Condiciones particulares de la cuenta
2. Elaboración de la sumaria de efectivo
3. Uso del programa de auditoría para efectivo
4. Aplicación de arqueos de caja
5. Confeción de las conciliaciones bancarias
6. Realización de la prueba de ingresos
7. Realización de la prueba de egresos
8. Consideraciones relativas al cierre de cédulas

TEMA IV. AUDITORIA DE LAS INVERSIONES

Objetivos

1. Condiciones particulares de la cuenta
2. Elaboración de la suma de inversiones
3. Uso del programa de auditoría para las inversiones
4. Aplicación del arqueo e inspección física de valores
5. Confeción de la cédula analítica de inversiones
6. Cálculo de intereses
7. Consideraciones relativas al cierre de la sumaría

TEMA V. AUDITORIA DE LAS CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR

Objetivos

1. Condiciones particulares de las cuentas
2. Elaboración de la sumaria de cuentas y documento por cobrar
3. Uso del programa de auditoría
4. Análisis de antigüedad de saldos

5. Circularización de saldos
6. Análisis de cobrabilidad
7. Análisis de garantías
8. Aplicación del arqueo de garantías
9. Consideraciones relativas al cierre de las cédulas

TEMA VI AUDITORIA DE INVENTARIOS

Objetivos

1. Condiciones particulares de la cuenta
2. Elaboración de la sumaría de inventarios
3. Uso del programa de auditoría para los inventarios
4. Observaciones sobre la toma de inventarios
5. Ejecución del recuento físico
6. Valoración de los inventarios
7. Verificación de los principios contables
8. Inspección del certificado de propiedad
9. Elaboración del corte de compras y ventas
10. Consideraciones relativas al cierre de la sumaria

TEMA VII. AUDITORIA DE LOS GASTOS PREPAGADOS

Objetivos

1. Condiciones particulares de la cuenta
2. Elaboración de la sumaria de gastos pagados por anticipado
3. Uso del programa de auditoría para los gastos pagados por anticipado
4. Análisis de la partidas de gastos
5. Inspección de documentos de respaldo
6. Análisis de amortizaciones
7. Consideraciones relativas al cierre de cédulas

TEMA VIII. AUDITORIA DE LOS ACTIVOS FIJOS Y GASTOS RELACIONADOS

Objetivos

1. Condiciones particulares de la cuenta
2. Elaboración de la sumaria de los activos fijos
3. Uso del programa de auditoría para activos fijos
4. Revisión de los documentos de propiedad

5. Revisión de registros de años anteriores
6. Análisis de adiciones y retiros
7. Verificación de depreciaciones
8. Consideraciones relativas al cierre de la sumaria

TEMA IX. AUDITORIA DE OTROS ACTIVOS

Objetivos

1. Condiciones particulares de la cuenta
2. Elaboración de la sumaria de otros activos
3. Uso del programa de auditoría para otros activos
4. Confección de cédula analíticas por partidas
5. Verificación de documentos y autorizaciones
6. Consideraciones relativas al cierre de la sumaria

TEMA X. AUDITORIA DE LOS PASIVOS CIRCULANTES Y GASTOS RELACIONADOS

Objetivos

1. Condiciones particulares de la cuenta
2. Elaboración de la sumaria de cuentas y documentos por pagar
3. Uso del programa de auditoría para pasivos circulantes
4. Confirmación de saldos
5. Análisis de subcuentas
6. Cálculo de intereses
7. Análisis de documentación comprobatoria y autorizaciones
8. Consideraciones relativas al cierre de la sumaria

TEMA XI. AUDITORIA DE LOS PASIVOS DE LARGO PLAZO

Objetivos

1. Condiciones particulares de la cuenta
2. Elaboración de la sumaria de pasivos a largo plazo
3. Uso del programa de auditoría para pasivos a largo plazo
4. Confección de cédulas analíticas
5. Cálculo de intereses
6. Análisis de documentación y autorizaciones
7. Consideraciones relativas al cierre de la sumaria

TEMA XII. AUDITORIA DEL CAPITAL CONTABLE

Objetivos

1. Condiciones particulares de la cuenta
2. Elaboración de la sumaria de capital contable
3. Uso del programa de auditoría para capital contable
4. Confección de la cédula analíticas por partidas
5. Análisis de las utilidades retenidas
6. Consideraciones relativas al cierre de la sumaria

TEMA XIII. AUDITORIA DE INGRESOS, GASTOS Y NOMINA

Objetivos

1. Condiciones particulares de la cuenta
2. Elaboración de la sumaria de ingresos y gastos
3. Uso del programa de auditoría para los ingresos y gastos
4. Análisis de partidas extraordinaria o importantes
5. Confección de la cédula analítica de ingresos
6. Confección de la cédula analítica de gastos
7. Análisis de gastos de nómina
8. Consideraciones relativas al cierre de la sumaria

TEMA XIV. TERMINACIÓN DE LA AUDITORIA

Objetivos

1. Pases y cruces de información entre papeles de trabajo
2. Cierre general de sumarias
3. Transcripción de los estados financieros
4. Discusión del control interno y asientos de ajuste
5. Preparación del informe

APENDICES

Apéndice 1

EL CUESTIONAMIENTO DE CONTROL INTERNO

Apéndice 2

PROGRAMA DE AUDITORIA

ANEXOS

ANEXO 1

TERMINOLOGIA EMPLEADA EN EL TEXTO PARA UBICAR LAS POSICIONES REQUERIDAS EN LA ELABORACIÓN DE LAS SUMARIAS

ANEXO 2

REPRESENTACIONES INTERNACIONALES S.A., SUMARIA DE CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR AL 30 DE SEPTIEMBRE DE 1993

ANEXO 3

COMPAÑÍA COMERCIAL EL MODELO. SUMARIA DE...AL 30 DE SEPTIEMBRE DE 1993

ANEXO 4

COMPAÑÍA COMERCIAL EL MODELO. SECCION DE EFECTIVO .ARQUEO DE CAJA CHICA

ANEXO 5

COMPAÑÍA COMERCIAL MODELOS SECCIÓN DE CUENTAS Y DOCUMENTACION POR COBRAR. CIRCULACION DE SALDOS

ANEXO 6

COMPAÑÍA COMERCIAL EL MODELO. SECCION CUENTA Y DOCUMENTOS POR COBRAR. CEDULA ANALISIS DE ANTIGÜEDAD DE SALDO

ANEXO 7

COMPAÑÍA COMERCIAL EL MODELO. SUMARIA DE ACTIVOS FIJOS AL 30 DE SEPTIEMBRE DE 1993

ANEXO 8

HOJA DE ANALISIS DE TIEMPO

El propósito general que persigue este texto es proporcionar al estudiante una guía práctica que le permita iniciarse en el entrenamiento que se requiere para la ejecución del trabajo de campo de auditoría. De tal manera que los objetivos se van a lograr en forma secuencial a medida que se desarrolla dicho trabajo.

El estudiante, al finalizar la lectura de todo el texto, estará en capacidades de:

- ▲ Realizar el planeamiento para ejecutar una auditoría externa.

- ▲ Organizar la documentación recopilada en el examen de auditoría externa, de forma tal que proporcione la evidencia necesaria para la emisión del informe de auditoría.
- ▲ Evaluar el control interno existente y la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- ▲ Aplicar, en forma correcta, las normas y procedimientos de auditoría.
- ▲ Juzgar, de conformidad con los principios de contabilidad, generalmente aceptados, la presentación del balance general, del estado de resultados y el estado de cambios en la posición financiera, de la empresa sujeta a examen.
- ▲ Preparar los informes de auditoría y proponer, su fuere necesario, recomendaciones que permitan mejorar el control interno y los procedimientos de registros.
- ▲ Analizar, con el cliente¹, las propuestas que resulten del examen.

¹ Por cliente se entiende la persona o persona designadas por la empresa que contrata la auditoría.

TEMA I

Instrucciones Generales

Denomina “papeles de trabajo” al conjunto de documentos que integran la información recopilada durante la realización de la auditoría independiente, relativa a la empresa, sus estados financieros, procedimientos de trabajo, conclusiones, etc. Esta información recabada servirá como constancia de que se han seguido las normas de auditoría y como evidencia respecto a los procedimientos utilizados en el trabajo.

El desarrollo adecuado de los papeles de trabajo en auditoría es de fundamental importancia, sobre todo si se considera que a partir de ellos el profesional adquiere la evidencia necesaria acerca de la situación contable-financiera de una determinada entidad, situación sobre la cual se apoyará para emitir su dictamen de los estados financieros.

Por la importancia que no tienen los papeles de trabajo de auditoría, es preciso que la evidencia obtenida mediante documentos, testimonios u observación, en respaldo del trabajo de auditoría, esté dispuesta en formar ordenada y perfectamente comprensible, para lo cual deben seguirse procedimientos de trabajo estandarizados, cuyo estudio es el propósito del caso que se desarrollará en capítulos posteriores.

1. CONOCIMIENTOS TEORICOS PREVIOS

Tratándose de un ejercicio práctico, es imprescindible que el estudiante domine los conceptos teóricos necesarios que implica la revisión financiero contable de una empresa, mediante la elaboración de los papeles de trabajo.

En forma concreta, el estudiante deberá tener un amplio conocimiento de los siguientes aspectos:

- La teoría sobre auditoría, que tomará como referencia el libro denominado Principios Básicos de Auditoria, de Arthur W. Colmes, aunque es posible considerar otras fuentes.
- El conocimiento y la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, así como el registro contable de las transacciones de una empresa y la correcta interpretación de los informes resultantes de ese proceso de registro.
- La contabilidad de costos.
- Las matemáticas financieras en las cuales deben hacerse referencia a operaciones con intereses y descuentos.
- Las finanzas, principalmente los aspectos relativos a elaboración y análisis de razones financieras, transacciones con valores bursátiles, negociación de acciones, operaciones crediticias, operaciones de redescuentos, proyecciones y análisis financieros, etc.
- Los principios generalmente de administración y las funciones administrativas.
- Los elementos de la legislación mercantil.

Se hace énfasis en que la idea fundamental de este texto es suministrar al estudiante un ejemplo que lo oriente en el desarrollo práctico de una auditoría. Por ello, no se incluye el tratamiento de aspectos teóricos, salvo algunos pocos conceptos que se ha considerado necesario para un mejor aprovechamiento del curso. Se da como un hecho que el estudiante maneja a cabalidad las materias necesarias para incursionar en el campo de la auditoría y bajo esa premisa se ha elaborado el material que se presenta.

2. DESCRIPCION DEL PROCESO DE AUDITORIA Y DEL TRABAJO QUE SE VA A DESARROLLAR

El trabajo de auditoría externa se inicia en el momento mismo en que surge la posibilidad de presentar una oferta de servicios a un cliente.

Se dice posibilidad, en vista de que como se verá adelante, es posible que aun cuando una entidad solicite la oferta de servicios, el auditor podría optar por no aceptar la ejecución de un trabajo, si las condiciones o circunstancias en que deba realizar las labores no son adecuadas o si prevé que no será posible la aplicación correcta de las normas y procedimientos de auditoría.

En todo caso, una vez que surge la oportunidad de ofrecer servicios a un cliente, y se parte de la premisa de que se va a realizar el trabajo, la actuación del auditor externo estará enmarcada por las siguientes actividades:

- Visita previa a la empresa y análisis de transacciones
- Estimación de honorarios y preparación de la oferta
- Contratación de servicios
- Inicio del trabajo
- Planeamiento de la auditoría
- Trabajo de campo de auditoría
- Resumen del trabajo de campo de auditoría
- Borrador del informe para el cliente
- Informe final de auditoría para el cliente

Antes de la presentación de la oferta de servicios, es necesario que el auditor realice una visita a su futuro cliente, con el fin de revisar algunos aspectos importantes para definir los términos de su participación. En esa visita, deberá sostener una entrevista con el personal de la empresa autorizado para tal efecto y que tenga el conocimiento necesario para brindar la información que se le requiera.

El auditor deberá obtener información general relativa a los siguientes aspectos: el giro del negocio, la cantidad de personal a su servicio, el tipo y la cantidad de transacciones mercantiles-contables que realiza, los estados financieros, aclaración de las cuentas contables que fueren necesarias, la existencia de oficinas descentralizadas, la revisión superficial de los libros de contabilidad debidamente legalizados por Tributación Directa, registros contables mensuales y cualquier otra información que se considere necesaria para lograr un adecuado conocimiento de la empresa.

Se definirá claramente el alcance del trabajo y el tipo de servicios que requiere el cliente, el período que se va a revisar, así como aspectos relativos a la disponibilidad de instalaciones físicas y de equipo para los auditores.

▪ **Estimación de honorarios y preparación de la oferta**

Con base en los datos reunidos en la visita previa a la formalización de la oferta, el auditor deberá hacer una estimación de las horas hombre que ocupará para realizar el trabajo y de esta manera se definirá el monto de los honorarios que debe cobrar.

El presupuesto de horas-hombres deberá conservarse con el propósito de verificar la ejecución real, según se explicará adelante. (Debemos recordar que el precio convenido no se puede modificar, solamente se utiliza como estadística para futuros presupuestos.)

Una vez definido estos aspectos, se procede a elaborar la oferta de servicios, teniendo especial cuidado en determinar claramente las condiciones relativas a la cobertura y la calidad del servicio que se ofrecerá.

Si se detectan limitaciones, el auditor deberá analizarlas en toda su extensión, para definir si es posible realizar su trabajo siguiendo las normas de auditoría. En caso de que estas últimas no puedan aplicarse, deberá rechazar el trabajo, o bien definir con toda claridad el tipo de servicio que se puede ofrecer en las circunstancias.

▪ **Contratación de servicios**

Una vez que el cliente haya aprobado la oferta de servicios, es conveniente confeccionar un contrato, que contendrá las obligaciones de cada una de las partes, así como los derechos y otros elementos que se consideren necesarios para aclarar los términos de la presentación del servicio y su retribución.

▪ **Inicio del trabajo**

La modalidad para la presentación de servicios puede ser mediante revisiones parciales o una revisión única al cierre del período.

Las revisiones parciales consisten en visitas que pueden ser bimensuales, trimestrales, cuatrimestrales u otro período que se convenga con el cliente, en las cuales el auditor aplica el cuestionario de control interno y realiza exámenes sobre algunas cuentas que se seleccionan utilizando su criterio, con el fin de adelantar el trabajo de revisión al cierre del período fiscal. Por cada una de esas visitas deberá emitir un informe que se denomina “carta de gerencia”, y contendrá una relación sumariada de los aspectos revisados, así como las recomendaciones que fueron necesarias.

Si no fuere posible realizar exámenes parciales, es conveniente, si las circunstancias lo permiten, realizar al menos una visita a la empresa antes de la revisión única, con el fin de hacer una evaluación profunda del sistema de control interno en operación, que contribuya a definir la profundidad con que deban realizarse las pruebas de auditorías.

Esta visita permitirá examinar otros aspectos, tales como actas del comité directivo, reglamentos, disposiciones, registros contables, entre otros, que pueden dar pie a correcciones con el fin de que al cierre del ejercicio se disponga de estados financieros representativos.

▪ **Planeamiento de la auditoría**

En esta actividad el auditor deberá diseñar en sus propias oficinas, si es posible, las cédulas de trabajo con la información proveniente de los estados financieros, que será sometida a revisión.

También, el auditor deberá definir la amplitud de las pruebas que se van a realizar, así como los criterios y los métodos que se utilizarán en la selección de las muestras, preparará el programa de auditoría específico para el caso, asignará el personal responsable de la ejecución del trabajo y tomará las medidas para la disposición del tiempo que requiere el servicio que va a presentar.

- **Trabajo de campo de auditoría**

Esta actividad corresponde a la realización de las pruebas y exámenes, definidos conforme al programa de auditoría que se va a aplicar en el caso específico, según se explica en el desarrollo del texto.

- **Resumen del trabajo de campo de auditoría**

Una vez que finalice el trabajo de campo de auditoría, debe confeccionarse el resumen de las principales observaciones de control interno, de los asientos de ajuste y reclasificación y posteriormente los estados financieros.

Esta información sirve de base para la elaboración de los informes de auditoría al cliente.

- **Borrador del informe para el cliente**

El informe de auditoría que se prepara para el cliente deberá contener los siguientes elementos:

- Nota de presentación
- Dictamen del auditor
- Estados financieros auditados
- Notas a los estados financieros
- Carta de gerencia (recomendaciones)

El informe deberá analizarse con el cliente o su representante, con el fin de que este conozca las observaciones respecto de los asientos de ajuste o reclasificación que se hubieren detectado, así como las relativas a las recomendaciones de control interno o de operación.

El propósito de este análisis es convenir con el cliente la necesidad o posibilidad de aplicar los asientos detectados y de implantar las recomendaciones que se hubieren planteado, ya que pueden existir razones debidamente justificadas para no aplicar las recomendaciones del auditor. Si no fuere este el caso, y no hay anuencia del cliente para aplicar las correcciones, podría ser necesario modificar la opinión del auditor.

También, el análisis es para determinar si las recomendaciones de control interno y otras que surgen del trabajo pueden ser llevadas a la práctica, en las condiciones particulares del trabajo del cliente.

Una vez que concluye el análisis del informe con el cliente, se realizan las modificaciones que fueren del caso (siempre que no impliquen variación del criterio del auditor), y se prepara el informe final.

3. METODOLOGIA PARA EJECUCION DEL TRABAJO

El ejercicio que se da para que el estudiante inicie la práctica de la auditoría externa, se orientará de acuerdo con las indicaciones que se incluyen a continuación:

- En primera instancia, se presenta una descripción de la empresa sujeta a revisión, así como de los estados financieros y detalles de cuentas. El estudiante deberá familiarizarse con la situación, con el fin de que logre el máximo aprovechamientos del trabajo.
- En los apéndices, se incluye un cuestionario de control interno, que servirá como guía al estudiante, lo mismo que el programa de auditoría. El uso de tales documentos se explica adelante.
- En cada uno de los temas relativos a la ejecución de la auditoría, se detallan las instrucciones que deberá seguir el estudiante para desarrollar los papeles de trabajo. Es conveniente que una vez finalizado cada uno de esos temas, el estudiante someta a revisión parcial su trabajo (al profesor-tutor), con el fin de que realice las correcciones y aclaraciones que fueren necesarias en forma oportuna.
- Los estudiantes que cursen Auditoria II, deberán preparar los papeles de trabajo relativos a las cuentas de activo, únicamente. Los que corresponden a la revisión de pasivos, patrimonios, cuentas de ingresos y gastos, se realizarán en el curso de Auditoria III.
- Para realizar el trabajo, el estudiante deberá disponer, desde el inicio, de los siguientes materiales:

Hojas columnares de 8 columnas

Hojas columnares de 6 columnas

Hojas columnares de 3 columnas

Hojas con rayado común

Lápiz

Lápiz bicolor (rojo-azul)

Calculadora

Un archivador para papeles tipo portafolio o “ampo”

Borrador

- Se incluye como **anexo 1** un modelo de hoja columnares y la denominación que se utilizará para cada parte de esta en el texto.

Es preciso que el estudiante se familiarice con ese modelo, en vista de que toda descripción para el uso de hojas columnares en la elaboración de las cédulas de trabajo, se refiere precisamente a ese formato.

- Se presentarán, también como modelos (**anexos del 2 al 7**), los formatos de algunas cédulas de trabajo (no relacionadas con el caso práctico del Tema II), las que tienen el propósito de servir como ilustración al estudiante.

El estudiante deberá completar las cédulas de trabajo con la información que se suministra en el Tema II respecto de los estados financieros y detalles de las cuentas contables, así como realizar toda otra labor necesaria para completar el análisis de cada una de las partidas contables que contienen las diferentes hojas de trabajo.

Todo el trabajo de auditoría se realiza preferentemente con lápiz, salvo indicación en contrario.

4. CONCEPTO E INSTRUCCIONES BASICAS PARA EL DESARROLLO DEL TRABAJO

Sin entrar en el desarrollo teórico, se resumirá algunos *conceptos* que se utilizan en este texto y cuya claridad es importante para comprender a cabalidad el trabajo de campo del auditor. De igual manera, se plantean algunas *instrucciones básicas* para el inicio del proyecto que se desarrollará en este curso.

Los conceptos e instrucciones a los cuales se refiere el párrafo anterior se citan seguidamente:

- **Normas y procedimientos de Auditoría**
 - Normas generales*
 - Normas relativas a la ejecución del trabajo*
 - Normas relativas al informe*
- **Simbología**
- **Ordenamiento e índice de los papeles de trabajo**
- **Tipos de cédulas o papeles de trabajo**
 - Cédulas resumen*
 - Cédulas de análisis*

Cédulas de ajuste y reclasificaciones
Cédulas de resumen de los libros de actas
Cédula de pendientes

■ **Formalismos de Identificación**

Codificación de las cédulas
Responsabilidad por la elaboración de las cédulas
Uso de símbolos
Identificación de deficiencia de control interno
Identificación de asientos de ajuste y reclasificación
Cruce de información entre cédulas
Control del programa de auditoría
Instrucciones para la aplicación del cuestionario de control interno
Instrucciones para el uso del programa de auditoría.

■ **Normas y procedimientos de Auditoría**

Para todos los efectos, cuando en este documento se mencionen las normas y procedimientos de auditoría, se hará referencia a las declaraciones que al respecto han sido emitidas por el Comité Ejecutivo de Normas de Auditoría de AICPA (American Institute Of Certified Public Accountants Inc.), SAS Nos. 1,4, 7 y 22, adoptadas y avaladas por el Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua.

Las normas de auditoría son parámetros que se utilizan con el fin de medir la calidad en la ejecución de las acciones inherentes al proceso de auditoría. Se relacionan, consecuencia, con la calidad profesional del auditor y con el juicio que ejerce en la ejecución de su examen y en la elaboración de su informe.

Los procedimientos de auditoría se refieren a los actos o acciones que se han de llevar a cabo en la ejecución de la auditoría.

Las normas de auditoría generalmente aceptadas, según lo indicado anteriormente, son las siguientes:

Normas generales

El examen debe ser llevado a cabo por una o más persona que tengan el entrenamiento técnico y la capacidad profesional como auditores.

En todos los asuntos relacionados con el trabajo encomendado, el o los auditores mantendrán una actitud mental independiente.

Se ejercitará el cuidado profesional en la ejecución del examen y en la preparación del informe.

Normas relativas a la ejecución del trabajo

El trabajo se planeará en forma adecuada, y se supervisará la labor de los ayudantes.

Deberán hacer un estudio y una evaluación del sistema de control interno existente como una base para confiar en él, y para determinar la extensión necesaria de las pruebas a las que deberán concretarse los procedimientos de auditoría.

Se obtendrá material de prueba suficiente y adecuada, por medio de la inscripción, la observación, la investigación la indagación y la confirmación, para tener las bases razonables y poder externar una opinión en relación con los estados financieros que se examinan.

Normas relativas al informe

El informe indicará si los estados financieros se presentan de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

El informe indicará si dichos principios se han seguido uniformemente en el período en estudio, en relación con el periodo precedente.

Las revelaciones informativas contenidas en los estados financieros deben considerarse como razonablemente adecuadas, a menos que en el informe se indique lo contrario.

El informe contendrá, ya sea una expresión de la opinión en relación con los estados financieros tomados en conjunto, o una aseveración en el sentido de que no puede expresarse una opinión. Cuando no pueda expresarse una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto, deben consignarse las razones que existen para ello. En todos los casos en los que el nombre de un auditor se encuentre relacionado con estados financieros, el informe contendrá una indicación precisa y clara de la índole del examen del auditor (si hay alguna), y el grado de responsabilidad que está contrayendo.

Es conveniente que los estudiantes profundicen su conocimiento sobre aspectos específicos relativos a las normas y procedimientos de auditoría, mediante el estudio de la “Codificación de normas y procedimientos de auditoría”, conocidos como SAS (Statement of Auditing Standard), emitidos por el Comité de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos.

▪ **Simbología**

Un aspecto de gran importancia en la elaboración de los papeles de trabajo en auditoría, consiste en la necesidad de un preciso ordenamiento y referencia de los datos, debido a que muchas de las cédulas que se elaboran estarán en estrecha dependencia.

De igual forma, es necesario señalar con precisión las fuentes de información, el trabajo de comprobación realizado, la comparación de cifras, los documentos verificados, comparados, comprobados, conciliados y confirmados.

Para lograr eficiencia en la codificación de cada circunstancia relativa a los datos que se consignan en dichos papeles de trabajo, se ha recurrido al uso de símbolos especiales que tienen un significado previamente definido o que se aclara mediante nota al pie de la cédula.

No puede existir una codificación única respecto de los símbolos que se pueden utilizar en auditoría. Cada contador público, cada despacho de auditores utilizará aquellos que considere más apropiados y si lo considera necesario podrá establecer un catálogo específico para su uso. En todo caso, se quiere incluir en este texto algunos símbolos que se pueden utilizar con una descripción del significado que puede dársele. Sin embargo, el estudiante queda en libertad de utilizar otros a su gusto y conveniencia, siempre que cumpla con la práctica de incluir al pie de cada papel de trabajo una descripción del uso particular que le ha otorgado.

El significado de los símbolos que pueden ser utilizados, es el siguiente:

Además de los signos escritos, el auditor estará en capacidad de utilizar otros que requiera para una más adecuada identificación del trabajo efectuado. En todo caso, es conveniente que al pie de los papeles de trabajo, se incluya una descripción de los símbolos utilizados.

Los símbolos deben anotarse en rojo.

MARCA	SIGNIFICADO
BG 1	Hoja de Trabajo Activos
BG 2	Hoja de trabajo Pasivos y Capital.
ER	Cedula de trabajo Estado de Resultado.
Obs/CI	Observaciones de Control Interno
C/I	Cuestionario de Control Interno.
Prg.	Programa de trabajo
A/A	Cedula de Asientos de ajuste propuestos
A/R	Cedula de Asientos de Reclasificación
A	Sumaria Efectivo en Caja y Bancos
B	Sumaria Cuentas por cobrar
C	Sumaria Inventarios
D	Sumaria Activo Fijo
E	Sumaria Depósitos en garantía
PP	Patrimonio
ER/10	VENTAS NETAS
ER/20	Costo de ventas
ER/30	Gastos operativos
ER/40	Part

A-1	Sumaria detalle Caja general ARQUEO
A-2	Sumaria detalle Caja chica ARQUEO
A-3	Sumaria de detalle Bancos. Conciliación bancaria
B-1	Sumaria de detalle ctas x cobrar Circularizacion.
C-1	Sumaria detalle Inventarios

Asientos de reclasificación

Asientos de Ajustes

AA	Sumaria Proveedores
BB	Sumaria Acreedores div. y pasivos acum
CC	Sumaria de Capital Contable
DD	Sumaria Prestamo bancario a LP
*	Seleccionado para confirmación de saldos.
≠	Verificado correcto
π	Verificado incorrecto
↑	Información brindada por la empresa verificada por el auditor
↔	Verificado por el auditor
SI	Solicitud de confirmación recibida inconforme
SIA	Solicitud de confirmación recibida inconforme pero aclarada
SC	Solicitud recibida conforme.
©	Conciliado.
¥	Verificado físicamente
√	Saldo según libros
√√	Sumado
N/A	No aplica

▪ Ordenamiento e índice de los papeles de trabajo

Con el propósito de disponer la información de los papeles de trabajo en forma tal que facilite la comprensión de los datos, el proceso de supervisión que puedan ejercer los auditores en la labor de los auxiliares y la elaboración del informe de auditoría, es preciso lograr un ordenamiento adecuado de todos los documentos que sustentan la revisión.

Por lo anterior, para la colocación de los documentos que sustentan la revisión, se sigue un ordenamiento más o menos generalizado, mediante el uso de subdivisiones que en la práctica se denominan “secciones”. En esta unidad, cada vez que se haga mención al término “sección”, deberá entenderse en el sentido indicado.

Así, todos los documentos que no correspondan en forma específica con alguna de las sumarias de las cuentas, se incluyen en un conjunto de documentos que se colocan al inicio del legajo de papeles de trabajo, al cual se denomina “sección general” y, en forma particular, abarca las siguientes cédulas de trabajo:

Balance general de trabajo
Estado de resultado de trabajo
Subdivisiones específicas de cuentas de resultados
Cédula de pendientes generales
Cédula resumen de deficiencia de control interno
Cédula resumen de asientos de ajuste y reclasificación
Cuestionario de control interno aplicado
Análisis de tiempo, según modelo incluido como **anexo 8**.
Otra información recopilada, de carácter general.

Posteriormente, vendrán las secciones correspondientes a las sumas específicas para cada subdivisión del balance general de la empresa, de acuerdo con la práctica establecida en el trabajo de campo de auditoría. Cada subdivisión particular del balance general de la empresa, atendiendo a la descripción de las pruebas que se señalan en el programa de auditoría.

Las siguientes correspondientes a las sumarias específicas son las siguientes:

Sección	Corresponde a:
A	Sumaria de efectivo.
B	Sumaria de cuentas y documentos por cobrar.
C	Sumaria de inversiones.
D	Sumaria de pagos anticipados.
E	Sumaria de inventarios.
F	Sumaria de activos fijos.
G	Sumaria de Otros activos.
AA	Sumaria de pasivos circulantes.
BB	Sumaria de pasivo largo plazo.
CC	Sumaria de capital.
XX	Sumaria de ingresos, costos y gastos.

Sobre la forma expuesta de identificar el trabajo, se aclaran los siguientes aspectos:

No es de aplicación universal, ya que puede ser modificada, atendiendo a las necesidades o intereses de cada profesional.

En algunas circunstancias, es posible omitir alguna de las secciones, ya sea porque la partida correspondiente no existe o porque su importancia relativa no amerita la apertura de una sumaria especial, sino que se puede incluir en alguna otra. Estos también dependerán de la práctica que quiera aplicar el auditor.

Se procede, a continuación, a indicar la codificación específica que deberá contener cada papel de trabajo, considerando aquellas que son de uso frecuente.

CEDULA O SUMARIAS	CODIGOS
Balance general de trabajo	BG
Estado de resultado y utilidades retenidas	PG
Deficiencias de control interno	CI
Resumen de asientos de ajuste y reclasificación	AR
Cuestionario de control interno	QI
Sumaria de caja y bancos	A
Programa de auditoría	A-01
Arqueo de caja chica	A-02
Conciliación bancaria	A-03
Prueba de ingresos	A-04
Prueba de egresos	A-05
Sumaria de cuentas por cobrar	B
Programa de auditoría	B-01
Conciliación de auxiliares	B-02
Circulación de saldos	B-03
Resultado de la circulación de saldos	B-04
Prueba de garantías	B-05
Sumaria de inversiones	C
Programa de auditoría	C-01
Inspección física de las inversiones	C-02
Conciliación de las inversiones	C-03
Cálculo de intereses ganados	C-04
Sumarias de pagos anticipados	D
Programa de auditoría	D-01
Análisis de subcuentas	D-02
Cálculo de amortizaciones	D-03
Sumaria de inventarios	E
Programa de auditoría	E-01
Preparación del inventario	E-02
Inspección física	E-03
Recuentos selectivos	E-04
Prueba de valoración	E-05
Sumaria de activos fijos	F

Programa de auditoría	F-01
Análisis de adiciones y retiros	F-02
Inspección de documentos	F-03
Cálculos de depreciación	F-04
Comprobación de la propiedad	F-05
Sumarias de otros activos	G
Programa de auditoría según cuentas específicas	G-01
Sumaria de pasivo circulante	AA
Programa de auditoría	AA-01
Sumaria de pasivo largo plazo	AA-02
Conciliación de auxiliares	AA-03
Circulación de Saldos	AA-04
Resultados de circulación de saldos	AA-05
Revisión de autorizaciones	AA-06
Sumaria de capital social	CC
Programa de auditoría	CC-01
Análisis de acciones	CC-02
Análisis de propiedad	CC-03
Verificación de acciones en tesorería	CC-04
Sumaria de ingresos y gastos	XX
Programa de auditoría	XX-01
Revisión de los ingresos	XX-02
Revisión de los gastos	XX-03
Determinación del costo de ventas	XX-04
Revisión de nómina	XX-05

Si bien este índice da una idea clara de la forma en que se logra el ordenamientos y se identifica las diferentes hojas de trabajos, conviene indicar que algunas de ellas no serán aplicables en casos particulares. En otros, una sola prueba puede abarcar más de una hoja, con lo cual la codificación deberá utilizarse de acuerdo con las necesidades reales.

■ Tipos de cédulas

Con el propósito de orientar adecuadamente al estudiante, se procede a realizar un resumen de los tipos de cédulas que se utilizan en el proceso de auditoría. Para más información al respecto, el alumno deberá referirse a libros de consulta, entre ellos el libro de texto.

Los tipos de cédulas a los cuales se refiere el párrafo anterior son los siguientes:

Cédulas resumen
Cédulas de análisis
Cédulas de ajuste y reclasificaciones
Cédulas de resumen de los libros de actas
Cédulas de pendientes

Cédulas resumen

Este tipo de cédulas, también conocidas como sumarias, contendrá la información relativa a una o más cuentas que tienen características similares o relacionadas por su naturaleza contable o financiera, y se elaboran con el fin de reunir la información relativa a esa (s) cuenta (s), para desarrollar, con una adecuada orientación, el trabajo de revisión y llegar así a decisiones de auditoría.

Cédula de análisis

Estas cédulas se utilizan para desglosar por partes los componentes de una cuenta o subcuenta específica, con el fin de comprobar que el saldo representado en los estados financieros corresponde con la realidad, a la luz de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Estas cédulas pueden ser tanto el resultado de los análisis o los cálculos realizados por el mismo auditor, como copias o fotocopias de documentación que respalde la labor de inspección, reconstrucción, ajuste, reclasificación u observación relativa a alguna cuenta, subcuenta estas son preparadas por el cliente o empresa sujeta a revisión, en cuyo caso llevarán las iniciales CPC (Cédula Preparada por el cliente).

Cédula de ajuste y reclasificaciones

Como resultado del trabajo de auditoría, es muy posible que se determine la necesidad de registrar algunos asientos de ajuste o reclasificación. Estos asientos deberán quedar registrados en los siguientes documentos:

En la cédula de trabajo relativa a la cuenta que se ajusta.

En la cédula que reúne todos los asientos de ajuste o reclasificación detectada.

En las sumaria que contiene la cuenta revisada.

En el balance general de trabajo.

Cédulas de resumen de los libros de actas

Estas cédulas se elaboran con el propósito de seleccionar los puntos contenidos en las actas de la compañía, que sean de importancia para efectos de la revisión de auditoría, tales como

autorizaciones para incurrir en deudas, declaraciones de dividendos, autorizaciones para invertir, límites y condiciones para conceder crédito a los clientes, entre ellos.

Cédula de pendientes

Para cada una de las secciones indicadas, deberá elaborarse una hoja en donde se anotará los aspectos que queden pendientes de revisión en el transcurso de la auditoría. Una vez que se concluya con cada uno de esos puntos, deberá tomarse nota de ellos, de tal forma que al finalizar el trabajo no pueda quedar nada pendiente, salvo por circunstancia muy especiales que normalmente originarán una salvedad a la opinión del auditor.

▪ Formalismos de identificación

Como se ha indicado reiteradamente, es necesario el adecuado ordenamiento e identificación de los papeles de trabajo. Con ese fin, se han diseñado los índices, la simbología y las referencias, que nos permiten determinar dónde está la información requerida, los cruces de información, las fuentes de la información y el tipo de pruebas realizadas.

Dado que el uso de estos mecanismos no es estandarizado, se propone un sistema que puede ser fácilmente adaptado a las necesidades de cada auditor y que cumple con los requisitos antes señalados:

Codificación de las cédulas
Responsabilidad por la elaboración de las cédulas
Uso de símbolos
Identificación de deficiencias de control interno
Identificación de asientos de ajuste y reclasificación
Cruce de información entre cédulas
Control de programa de auditoría
Instrucciones para la aplicación del cuestionario de control interno
Instrucciones para el uso del programa de auditoría

Codificación de las cédulas

Cada una de las cédulas que se elaboren o que se obtengan para respaldar el trabajo, deberá ser debidamente numerada, atendiendo a la sección a que pertenezca.

Así, toda cédula llevará su codificación en el margen superior derecho, mediante anotación con lápiz rojo que indicará en primer término la sección a que pertenece y, en segundo término, la identificación particular, que en el caso de ser numérica, podrá realizarse en estricto orden consecutivo aunque tal requisito no es indispensable.

Si no se utilizare algún código, tal hecho se hará constar posteriormente en el cierre de las sumarias, en donde habrá un aparte que sumará el trabajo realizado con indicación expresa de la codificación de las cédulas utilizadas y no utilizadas.

Responsabilidad por la elaboración de las cédulas

Como se ha explicado, al realizar las revisiones mediante cédulas, se hace necesario indicar expresamente el tipo de exámenes que se han realizado, así como las indicaciones relacionadas con las fuentes de información, las referencias, entre otras, para lo cual se utilizan símbolos.

Cada vez que se utilicen símbolos, se anotarán con lápiz rojo, al pie de la cédula, y se dará una explicación del uso de cada uno de ellos, indicando primero el símbolo usado (en rojo) y a continuación el detalle (en lápiz negro).

Identificación de deficiencias de control interno

Las deficiencias pueden resultar de la aplicación del cuestionario de control interno, o bien durante el transcurso de la revisión.

Cada vez que auditor identifique una deficiencia, deberá colocar al lado derecho de la anotación realizada una indicación en rojo con las iniciales CI-, seguida por un número consecutivo para cada una de ellas.

Una vez que haya finalizado la cédula en que hubiere detectado la deficiencia, de inmediato debe realizar el cruce de información con la “Cédula de resumen de deficiencias de control interno”, en donde anotará en el primer renglón y encerrado en un círculo, el número “01” deficiencia localizada. Este número indicado como “01” debe corresponder al número consecutivo antes señalado.

Al margen izquierdo de esa última anotación citada en la cédula de resumen de deficiencias de control interno anotará, también en rojo, el número de cédula en donde se descubrió la deficiencia.

Véase que en consecuencia y para todo lo que sigue de este trabajo, la referencia escrita con rojo al lado derecho de una anotación tendrá el significado de “va hacia la cédula...” y la referencia al lado izquierdo indica que “viene de la cédula...”.

Identificación de asientos de ajuste y reclasificación

En el transcurso del trabajo de auditoría, con frecuencia se determinan errores de anotación, de registros o de clasificación de operaciones, lo que resulta en la necesidad de “correr” asientos de ajuste o reclasificación.

Con el fin de darle el adecuado seguimiento a este tipo de registros se anota en la cédula en donde se descubra el error que origine un asiento, el asiento mismo al final de la cédula de trabajo.

Al lado derecho del asiento se anota con lápiz rojo la iniciales AR-..., y seguidamente el número consecutivo del asiento.

De inmediato, se debe tomar la cédula resumen de asientos de ajuste y reclasificación, identificada como AR.

En el primer renglón se anota el número 01, encerrado en un círculo rojo.

A continuación se confecciona el asiento de ajuste con el respectivo detalle y se cierra el renglón siguiente mediante el símbolo utilizado contablemente con ese fin.

Al lado izquierdo de dicho asiento, se anota con lápiz rojo el número de la cédula de donde proviene la información.

Cruce de información entre cédulas

Debemos tener presente que, de conformidad con la práctica de auditoría, al menos la que se utilizará en este texto, la información resultante de las cédulas de trabajo se transfiere a las cédulas de resumen de deficiencias de control interno y al resumen de asientos de ajuste y reclasificación.

La información que contiene el resumen de deficiencias de control interno se utiliza en forma directa para redactar el borrador de la carta de gerencia (recomendaciones de control interno), que deberá ser discutida con la gerencia de la empresa antes de confeccionar el informe final.

La información que contiene la cédula de resumen de asientos de ajuste y reclasificación, se transfiere, en primer lugar, a las cédulas sumarias de las cuentas respectivas y, en segundo lugar, al balance general de trabajo.

Para el traslado de esta información deberá seguirse la práctica indicada de anotar al lado derecho de la observación o registro contable respectivo, la identificación de la cédula en donde se lleva el dato y en dicha cédula, al lado izquierdo de la anotación se indica la cédula de donde proviene.

Control del programa de auditoría

En lo que corresponde al uso del programa de auditoría, este contiene en una sola columna, dos espacios que indican “cédula No... Comentarios”.

El estudiante deberá anotar, en el espacio reservado para “cédula No., la identificación de la cédula una vez que haya finalizado. En el espacio para “comentarios” anotará sus iniciales y la fecha en que finalizó el trabajo. Si hubiere algún otro comentario, lo hará mediante una indicación breve que permita la identificación de la idea.

Instrucciones para la aplicación del cuestionario de control interno

En el apéndice, se incluye un modelo de cuestionario de control interno, con la idea de que el estudiante disponga de ese instrumento y conozca sobre su uso y utilidad.

Este cuestionario deberá aplicarse siempre que se vaya a iniciar una auditoría externa, puesto que constituye la base sobre la que se definirá la amplitud y cobertura del trabajo, así como las áreas que requerirán especial atención por parte de los auditores.

La aplicación de dicho cuestionario deberá realizarse mediante entrevista con algún funcionario de la empresa, que tenga un conocimiento claro de los procedimientos de trabajo. Debe procurarse que la charla no se realice con personal directamente involucrado en labores de registro contable o manejo de los dineros de la empresa.

Para cada una de las preguntas que se plantean, deberá constar una respuesta clara. Si por alguna circunstancia el procedimiento o el planteamiento que se realiza no es aplicable (N.A.), por la circunstancia que fuere, se dejará constancia anotado en el espacio respectivo la indicación de N.A.

Cuando el auditor identifique un procedimiento incorrecto o alguna deficiencia en el sistema de control interno, deberá anotar con lápiz rojo y al lado derecho de la pregunta y de la observación respectiva las iniciales CI-, seguidas de un número consecutivo, y se hará la transferencia de la información a la cédula de resumen de deficiencias de control interno, tal y como ha sido explicado anteriormente.

Dado que en el desarrollo de este trabajo se enfrenta una situación ficticia, no será posible la aplicación del cuestionario de control interno. Para resolver esta pequeña dificultad, cada estudiante deberá analizar dicho documento y anotará como mínimo quince supuestas deficiencias, y procedimientos conforme corresponde.

Instrucciones par el uso del programa de auditoría

Un modelo de programa de auditoría se incluye como **apéndice**, el fin de que los estudiantes dispongan de este para realizar su trabajo.

Dicho programa incluye los procedimientos de auditoría básicos que deberá aplicar en la revisión de cada una de las cuentas de balance.

Para cada sumaria, deberá desprenderse la hoja u hojas respectivas incluidas en el apéndice, que se colocarán inmediatamente después de la cédula de resumen y se les asignarán los primeros números de la sección correspondientes.

5. ARCHIVOS DE AUDITORÍA

En el trabajo de auditoría, los papeles de trabajo suelen dividirse en dos grupos que se identifican como “archivo permanente” y “archivo de administración”.

ARCHIVO PERMANENTE

Este grupo de papeles de trabajo contendrá toda la información relativa a una empresa determinada que se deba retener por más de dos años, cuya utilización pueda mantenerse por un tiempo prolongado.

El contenido de este archivo será, entre otras cosas, el siguiente:

- Información general de la empresa:
 - Nombre del cliente
 - Domicilio
 - Teléfono
 - Facsímil
 - Apartado postal
 - Giro de la empresa
 - Personal de coordinación
 - Representante legal
 - Fecha de la contratación
 - A quién se dirige el informe
 - Período que cubrirá la revisión
 - Tipo de auditoría
 - Informes que se deben entregar
 - Monto de los honorarios y forma de pago
 - Forma en que se determinaron los honorarios
 - Personal responsable de los registros contables
 - Fecha de inicio de la auditoría
 - Fecha prevista para entregar el informe
 - Tipo de organización y datos relativos al capital accionario
 - Asesor legal y datos de localización
 - Personal a cargo de la auditoría
- Copia de la escritura constitutiva y sus modificaciones.
- Copias de estatutos, reglamentos y disposiciones.
- Copia de contratos laborales, compromisos sobre beneficios sociales, participaciones, bonificaciones, etc.
- Contratos para la administración de valores.
- Copias de actas de accionistas y de asambleas de socios.
- Organigramas.
- Catálogos de cuentas.
- Manuales contables y administrativos.
- Copias de las declaraciones de renta y pago de impuestos.
- Copia de informe de auditoría.

ARCHIVO DE ADMINISTRACIÓN

Este incluye todas las cédulas de trabajo que se confeccionen u obtengan, relacionadas con el examen de auditoría. Además de dichas cédulas, deberá incluir el contrato para la prestación de servicios, cuestionario de control interno, programa de auditoría, estados financieros, informe de auditoría e informe del uso del tiempo de los auditores.

AL CASO PRÁCTICO

En este tema se suministran los datos que se consideran necesarios para la creación de un modelo que permita al estudiante realizar el proceso de revisión de los estados financieros.

1. DESCRIPCIÓN DE LA EMPRESA QUE SE VA A SOMETER A UNA AUDITORIA

El presente caso trata sobre un proyecto de Auditoría financiera desarrollada en la Empresa Dulce Encanto S.A. por razones de prestigio profesional, la auditoría fue encomendada al despacho de Auditores VELÁSQUEZ, SABALLOS, GOMEZ & ASOCIADOS*, usted es auditor de dicha firma.

La solución del caso es para poner en práctica los conocimientos adquiridos sobre la disciplina de la auditoría, para ello el trabajo a desarrollar abarca todo el proceso estándar necesarios para la culminación de un proyecto de Auditoria Financiera, a saber:

- Planeación General.
- Estudio y Evaluación de Sistema de Control Interno.
- Aplicación de Pruebas, Sustantivas.
- Resultado de Auditoria (Informe).

EXPOSICIÓN DEL CASO:

La empresa Dulce Encanto S.A, inicia operaciones el 01/01/03. Su giro, es comprar en el ámbito local e internacional, dulces de varios sabores para abastecer el mercado de la ciudad de Managua y posible proyección Nacional.

Según su escritura de constitución a la empresa Dulce Encanto, es una sociedad anónima constituida en escritura pública No. 161 del 30 de noviembre del año 2002 ante los oficios notariales del Abogado y Notario Público Pedro José Castro, su domicilio es la capital de Managua, capital de la república de Nicaragua pudiendo establecer oficinas y sucursales en toda la república de Nicaragua. La escritura fue inscrita en el Registro Público Mercantil el día 14 de diciembre del año 2002. Asiento No. 55290, página No. 261 , tomo 18 dl diario e inscrita con el No. 5612-280757-QP2, página 2561/2596 tomo 190861/QP2 libro tercero de Sociedades de este registro público e inscrita con el número 358926 pagina 156/8956, tomo 2589 del libro de persona de este registro público.

La empresa cuenta con una estructura organizacional según su gerente general, Lic. Sonia Ballesteros, acorde a su magnitud empresarial.

La Lic. Geraldine Gómez Gutiérrez, supervisora de la firma de consultoria y auditoría VELÁSQUEZ, SABALLOS, GOMEZ & ASOCIADOS. Recabo la información siguiente en las oficinas de la empresa a Auditar.

Debido a la dinámica de la Empresa, los inventarios adquiridos se contabilizan teniendo como documentos contables únicamente la factura comercial original, la que se adjunta al comprobante donde se registran las compras. Los pagos a los proveedores son autorizados por el gerente financiero, Lic. Luis Hernández y se tramitan con una fotocopia de la factura. Existe un registro mayor auxiliar para el control contable de los inventarios. La última vez que este registro auxiliar quedo conciliado con la cuenta control fue hace seis meses es decir en diciembre de 2006.

Para maximizar los recursos humanos y por ende la economía de la empresa, el departamento de contabilidad atiende la función contable y tesorería. Quizás por este importante rol que juega este departamento, la gerencia general no en pocas ocasiones acostumbra dar instrucciones directas al departamento.

Para la debida salvaguarda de los ingresos, la responsable de caja, Srita. Diomarsa Arauz, emite recibos oficiales de caja y envía los depósitos al banco con el chofer de la empresa cuando este dispone de tiempo libre. Usualmente el chofer se mantiene fuera de la empresa en funciones de apoyo a la venta. En la empresa hay una caja fuerte donde se

guardan valores y efectivos de la cual tienen llaves, además de Domarsa, La Gerencia Administrativa y el Gerente Financiero.

Regularmente los pagos se efectúan a través de cheques que son firmados únicamente por la gerencia general. En muchas ocasiones para acortar los tramites, se realizan pagos directamente de caja general. La responsable de caja se arquea directamente, contabilidad por razones de carga de trabajo, no le ha efectuado arqueo en los últimos cuatro meses.

El área de cobranzas es muy eficiente expreso el gerente financiero. Los porcentajes de cartera vencida (morosidad) esta en el 3%. Muchos clientes pagan directamente en cobranza, donde se le extiende recibos de colector, posteriormente ese efectivo se remite a la cajera, quien emite un recibo a favor de cobranza.

La persona encargada de emitir los cheques Aracelly Pineda. Tiene la función de entregarlos a los beneficiarios y preparar las conciliaciones bancarias.

En la última conciliación a mayo/06 se presentan algunas partidas de conciliación que datan de varios meses.

Durante la permanencia del auditor en las oficinas de la empresa a auditar, pudo notar que para sacar el trabajo a tiempo, unos empleados ayudan a otros. También había quejas que una persona hace de todo; situación confirmada por la supervisora.

Algo que fue notorio es que, muchos empleados llegaban tarde a sus labores. El control de la asistencia del personal la ejercen los jefes de departamentos pero estos no les mandan a deducir las horas no trabajadas.

La empresa dispone de un plan de cuentas que carece de un instructivo, no existe manual de funciones ni de procedimientos, además el organigrama nunca fue autorizado, pero como el personal del departamento de contabilidad y administrativo tienen mucha experiencia, esto no ha significado inconveniente para el trabajo.

La empresa nunca ha sido auditada desde su fundación.

ESTADOS FINANCIEROS Y ANEXOS:

Se adjuntan los estados financieros y anexos de la empresa cortados al 30 de junio del 2007 que será objeto de auditoría.

INFORMACIÓN ADICIONAL PARA LA SOLUCION DEL CASO:

Área de Caja: Al efectuar un arqueo al fondo de caja chica, habían facturas de gastos que sumaban C\$ 1,000.00 todas con fecha del mes de mayo/ 2007. También se encontraron vales por adelanto de salario, con fecha de abril/ 2006 que sumaban C\$ 500.00, la cantidad arqueada ascendió a C\$ 2,950.00. El monto autorizado es de C\$ 3,000.00.

Según arqueo practicado en caja general habían C\$ 4,000.00 en efectivo, desglosados en billetes de C\$ 100.00, C\$ 50.00, C\$ 10.00 y C\$ 5.00, también monedas de 0.50, 0.25, y 0.10 ctvos. Se encontró un cheque a favor de Diomarcia Arauz por C\$ 1,500.00 (Resp. De caja). El cheque fue librado por el Lic. Heriberto Úbeda, quien se desempeña en el cargo de Gerente Administrativo.

Al arquear el fondo para cambios, se encontró la cantidad de C\$ 1,000.00

Área de Banco: La empresa no preparo las conciliaciones bancarias a junio/ 2006. El estado de cuenta de BAC, a esa fecha mostraba un saldo de C\$ 14,000.00. Según análisis practicados, la diferencia con el saldo según el libro de la empresa, se debía a lo siguiente: Un cliente (Miscelánea Reyna) pago C\$ 3,000.00 al banco por cuenta de la empresa; el banco debito comisiones C\$ 1,500.00 por cheque que fue depositado y posteriormente se encontró sin fondo.

El estado de la cuenta del BAC mostraba al 30/06/2006, un saldo de C\$ 50,000.00, según análisis practicado, la diferencia con el saldo según la empresa se debía a que:

Había varios cheques aun no cobrados por el banco ck # 5 a favor de tienda Katy C\$ 5,000.00, ck # 7, a favor de Fogel C\$ 8,000.00, ck # 15 a favor de chipirul C\$ 20,000.00.

El Banco acredito un depósito por C\$ 5,000.00 que no correspondía a la cuenta de la empresa.

El Banco cargo C\$ 500.00 por servicio de traspaso cablegráfico.

El Banco debito a la cuenta un cheque C\$ 6,500.00 que no era de la empresa.

Área Clientes: La cartera de la empresa en los periodos pasados ascendió a: 03/04 C\$ 30,000.00, 04/05 C\$ 4,000.00, 05/06 55,000.00. En esos mismos periodos se reportaron perdidas por Cuentas Incobrables de C\$ 600.00, C\$ 800.00, C\$ 1,650.00, respectivamente. En este periodo, la empresa no completo perdidas por cuentas incobrables.

Los clientes Super la Colonia , Buen negocio, Girasol, Jardín Infantil y Piscina club contestaron que no estaban de acuerdo con el saldo confirmado.

El gerente de la Empresa, por instrucciones de los accionistas se rehusó a firmar las cartas para confirmar los saldos de los clientes: Miscelánea Reyna y Paraíso.

El cliente Eskimo contesto diciendo que al le adeudaban C\$ 2,000.00.

Área Inventarios: Los auditores presenciaron la toma física del inventario. Notaron que solamente sé hacia un conteo. Sugirieron que se incorporara al procedimiento un segundo conteo. El inventario físico se concluyo haciendo un solo conteo.

Al contestar los inventarios, hubo una diferencia entre el físico y el perpetuo de C\$ 1,000.00.el perpetuo era mayor. La auditoría propuso el ajuste, pero la Empresa no autorizo que el

mismo fuese corrido en los libros. Alegando que tal diferencia se debía a un mal conteo y no ha una diferencia real.

El periodo pasado de la Empresa evaluó sus inventarios bajo el método promedio móvil, en este periodo lo hizo bajo el método UEPS.

En sus estados financieros ilustro una nota al respecto, expresando a que el cambio se debía a que en el periodo pasado había una resecion en la Economía por el contrario, en este periodo hubo inflación. La empresa obtuvo la autorización del físico para realizar el cambio en el método de valuación de inventarios UEPS.

Área Activo Fijo: El inventario físico practicados en los equipos de oficina, se encontró que dos calculadoras adquiridas al crédito en el periodo no estaban registradas. El proveedor G.B.M. envió aviso de cobro por sus equipos, que sumo la cantidad de C\$ 800.00.

La política de la Empresa es de tomar 50% de depreciación sobre adiciones o retiro durante el periodo.

El saldo de la cuenta de activos depreciables al inicio del periodo era de: Mobiliarios C\$ 3,000.00, equipos de oficina C\$ 8,000.00 y vehículo C\$ 15,000.00. Durante el periodo hubo retiros por: Mobiliarios C\$ 500.00 y equipos de oficina C\$ 1,000.00.

Los activos totalmente depreciados al inicio del ejercicio fueron: Mobiliarios C\$ 1,000.00, Equipos de Oficina C\$ 700.00. Las tasas de depreciación anual son: Mobiliarios 10%, Equipos de Oficina 15%, y vehículo 15%.

La depreciación cargada al periodo fue: Mobiliarios C\$ 500.00, Equipo de Oficina C\$ 1,500.00 y Vehículo C\$ 3,750.00.

Deposito en Garantía: El depósito en garantía corresponde al pago efectuado a la gasolinera ESSO, para respaldar crédito que otorga esa entidad a la empresa. La gasolinera confirmo C\$ 800.00. La diferencia entre el indicado por ambos registros se debe a que la Empresa Cargo un pago por gasolina a esa cuenta.

Proveedores: El proveedor Tienda Katy contesta la confirmación de saldo diciendo que le adeudaban C\$ 8,000.00. Mediante análisis contable se detecto un pago recibido por el cliente Eskimo por C\$ 2,000.00. Se acredita a este proveedor.

El Proveedor Fogel confirma que se le adeudaba C\$ 7,500.00 según análisis practicado, se detecto que había una factura por C\$ 500.00 no registrada y que correspondía a material de empaque suministrado.

El Proveedor Chipirul confirma que se le adeudaban C\$ 4,200.00. En análisis practicado se estableció que la diferencia se debía a N/D que había cargado el proveedor por interés sobre el saldo.

Acreedores Diversos y Pasivos Acumulado: Se efectuaron análisis contables de las cuentas individuales que conforman este rubro, mostrando saldos razonables.

Capital Contable: Se efectuaron análisis contables a las cuentas que conforman este rubro, encontrándose los saldos razonables y debidamente soportados. En el caso de las cuentas de ingresos, costo y gasto del estado de resultados, se efectuó un análisis comparativo, con relación al periodo pasado, no hubo mayor efecto.

Prestamos Bancarios A Largo Plazo: El banco confirma que los préstamos números: 20 y 100 son a corto plazo los otros a largo plazo.

A CONTINUACION ESTADOS FINANCIEROS Y SUS ANEXOS
"DULCE ENCANTO S.A
BALANCE GENERAL AL 30 DE JUNIO 2006
(MONEDA NACIONAL)

ACTIVO						PASIVO Y CAPITAL CONTABLE
Circulante:						Circulante
Caja	10,000.00					Proveedores 51,285.00
Banco	50,000.00					Acreed. Diversos 11,500.00
Clientes	60,000.00					Pasivo Acumulado 16,215.00
Inventarios	51,000.00					Reten. P/pagar 4,000.00
Imp. P/Antcp.	10,000.00	181,000.00				83,000.00
Fijo						Pasivo Fijo
Terreno	4,000.00					Ptmo. Bancario 60,000.00
Mobiliario	5,000.00					TOTAL PASIVO 143,000.00
Depreciación	1,000.00	4,000.00				Capital Contable
Eq de oficina	10,000.00					Capital Social 35,000.00
Depreciación	2,000.00	8,000.00				Util. Acumulada 15,000.00
Vehículo	25,000.00					Util. Del Ejercicio 25,000.00
Depreciación	5,000.00	20,000.00	36,000.00			
Otros Act.						
Dep. En Gtias.			1,000.00			
Total Activos			<u>218,000.00</u>			Pasivo más Capital <u>218,000.00</u>

"DULCE ENCANTO S.A
ESTADO DE RESULTADOS
DEL 01 DE JULIO 05 AL 30 DE JUNIO/ 2006
(MONEDA NACIONAL)

Ventas				120,000.00
Dev. S/Vtas	5,000.00			
Rev. S/Vtas	800.00		<u>5,800.00</u>	
Vtas Netas				114,200.00
Costo de Vta				<u>45,000.00</u>
Utilidad Bruta S/Vta				69,200.00
Gastos Operativos				
Gtos de Vta	20,000.00			
Gtos de Admón.	15,000.00			
Gastos Financieros	1,985.00		<u>36,985.00</u>	
Utilidad de Operación				32,215.00
Otros Ingresos	5,000.00			
Otros Gastos	1,500.00		<u>3,500.00</u>	
Utilidad antes del IR				35,715.00
Menos: IR				10,715.00
Utilidad Neta				<u><u>25,000.00</u></u>

5. INICIO DE LA AUDITORÍA

Una vez que se tiene la información disponible, suministrada al inicio de este tema, se está en disposición de iniciar el proceso de revisión de la auditoría.

Sin embargo, antes de iniciar la revisión de las cuentas del balance general, se deben realizar labores previas para disponer en forma adecuada la información, con el fin de que se puedan desarrollar el trabajo siguiendo una secuencia lógica, para lo cual debe procederse a la ejecución de las labores siguientes:

APLICACIÓN DEL CUENTONARIO DE CONTROL INTERNO

ELABORACIÓN DE LA CEDULA DE DEFICIENCIA DE CONTROL INTERNO

ELABORACIÓN DEL BALANCE GENERAL DE TRABAJO

ELABORACIÓN DEL ESTADO DE RESULTADO DE TRABAJO

ELABORACIÓN DE LA CEDULA RESUMEN DE AJUSTES Y RECLASIFICACIONES.

APLICACIÓN DEL CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

El inicio del trabajo de auditoría debe darse con la aplicación del cuestionario de control interno, con el fin de conocer, en la medida de lo posible, de forma previa, la protección que se da a los bienes de la entidad y así determinar la profundidad que deberá considerarse en la ejecución de las diferentes pruebas de auditoría.

Para los efectos de este trabajo, es preciso que el estudiante revise en detalle los aspectos que contienen dicho cuestionario y, suponiendo la aplicación de este, considere, al menos, quince deficiencias.

En consecuencia, al lado de cada una de las preguntas o comentarios en que considere existe deficiencia, deberá anotar CI- con lápiz rojo, y proceder según las instrucciones que se suministran en el Tema I, punto F.

ELABORACIÓN DE LA CEDULA DE DEFICIENCIAS DE CONTROL INTERNO

La *Cédula de deficiencias de control interno* corresponde a la definición de “cédulas resumen”, según se expuso en el tema anterior, y tiene el propósito de reunir en un solo documento todas las observaciones dispersas en las diferentes hojas de trabajo sobre las debilidades que se identifiquen en el sistema de control interno en operación.

Para ello, una vez que se ha realizado la aplicación del cuestionario de control interno, descrito en el punto anterior, el auditor deberá trasladar las deficiencias detectadas a la **Cédula de deficiencias de control interno**, para cuya elaboración deberá utilizar una hoja columnar que puede ser de seis columnas y realizar las siguientes anotaciones:

- a) En el primer renglón del encabezado, el nombre de la compañía que está sujeta a examen. incluir la primera deficiencia de control interno.
- b) En el extremo superior derecho, con lápiz rojo, “CI” como inicial o referencia de la **Cédula resumen de deficiencias de control interno**.
- c) En el segundo renglón, el nombre de la hoja de trabajo: “Cédula resumen de deficiencias de control interno”; y en el tercero, el período que se está revisando.
- d) En el primer renglón, de la hoja columnar, en el espacio denominado “columna matriz”, el número “1” encerrado en un círculo con lápiz rojo, que se coloca al centro de dicha columna, para indicar que se va a Concluido el punto **d** anterior, en el siguiente renglón, el número “2” encerrado en un círculo con lápiz rojo, para dejar prevista la inclusión de otra deficiencia de control interno.
- e) En la columna de referencia, en el extremo izquierdo de la hoja columnar, la cédula de donde proviene la deficiencia, que para este primer caso será el cuestionario de control interno, por lo que tal referencia será QI-x (donde x es la variable que representa el número consecutivo que identifica cada hoja del cuestionario de control interno).
- f)

Debe utilizarse este mismo procedimiento con las otras deficiencias de control interno que se identifiquen, variando el número de deficiencia que está anotando en la columna matriz y el documento en donde se origina la deficiencia.

La Transcripción (“posteo”) de información a la **Cédula resumen de deficiencias de control Interno**, se realizará una vez que concluya el análisis en la cédula que se esté trabajando.

ELABORACIÓN DEL BALANCE GENERAL DE TRABAJO

Una vez que el auditor ha realizado la aplicación del cuestionario de control interno e iniciado las anotaciones en la cédula resumen de deficiencias de control interno, deberá continuar con las siguientes labores del proceso de revisión que corresponde a la confección del balance general de trabajo.

La hoja de trabajo del balance general es una cédula resumen, que reúne las cuentas que integran el balance de situación de la empresa, con el fin de que el revisor disponga, en un solo documento, del detalle de las cuentas que deberá someter a examen.

Para elaborar la **Cédula balance general de trabajo**, el estudiante utilizará una hoja de nueve columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a) En el primer renglón del encabezado el nombre de la empresa; en el segundo, el nombre de la cédula “balance general de trabajo; y en el tercer renglón, la fecha de corte de los estados financieros.
- b) Al lado derecho de la cédula, la codificación de la **Cédula balance general de trabajo**, que en este caso es “BG”, escrita con lápiz rojo.
- c) En la columna de referencia, el código de cada una de las cuentas que integran el balance de situación.
- d) En la columna matriz, el nombre de la cuenta.
- e) En la primera columna, la referencia de los papeles de trabajo en donde se realizaron los exámenes de la cuenta.
- f) En la segunda y tercera columnas, en el primer renglón del encabezado para títulos, abarcando ambas columnas, “Saldos al”.
- g) En la segunda y tercera columna, en el segundo renglón del encabezado para títulos, abarcando ambas columnas, la fecha inicial, en este caso, “30 de septiembre de 2008”.
- h) En la segunda columna, en el tercer renglón del encabezado para títulos, “Debe”.
- i) En la tercera columna en el tercer renglón del encabezado para títulos, “Haber”.
- j) En la cuarta y quinta columnas, en el primer renglón del encabezado para títulos, abarcando ambas columnas, la fecha final, en este caso, “Saldo al”.
- k. En la cuarta y quinta columnas, en el segundo renglón del encabezado para títulos, abarcando ambas columnas la fecha final, en este caso, “30 de septiembre de 2009.
- l. En la cuarta columna, en el tercer renglón del encabezado para títulos, “Debe”.
- m. En la quinta columna, en el tercer renglón del encabezado para títulos, “Haber”.
- n) En las columnas sexta y séptima, en el segundo renglón del encabezado para títulos y abarcando ambas columnas, “Ajustes y reclasificaciones”.
- ñ) En la octava y novena columna, en el segundo renglón del encabezado para títulos, abarcando ambas columnas, “Final”.

Al confeccionar la *Cédula balance general de trabajo*, el estudiante trasladará la información que se le dio a inicio de este tema, con la que llenará hasta la columna quinta inclusive.

La información que debe contener las columnas seis, siete, ocho y nueve, surge del trabajo que se realice y al respecto se darán las instrucciones del caso en el transcurso del desarrollo de la auditoría.

ELABORACIÓN DEL ESTADO DE RESULTADOS DE TRABAJO

La cédula correspondiente al estado de resultados de trabajo, reúne la información de los estados financieros de la empresa relacionada con los ingresos y los gastos que permiten determinar la utilidad o el déficit del período.

Esta cédula tiene como propósito mostrar en forma resumida la información mencionada, con el propósito de facilitar la visión de conjunto por parte del auditor en lo relativo a las cuentas que deben someterse a revisión.

Para su elaboración, se utiliza una hoja de nueve columnas, cuya distribución será exactamente igual a la descrita para el balance general de trabajo, salvo por los siguientes dos aspectos:

La identificación de la cédula en el extremo superior derecho se hace mediante las iniciales “PG” escritas con lápiz rojo.

Las cuentas que se anotarán en la columna matriz son las de ingresos y gastos.

ELABORACIÓN DE LA CÉDULA RESUMEN DE AJUSTES Y RECLASIFICACIONES

Con el fin de disponer de la documentación en forma adecuada desde el inicio del trabajo, y prepararse para realizar oportunamente las anotaciones y cruces de información, se debe diseñar la *Cédula resumen de ajustes y reclasificaciones*.

Esta hoja de trabajo no se utilizará en forma inmediata, sino conforme aparezcan deficiencias de anotación contable que originen asientos de ajuste o reclasificación. Sin embargo, para responder adecuadamente a la necesidad de identificar las variaciones en las cuentas, que resultan del proceso de auditoría, es conveniente elaborar la *Cédula de ajustes y reclasificaciones* desde el inicio mismo del trabajo.

Dicha cédula, como su nombre lo indica, reúne todos los asientos que el auditor identifique como necesarios para lograr registros contables acordes con los principios de contabilidad

generalmente aceptados, que se irá manifestando conforme se avance en la realización de la auditoría.

Para preparar la *Cédula resumen de ajuste y reclasificaciones*, el estudiante utilizará una hoja de seis columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a) En el primer renglón de encabezado, el nombre de la empresa; en el segundo, “Cédula resumen de ajustes y reclasificaciones”; en el tercero, la fecha de cierre de los estados financieros.
- b) En el extremo superior derecho de la hoja, la identificación de esta cédula mediante las iniciales “AR”, escritas con lápiz rojo.
- c) En el primer renglón de la columna matriz, al centro de esta “AR-1”, en donde el “1” indica que se abre el primer asiento de ajuste o reclasificación.
- d) En el segundo renglón y siguientes de la columna matriz, el asiento respectivo, de tal manera que incluya la descripción de este.
- e) En la columna de referencia, la identificación de la cédula de donde proviene el asiento.
- f) En el renglón siguiente, una vez finalizada la descripción del asiento anterior (que puede ser de más de un renglón), un “salto de renglón”, mediante el símbolo convencional que con ese fin se utiliza en registros contables.
- g) En el renglón siguiente (después del salto de renglón) al centro de la columna, las iniciales AR-2 (se da la apertura al nuevo asiento de ajuste o reclasificación).

La Transcripción (“posteo”) de los asientos de ajuste o reclasificación, de las cédulas analíticas en donde se origine esta a la *Cédula resumen de asientos de ajustes y reclasificación*, se debe hacer inmediatamente después de que se termine en su totalidad la cédula analítica de origen.

Cuando el trabajo de auditoría está totalmente terminado, se debe realizar un proceso de Transcripción de la información de esta cédula a las sumarias de las diferentes cuentas que se afecten, con los asientos de ajuste o reclasificación; y de las cédulas sumarias se realizará la transcripción a la *Cédula balance general de trabajo*. Este procedimiento se explicará en el Tema XIV.

TEMA III

AUDITORÍA DE LOS FONDOS DE EFECTIVO

La auditoría de los fondos de efectivos consiste en todas las pruebas, exámenes y análisis que se realizan para verificar los saldos, las transacciones y los registros contables que han ocurrido durante el período que está sujeto a revisión en la cuentas de caja, bancos y simuladores (que puedan considerarse efectivo), con el propósito de satisfacer las normas y los procedimientos de auditoría y que con base en ello, se puedan emitir el dictamen de auditoría.

Una vez que se ha aplicado el cuestionario de control interno, se han elaborado los balances y estados de trabajo, así como las cédulas resúmenes de deficiencias de control interno y de asientos de ajuste y reclasificación se está en condiciones de iniciar la revisión de las partidas de efectivo.

La realización del trabajo de auditoría externa para la sección del efectivo, involucra las pruebas necesarias para juzgar la propiedad con que han sido determinados los saldos del balance general, para las cuentas relativas al dinero en caja y en bancos.

El trabajo que se debe realizar aparece descrito en el programa de auditoría para efectivo que se encuentra en el apéndice de este texto, pero, en resumen, se puede decir que las pruebas fundamentales son los arqueos de caja, las conciliaciones bancarias, las pruebas de ingresos y las de egresos.

Objetivos

El estudiante, al realizar la auditoría de los fondos de efectivos, estará en capacidad de:

- ▲ Evaluar la validez y la autenticidad de las transacciones realizadas con el dinero en caja y en bancos.
- ▲ Juzgar si los saldos de las cuentas de los fondos de efectivo y su presentación en los estados financieros es adecuada, conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

1. CONDICIONES PARTICULARES DE LA CUENTA

Cada grupo de cuentas del balance, clasificadas según las secciones ya definidas el Tema I, manifiestan algunas particularidades que deben ser analizadas o clarificadas antes del inicio de los exámenes de auditoría.

Para la revisión de las cuentas de efectivos, es necesario disponer de alguna información que, en el proceso normal de auditoría, se obtiene de los registros de la empresa y que, para el caso que se está desarrollando, se debe aportar, para lo cual se suministra la composición del fondo fijo de efectivo y los datos necesarios para efectuar la conciliación bancaria.

2. ELABORACION DE LA SUMARIA DE EFECTIVO

La sumaria de efectivo es la hoja de trabajo que reúne la información relativa a las cuentas de caja y banco, así como otras eventuales que puedan considerarse como efectivo, con el fin de que el auditor disponga en forma sintetizada y clara de la información que se va a revisar.

Para confeccionar la *Sumaria de efectivo*, el estudiante utilizará una hoja de al menos ocho columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a) En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sumaria de efectivo”; en el tercero, la fecha del corte de los estados financieros para efectos de la auditoría.
- b) En el extremo superior derecho de la hoja, con lápiz rojo, la letra que identifica la sección de efectivo “A”.
- c) En la columna de referencia, el código que identifica cada una de las cuentas contables.
- d) En la columna matriz, el nombre de cada una de las cuentas que integran la sección de efectivo.
- e) En las columnas uno y dos, en el primer renglón del encabezado para títulos, y abarcando las dos columnas, “Saldo al”; y en el segundo renglón, en iguales condiciones, la fecha inicial, en este caso, “30” de septiembre de 1992”.

- f) En las columnas tres y cuatro, en el primer renglón del encabezado para títulos, abarcando las dos columnas, “Saldo al”; y en el segundo renglón, en iguales condiciones, la fecha final, en este caso, “30 de septiembre de 1993”.
- g) En las columnas cinco y seis, en el segundo renglón del encabezado para títulos, abarcando las dos columnas, “Ajustes y reclasificaciones”.
- h) En las columnas siete y ocho, en el segundo renglón del encabezado para títulos, abarcando las dos columnas, “Final”.
- i) En los espacios relativos al código de cuenta, nombre de la cuenta, saldos del período anterior y saldos del período que está sujeto a revisión, los datos pertinentes para completar la sumaria de efectivo.

Las columnas destinadas a los ajustes y las reclasificaciones, así como las de los saldos finales, por ahora se dejan en blanco. Las anotaciones que deban realizarse allí surgen del trabajo que en adelante se efectúe.

Otras indicaciones para completar la sumaria se irán suministrando conforme sea conveniente, de acuerdo con el avance del caso.

3. USO DEL PROGRAMA DE AUDITORIA PARA EFECTIVO

El programa de auditoría para la revisión de efectivo es una descripción detallada de los procedimientos y pruebas que se deben ejecutar en el proceso de auditoría.

Una vez que el estudiante ha confeccionado la sumaria de efectivo, debe adjuntar el programa de trabajo relativo, lo cual involucra caja y bancos.

Este programa se encuentra contenido en el apéndice de ese texto, de tal manera que para utilizarlo el estudiante debe desprender las hojas correspondientes (2 hojas).

A cada una de las hojas le debe anotar, en el extremo superior derecho, la identificación mediante una “A”, con lápiz rojo, seguida por el número consecutivo que le corresponda, a partir del “1”.

4. APLICACIÓN DE ARQUEOS DE CAJA

El arqueo de caja consiste en una verificación física de la existencia de valores “hasta por el monto que indique la cuenta del mayor”, y puede estar representada por comprobantes, billetes, monedas, cheques u otras formas de efectivo, de manera tal que bajo condiciones

ideales el monto representado en la cuenta debe coincidir con los valores existentes físicamente.

Para la realización de los arqueos de caja, debe procederse conforme lo indica el programa de auditoría, e identificar la fecha más conveniente par hacerlo, así como también considerar las recomendaciones allí contenidas.

Para los fines de este trabajo se va a suponer que el arqueo de caja se realiza el 6 de diciembre.

Para confeccionar la *Cédula del arqueo de caja*, el estudiante utilizará una hoja columnar que puede se de tres o más columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a) En el primer renglón del encabezado el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sección de Efectivo”, en el tercero, “Arqueo de caja chica”.
- b) En el extremo superior derecho de la hoja, la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser “A-4”.
- c) En el primer renglón de la columna matriz, “POR CONTAR”; y en la tercera columna, el monto de la caja chica, que en este caso es de C\$ 150 000.
- d) En el cuarto renglón de la columna matriz, “CONTADO”.
- e) A partir del renglón número cinco de la columna matriz, el detalle de la composición del fondo de caja chica que se suministró al inicio del tema en el punto relativo a condiciones particulares de las cuentas
- f) En la primera columna, en el renglón que corresponda, el resultado de multiplicar el número de unidades por el valor unitario, en el caso de billetes y monedas; y el monto respectivo, en el caso de los comprobantes.
- g) En la segunda columna, el subtotal para cada uno de los componentes, sean billetes, monedas o comprobantes.
- h) En el renglón disponible después de las anotaciones anteriores y en la tercera columna, el total que resulta de la suma de los subtotales contenidos en la columnados que bajo condiciones normales debe coincidir con el monto anotado en el primer renglón de esa misma columna.
- i) En la columna tres, después del total, la diferencia existente entre ese monto y el indicado en el primer renglón de la misma columna, de tal manera que se debe señalar, en el renglón correspondiente de la columna matriz, si se trata de un faltante o un sobrante.
- j) En los renglones siguientes, una leyenda que dice “El monto del dinero en efectivo y los montos

comprobantes revisados ascienden a la suma de córdobas..... que fueron contados en mi presencia el día.....y devueltos el mismo día y estando conforme con el resultado dicho, firmo a las.....”

Además debe recogerse la firma del custodio del fondo.

- k) Debajo de la firma que aparece en la leyenda indicada en el punto anterior, las deficiencias de control interno que existan, conforme se anotó en la sección sobre la aplicación del control interno.

(Aquí no se señalan las deficiencias, justamente con el propósito de que el estudiante las identifique y realice el proceso de anotación de símbolos en la hoja de trabajo (CI-x), así como la Transcripción de esa información a la **Cédula resumen de deficiencias de control interno.**)

- l) Al pie de la hoja columnar, después de las deficiencias de control interno, si las hubiere, los asientos de ajuste o reclasificación que

fueren necesarios para corregir el saldo de las cuentas revisadas. (Los debe identificar, así como realizar los cruces de información, tal y como se indicó en el tema I.)

- m) En la parte inferior de la hoja columnar, debajo de los asientos de ajuste o reclasificación, si los hubiere, una explicación de la simbología utilizada en esta hoja de trabajo, tal y como ha sido explicado en el Tema I.
- n) Al pie de la **Cédula del arqueo de caja** la firma del auditor y la fecha en que este ejecuto el trabajo, así como la firma de quien efectuó la revisión.
- ñ) En el programa de auditoría, el número con que identificó la **Cédula del arqueo de caja chica** y los comentarios que considere necesarios.
- o. En la hoja de análisis de tiempo, el tiempo utilizado en la confección de la **Cédula de arqueo de la caja chica.**

5. APLICACIÓN DE LAS CONCILIACIONES BANCARIAS

El proceso de conciliación bancaria consiste en una comparación de los saldos que muestra el estado de cuenta del banco, el registro auxiliar de bancos de la empresa y el saldo de la cuenta de mayor, con el fin de identificar y corregir los errores de anotación que pudieren existir en cualquiera de esos tres registros, así como para detectar eventuales usos no autorizados de los recursos monetarios de la empresa sujeta a revisión.

Para confeccionar la *Cédula de trabajo para la conciliación bancaria*, el estudiante utilizará una hoja de tres columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a. En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sección de Efectivo”; en el tercero, “Conciliación bancaria cuenta No... Banco.....”
- b. En el extremo superior derecho de la hoja, la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser “A-5”.
- c. La conciliación bancaria, confeccionada mediante el método de saldos ajustados.
- d. Debajo de la conciliación bancaria, las deficiencias de control que existan, identificadas conforme se indicó en la sección sobre la aplicación del control interno.

(Aquí no se señalan las deficiencias, justamente con el propósito de que el estudiante las identifique y realice el proceso de anotación de símbolos en la hoja de trabajo (CI-x), así como la transcripción de esa información a la *Cédula resumen de deficiencias de control interno*.)
- e. Al pie de la hoja columnar, después de las deficiencias de control interno, si las hubiere, los asientos de ajuste o reclasificación que fueren necesarios para corregir el saldo de las cuentas revisadas. (Los debe identificar y realizar los cruces de información tal como se indicó en el Tema I.
- f. En la parte inferior de la hoja columnar, debajo de los asientos de ajuste o reclasificación, si los hubiere, una explicación de la simbología utilizada en esta cédula de trabajo, tal como ha sido explicada en temas anteriores.
- g. Al pie de la *Cédula de la conciliación bancaria*, la firma del auditor y la fecha en que este ejecutó la revisión.
- h. En el programa de auditoría, el número con que identificó la *Cédula de la conciliación bancaria* y los comentarios que considere necesarios.
- i. En la hoja de análisis de tiempo el tiempo utilizado en la confección de la *Cédula conciliación bancaria*.

6. REALIZACIÓN DE LA PRUEBA DE INGRESOS

La prueba de ingresos consiste fundamentalmente en comprobar que el sistema de control interno en operación para el ingreso del dinero es adecuado y que los ingresos que debieron producirse se han dado en la realidad.

Con ese fin, en primer lugar se realiza el corte de los recibos o las facturas, según corresponda. Esto consiste en verificar el primer recibo utilizado al inicio del período que se está revisando, así como el último. Para mayor seguridad, deberá comprobarse el uso dado al recibo anterior al primero del período y al posterior al último del mismo período.

Para confeccionar la *Cédula de trabajo prueba de ingresos*, el estudiante utilizará una hoja de seis columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a. En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sección de efectivo”; en el tercero, “Prueba de ingreso”.
- b. El extremo superior derecho de la hoja, la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser “A-6”.ç
- c. En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna matriz, “Depósito número”
- d. En el encabezado para títulos, primer renglón, ocupado el espacio de las columnas uno y dos, “Recibos”.
- e. En el segundo renglón del encabezado para títulos, columna uno “Del”.
- f. En el segundo renglón del encabezado para títulos, columna dos, “Al”.
- g. En la columna número tres, en el primer renglón del encabezado para títulos “Montos”.
- h. Ocupando el espacio de las columnas cuatro, cinco y seis, en el primer renglón del encabezado para títulos, “Fecha”
- i. En el segundo renglón del encabezado para títulos, columna número cuatro, “De los recibos”.
- j. En el segundo renglón del encabezado para títulos, columna número cinco, “Del depósito”.
- k. En el segundo renglón del encabezado para títulos, columna número seis, “Del estado del banco”.
- l. En forma vertical, a partir del primer renglón de la columna matriz, la información relativa a los depósitos que se incluyeron al inicio de esta prueba de ingresos, con un espacio entre cada depósito y consignado cada caso en el espacio que le corresponde.
- m. En la columna número seis, un número consecutivo a partir de “1”, en el renglón que corresponda a los recibos o los depósitos que manifiestan

situaciones especiales, según el siguiente detalle:

Recibo previo examinado en depósitos del mes de agosto.

Recibo posterior examinado en blanco.

Recibo no depositado.

Atraso en el depósito de recibos.

Recibo anulado.

Otras situaciones que se deriven del examen y análisis que realice el *cédula resumen de deficiencias de control interno.*)

- n. Al pie de la hoja columnar, una explicación relativa a cada uno de los números consecutivos que se consignaron en la columna seis.
- ñ. Inmediatamente después de la explicación de que se habla en el punto anterior, las deficiencias de control interno que existan, identificadas según se indicó en la sección sobre la aplicación del control.

(Aquí no se señalan las deficiencias, justamente con el propósito de que el estudiante las identifique y realice el proceso de anotación de símbolos en la hoja de trabajo (CI-x), así como la transcripción de esa información a la *Cédula resumen de deficiencias de control interno.*)

- o. Al pie de la hoja columnar, después de las deficiencias de control interno, si las hubiere, los asientos de ajuste o reclasificación que fueren necesarios para corregir el saldo de la cuentas revisadas. (Los debe identificar y realizar los cruces de información tal como se indicó en el Tema I.
- p. En la parte inferior de la hoja columnar, debajo de los asientos de ajuste o reclasificación, si los hubiere, un explicación, de la simbología utilizada en esta cédula de trabajo, tal como ha sido expuesto en el Tema I.
- q. Al pie de la *Cédula de la prueba de ingresos* la firma de auditor y la fecha ñeque este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien efectuó la revisión.
- s. En la hoja de análisis de tiempo, utilizando en la confección de la *Cédula de la prueba de ingreso.*

7. REALIZACIÓN DE LA PRUEBA DE EGRESOS

La prueba de egresos es una verificación y análisis de los cheques emitidos durante el período sujeto a revisión, que puede ser al ciento por ciento o en forma selectiva, dependiendo fundamentalmente de la cantidad de transacciones y del sistema de control interno en operación.

Los propósitos de esta prueba se pueden resumir así:

Comprobar que el sistema de control interno se encuentra en operación.

Comprobar que los egresos se hayan registrado apropiadamente.

Verificar el adecuado uso de los recursos monetarios.

Detectar eventuales errores, deficiencias u ocultamientos en la emisión de cheques.

Para lograr dichos propósitos, el estudiante deberá realizar un corte de egresos, de tal manera que identifique cheque utilizado en el período, así como el último. De igual manera, se debe verificar el uso del último cheque del período anterior y el cheque siguiente último del período en revisión.

Para la ejecución de esta prueba, deben prepararse dos papeles de trabajo. El primero de ellos, en una hoja común, en la que se indicará la forma en que se selecciona la muestra que se va a revisar. Esta cédula se titula en la forma ya conocida, con el nombre de la empresa, la identificación de la cédula y el período de la revisión.

El estudiante confeccionará la segunda *Hoja de trabajo prueba de egresos*, correspondiente al examen de los cheques seleccionados en la prueba anterior, en una hoja de siete columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones.

- a. En el primer renglón del encabezado, en nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sección de Efectivo”; en el tercero, “Prueba de egreso”.
“Número”, ya que el espacio se utilizará para escribir el número de cada cheque que se revise.
- b. En el extremo superior derecho de la hoja, la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser “A-7”.
- c. En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna de referencia, “Fecha”, ya que el espacio contendrá la fecha de emisión del cheque.
- d. En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna matriz, “Beneficiario”, ya que el espacio se utilizará para asignar el nombre del beneficiario del cheque.
- e. En el primer renglón del encabezado para títulos de la columna uno.
Documento original.
Distribución contable correcta.
Sin tachaduras no borrones.
Con sello de pagado
Entrada a proveeduría.
Entrada a inventarios.
Registrado en libro de bancos.
Registrado en auxiliar de inventarios.
- f. En el segundo renglón del encabezado para títulos de la columna dos, “Monto”, ya que el espacio contendrá la suma del cheque.
- g. Las columnas tres, cuatro y cinco, deben dividirse en nueve espacios, trazando líneas oblicuas. Cada uno de esos espacios indicará, en su orden:

- h. En las columnas seis y siete, primer renglón del encabezado para títulos, "Observaciones".
- i. Transcribir al espacio correspondiente de la hoja columnar, toda la información relativa a los cheques cuyo procedimiento de emisión y justificación no es correcto, información que se suministró al inicio de esta prueba.
- j. En los nueve espacios oblicuos que se diseñaron en la hoja columnar, y con lápiz rojo, los símbolos para identificar lo siguiente:
- Procedimientos correctos.
No aplicable.
Deficiencia.
- k. La anotación se realiza en el renglón correspondiente a cada cheque, según la deficiencia que fue definida en el detalle suministro al inicio de esta prueba. En el caso específico del cheque mal codificado, el estudiante deberá suponer la correcta y la incorrecta.
- l. En el espacio reservado para observaciones, en el renglón que corresponda a cada cheque, los detalles que considere necesario para aclarar situaciones específicas que determine en su examen.
- m. Inmediatamente después del último cheque anotado y en forma vertical, las deficiencias de control interno que existan, identificadas según se indicó en la sección sobre la aplicación del control interno.
- (Aquí no se señalan las deficiencias, justamente con el propósito de que el estudiante las identifique y realice el proceso de anotación de símbolos en la hoja de trabajo (CI-x), así como la transcripción de esa información a la **Cédula resumen de deficiencias de control interno.**)
- n. Al pie de la hoja columnar, después de las deficiencias de control interno, si las hubiere, los asientos de ajuste o reclasificación que fueren necesarios para corregir el saldo de las cuentas revisadas. (Los debe identificar y realizar los cruces de información tal como se indicó en el Tema I.)
- ñ. En la parte inferior de la hoja columnar, debajo de los asientos de ajuste o reclasificación, si los hubiere, una explicación de la simbología utilizada en esta cédula de trabajo, tal como ha sido explicado en el Tema I.
- o. Al pie de la **Cédula de la prueba de egresos**, la firma del auditor y la fecha en que este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien efectuó la revisión.
- p. En el programa de auditoría, el número con que identificó la **Cédula de la prueba de egresos** y los comentarios que considere necesario.
- q. En la hoja de análisis de tiempo, el tiempo utilizado en la confección de la **Cédula de la prueba de egresos**.

8. CONSIDERACIONES RELATIVAS AL CIERRE DE CÉDULAS

Las consideraciones relativas al cierre de cédulas, tienen que ver con aquellos detalles necesarios para la correcta confección de cada cédula (vistos a lo largo de este texto) que el estudiante deberá confirmar que existen al finalizar el trabajo de auditoría para cada sumaria.

Para ello, deberá realizar una verificación de los procedimientos, así como de las pruebas o cédula anotada en el programa de auditoría, con el fin de verificar si queda algún trabajo pendiente.

Por otro lado, una cédula analítica no se considera totalmente terminada si no se han hecho los traslados de la información a las cédulas resumen de deficiencias de control interno y de asientos de ajuste y reclasificación.

La sumaria no se consideran terminadas hasta que hayan recibido la información relativa a los ajustes y reclasificaciones, se haya determinado el saldo final y realizado la transcripción de dicha información al balance general de trabajo, procedimiento que no se puede llevar a cabo antes de finalizar el proceso de revisión de todas las cuentas aspectos que se explicará en el Tema XIV.

No obstante, se quieren señalar desde este momento, los pasos que deben seguirse para lograr el cierre de la *Sumaria de efectivo*:

- ❑ Trasladar la información que se encuentre en la *Hoja de trabajo resumen de deficiencias de ajuste y reclasificación*, a la sumaria, en el espacio destinado a los ajustes y reclasificaciones, mediante el sistema para el cruce de información ya conocido.
- ❑ Determinar los saldos finales, una vez que se tengan los ajustes en la sumaria, haciendo las anotaciones en la columna respectiva.
- ❑ Abrir un espacio titulado “Trabajo ejecutado”, después del detalle de símbolos utilizados que debe consignarse en la sumaria.
- ❑ Anotar debajo del título del punto anterior, el número de cada una de las cédulas analíticas utilizadas, con lápiz rojo y seguidamente, en el mismo renglón, el nombre de la cédula con lápiz negro.

Sin por algún motivo se dejó de utilizar algún número consecutivo en la identificación de las hojas de trabajo, deberá indicarse el número de tales cédulas

analíticas, y en el lugar en donde se debe anotar el nombre de la cédula se escribe “no utilizada”.

- ❑ Hacer seguidamente un breve análisis de las más importantes variaciones ocurrida en el saldo de las cuentas, relacionando al del período anterior con el que se esté revisando.
- ❑ Anotar, finalmente, las conclusiones de auditoría, que en general tendrán la siguiente leyenda: “De acuerdo con los resultados satisfactorios (o insatisfactorios) de nuestras pruebas de auditoría y del control interno en operación, que es satisfactorio (o insatisfactorio), llegamos a la conclusión de que los saldos arriban indicados representan razonablemente (o en forma incorrecta) todo el efectivo que tiene la compañía en caja y bancos al 30 de septiembre de.....”

Una vez que el estudiante haya ejecutado las pruebas indicadas en este tema, conviene que someta el trabajo a revisión por parte del profesor-tutor, con el fin de que se identifiquen errores, deficiencias, omisiones u otros aspectos que requieran acciones correctivas.

Finalizada esa etapa, el estudiante habrá hecho las pruebas más importantes en la auditoría de los fondos de efectivo y si su trabajo ha sido realizado en forma correcta, habrá alcanzado los objetivos que se trazaron al inicio del tema, y en consecuencia estará en disposición de continuar con el aprendizaje de las técnicas y procedimientos de auditoría para otras secciones de balance general.

TEMA IV

AUDITORÍA DE LAS INVERSIONES

Una vez que se ha realizado la auditoría de los fondos de efectivo, siguiendo el ordenamiento de las cuentas en el balance general, se debe iniciar la verificación de las cuentas de inversiones. Este tipo de activos representan generalmente recursos de gran liquidez financiera, superados en ese sentido únicamente por el dinero en caja y en bancos.

La auditoría de las inversiones consiste en todas las pruebas, los análisis, los exámenes y las evaluaciones que se realizan para obtener la evidencia que permita al profesional conocer los valores que se encuentren incluidos en las cuentas de inversiones, así como juzgar su presentación en el balance general.

El examen de estos valores se orienta a determinar su propiedad, así como su correcta valoración y presentación en los estados financieros, además de la verificación de los ingresos provenientes de ella.

Objetivos

El estudiante al examinar las inversiones en valores y los ingresos derivados de ellas, estará incapacidad de:

- ▲ Verificar mediante las pruebas de auditoría la existencia física de los títulos valores.
- ▲ Determinar que las inversiones en valores pertenecen realmente a la empresa sometida a examen.
- ▲ Comprobar que la valoración de las inversiones en valores sea adecuada, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- ▲ Comprobar que los ingresos provenientes de las inversiones y las inversiones mismas están correctamente valorados, así como su presentación en los estados financieros, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

1. CONDICIONES PARTICULARES DE LA CUENTA

Se consideran condiciones particulares de la cuenta de inversiones aquellas informaciones que deben conocer el estudiante, relativas a la composición de los valores bursátiles, ya que normalmente esta cambia de una compañía a otra y el caso que se ha sometido a estudio no puede abarcar todas las posibles situaciones que debe enfrentar el auditor en la práctica profesional.

En la ejecución de la auditoría corresponde a las inversiones, el estudiante deberá analizar su composición para determinar la variación en las pruebas que indica el programa de auditoría.

En el caso que se está resolviendo, únicamente se encuentran inversiones transitorias compuestas por valores bursátiles en los estados financieros. Sin embargo, en otras circunstancias o en otras empresas, es posible encontrar inversiones en acciones y otros tipos de inversiones.

Además, debe tenerse el cuidado de determinar el tipo de inversiones, ya que existen las de carácter temporal que se clasifican como activos circulantes y las de largo plazo, que deben clasificarse por separado.

2. ELABORACIÓN DE LA SUMARIA DE INVERSIONES

La suma de inversiones es la hoja de trabajo que reúne los diferentes componentes de la cuenta de inversiones y le permite al auditor realizar ordenadamente su trabajo de revisión, así como reunir la información necesaria para formar su opinión profesional sobre el valor de los bienes y su presentación en los estados financieros.

Para confeccionar la Cédula de trabajo *Cédula de trabajo sumaria de inversiones*, el estudiante utilizará las siguientes anotaciones:

- a. En el primer renglón del encabezado el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sumaria de inversiones”; en el tercero, la fecha del corte de los estados financieros para efectos de la auditoría.

- f. En las columnas tres y cuatro, en el primer renglón del encabezado para títulos, abarcando las dos columnas, “Saldo al”; y en el segundo renglón, en iguales condiciones, la fecha final, en este caso, “30 de septiembre de 1993”.
- g. En las columnas cinco y seis, en el segundo renglón del encabezado para títulos, abarcando las dos columnas, “Ajustes y reclasificaciones”.
- h. En las columnas siete y ocho, en el segundo renglón del encabezado para títulos, abarcando las dos columnas, “Final”.
- i. Los datos pertinentes en los espacios relativos al código de cuenta, nombre de la cuenta, saldo del período anterior y saldos del período sujeto a revisión, para completar la sumaria de efectivo.
- b. En el extremo superior derecho de la hoja, con lápiz rojo, la letra que identifica la sección de inversiones “C”.
- c. En la columna de referencia, el código que identifica cada una de las cuentas contables.
- d. En la columna matriz, el nombre de cada una de las cuentas que integran la sección de inversiones.
- e. En las columnas uno y dos, en el primer renglón del encabezado para títulos, abarcando las dos columnas, “Saldo al”; y en el segundo renglón, en iguales condiciones, la fecha inicial, en este caso, “30 de septiembre de 1992”.

Las columnas destinadas a los ajustes y las reclasificaciones, así como las de saldos finales, por ahora se dejan en blanco. Las anotaciones que deban realizarse allí surgen del trabajo que en adelante se realice.

Otras indicaciones para completar la sumaría se van a ir suministrando conforme sea conveniente, de acuerdo con el grado de avance del desarrollo del caso.

3. USO DEL PROGRAMA DE AUDITORÍA PARA LAS INVERSIONES

Para el programa de auditoría para la revisión de las inversiones es una descripción detallada que le indica al auditor las pruebas, los exámenes y los análisis que debe realizar en la verificación de las inversiones, con el fin de que se cumpla a cabalidad con las normas y procedimientos de auditoría.

Una vez que el estudiante ha confeccionado la sumaria de inversiones, deberá adjuntar el programa de trabajo relativo a esta sección, el que se encuentra contenido en el apéndice de este texto; para ello, se desprenderá la hoja correspondiente.

A esa hoja se le debe anotar, en el extremo superior derecho, la identificación mediante una “C” con lápiz rojo, seguida por el número consecutivo que le corresponda, a partir del “1.

4. APLICACIÓN DEL ARQUEO E INSPECCIÓN FÍSICA DE VALORES

El arqueo e inspección física de valores, es el examen que permite al auditor conocer la existencia de los bienes, la propiedad de estos y otras particularidades de los títulos que representan las inversiones, tales como fecha de vencimientos, tasas de interés, emisor y otros, los que a su vez le permitirán formarse un opinión sobre la calidad de tales inversiones.

Para confeccionar la *Hoja de trabajo arqueo de inversiones*, el estudiante utilizará una hoja de cuatro columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a. En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo. “Sección de inversiones”; en el tercero, “Arqueo”.
espacio servirá para identificar el valor pagado por el título.
- b. En el extremo superior derecho de la hoja, la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser “C-2”.
- c. En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna matriz, “Identificación”, ya que el espacio contendrá el nombre de los títulos valores que se van a revisar.
- d. En el encabezado para títulos, primer renglón de la primera columna, “Costo”, ya que el
- e. En el segundo renglón del encabezado para títulos, columna dos, “Valor”, ya que es espacio contendrá el valor facial de la inversión.

- i. Inmediatamente después del último de los títulos valores en custodia, las deficiencias de control interno que existan, identificadas según se indicó e la sección sobre la aplicación del control interno.

(Aquí no se señalan las deficiencias, justamente con el propósito de que el estudiante las identifique y realice el proceso de anotación de símbolos en la hoja de trabajo (CI-x), así como la transcripción de esa información a la ***Cédula resumen de deficiencia de control interno***.

- j. Al pie de la hoja columnar, después de las deficiencias de control interno, si las hubiere, los asientos de ajuste o reclasificación que fueren necesarios para corregir el saldo de las cuentas revisadas. (Los debe identificar y realizar los cruces de información tal como se indicó en el tema I)
- f. En la columna número tres, en el primer renglón del encabezado para títulos, “Número”, ya que el espacio se usará para detallar el número de serie con que se identifica el título.
- g. En la columna número cuatro, en el renglón correspondiente a cada uno de los títulos que se revisen y con lápiz rojo, un símbolo específico, que corresponderá al concepto de “Verificada la existencia física”. Para ejecutar este paso, debe comprobarse la existencia real de

cada uno de los títulos valores en custodia.

- h. En el caso de que alguno de los títulos no se localice, el estudiante debe realizar la anotación con otro azul que destaque tal circunstancia y al lado de esta, debe señalar la deficiencia de control interno.

Si existe la posibilidad de que el título se encuentre en otro lugar, debe indicar en la hoja de pendientes que corresponde a la sección de inversiones, el hecho de que existen valores pendientes, con el propósito de realizar una verificación posterior.

cruces de información tal como se indicó en el Tema I.)

este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien efectuó la revisión.

- k. En la parte inferior de la hoja columnar, debajo de los asientos de ajuste o reclasificación, si los hubiere, una explicación de la simbología utilizada en esta cédula de trabajo, tal como ha sido explicado en el Tema I.
- l. Al pie de la *Cédula de arqueo* e inspección física de valores, la firma del auditor y la fecha en que
- m. En el programa de auditoría, en número con que identificó la *Cédula del arqueo de inversiones* y los comentarios que considere necesarios.
- n. En la hoja de análisis de tiempo, el tiempo utilizado en la confección de la *Cédula del arqueo de inversiones*.

5. CONFECCIÓN DE LA CÉDULA ANALÍTICA DE INVERSIONES

La *Cédula analítica de inversiones* es la hoja de trabajo que permite al auditor conocer y analizar en detalle los diferentes títulos valores, con el fin de definir si tales bienes son confiables, están apropiadamente valorados y conocer su liquidez, seguridad y rentabilidad.

Par confeccionar la *Cédula analítica de inversiones*, el estudiante utilizará una hoja de diez columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a. En el primer renglón del encabezado el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sección de inversiones”; en el tercero, “*Cédula analítica de inversiones*”.
- b. En el extremo superior derecho de la hoja, la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser “C-3”.
- c. En el encabezado par títulos, primer renglón de la columna matriz, “Identificación”, ya que el espacio contendrá el nombre de los títulos valores que se van a analizar.
- d. En el encabezado para títulos, primer renglón de la primera columna, “Número ya que el espacio se usará para colocar el número de serie con que se identifica el título.
- e. En el segundo renglón del encabezado para títulos, columna dos, “Fecha de compra”:
- f. En la columna número tres, en el primer renglón del encabezado para título, “Fecha de vencimiento”.

- g. En la columna número cuatro, en el primer renglón, “Costo”, ya que el espacio contendrá el valor pagado por el título.
- h. En la columna cinco, primer renglón, “Valor”, ya que el espacio servirá para señalar el valor facial de la inversión
- i. En la columna seis, primer renglón, “Valor de mercado”. Este dato deberá determinarlo el auditor mediante la investigación que realice en el mercado de valores, analizado transacciones de bolsa y otras, de forma que se pueda determinar si el valor facial difiere del valor de mercado.
- j. En la columna siete, “Tasa de interés”.
- k. En la columna ocho, “Periodicidad”, ya que en el espacio se indicará la periodicidad con que el emisor paga los intereses devengados por las inversiones.
- l. En la columna número nueve, “Intereses ganados R”, espacio que se llenará con los intereses que se han ganado por cada una de las inversiones y que han ingresado contablemente a la empresa. Este dato es el resultado de cálculos matemáticos que deberá realizar el auditor. Si fuere necesario, puede utilizar hojas adicionales, las cuales debe identificar en la forma ya conocida.

De igual forma, en hojas adicionales deber realizar exámenes especiales en la cuenta

de intereses, ganados sobre inversiones, para comprobar que se hayan registrado todos los ingresos habidos por ese concepto.

- m. En la columna número diez, “Intereses “D”, ya que el espacio se utilizará para indicar los intereses devengados no ingresados a la empresa. Este dato también se origina en cálculos matemáticos que deberá realizar el auditor, En monto resultante, al menos para los títulos no vencidos, deberá coincidir con la suma registrada en la cuenta de intereses acumulados por cobrar, si los hubiere, coincidencia que el estudiante deberá destacar mediante un símbolo específico para ese fin. Si las cifras no coinciden, el estudiante debe señalar esa circunstancia mediante el uso de otro símbolo, así como la necesidad de “correr” un asiento de ajuste y las deficiencias de control interno que hayan originado la variación.

- n. Una vez que ha realizado el trabajo del último renglón utilizado para ello, un comentario sobre ello, un comentario sobre las condiciones prevalecientes en el mercado para los valores analizados, así como con respecto a su presentación en el balance.

(Aquí no se señalan las deficiencias, justamente con el propósito de que el estudiante las identifique y realice el proceso de anotación de símbolos en la hoja de trabajo (CI-x), así como

la transcripción de esa información a la **Cédula resumen de deficiencias de control interno.**)

- ñ. Inmediatamente después de que se concluye con el comentario del punto anterior, las deficiencias de control interno que existan, identificadas según se indicó
- o. Al pie de la hoja columnar, después de la deficiencias de control interno, si las hubiere, los asientos de ajuste o reclasificación que fueren necesarios para corregir el saldo de las cuentas revisadas. (Los debe identificar y realizar los cruces de información tal como se indicó en el Tema I.)
- p. En la parte inferior de la hoja columnar, debajo de los asientos de ajuste o como ha sido expuesto en el Tema I.
- q. Al pie de la **Cédula analítica de inversiones**, la firma del auditor y la fecha en que este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien efectuó la revisión.
- r. En el programa de auditoría, en número con que identificó la **Cédula analítica de inversiones** y los comentarios que considere necesarios.
- s. En la hoja de análisis de tiempo, el tiempo utilizado en la confección de la **Cédula analítica de inversiones**.

6. CÁLCULO DE INTERESES

Al confeccionar la *Cédula de trabajo analítica de inversiones*, se hizo referencia a la necesidad de calcular los intereses devengados por las inversiones, tanto los que han ingresado a las arcas de la entidad como aquellos que están pendientes de cobro en la fecha de corte de los estados financieros.

Se entiende como cálculo de intereses, las operaciones matemáticas-financieras necesarias para determinar el monto ganado por las inversiones en valores bursátiles a título de intereses durante el período en que hayan estado vigentes.

La hoja de trabajo para realizar dichas operaciones matemáticas, pueden ser de formato columnar, con el fin de mantener la homogeneidad en la papelería que se utilice en el proceso de auditoría, pero no es indispensable dicho formato, pues pueden utilizarse hojas de rayado común.

Cualquier que sea el modelo de hoja seleccionado para confeccionar la *Hoja de trabajo cálculo de intereses* el estudiante realizará las siguientes anotaciones:

- a. En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sección de inversiones”; en el tercero, “Cálculo de intereses.
pendientes de cobro e identificando cada uno de ellos mediante símbolos específicos.
Los montos así determinados se trasladan a la *Cédula analítica de inversiones*, siguiendo los mecanismos de cruce de información ya explicados.
- b. En el extremo superior derecho de la hoja, la identificación de la cédula de trabajo, que sería “C-5”.
- c. Siguiendo el mismo orden que utilizó en la cédula analítica de inversiones, a partir del primer renglón, el número de serie de cada título, y una vez concluida, en el siguiente renglón, los cálculos necesarios para determinar los intereses ganados por cada uno de ellos, separado los que han sido cobrado y los que están
- d. Inmediatamente después del último cálculo realizado, según el punto anterior, las deficiencias de control interno que existan, identificadas según se indicó en la sección sobre la aplicación del control interno.
(Aquí no se señalan las deficiencias justamente con el propósito de que el

estudiante las identifique y realice el proceso de anotación de símbolos en la hoja de trabajo (CI-x), así como la transcripción de esa información a la **Cédula resumen de deficiencias de control interno.**)

- e. Al pie de la hoja columnar, después de las deficiencias, de control interno, si las hubiere, los asientos de ajuste o reclasificación que fueren necesarios para corregir el saldo de las cuentas revisadas. (Los debe identificar y realizar los cruces de información tal como se indicó en el Tema I.)
- f. En la parte inferior de la hoja columnar, debajo de los asientos de ajuste o reclasificación, si los hubiere,

una explicación de la simbología utilizada en esta cédula de trabajo, tal como ha sido expuesto en el Tema I.

- g. Al pie de la **Cédula de cálculo de intereses**, la firma del auditor y la fecha en que este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien efectuó la revisión.
- h. En el programa de auditoría, el número con que identificó la **Cédula del cálculo de intereses** y los comentarios que considere necesarios.
- i. En la hoja de análisis de tiempo, el tiempo utilizado en la confección de la **Cédula de cálculo de intereses**.

7. CONSIDERACIONES RELATIVAS AL CIERRE DE LA SUMARIA

Las consideraciones relativas al cierre de cédulas tienen que ver con aquellos detalles necesarios para la correcta confección de cada cédula (vistos a lo largo de este texto) que el estudiante deberá confirmar que existen al finalizar el trabajo de auditoría para cada sumaria.

Para ello, deberá realizar una verificación de los procedimientos, así como de las pruebas o cédulas anotadas en el programa de auditoría, con el fin de verificar si queda algún trabajo pendiente.

Por otro lado, una cédula analítica no se considera como totalmente terminada si no se han hecho los traslados de la información a las cédulas resumen de deficiencias de control interno y de asientos de ajuste y reclasificación.

Las sumarias no se consideran terminadas hasta que hayan recibido la información relativa a los ajustes reclasificaciones, se haya determinado el saldo final y realizado la transcripción de dicha información al balance general de trabajo. Este procedimiento no se puede llevar a cabo antes de finalizar el proceso de revisión de todas las cuentas, aspecto que se explicará en el Tema XIV.

No obstante, se quieren señalar desde este momento los que deben seguirse para lograr el cierre de la *Sumaria de inversiones*.

- ❑ Trasladar la información que se encuentre en el resumen de asientos de ajuste y reclasificación a cada sumaria, en el espacio destinado a los ajustes y reclasificaciones, mediante el sistema de cruce de información ya conocido.
- ❑ Determinar los saldos finales, una vez que se tengan los ajustes en la sumaria, haciendo las anotaciones en la columna respectiva.
- ❑ Abrir un espacio titulado “Trabajo ejecutado”, después del detalle de símbolos utilizados que debe consignarse en la sumaria.
- ❑ Anotar, debajo del título del punto anterior, el número de cada una de las cédulas analíticas utilizadas, con lápiz rojo y seguidamente, en el mismo renglón, el nombre de la cédula con lápiz negro.

Si por algún motivo se dejó de utilizar algún número consecutivo en la identificación de las hojas de trabajo, deben indicarse el número o número de tales cédulas analíticas, y en el lugar en donde se debe anotar el nombre de la cédula se escribe “no utilizada”.

- ❑ Hacer seguidamente un breve análisis de las más importantes variaciones ocurridas en el saldo de las cuentas, relacionando el período anterior con el que se esté revisando.
- ❑ Anotar, finalmente, las conclusiones de auditoría, que en general tendrán la siguiente leyenda: “De acuerdo con los resultados satisfactorios (o insatisfactorios) de nuestras pruebas de auditoría y del control interno en operación, que es satisfactorio (o insatisfactorio), llegamos a la conclusión de que los saldos arriba indicados representa razonablemente (o en forma incorrecta) todas las inversiones transitorias que tienen la compañía al 30 de septiembre de....”.

Conviene realizar una revisión conjuntamente con el profesor-tutor del trabajo realizado en la auditoría de las inversiones, con el fin de comprobar que no existan errores u omisiones.

Finalizada esa etapa, el estudiante habrá realizado las pruebas más importantes en la auditoría de las inversiones transitorias y habrá logrado el cumplimiento de los objetivos del tema, por lo que estará en condiciones de enfrentar los nuevos procedimientos del trabajo del auditor, según se expondrá en los temas subsiguientes.

AUDITORÍA DE LAS CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR

De acuerdo con el ordenamiento en que se presentan las cuentas contables en el balance de situación de la empresa, corresponde realizar el examen de las cuentas y los documentos por cobrar.

Sin embargo, se debe indicar que aún cuando el proceso deseable es desarrollar la auditoría de acuerdo con el orden de presentación del balance general, pueden examinarse cuentas en diferente orden, dependiendo de la disponibilidad de la información y del criterio del responsable de la ejecución de la auditoría.

La auditoría de las cuentas y los documentos por cobrar es el proceso de examen y análisis objetivo que realiza el auditor con el propósito de determinar la existencia real de los derechos, juzgar su correcta presentación en los balances y conocer las probabilidades reales de cobro, de forma tal que permita al profesional externar su opinión en cuanto a si los estados financieros representan adecuadamente los derechos que esas cuentas son la empresa.

Objetivos

Los objetivos específicos al auditar las cuentas y documentos por cobrar son los siguientes:

- ▲ Verificar mediante las pruebas de auditoría que las cuentas y los documentos por cobrar sean reales.
- ▲ Determinar que el importe con el cual se muestran los saldos de las cuentas y los documentos por cobrar en los estados financieros sean correctos.
- ▲ Comprobar mediante las pruebas de auditoría que las cuentas y los documentos por cobrar, sean efectivamente cobrables.
- ▲ Determinar que las transacciones relacionadas con las cuentas por cobrar, en lo que se refiere a ingresos, deducciones y pérdidas por incobrabilidad, sean correctas.
- ▲ Comprobar mediante las pruebas de auditoría que la valoración de las cuentas y los documentos por cobrar, así como su presentación en los balances sean correctas.

1. CONDICIONES PARTICULARES DE LAS CUENTAS

Se consideran condiciones particulares de las cuentas y los documentos por cobrar, aquella información que debe conocer el estudiante, variable de una empresa a otra y relativa a la naturaleza (“giro”) del negocio, específicamente en lo que respecta a los productos que se comercializan o producen las políticas de ventas y crediticias y la organización de los departamentos de ventas y de cobros, toda la cual es necesarias para planificar y ejecutar en forma profesional y acorde con las normas de auditoría el examen de estas cuentas contables, así como toda otra circunstancia de carácter que deba considerarse en la revisión.

Conjuntamente con la revisión de las cuentas y documentos por cobrar, deberán someterse a examen las pérdidas ocurridas en la concesión de créditos, las estimaciones para cuentas malas, los descuentos sobre ventas y los registros por intereses.

Por lo general, las pruebas de auditoría para las cuentas y los documentos por cobrar son similares, salvo algunos casos. Por este motivo, en este texto se expondrá la elaboración de hojas de trabajo para las cuentas por cobrar y solo en algunos casos se harán referencias específicas a documentos por cobrar.

2. ELABORACIÓN DE LA SUMARIA DE CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR

La sumaria de las cuentas y los documentos por cobrar es la hoja de trabajo que reúne los diferentes derechos por cobrar de la empresa y le permite al auditor realizar ordenadamente su trabajo de revisión, así como reunir la información necesaria para formar su opinión profesional sobre el valor de esos bienes y su presentación en los estados financieros.

Para confeccionar la *Hoja de trabajo sumaria de cuentas y documentos por cobrar*, el estudiante utilizará una hoja de al menos ocho columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones.

- a. En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sumaria de cuentas por cobrar”, en el tercero, la fecha del corte de los estados financieros para efectos de la auditoría.
 - b. En el extremo superior derecho de la hoja, con lápiz rojo, la letra que identifica la sección de cuentas y documentos por cobrar, “B”.
 - c. En la columna de referencia, el código que identifica cada una de las cuentas contables.
 - d. En la columna matriz, el nombre de cada una de las cuentas y los documentos por cobrar.
 - e. En las columnas uno y dos, en el primer renglón del encabezado para títulos, abarcando las dos columnas, “SalDOS al”; y en el segundo renglón, en iguales condiciones la fecha inicial, en este caso, “30 de septiembre de 1992.
 - f. En las columnas tres y cuatro, en el primer renglón del encabezado para títulos, y abarcando las dos columnas, “SalDOS al”, y en el segundo renglón, en iguales condiciones, la fecha final, en este caso, “30 de septiembre de 1993”.
 - g. En las columnas cinco y seis, en el segundo renglón del encabezado para títulos, y abarcando las dos columnas, “Ajustes y reclasificaciones”.
 - h. En las columnas siete y ocho, en el segundo renglón del encabezado para títulos, y abarcando las dos columnas, “Final”.
 - i. En los espacios correspondientes, los datos sobre el código de cuenta, el nombre de la cuenta, los saldos del período anterior y los saldos del período que está sujeto a revisión, para completar la sumaria de cuentas y documentos por cobrar.
- Las columnas destinadas a los ajustes y reclasificaciones, así como las de saldos finales, por el momento se dejan en blanco. Las anotaciones que deban realizarse allí surgen del trabajo que en adelante se realice.
- Otras indicaciones para completar la sumaria se irán suministrando conforme sea conveniente, de acuerdo con el grado de avance del desarrollo del caso.

3. USO DEL PROGRAMA DE AUDITORÍA

El programa de auditoría para la revisión de las cuentas y los documentos por cobrar, es una descripción detallada que le indica al auditor las pruebas, los exámenes y los análisis que debe realizar en la verificación de dichas partidas, con el fin de que se cumpla a cabalidad con las normas y procedimientos de auditoría.

Una vez que el estudiante ha confeccionado la sumaria de cuentas y documentos por cobrar, deberá adjuntar el programa de relativo a esta sección. Este programa se encuentra en el apéndice de este texto; el estudiante debe desprender la hoja correspondiente.

A dicha hoja desprendible se le debe anotar, en el extremo superior derecho, la identificación mediante una “B” con lápiz rojo, seguida por número consecutivo que le corresponda, a partir de “1”.

4. ANÁLISIS DE ANTIGÜEDAD DE SALDOS

El análisis de antigüedad de saldos es la prueba de auditoría que se realiza con el fin de clasificar las cuentas pendientes de cobro en intervalos, que se definen según el número de días transcurridos desde la fecha en que se otorgó el crédito.

Ese análisis permite al auditor determinar la eficiencia en la gestión de cobro, en la concesión de créditos y en la cobrabilidad de todos esos derechos. De igual forma, la prueba es útil para determinar el monto apropiado en la constitución de las reservas para pérdidas en cuentas malas.

Los intervalos de tiempo que se utilicen en la confección de la cédula de análisis de antigüedad dependerán de las condiciones de crédito que mantenga la compañía.

Para confeccionar la *Cédula de trabajo análisis de antigüedad de saldos*, el estudiante utilizará una hoja de doce columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a. En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sección de cuentas y documentos por cobrar”; en el tercero, “Cédula análisis de antigüedad de saldo”.
- b. En el extremo superior derecho de la hoja, la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser “B-2”.
- c. En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna matriz, “Cliente”.
- d. En el encabezado para títulos, abarcando las columnas uno y dos, “Saldos”.
- e. En el segundo renglón del encabezado para títulos, columna uno “Deudor”.
- f. En el segundo renglón del encabezado para títulos, columna dos, “Acreedor”.
- g. En el primer renglón del encabezado para títulos, y abarcando las columnas tres, cuatro y cinco, “Número de fecha de la factura”.

- h. En el segundo renglón del encabezado para títulos, columna tres, “Menos de 60 días”.
- i. En el segundo renglón del encabezado para títulos, columna cuatro, “60-120 días”.
- j. En el segundo renglón del encabezado para títulos, columna cinco, “Más de 120 días”.
- k. En la columna número seis, “Incobrables”, para destacar en el espacio correspondiente las cuentas que se consideren no cobrables.
- l. En la columna número siete, “Dudoso”, ya que el espacio servirá para destacar cuentas cuyo cobro no sea seguro. Con base en el total vertical que refleje esta columna, se analiza la cuenta contable que contiene la provisión para cuentas malas y se define, en caso de ser necesario, el asiento de ajuste correspondiente.
- m. En el primer renglón del encabezado para títulos, y abarcando las columnas ocho y nueve, “Cobros posteriores”, ya que el espacio se usará para indicar las cuentas que se hayan cobrado en fecha posterior al cierre de los estados financieros, dato que se obtendrá mediante rastreo en las entradas de caja y bancos, para lo que debe utilizarse simbología especial para esos fines.
- n. En el segundo renglón del encabezado para títulos, columna ocho, “Fecha de cobro”.
- ñ. En el segundo renglón del encabezado para títulos, columna

nueve, “Importe”, ya que el espacio se utilizará para colocar el monto realmente cobrado.

- o. En el primer renglón del encabezado para títulos, y abarcando las columnas diez, once y doce, “Comentarios de auditoría”, espacio en que el auditor realizará comentarios sobre cada una de las cuentas, según considere necesarios, y que en general corresponderá a condiciones tales como las siguientes:

Reclamos judiciales.

Reclamos por mercaderías entregadas.

Morosidad permanente en el pago.

Condiciones que permitan clasificar al cliente como bueno o malo.

Confiabilidad de la cuenta.

Condiciones que permitan determinar si la cuenta es cobrable o no es cobrable.

Posible facturación de a mercadería enviada o no a los clientes.

Adecuado registro de devoluciones y descuentos.

Otras situaciones que puedan originar asientos de ajuste o reclasificación.

- p. Una vez que se ha terminado de anotar todos los datos mencionados

en el punto anterior, en el renglón siguiente, los totales de cada columna.

- q. Inmediatamente después de los totales de cada columna, las deficiencias de control interno que existan, identificadas según se indicó en la sección sobre la aplicación de control interno.

(Aquí no se señalan las deficiencias, justamente con el propósito de que el estudiante las identifique y realice el proceso de anotación de símbolos en la hoja de trabajo (CI-x), así como la transcripción de esa información a la **Cédula resumen de deficiencias de control interno.**)

- r. En la parte inferior de la hoja columnar, debajo de los asientos de ajuste o reclasificación, si los hubiere, una explicación, de la simbología utilizada en esta cédula de trabajo, tal como se ha sido expuesto en el Tema I.
- s. En la parte inferior de la hoja columnar, debajo de los asientos de ajuste o reclasificación, si los hubiere, una explicación de la simbología utilizada en esta cédula de trabajo, tal como ha sido expuesto en el Tema I.
- t. Al pie de la **Cédula del análisis de antigüedad de saldos** la firma del auditor y la fecha en que este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien efectuó la revisión.
- u. En el programa de auditoría, el número con que identificó la **Cédula del análisis de antigüedad de saldos.**
- w. En la hoja de análisis de tiempo, el tiempo utilizado en la confección de la **Cédula de análisis de antigüedad de saldos.**

5. CIRCULARIZACIÓN DE SALDOS

La circularización de saldos en un procedimiento de auditoría que tiene por objeto obtener una confirmación de parte del cliente respecto al saldo de su cuenta. Con ese propósito, se envían cartas a cada uno de los deudores seleccionados, con la solicitud expresa de que su respuesta sea directamente a los auditores.

Al seleccionar la muestra, deben considerarse cuentas vencidas, no vencidas, con pocos movimientos, con saldo alto, bajo y con saldos acreedores.

Los pasos para preparar la **Cédula de trabajo circulación de saldos**, son los siguientes:

- ❑ Realizar la selección de la muestra que será primera a criterio del auditor y luego mediante el uso del sistema de muestreo al azar. Las anotaciones pertinentes las debe hacer en una hoja común.

En dicha hoja deberá constar la constitución del universo que se va a revisar, el número de cuentas en total, el monto de las cuentas por cobrar, el análisis de porcentajes, el detalle de las situaciones especiales que obliguen a concluir algún elemento en la muestra, así como el resultado del muestreo al azar.

- ❑ Esta hoja deberá contener los elementos introductorios ya explicados para otras cédulas con las modificaciones del caso y se identificará con la inicial “B-3”.
- ❑ Confeccionar las cartas de circulación, para tal fin se debe utilizar los modelos que ya son del conocimiento de los estudiantes. El documento se debe elaborar en original, que se envía al cliente y una copia, que permanece formando parte de los papeles de trabajo del auditor, que la numerará como las últimas cédulas de esta sección.

Para confeccionar la ***Cédula de trabajo circulación de saldos***, el estudiante utilizará una hoja de seis columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a. En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sección de cuentas y de documentos por cobrar”; en el tercero “Circulación de saldos”.
- b. En el extremo superior derecho de la hoja, la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser “B-3”.
- c. En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna matriz, “Cliente”.
- d. En el encabezado para títulos, columna uno, “Saldo los saldos de todas las cuentas seleccionadas, sumar (“Totalizar”) la columna en forma vertical.
- e. En el segundo renglón del encabezado para títulos, columna dos, “Fecha”. Este espacio se llenará con la fecha en que se emitió la factura o en la que realizó el último abono a la cuenta.
- f. En el primer renglón del encabezado para títulos, columna tres, “Fecha envió”, espacio que servirá para consignar la fecha en que se remitió la carta al cliente.
- g. En el primer renglón del encabezado para títulos, columna cuatro, “Resultado”. En el renglón correspondiente a cada cuenta, de esta columna, se anotará un símbolo especial para señalar que la respuesta del cliente coincide con el saldo de su cuenta y otra

discrepancia entre ambas cifras.

- h. En el primer renglón del encabezado para títulos, y abarcando las columnas cinco y seis, “Comentarios”, espacio en donde el auditor realizará las observaciones que estime convenientes.
- i. Al pie de la hoja, debajo del detalle de cuentas que debe incorporarse según lo descrito en los puntos precedentes, un resumen que explique el resultado obtenido, una vez analizadas las respuestas.
- j. En los casos en que el saldo reportado por el cliente sea diferente al que tiene la empresa, deberá complementarse la circulación de saldos correcto y confeccionar los asientos de ajuste o reclasificación que fueren necesarios.
- k. inmediatamente después de concluida la etapa descrita en el punto anterior, la deficiencias de control interno que existan, identificadas según se indicó en la sección sobre la aplicación del control interno.

(Aquí no se señalan las deficiencias, justamente con el propósito de que el estudiante las identifique y realice el proceso de anotación de símbolos en la hoja de trabajo (CI-x), así como la transcripción de esa información a la **Cédula resumen de deficiencias de control interno.**)
- l. El pie de la hoja columnar, después de las deficiencias de control interno, si las hubiere, los asientos de ajuste o reclasificación que fueren necesarios para corregir el saldo de las cuentas revisadas. (Los debe identificar, así como realizar los cruces de información tal como se indicó en el Tema I.)
- m. En la parte inferior de la hoja columnar, debajo de los asientos de ajuste o reclasificación, si los hubiere, una explicación de la simbología utilizada en esta cédula de trabajo, tal como ha sido expuesto en el primer tema.
- n. Al pie de la **Cédula de circulación de saldos** la firma del auditor y la fecha en que este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien efectuó la revisión.
- ñ. En el programa de auditoría, el número con que identificó la **Cédula de circulación de saldo.**
- o. En la hoja de análisis de tiempo, el tiempo utilizado en la confección de la **Cédula de circulación**

6. ANALISIS DE COBRABILIDAD

El análisis de cobrabilidad es el estudio que se realiza para determinar la posibilidad real de cobro de las cuentas por cobrar y para identificar circunstancias que pueden dar evidencias para que el auditor considere alguna o algunas cuentas como no cobrables o de difícil cobro.

Con ese propósito deberá solicitar al asesor legal de la empresa un informe relativo a los juicios pendientes o situaciones legales que deban ser consideradas en el examen de las cuentas por cobrar.

Para confeccionar la **Hoja de trabajo análisis de cobrabilidad**, el estudiante utilizará un ahoja de rayado común, que titulará en la forma ya conocida e identificará en el extremo superior derecho con las iniciales “B-5”. En ella realizará las siguientes anotaciones:

- a. Un análisis pormenorizado de cada una de las situaciones de las que haya informado el asesor legal, así como de los casos especiales que logre determinar el auditor, con el fin de establecer si esas condiciones pueden provocar pérdidas por incobrable.
- b. Inmediatamente después de finalizado el análisis a que se refiere el punto anterior, las deficiencias de control interno que existan, identificadas según se indicó en la sección sobre la aplicación del control interno.

(Aquí no se señalan las deficiencias, justamente con el propósito de que el estudiante las identifique y realice el proceso de anotación de símbolos en la hoja de trabajo (CI-x), así como la transcripción de esa información a la **Cédula resumen de deficiencias de control interno**.)
- c. Al pie de la hoja, después de las deficiencias de control interno, si las hubiere, los asientos de ajuste o reclasificación que fueren necesarios para corregir el saldo de las cuentas revisadas. (Los debe identificar y realizar los cruces de información tal como se indicó en el Tema I.)
- d. En la parte inferior de la hoja, debajo de los asientos de ajuste o reclasificación, si los hubiere, una explicación de la simbología utilizada en esta cédula de trabajo, tal como ha sido expuesto en el primer tema.
- e. Al pie de la **Cédula de análisis de cobrabilidad**, la firma del auditor y la fecha en que este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien efectuó la revisión.
- f. En el programa de auditoría, el número con que identificó la **Cédula del análisis de cobrabilidad**.
- g. En la hoja de análisis de tiempo, el tiempo utilizando en la confección de la **Cédula de análisis de cobrabilidad**.

7. ANÁLISIS DE GARANTIAS

El análisis de garantías es la prueba de auditoría que se realiza con la finalidad de comprobar selectivamente las condiciones que presentan estas, en relación con las disposiciones legales que rigen la materia y las que haya dispuesto la empresa para la concesión de crédito o firma de documentos.

Para confeccionar la cédula de análisis de garantías, es necesario realizar previamente un estudio de las disposiciones legales y reglamentarias que existan para el tipo particular de garantías que solicite la empresa al otorgar créditos, ya que esas regulaciones son las que definen los elementos que deben someterse a revisión.

Para confeccionar la *Cédula de análisis de garantías*, el estudiante utilizará una hoja de seis columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- | | |
|---|--|
| a. En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sección de cuentas y documentos por cobrar”; en el tercero, “Análisis de garantías” | “Verificación”, ya que el espacio servirá para consignar que se ha comprobado la existencia física de la garantía correspondiente a cada cuenta o documento por cobrar. |
| b. En el extremo superior derecho de la hoja, la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser “B-6”. | g. En el primer renglón del encabezado para títulos, y abarcando las columnas cuatro, cinco y seis, “Observaciones”, espacio en donde el auditor realizará los comentarios que estime conveniente, incluyendo aspectos tales como: |
| c. En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna matriz, “Cliente”. | Documento elaborado con apego a las disposiciones legales. |
| d. En el encabezado para títulos, columna uno, “Saldo”. Una vez que ha incluido los saldos de todas las cuentas seleccionadas, sumar (“Totalizar”) la columna en forma vertical. | Firmas del deudor y los fiadores correctas, si fuere el caso. |
| e. En el segundo renglón del encabezado para títulos, columna dos, “Tipo de garantía”. Esta columna es para anotar el tipo de documento que debe respaldar el crédito, de acuerdo con las disposiciones legales o reglamentarias que deben haberse estudiado previamente. | Timbres adheridos registrados oficialmente. |
| f. En el primer renglón del encabezado para títulos, columna tres, | Abono anotados al dorso. |
| | Otros datos según las circunstancias. |

- h. Inmediatamente después de anotadas en forma vertical las cuentas con las que se realiza el análisis de garantías, las deficiencias de control interno que existan, identificadas según se indicó en la sección sobre la aplicación del control interno.
 - j. En la parte inferior de la hoja columnar, debajo de los asientos de ajuste o reclasificación, si los hubiere, una explicación de la simbología utilizada en esta cédula de trabajo, tal como ha sido expuesto en el Tema I.
 - k. Al pie de la **Cédula de análisis de garantías**, la firma del auditor y la fecha en que este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien efectuó la revisión.
 - l. En el programa de auditoría, el número con que identificó la **Cédula del análisis de garantías**.
- (Aquí no se señalan las deficiencias justamente con el propósito de que el estudiante la identifique y realice el proceso de anotación de símbolos en la hoja de trabajo (CI-x) así como la transcripción de esa información a la **Cédula resumen de deficiencias de control interno**.)
- i. Al pie de la hoja columnar, después de las deficiencias de control interno, si las hubiere, los asientos de ajuste o reclasificación que fueren necesarios para corregir el saldo de las cuentas revisadas. (Los debe identificar y realizar los cruces de información tal como se indicó en el Tema I.)
 - m. En la hoja de análisis de tiempo, el tiempo utilizado en la confección de la **Cédula de análisis de garantías**.

8. APLICACIÓN DEL ARQUEO DE GARANTÍAS

El arqueo de garantías es un examen de auditoría que busca identificar el respaldo que tiene cada una de las cuentas incluidas como documentos por cobrar. Dicho respaldo debe apegarse a las disposiciones vigentes, las cuales derivan de la legislación mercantil y de las disposiciones propias de la empresa.

Existe la posibilidad de realizar el arqueo de garantías en la misma cédula de trabajo denominada análisis de garantías. Si el estudiante desea utilizar esa modalidad, podrá adaptar la hoja de trabajo para incluir la información que se da seguidamente.

Para confeccionar la **Cédula de trabajo arqueo de garantías**, el estudiante utilizará una hoja de seis columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a. En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sección de cuentas y documentos por cobrar”; en el tercero, “Arqueo de garantías”.

- b. En el extremo superior derecho de la hoja, la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser “B-72.
- c. En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna matriz, “Cliente”.
- d. En el encabezado para títulos, columna uno, “Saldo”. Una vez que se han incluido los saldos de todas las cuentas seleccionadas, sumar (“totalizar”) la columna en forma vertical.
- e. En el segundo renglón del encabezado para títulos, columna dos, “Tipo de garantía”. Esta columna es para anotar el tipo de documentos que se localizó, como respaldo de cada cuenta o documento por cobrar.
- f. En el primer renglón del encabezado para títulos, abarcando la columnas tres, cuatro, cinco y seis, “Observaciones”, espacio que servirá para consignar los comentarios que el auditor considere pertinentes en relación con cada cuenta revisada.
- g. Inmediatamente después de anotadas en forma vertical la cuentas con las que realiza el análisis de garantías, las deficiencias de control interno que existan, identificadas según se indicó en la sección sobre la aplicación del control interno.

(Aquí no se señalan las deficiencias justamente con el propósito de que el

estudiante la identifique y realice el proceso de anotación de símbolos en la hoja de trabajo (CI-x), así como la transcripción de esa información a la ***Cédula resumen de deficiencias de control interno.***)

- h. Al pie de la hoja columnar, después de las deficiencias de control interno, si las hubiere, los asientos de ajuste o reclasificación que fuere necesarios para corregir el saldo de las cuentas revisadas. (Los debe identificar y realizar los cruces de información tal como se indicó en el Tema I.)
- i. En la parte inferior de la hoja columnar, debajo de los asientos de ajuste o reclasificación, si los hubiere, una explicación de la simbología utilizada en esta cédula de trabajo, tal como ha sido expuesto en el Tema I.
- j. Al pie de la ***Cédula de arqueo de garantías*** la forma del auditor y la fecha ñeque este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien efectuó la revisión.
- k. En el programa de auditoría, el número con que identificó la ***Cédula de arqueo de garantías.***
- l. En la hoja de análisis de tiempo, el tiempo, utilizado en la confección de la ***Cédula de arqueo de garantías.***

9. CONSIDERACIONES RELATIVAS AL CIERRE DE LAS CÉDULAS

Las consideraciones relativas al cierre de las cédulas tienen que ver con aquellos detalles necesarios para la correcta confección de cada cédula (vistos a lo largo de este texto) que el estudiante deberá confirmar que existen al finalizar el trabajo de auditoría para cada sumaria.

Para ello, deberá realizar una verificación de los procedimientos, pruebas o cédulas anotadas en el programa de auditoría con el fin de verificar si queda deficiencias de control interno y de asientos de ajuste y reclasificación.

Las sumarias no se consideran terminadas hasta que hayan recibido la información relativa a los ajustes y reclasificaciones, se haya determinado el saldo final y realizado la transcripción de dicha información al balance general de trabajo. Este procedimiento no se puede llevar cabo antes de finalizar el proceso de revisión de todas las cuentas, aspecto que se explicará en el Tema XIV.

No obstante, se quiere señalar desde este momento los pasos que deben seguirse para lograr el cierre de la ***Sumaria de las cuentas y los documentos por cobrar***:

- ❑ Trasladar la información que se encuentre en el resumen de asientos de ajuste y reclasificación, a cada sumaria, en el espacio destinado a los ajustes.
- ❑ Determinar los saldos finales, una vez que se tengan los ajustes en la sumaria, haciendo las anotaciones en la columna respectiva.
- ❑ Abrir un espacio titulado “trabajo ejecutado”, después del detalle de símbolos utilizados que debe consignarse en la sumaria.
- ❑ Anotar, debajo del título del punto anterior, el número de cada una de las cédulas analíticas utilizadas, con lápiz rojo, y seguidamente, en el mismo renglón, el nombre de la cédula con lápiz negro.

Si por algún motivo se dejó de utilizar algún número consecutivo en la identificación de las hojas de trabajo, deberá indicarse el número o números de tales cédulas analíticas, y en el lugar en donde se debe anotar el nombre de la cédula se escribe “no utilizada”.

- ❑ Hacer seguidamente un breve análisis de las más importantes variaciones ocurridas en el saldo de las cuentas, relacionando el período anterior con el que se esté revisando.
- ❑ Anotar, finalmente, las conclusiones de auditoría, que en general tendrán la siguiente leyenda: “De acuerdo con los resultados satisfactorios (o insatisfactorios) de nuestras pruebas de auditoría y del control interno en operación, que es

satisfactorio (o insatisfactorio), llegamos a la conclusión de que los saldos arriba indicados representan razonablemente que los saldos arriba indicados representan razonablemente (o en forma incorrecta) todas las cuentas y documentos por cobrar que tiene la compañía al 30 de septiembre de.....”

Conviene realizar una revisión conjuntamente con el profesor-tutor del trabajo realizado en la auditoría de las cuentas y documentos por cobrar, con el fin de comprobar que no existan errores u omisiones.

Finalizará esa etapa, el estudiante habrá realizado las pruebas más importantes en la auditoría de las cuentas y documentos por cobrar y habrá logrado el cumplimiento de los objetivos del tema, por lo que estará en condiciones de proseguir con los procedimientos relacionados con el examen de los inventarios.

TEMA VI

AUDITORIA DE INVENTARIOS

De acuerdo con el orden en que se presentan las cuentas en el balance general, conviene continuar el proceso de auditoría con la revisión de los inventarios.

La auditoría de las existencias en mercadería, ya sea terminada, en proceso o en materia prima, consiste en efectuar las pruebas, los análisis y las evaluaciones necesarias para obtener la evidencia suficiente que permita al auditor externo su opinión respecto a la correcta valoración y presentación de los inventarios en los estados financieros.

Objetivo

El estudiante al realizar la auditoría de los inventarios, estará en capacidad de:

- ▲ Verificar mediante las pruebas de auditoría que las cifras consignadas en los estados financieros representen una valoración adecuada de los inventarios.
- ▲ Comprobar mediante pruebas selectivas la existencia física de los bienes.
- ▲ Constatar que en la determinación de los inventarios se hayan incluido únicamente las compras y las ventas correspondientes al periodo contable respectivo, es decir, que estén excluidas todas las transacciones de esa naturaleza que correspondan al período anterior o al siguiente.
- ▲ Verificar de conformidad con los principios de contabilidad generalmente, aceptados consistentemente, que la valoración de los inventarios se ha realizado adecuadamente.

1. CONDICIONES PARTICULARES DE LA CUENTA

Se consideran condiciones particulares de la cuenta de inventarios, aquella información que debe dominar el estudiante, relativo a la importancia de esta partida en la determinación de los resultados financieros de la empresa, así como a las implicaciones legales de su trabajo.

Para la determinación de la utilidad del período es de suma importancia la adecuada contabilización del costo de la mercadería vendida, así como del inventario final, y la aplicación consistente de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Al realizar la valoración de los inventarios, el auditor asume responsabilidad de tipo profesional y legal.

Las responsabilidades del auditor en el orden profesional corresponden a la correcta ejecución de su trabajo, mediante la aplicación de las técnicas y los procedimientos de revisión suficientes para permitirle expresar su opinión con toda propiedad.

En el ámbito legal, el auditor puede ser demandado ante los tribunales de justicia, si existen problemas en la valoración o existencia de los inventarios y se emite un dictamen sin salvedades.

Es por todo lo anterior que el auditor deberá dejar constancia en su dictamen de las salvedades que existan cuando no se pueda aplicar alguno o algunos de los procedimientos de revisión, cuando ha habido variaciones en los métodos de valoración o cuando exista cualquier otra circunstancia que pueda incidir en la valoración y presentación de los inventarios en los estados financieros o en la determinación de la utilidad del período.

Otro aspecto importante que se debe mencionar, es que la composición de los inventarios varía cuando se trata de una empresa comercial, una manufacturera, una industrial, etc. Así se tienen inventarios de mercadería, de productos terminados, de productos en proceso, de materia prima, de yacimientos, etc.

En el caso modelo que se utiliza en este texto, se trata de una empresa comercial y, por lo tanto, los inventarios corresponden a mercadería de diferente naturaleza, pero toda ella relacionada con procesos de grabación, de reproducción y de emisión de sonidos e imágenes en cinta magnéticas.

2. ELABORACIÓN DE LA SUMARIA DE SUMARIOS

La *Sumaria de inventarios* es la hoja de trabajo que reúne los componentes de la cuenta de mercaderías en existencia, y le permite al auditor realizar ordenadamente su trabajo de revisión, así como reunir la información necesaria para formar su opinión profesional sobre la cantidad, el valor y la presentación de los inventarios en los estados financieros.

Para confeccionar la *Hoja de trabajo sumaria de inventarios*, el estudiante utilizará una hoja de al menos ocho columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a. En el renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sumaria de inventarios”, en el tercero, la fecha del corte de los estados financieros para efectos de la auditoría.
- b. En el extremo superior derecho de la hoja, con lápiz rojo, la letra que identifica la sección de inversiones “D”.
- c. En la columna de referencia, el código que identifica cada una de las cuentas contables.
- d. En la columna matriz, el nombre de cada una de las cuentas que integran la sección de inventarios.
- e. En la columna uno y dos, en el primer renglón del encabezado para títulos, abarcando la dos columnas, “Saldo al”, y en el segundo renglón en iguales condiciones, la fecha inicial, en este caso, “30 de septiembre de 1992”.
- f. En la columna tres y cuatro, en el primer renglón del encabezado para títulos, abarcando las dos columnas, “Saldo al”, y en el segundo renglón, en iguales condiciones, la fecha final, en este caso, “30 de septiembre de 1993”.
- g. En la columna cinco y seis, en el segundo renglón del encabezado para títulos, abarcando la dos columnas, “Ajustes y reclasificaciones”.
- h. En las columnas siete y ocho, en el segundo renglón del encabezado para títulos, abarcando la dos columnas “Final”.
- i. En los espacios relativos al código de cuenta, nombre de la cuenta, saldos del período anterior y saldos del período que está sujeto a revisión, los datos pertinentes para completar la sumaria de inventarios.

Las columnas destinadas a los ajustes y la reclasificaciones, así como las de los saldos finales, por ahora se dejan en blanco. Las anotaciones que deban realizarse allí surgen del trabajo que en adelante se efectúe.

Otras indicaciones para completar la sumaria se irán suministrando conforme sea conveniente, de acuerdo con el grado de avance del desarrollo del caso.

3. USO DEL PROGRAMA DE AUDITORÍA PARA LOS INVENTARIOS

El programa de auditoría par la revisión de los inventarios, es una lista de actividades que le indica al auditor las pruebas y los análisis que debe realizar en su verificación con el fin de que se cumpla a cabalidad con las normas y procedimientos de auditoría.

Una vez que el estudiante ha confeccionado la *Sumaria de inventarios*, deberá adjuntar el programa de trabajo relativo a estos activos, que se encuentra contenido en el apéndice de este texto, de tal manera que para utilizarlo el estudiante desprenderá la hoja correspondiente (1 hoja).

A esta hoja se le debe anotar, en el extremo superior derecho, la identificación mediante una “D”, con lápiz rojo, seguida por el número consecutivo que le corresponda, a partir de “1”.

4. OBSERVACIONES SOBRE LA TOMA DE INVENTARIOS

La toma de inventarios en la prueba de auditoría que consiste en una comprobación mediante la observación del levantamiento físico de los inventarios, e incluye la planeación, la disposición de los equipos de conteo, el análisis de la papelería que es va a utilizar, las formas de identificación de partidas contadas, la asignación de los precios de costos unitarios y globales por partida y, en general, todos los procedimientos que se utilicen.

Para confeccionar la *Cédula de trabajo observaciones sobre la toma de inventarios*, el estudiante utilizará una hoja de rayado común, en la cual realizará las siguientes anotaciones:

- a. En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sección de inventarios”, en el tercero, “Observaciones sobre la toma de inventarios”.
- b. En el extremo superior derecho de la hoja, con lápiz rojo, la identificación, que podría ser “D-2”.
- c. En el primer renglón de la hoja, las observaciones respecto a la planeación y levantamiento del

inventario, con un detalle específico relativo a:

Los equipos de trabajo (cada uno de los grupos de personas que realizarán conteos físicos).

Los aspectos tocantes a las boletas que se utilizan para indicar el conteo físico de cada grupo de artículos, según la clasificación u ordenamiento que utilice la empresa.

El sistema que utilice el cliente para realizar pedidos, elaborar recibos, así como el

d. Al pie de la *Cédula de trabajo observaciones sobre la toma de inventarios*, la firma del auditor y la fecha en que este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien efectuó la revisión.

almacenamiento y el retiro de artículos de inventario.

Las fuentes que utilice para la valoración de los inventarios.

Todo otro aspecto que sea de interés para la correcta apreciación, examen y valoración de los inventarios.

5. EJECUCIÓN DEL RECUENTO FÍSICO

Como parte del trabajo de observación en la forma física de los inventarios, el auditor debe realizar conteos selectivos de algunos de los grupos de artículos que previamente fueron contados por los encargados del levantamiento físico.

Este recuento físico consiste en una selección de artículos que deberán cubrir un porcentaje del valor total de los inventarios, que dé al auditor una seguridad razonable respecto al correcto conteo de los artículos. Para ello, el auditor o sus asistentes realizarán la verificación de las muestras seleccionada, con el fin de comprobar que el levantamiento hecho por los empleados de la empresa sea correcto. Esa muestra deberá ser valorada con los precios de factura o según el método de valuación que se utilice en la empresa, en forma que los precios parciales y totales coincidan con las cifras obtenidas por los funcionarios del cliente.

Para confeccionar la *Cédula de trabajo recuento físico*, el estudiante utilizará una hoja de seis columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a. En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sección de inventarios”; en el tercero, “Recuento físico de inventarios.
- b. En el extremo superior derecho de la hoja la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser “D-3”.
- c. En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna matriz, “Número de artículo del inventario”,

- que corresponde al código asignado por la empresa a cada tipo de artículos que se incluye en el inventario. Si la empresa no utiliza código, en esta columna se anotará el nombre del artículo.
- d. En el encabezado para títulos, primer renglón de la primera columna, “Número de hoja del inventario”, espacio que se usará para anotar el número de identificación de las hojas empleadas por el cliente para describir las existencias reales de cada tipo de artículo. Esto partiendo del hecho de que al tomar el inventario físico, el cliente debe disponer de hoja previamente numeradas, las cuales serán llenadas por los empleados del cliente.
 - e. En el segundo renglón del encabezado para títulos, columna dos, “cantidad”, que corresponde al número de unidades contadas por los empleados de la empresa.
 - f. En el primer renglón del encabezado para título, columna tres, “Costo unitario”, que se toma de las facturas de compra, según el método para valoración de inventarios que utilice el cliente.
 - g. En el primer renglón del encabezado para títulos, columna cuatro, “Precio unitario de mercado”, que corresponde al precio del artículo según las condiciones prevalecientes en el mercado en la fecha del corte de los estados financieros.
 - h. En el primer renglón del encabezado para títulos, columna cinco, “Total del costo”, para señalar el valor de todas las unidades de una misma clase, considerando el precio del costo unitario, según facturas.
 - i. En el primer renglón del encabezado para títulos, columna seis, “Total del precio de mercado”, para indicar el valor de todas las unidades de una misma clase, considerando el precio de mercado.
 - j. En el renglón siguiente, una vez que se hayan incluido todas las partidas de inventario en forma vertical y establecido precios, la suma de las columnas cinco y seis.
 - k. Al lado derecho de cada una de las partidas que fueron contadas, un símbolo especial para indicar que fue verificada. Entre los aspectos que se pueden verificar, se encuentran los siguientes:
 - Los artículos de facturas no registradas contablemente (lo cual originaría asientos de ajuste), si se incluyeran.
 - La comprobación de precios.
 - La verificación de cálculos matemáticos.
 - Otras circunstancias que fueren de interés.
 - l. Las deficiencias de control interno que existan, inmediatamente después de sumar las columnas cinco y seis en forma vertical, de conformidad con el procedimiento que se indicó en la sección respectiva a la aplicación del control interno.
- (Aquí no se señalan las deficiencias, justamente con el

- propósito de que el estudiante las identifique y realice el proceso de anotación de símbolos en la hoja de trabajo (CI-x), así como la transcripción a la ***Cédula resumen de deficiencias de control interno.***)
- m. Al pie de la hoja columnar, debajo de las deficiencias de control interno, si las hubiere, los asientos de ajuste o reclasificación que fueren necesarios para corregir el saldo de las cuentas revisadas. (Los debe identificar, así como realizar los cruces de información, tal y como se indicó en el Tema I.)
 - n. En la parte inferior de la hoja columnar, debajo de los asientos de ajuste o reclasificación, si los hubiere, una explicación de la simbología utilizada en esta hoja de trabajo, tal y como ha sido explicado en el Tema I.
 - ñ. Al pie de la ***Cédula de trabajo observaciones sobre la toma de inventarios***, la firma del auditor y la fecha en que este ejecutó, así como la firma de quien efectuó la revisión.
 - o. En el programa de auditoría, el número con que identificó la ***Cédula de trabajo observaciones sobre la toma de inventarios*** y los comentarios que considere necesario.
 - p. En la hoja de análisis de tiempo, el tiempo utilizado en la confección de la ***Cédula de observaciones para la toma de inventarios***.

6. VALORACIÓN DE LOS INVENTARIOS

La comprobación del valor de los inventarios y el sistema de valoración para fines de presentación en los estados financieros y de determinación del resultado del período, es una prueba de auditoría que tiene como finalidad comprobar que se hayan aplicado correctamente los principios de contabilidad generalmente aceptados y particularmente que exista consistencia en su aplicación con respecto a períodos anteriores.

Para confeccionar la ***Cédula de trabajo valoración de los inventarios***, el estudiante utilizará una hoja de cuatro columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a. En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sección de inventarios”; en el tercero, “Valoración de inventarios”.

- b. En el extremo superior derecho de la hoja la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser “D-4”.
- c. En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna matriz, “Número de artículo del inventario”, que corresponde al código asignado por la empresa a cada tipo de artículos que se incluye en el inventario. Si la empresa no utiliza código, en esta columna se anotará el nombre del artículo.
- d. En el encabezado para títulos, primer renglón de la primera columna, “Cantidad al 30 de septiembre de 1993” (fecha de cierre), espacio que se usará para anotar la cantidad de unidades en existencia en la fecha del cierre, del artículo seleccionado para revisar los precios aplicados en su valoración.
- e. En el segundo renglón del encabezado para títulos, columna dos, “Costo unitario”, que corresponde al precio según factura de los artículos que se están revisando. Para estos fines, es preciso conocer el método de valoración con el fin de seleccionar las facturas de las primeras o las últimas compras.
- f. En el primer renglón del encabezado para títulos, columna tres, “Precio unitario de mercado”, que se utiliza para consignar el precio del artículo en revisión en la fecha del cierre, considerando los precios vigentes en el mercado en esa fecha.
- g. En el primer renglón de la columna cuatro, “Costo o precio de mercado” (el más bajo de los dos). En esta columna se anotará el resultado de multiplicar el número de unidades por el costo o el precio de mercado, el que sea más bajo de ello.

(La suma resultante de esta revisión deberá coincidir con las suma del valor de los artículos que se estén revisando consignados en la *Cédula de trabajo valoración de los inventarios.*)
- h. La suma vertical de la columna cuatro, en el siguiente renglón a donde fueron anotadas todas las partidas que se revisaron en forma vertical.
- i. Inmediatamente debajo del total de la columna cuatro, el porcentaje resultante de dividir la suma de la columna cuatro por el total del inventario consignado en la cédula de recuento físico. Esta cifra deberá coincidir con el porcentaje definido como muestra.
- j. Inmediatamente después de anotar el porcentaje que se indica en el punto anterior, las deficiencias de control interno que existan, procedimientos conforme se indicó en la sección respectiva a la aplicación del control interno.

(Aquí no se señalan las deficiencias, justamente con el propósito de que el estudiante las identifique y realice el proceso de anotación de símbolos en la hoja de trabajo (CI-x), así como la transcripción de esa información a

la *Cédula resumen de deficiencias de control interno.*)

- k. Al pie de la hoja columnar, después de las deficiencias de control interno, si así hubiere, los asientos de ajuste o reclasificación que fueren necesarios para corregir el saldo de las cuentas revisadas. (Los debe identificar, así como realizar los cruces de información tal y como se indicó en el Tema I.)
- l. En la parte inferior de la hoja columnar, debajo de los asientos de ajuste o reclasificación, si los hubiere, una explicación de la simbología utilizada en esta cédula de trabajo, tal y como ha sido expuesto en el Tema I.
- m. Al pie de la *Hoja de trabajo valoración de inventarios*, la firma del auditor y la fecha en que ese ejecutó la revisión.
- n. En el programa de auditoría, el número con que identificó la *Cédula de trabajo valoración de inventarios* y los comentarios que considere necesario.
- ñ. En la hoja de análisis de tiempo, indicará el tiempo utilizado en la confección de la *Cédula de valoración de inventarios*.

7. VERIFICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONTABLES

La aplicación de principios contables, consiste en comprobar que los métodos de la valoración de inventarios se apegan en todo al enunciado de tales principios, para lo cual debe realizarse un análisis de los sistemas utilizados con ese fin en el período anterior y en el presente (que se encuentra sujeto a la auditoría).

En la preparación de la *Cédula de trabajo verificación de los principios contables*, el estudiante utilizará una hoja de rayado común, en la que hará las siguientes anotaciones:

- a) En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sección de inventarios”; en el tercero, “Análisis de sistema de valoración de inventario”.
- b) En el extremo superior derecho de la hoja, la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser “D-5”.
- c) A partir del primer renglón, una relación detallada de los sistemas de valoración de inventarios utilizada en el período anterior, haciendo énfasis en todos los cambios que se hubieren producido con respecto a períodos anteriores.
- d) Finalizado el comentario relacionado con el período anterior,

los comentarios sobre los sistemas de valoración usados en el presente período, en los que conste igualmente cualquier valoración importante.

- e) Inmediatamente después del comentario indicado en el punto anterior, las deficiencias de control interno que existan, identificada conforme se indicó en la sección sobre la aplicación del control interno.

(Aquí no se señalan las deficiencias justamente con el propósito de que el estudiante las identifique y realiza el proceso de anotación de símbolo en la hoja de trabajo (CI-x), así como la transcripción de esta información a la *Cédula resumen de deficiencias de control interno.*)

- f. Al pie de la hoja columnar, debajo de las deficiencias de control interno, si las hubiere una explicación de la simbología utilizada en esta cédula de trabajo, tal y como ha sido explicado en el Tema I.
- g. Al pie de la *Hoja de trabajo de verificación de los principios contables*, la firma del auditor y la fecha en que este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien efectuó la revisión.
- h. En el programa de auditoría, el número con que identificó la *Cédula de trabajo análisis de sistemas de valoración de inventarios* y los comentarios que considere necesarios.
- i. En la hoja de análisis de tiempo, el tiempo utilizado en la confección de la *Cédula análisis de sistema de valoración de inventarios.*

8. INSPECCIÓN DEL CERTIFICADO DE PROPIEDAD

El certificado de propiedad es un documento mediante el cual el cliente declara ser el real propietario de los bienes incluidos en el inventario, así como sobre aspectos relacionados con la calidad, la cantidad, los métodos de valoración e importe total.

Existe la posibilidad de que el certificado sea preparado por el auditor, quien lo dará a firmar al cliente, o bien que sea preparado en su totalidad por el cliente.

Se debe aclarar que la existencia de este certificado no libera de responsabilidad al auditor respecto al criterio que emita en su opinión, la cual deberá sustentar en todas las pruebas y procedimientos de auditoría a que se ha hecho referencia.

La cédula de trabajo será la certificación misma, para cuya confección se encuentran diferentes modelos en los libros de texto.

El estudiante deberá elaborar un certificado de propiedad por su propia cuenta, identificándolo apropiadamente según la práctica ya conocida en ejemplo de cédulas anteriores.

9. ELABORACIÓN DEL CORTE DE COMPRAS Y VENTAS

El corte de compra y ventas es el análisis que se realiza para determinar el monto correcto en la valoración de los inventarios, así como para establecer el costo de la mercadería vendida en el período. Consiste en una separación entre las compras y ventas del período en revisión, y las del período precedente y las del período posterior, de forma que se incluyan en inventario todos los artículos adquiridos hasta el último día de cierre del ejercicio contable.

Para confeccionar la *Cédula de trabajo corte de compra y venta*, el estudiante utilizará una hoja de rayado común, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a. En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sección de Inventarios”; en el tercero, “Corte de compra y ventas”.
- b. En el extremo superior derecho de la hoja, la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser “D-6”.
- c. En el primer renglón del encabezado para títulos, “Corte de compra” y de seguido (sin realizar ninguna anotación en la hoja de trabajo) una comparación de las facturas de compra con los registros de recepción de mercadería y de inventario.
- d. Debajo de “Corte de compras”, un pequeño detalle con las últimas facturas de compra del período anterior, del período en revisión y del siguiente período, haciendo constar si existe o no coincidencia con los registros de recepción de mercadería y de inventario.
- e. En el renglón que sigue, una vez realizado el detalle que se indica en el punto anterior (conviene dejar un espacio de la menos dos renglones entre el detalle anterior y estas anotaciones), “Corte de ventas”. Sin que se tome nota en la hoja de trabajo, el auditor debe realizar una comparación de las facturas de venta con el registro de salidas de inventario, de tal forma que se incluyan las últimas del período en revisión y las primeras del período siguiente.
- f. Debajo de “Corte de ventas”, una vez realizado el detalle escrito en última instancia en el paso anterior, un pequeño detalle de las últimas facturas del período, las primeras y las últimas del presente período y las primeras del siguiente período. (Se deben anotar los comentarios que considere necesarios.)

g. Inmediatamente después del comentario indicado en el punto anterior, las deficiencias de control interno que existan, identificadas conforme se indicó en la sección sobre la aplicación del control interno.

(Aquí no se señalan las deficiencias, justamente con el propósito de que el estudiante las identifique y realice el proceso de anotación de símbolos en la hoja de trabajo (CI-x), así como la transcripción de esa información a la **Cédula resumen de deficiencias de control interno.**)

h. En la parte inferior de la hoja de trabajo debajo de las deficiencias de control interno, si las hubiere, una explicación de la simbología utilizada en esta cédula de trabajo, tal y como ha sido explicado en el Tema I.

i. Al pie de la **Hoja de trabajo corte de compras y ventas**, la firma del auditor y la fecha en que este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien efectuó la revisión.

j. En el programa de auditoría, el número con que identificó la **Cédula de trabajo corte de compra y ventas**, y los comentarios que considere necesario.

k. En la hoja de análisis de tiempo, el tiempo utilizado en la confección de la **Cédula corte de compra y ventas**.

10. CONSIDERACIONES RELATIVAS AL CIERRE DE LA SUMARIA

Las consideraciones relativas al cierre de las sumarias tienen que ver con aquellos detalles necesarios para la correcta confección de cada cédula (visto a lo largo de este texto) que el estudiante deberá confirmar que existen al finalizar el trabajo de auditoría para cada sumaria.

Para lo anterior deberá realizar una verificación de los procedimientos, de las pruebas o cédulas anotadas en el programa de auditoría, con el fin de verificar si queda algún trabajo pendiente.

Por otro lado, una cédula analítica no se considera totalmente terminada si no se han hecho los traslados de la información a la **Cédula resumen de deficiencias de control y de asientos de ajuste y reclasificación**.

Las sumarias no se consideran terminadas hasta que hayan recibido la información relativa a los ajustes y reclasificaciones, se haya determinado el saldo final y realizado la transcripción de dicha información al balance general de trabajo, procedimiento que no

se puede llevar a cabo antes de finalizar el proceso de revisión de todas las cuentas, aspecto que se explicará en el tema XIV.

No obstante, se requiere señalar, desde ahora, los pasos que deben seguirse para lograr el cierre de la **Sumaria de inventarios**.

- ❑ Trasladar la información que se encuentre en la **Hoja de trabajo resumen de asientos de ajuste y reclasificación** a la sumaria, en el espacio destinado a los ajustes y reclasificaciones, mediante el sistema para el cruce de información ya conocido.
- ❑ Determinar los saldos finales, una vez que se tengan los ajustes en la sumaria, haciendo las anotaciones en la columna respectiva.
- ❑ Abrir un espacio titulado “Trabajo ejecutado”, después del detalle de símbolos utilizados que debe consignarse en la sumaria.
- ❑ Anotar debajo del título del punto anterior, el número de cada una de las cédulas analíticas utilizadas, con lápiz rojo y seguidamente, en el mismo renglón, el nombre de la cédula con lápiz negro.
- ❑ Si por algún motivo se dejó de utilizar algún número consecutivo en la identificación de las hojas de trabajo, deberá indicarse el número o números de tales cédulas analíticas, y en el lugar en donde se debe anotar el nombre de la cédula se escribe “no utilizada”.
- ❑ Hacer seguidamente un breve análisis de las más importante variaciones ocurridas en el saldo de las cuentas, relacionado en del período anterior con el que se esté revisando.
- ❑ Anotar, finalmente, las conclusiones de auditoría, que en general tendrán la siguiente leyenda: “De acuerdo con los resultados satisfactorios (o insatisfactorios) de nuestra pruebas de auditoría y del control interno en operación, que es satisfactorio (o insatisfactorio), llegamos a la conclusión de que los saldos arriba indicados representan razonablemente (o en forma incorrecta) todos los inventarios que tiene la compañía al 30 de septiembre de.....”

Conviene realizar una revisión, conjuntamente con el profesor-tutor, del trabajo realizado en la auditoría de los inventarios, con el fin de comprobar que no existen errores u omisiones.

Finalizada esta etapa, el estudiante habrá realizado las pruebas más importantes en la auditoría de los inventarios y en consecuencia se suponen alcanzados los objetivos del tema I, y se estará en condiciones de enfrentar los nuevos procedimientos del trabajo del auditor, según se expondrán en los temas subsiguientes.

TEMA VII

AUDITORIA DE LOS GASTOS PREPAGADOS

De acuerdo con ordenamiento de las cuentas contables en el balance de situación, es conveniente continuar el proceso de auditoría con la revisión de los gastos pagados por adelantado.

La auditoría de los pagos anticipados es el proceso de examen y análisis objetivo que realiza el auditor con el propósito de determinar la correcta aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados por anticipado.

Objetivos

El estudiante al analizar la auditoría de los gastos prepagados, estará en capacidad de:

- ▲ Verificar mediante la inspección de la documentación de respaldo, que el importe cargado a las cuentas de gastos pagados por adelantado sea correcto, de conformidad con las erogaciones realizadas.
- ▲ Comprobar mediante la revisión de registros contables, que el crédito por amortización de los gastos prepagados corresponda con el plazo estimado para agotar el gasto.
- ▲ Comprobar que los pagos anticipados se determinen de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

1. CONDICIONES PARTICULARES DE LA CUENTA

La *Sumaria de gastos pagados por anticipado* es la hoja de trabajo que reúne los diferentes rubros que hayan sido pagados antes de que se concrete la obligación de pago y debe confeccionarse en una hoja de al menos ocho columnas, en la que el estudiante realizará las siguientes anotaciones:

- a. En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sumaria de gastos pagados por anticipados”; en el tercero, la fecha del corte de los estados financieros para efectos de auditoría.
- b. En el extremo superior derecho de la hoja, con lápiz rojo, la letra que identifica la sección de efectivo “E”.
- c. En la columna de referencia, el código que identifica cada una de las cuentas contables.
- d. En la columna matriz, el nombre de cada una de las cuentas que integran los gastos pagados por adelantado.
- e. En la columna uno y dos, en el primer renglón del encabezado para títulos, abarcando las dos columnas, “Saldo al”; y en el segundo renglón, en iguales condiciones, la fecha inicial, en este caso “30 de septiembre de 1992”.
- f. En la columnas tres y cuatro, en el primer renglón del encabezado para títulos, abarcando las dos columnas, “Saldo al”; y en el segundo renglón, en iguales condiciones, la fecha final, este caso, “30 de septiembre de 1993”.
- g. En la columna cinco y seis, en el segundo renglón del encabezado para títulos, abarcando las dos columnas, “Ajustes y reclasificaciones”.
- h. En la columna siete y ocho, en el segundo renglón del encabezado para títulos, abarcando las dos columnas, “Final”.
- i. En los espacios relativos al código de cuenta, nombre de la cuenta, saldos del período anterior y saldos del período que está sujeto a revisión, los datos pertinentes para completar la sumaria de los gastos prepagados.

2. ELABORACIÓN DE LA SUMARIA DE GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO

La *Sumaria de gastos pagados por anticipado* es la hoja de trabajo que reúne los diferentes rubros que hayan sido pagados antes de que se concrete la obligación de pago y debe confeccionarse en una hoja de al menos ocho columnas, en la que el estudiante realizará las siguientes anotaciones:

- a. En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sumaria de gastos pagado”; en el tercero, la fecha del corte de los estados financieros para efectos de auditoría.
- b. En el extremo superior derecho de la hoja, con lápiz rojo, la letra que identifica la sección de efectivo.
- c. En la columna de referencia, el código que identifique cada una de las cuentas contables.
- d. En la columna matriz, el nombre de cada una de las cuentas que integran los gastos pagados por adelantado.
- e. En las columnas uno y dos, en el primer renglón del encabezado las dos columnas, “Saldo al”; y en el segundo renglón, en iguales condiciones, la fecha inicial, en este caso “30 de septiembre de 1992”.
- f. En las columnas tres y cuatro, en el primer renglón del encabezado para títulos, abarcando las dos columnas, “Saldo al”; y en el segundo renglón, en iguales condiciones, la fecha final, en este caso, “30 de septiembre de 1993”.
- g. En la columna cinco y seis, en el segundo renglón del encabezado para títulos, abarcando las dos columnas, “Ajustes y reclasificaciones”.
- h. En las columnas siete y ocho, en el segundo renglón del encabezado para títulos, abarcando las dos columnas, “Final”.
- i. En los espacios relativos al código de cuenta, nombre de la cuenta, saldos del período anterior y saldos del período que está sujeto a revisión, los datos pertinentes para completar la sumaria de los gastos prepagados.

Las columnas destinadas a los ajustes y las reclasificaciones, así como las de los saldos finales, por ahora se dejan en blanco. Las anotaciones que deban realizarse allí surgen del trabajo que en adelante se realice.

Otras indicaciones para completar la sumaria se irán suministrando conforme sea conveniente, de acuerdo con el grado de avance del desarrollo del caso.

3. USO DEL PROGRAMA DE AUDITORIA PARA LA REVISIÓN DE LOS GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO

El programa de auditoría para la revisión de los pagos anticipados es un detalle que le indica al auditor las pruebas, exámenes y análisis que debe realizar en la verificación de dichas partidas, con el fin de que se cumpla a cabalidad con las normas y procedimientos de auditoría.

Una vez que el estudiante ha confeccionado la *Sumaria de gastos pagados por anticipado*, deberá adjuntar el programa de trabajo relativo a esta sección. Es programa se encuentra contenido en el apéndice de este texto; el estudiante debe desprender la hoja correspondiente (1 hoja).

A esta hoja se le debe anotar, en el extremo superior derecho, la identificación mediante una “E” con lápiz rojo, seguida por el número consecutivo que le corresponda, a partir de “1”.

4. ANALISIS DE LAS PARTIDAS DE GASTOS

El análisis de las partidas de gastos anticipados es la prueba de auditoría que se realiza con el fin de identificar claramente las diferentes partidas de gastos pagados por anticipado, determinar si el saldo que reflejan los estados financieros es correcto y si el procedimiento de amortización es adecuado.

Conviene aclarar que los eventuales gastos que se incluyan en esta cuenta de activos son muy variados, motivo por el cual se da el formato de una cédula que podrá ser aplicada en la revisión de todas las cuentas que se pueden incluir como gastos prepagados. El estudiante podrá confeccionar una cédula por cada tipo de gastos.

Para confeccionar la *Cédula de trabajo análisis de las partidas de gastos*, el estudiante utilizará una hoja de diez columnas en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a. En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sección de gastos pagados”; en el tercero, “Análisis de gastos por...” (El espacio punteado se utiliza para indicar el gasto que se somete a revisión. A manera de ejemplo, se citan algunos:
 - Seguro
 - Alquiler
 - Intereses
 - Impuestos
 - Refacciones
 - Cuotas
 - Adelantos salariales
- b. En el extremo superior derecho de la hoja, la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser “E-2”.
- c. En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna matriz, “Cuenta”, que se usa para anotar las diferentes cuentas de gastos prepagados.
- d. En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna uno, “Monto original”, para indicar la suma pagada sin considerar amortización alguna.

- e. En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna dos, “Fecha”, para destacar la fecha en que originalmente se realizó el pago.
- f. En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna tres, “Periodo”, para indicar el plazo en que el gasto debe ser amortizado. Conviene que se indique la fecha de inicio y la fecha de extinción del derecho que genera el gasto prepagado.
- g. En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna cuatro, “Amortización mensual”, para indicar el crédito que mensualmente debe realizarse a cada cuenta. El monto se obtiene de dividir la suma pagada originalmente entre el número de meses que cubre el derecho. Este cálculo deberá ser realizado por el auditor y comprobar si coincide con el crédito que realiza la empresa cada mes. Deberá dejar constancia de la revisión y de la coincidencia de datos mediante símbolos específicos con esos fines, que anotará al lado derecho de la suma respectiva, en la columna cuatro utilizada.
- h. En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna cinco, “Amortización acumulada”, que será el resultado de multiplicar la amortización mensual por el número de meses transcurridos desde la fecha en que se realizó el pago inicial.
- i. En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna seis, “Saldo de la cuenta”, que resulta de restar al monto original la amortización acumulada.
- j. En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna siete, “Saldo en libros”, para indicar el monto que tiene cada cuenta particular en los libros de contabilidad.
- k. En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna ocho, “Diferencia”, para indicar la eventual diferencia que exista entre las sumas de la columna seis y la siete. Si no hubiere diferencia, se pasa una raya continua en la extensión de la columna.
- l. En el encabezado par títulos, primer renglón, abarcando las columnas nueve y diez, “Observaciones”, para que el auditor realice los comentarios que considere necesarios.
- m. Después de anotar en forma vertical cada una de las cuentas de gastos prepagados (dejar dos renglones al menos), la deficiencias de control interno que existan, identificadas según se indicó en a sección sobre la aplicación del control interno.

(Aquí no se señalan las deficiencias, justamente con el propósito de que el estudiante la identifique y realice el proceso de anotación de símbolos en la hoja de trabajo (CI-x), así como la transcripción de esa información a la ***Cédula resumen de deficiencias de control interno.***)
- n. Al pie de la hoja columnar, después de las deficiencias de control interno, si las hubiere, los asientos de ajuste o reclasificación que fueren necesarios para corregir el saldo de las cuentas revisadas. (Los debe identificar, así como realizar los cruces de información, tal como se indicó en el Tema I.)

- ñ. En la parte inferior de la hoja columnar, debajo de los asientos de ajuste o reclasificación, si los hubiera, una explicación de la simbología utilizada en esta cédula de trabajo, tal como ha sido explicado en el Tema I.
- o. Al pie de la *Cédula de trabajo análisis de gastos prepagados*, la firma del auditor y la fecha en que este ejecutó el trabajo, este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien efectuó la revisión.
- p. En el programa de auditoría, el número con que identificó la *Cédula de trabajo análisis de gastos prepagados*.
- q. En la hoja de análisis de tiempo, el tiempo utilizado en la confección de la *Cédula análisis de gastos prepagados*.

5. INSPECCIÓN DE DOCUMENTOS DE RESPALDO

Al realizar la auditoría de los gastos pagados por anticipado, es necesario conocer las condiciones relativas a cada una de las partidas, que necesariamente deben estar contenidas en algún documento de respaldo.

Esta inspección consiste precisamente en una revisión de cada documento para que el auditor tenga claras las condiciones relativas a cada gasto.

Para confeccionar la *Cédula de trabajo inspección de documentos de respaldo*, el estudiante utilizará una hoja de rayado común, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a. En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sección de gastos pagados por adelantado”; en el tercero, “Inspección de documentación de respaldo”.
 - b. En el extremo superior derecho, de la hoja, la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser “E-3”.
 - c. En el cuarto renglón, al lado izquierdo de la hoja y siguiendo el orden de presentación de los gastos prepagados que se utilizó en la *Cédula análisis de gastos prepagados*, encerrado en un círculo rojo, el número “1” y seguidamente el nombre del gato.
 - d. A partir del renglón número cinco, las condiciones particulares que regulen la existencia del gasto.
- (Proceder de igual forma según se apunta en los dos pasos anteriores con todos los otros gastos que

- existan en el balance general de la empresa).
- e. En la parte inferior de la hoja de rayado común, debajo de las anotaciones relacionadas con la última partida de gastos inspeccionada, dará una explicación de la simbología utilizada, en esta cédula de trabajo, tal y como ha sido explicado en el Tema I.
 - f. Al pie de la **Cédula de trabajo inspección de documentos de respaldo**, la firma de auditor y la fecha en que este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien efectuó la revisión.
 - g. En el programa de auditoría, el número con que identificó la **Cédula de trabajo inspección de documentos de respaldo**.
 - h. En la hoja de análisis de tiempo, indicará el tiempo utilizado en la confección de la **Cédula de inspección de documentos de respaldo**.

6. ANÁLISIS DE AMORTIZACIONES

El análisis de amortizaciones consiste en determinar el monto de los gastos pagados por adelantados por adelantado (que se registran como activos), que deben trasladarse periódicamente a gastos.

Si bien en la *Hoja de trabajo análisis de partidas de gastos prepagados* se debe considerar la amortización mensual de cada rubro incluido en la cuenta, es conveniente elaborar una cédula especial en donde se realicen los cálculos para determinar la suma que se cargará a gastos.

Para confeccionar la *Hoja de trabajo análisis de amortizaciones*, el estudiante utilizará una hoja de tres columnas o bien una hoja de rayado común, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a) En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sección de gastos pagados por anticipados”; en el tercero, “Análisis de amortizaciones”.
- b) En el extremo superior derecho de la hoja, la identificación de cédula de trabajo, que podría ser “E-4”.
- c) En el cuarto renglón, al lado izquierdo de la hoja y siguiendo el orden de presentación de los gastos prepagados que se utilizó en la **Cédula análisis de gastos prepagados**, encerrado en un círculo rojo, el número “1” y seguidamente del gasto.

- d) A partir del renglón número cinco, los cálculos necesarios para determinar la amortización mensual para cada uno de los gastos pagados por adelantado
- e) En la parte inferior de la hoja, debajo de las anotaciones relacionadas con la última partida de gastos inpeccionada, una explicación de la simbología utilizada en esta cédula de trabajo, tal y como ha sido explicado en temas anteriores.
- f) Al pie de la *Cédula de trabajo análisis de amortizaciones*, la firma del auditor y la fecha ñeque este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien efectuó la revisión.
- g) En el programa de auditoría, el número con que identificó la *Cédula de trabajo análisis de amortizaciones*.
- h) En la hoja de análisis de tiempo, el tiempo utilizando en la confección de la *Cédula análisis de amortizaciones*.

7. CONSIDERACIONES RELATIVAS AL CIERRE DE CÉDULAS

Las consideraciones relativas al cierre de cédulas, tienen que ver con aquellos detalles necesarios para la correcta confección de cada cédula (visto a lo largo de texto) que el estudiante deberá confirmar que existen al finalizar el trabajo de auditoría para cada sumaria.

Para ello, deberá realizar una verificación de los procedimientos, pruebas o cédulas anotadas en el programa de auditoría, con el fin de verificar si queda algún trabajo pendiente.

Por otro lado, una cédula analítica no se considera totalmente terminada si no se han hecho los traslados de la información a la *Cédula resumen de deficiencias de control interno y de asientos de ajuste y reclasificación*.

La sumarias no se consideran terminadas hasta que hayan recibido la información relativa a los ajustes y reclasificaciones, se haya determinado el saldo final y realizado la transcripción de dicha información al balance general de trabajo, procedimientos que no se puede llevar a cabo antes de finalizar el proceso de revisión de todas las cuentas, aspecto que se explicará en el Tema XVI.

No obstante, se quiere señalar desde este momento los pasos que deben seguirse para lograra el cierre de la *Sumaria de gastos pagados por adelantado*.

- ❑ Trasladar la información que se encuentre en la *Hoja de trabajo resumen de asientos de ajuste y reclasificación*, a cada sumaria, en el espacio destinado a

los ajustes y reclasificaciones, con el sistema de cruce de información ya conocido.

- ❑ Determinar los saldos finales, una vez que se tengan los ajustes en la sumaria, haciendo las anotaciones en la columna respectiva.
- ❑ Abrir un espacio titulado “Trabajo ejecutado”, después del detalle de símbolos utilizados que deben consignarse en la sumaria.

TEMA VIII

AUDITORÍA DE LOS ACTIVOS FIJOS Y GASTOS RELACIONADOS

De acuerdo con el ordenamiento en que se presentan las cuentas contables en el balance de situación de la empresa, el proceso de revisión de auditoría debe continuarse con el examen de los activos fijos y de los gastos relacionados.

La auditoría de los activos fijos y gastos relacionados, es el proceso de examen y análisis objetivo que realiza el auditor con el propósito de determinar la existencia real de los bienes, comprobar la propiedad de estos, corroborar la correcta presentación de las partidas en el balance general y verificar la correcta aplicación de los métodos de depreciación, agotamiento y capitalización de erogaciones que se relacionen con los activos fijos

Objetivos:

El estudiante, al realizar la auditoría de los activos y gastos relacionados, estará en capacidad de:

- ▲ Verificar mediante la documentación que respalda la adquisición de los bienes, que los activos fijos sean propiedad de la empresa que está sujeta a la auditoría.
- ▲ Comprobar por medio de valoración, la existencia física de los activos fijos.
- ▲ Evaluar los métodos de valoración empleados para los activos fijos.
- ▲ Verificar mediante la inspección de anotaciones contables, que las transacciones registradas contablemente, en relación con los activos fijos, sean auténticas y exhaustivas, para el período que se esté revisando.
- ▲ Evaluar el control interno en operación, relacionado con los activos fijos.

1. CONDICIONES PARTICULARES DE LA CUENTA

Las condiciones particulares de la cuenta de activos fijos y gastos relacionados, se refieren a la información que debe dominar el auditor, con el objetivo de que realice en forma apropiada su trabajo.

El profesional encargado de la auditoría, deberá comprender a cabalidad la naturaleza, los usos, las funciones y los resultados esperados en la operación de activos fijos, de manera que juzgue las partidas o bienes que pueden formar parte de la cuenta de activos fijos, las capitalizaciones, métodos de depreciación y amortización.

De igual forma, es necesario que el auditor (y en este caso particular, el estudiante), tenga un perfecto dominio de la teoría y técnicas contables relacionadas con los activos fijos, de manera que juzgue las partidas o bienes que pueden formar parte de la cuenta de activos fijos, las capitalizaciones, métodos de depreciación y amortización.

Cuando se realiza por primera vez la auditoría de activos fijos, esta deberá incluir los procedimientos necesarios para realizar una investigación amplia, de forma que se puedan corroborar los saldos de la cuenta.

En revisiones posteriores, se deben comparar los saldos de las cuentas de activo, al principio del año, con los saldos de la auditoría del año anterior al que se somete la revisión. Luego se procede a verificar las adiciones y retiros ocurridos en el período que se revisa, inspeccionando la documentación de respaldo, así como los cargos periódicos por concepto de gastos de amortización o depreciación.

2. ELABORACIÓN DE LA SUMARIA DE ACTIVOS FIJOS

La *Sumaria de activos fijos*, es la hoja de trabajo que reúne los componentes de la cuenta de activos fijos que posee la empresa que se revisa, y le permite al auditor realizar ordenadamente su trabajo, así como reunir la información necesaria para formar su opinión profesional sobre el valor de esos bienes y su presentación en los estados financieros.

Para confeccionar la *Sumaria de activos fijos*, el estudiante utilizará una hoja del al menos ocho columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a) En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sumaria de activos fijos”; en el tercero, la fecha del corte de los estados financieros para efectos de la auditoría.
- b) En el extremo superior derecho de la hoja, con lápiz rojo, la letra que identifica la sección de inventarios “F”.

- c) En la columna de referencia, el código que identifica cada una de las cuentas contables.
- d) En la columna matriz, el nombre de cada una de las cuentas que integran la sección de activos fijos.
- e) En la columna uno y dos, en el primer renglón del encabezado para título, y abarcando las dos columnas, “Saldo al”; y en el segundo renglón, en iguales condiciones, la fecha inicial, en este caso, “30 de septiembre de 1992”.
- f) En las columnas tres y cuatro, en el primer renglón del encabezado para títulos, abarcando las dos columnas, “Saldo al”; y en el segundo renglón, en iguales condiciones, la fecha final, en este caso, “30 de septiembre de 1993”.
- g) En las columnas cinco y seis, en el segundo renglón del encabezado para títulos, y abarcando las dos columnas, “Ajustes y reclasificaciones”.
- h) En las columnas siete, y ocho, en el segundo renglón del encabezado para títulos, abarcando las dos columnas, “Final”.
- i) En los espacios relativos al código de cuenta, nombre de la cuenta, saldos del período anterior y saldos del período que está sujeto a revisión los datos pertinentes para completar la sumaria de activos fijos.

Las columnas destinadas a los ajustes y las reclasificaciones, así como las de saldos finales, por ahora se dejan en blanco. Las anotaciones que deban realizarse allí surgen del trabajo que en adelante se efectúe.

Otras indicaciones para completar la sumaria se irán suministrando conforme sea conveniente, de acuerdo con el grado de avance del desarrollo del caso.

2. USO DEL PROGRAMA DE AUDITORÍA PARA ACTIVOS FIJOS

El programa de auditoría para la revisión de los activos fijos y gastos relacionados, es el conjunto de instrucciones escritas que le indican al auditor, las pruebas, los exámenes y los análisis que debe realizar en la verificación de dichas partidas, con el fin de que se cumpla a cabalidad con las normas y procedimientos de auditoría.

Una vez que el estudiante ha confeccionado la sumaria de activos fijos y gastos relacionados, deberá adjuntar el programa de trabajo relativo a esta sección.

Este programa se encuentra contenido en el apéndice de este texto, de tal manera que para utilizarlo el estudiante debe desprender la hoja correspondiente (1 hoja).

A dicha desprendible se le debe anotar, en el extremo superior derecho, con lápiz rojo, la identificación mediante una “F”, seguida por el número consecutivo que le corresponda, a partir de “1”.

4. REVISIÓN DE LOS DOCUMENTOS DE PROPIEDAD

La revisión de los documentos de propiedad es una prueba de auditoría que consiste en una prueba de auditoría que consiste en una comprobación de que los bienes registrados como activos fijos son realmente propiedad de la empresa sujeta a revisión, para lo cual será necesario inspeccionar los documentos que originan tales derechos.

Esos documentos son de diversa naturaleza, según la clase de activos, su origen y las obligaciones que recaigan sobre ellos por garantías, avales, embargos, gravámenes, hipotecas y toda otra figura de carácter legal.

En este tipo de prueba se aplica fundamentalmente a activos que tengan importancia relativa, tales como terrenos, edificios, propiedades, maquinarias pesadas, vehículos, yacimientos, etc.

Se excluye de esta prueba todo bien que clasifique como mobiliario, enseres, herramientas y similares, en vista de que la propiedad de tales bienes se logra básicamente mediante compra con factura, documento que se somete a otro tipo de revisión.

Para confeccionar la *Cédula de trabajo revisión de documentos de propiedad*, el estudiante utilizará una hoja de rayado común, que titulará en la forma ya conocida y realizará las siguientes anotaciones:

- a) En el extremo superior derecho de la hoja, la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser “F-2”. folio, asiento, número de escritura, de prenda, de cheque con que se pagó, de factura, etc.).
- b) En el primer renglón, al centro de la hoja y encerrado en un círculo con lápiz rojo, el número “1”, con el objeto de realizar la revisión de cada uno de los activos.
- c) En el renglón siguiente adonde anotó el número uno, el tipo de documento que respalda la propiedad del bien, indicando los elementos de identificación que contenga (tomo,
- d) En el renglón siguiente a la anotación indicada en el punto anterior, las condiciones particulares que regulen, limiten o comprometan la propiedad y finalmente sus conclusiones respecto a ese activo en particular.
- e) Dos renglones más debajo de la anotación indicada en el punto anterior, al centro de la hoja y

encerrando en un círculo, con lápiz rojo, el número “2”, con el fin de iniciar la verificación del siguiente activo fijo, siguiendo el mismo procedimiento descrito en los dos puntos anteriores.

- f) En el renglón siguiente, una vez que finaliza el análisis de todos los activos fijos que interesa, las conclusiones generales del trabajo realizado u observaciones que el auditor considere necesarias para su labor.

Si hubieren deficiencias de control interno, las destaca e identifica según se ha explicado en el desarrollo de cédulas anteriores.

- g) A renglón seguido de la anotación indicada en el punto anterior, una explicación de la simbología utilizada en su revisión.

- h) Al pie de la *Hoja de revisión de documentos de propiedad*, la firma del auditor y la fecha en que este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien efectuó la revisión.

- i) En el programa de auditoría, el número con que identificó la *Cédula de revisión de documentos de propiedad*.

- j) En la hoja de análisis de tiempo, el tiempo, el tiempo utilizado en la confección de la *Cédula de revisión de documentos de propiedad*.

5. REVISIÓN DE REGISTROS DE AÑOS ANTERIORES

La revisión de los registros de años anteriores, en lo que se refiere a los activos fijos, es una prueba que se realiza cuando el auditor interviene en una empresa por primera vez y consiste en verificar la propiedad de activos, conocer aspectos relativos a su ubicación, depreciación, amortización, registro y revelación apropiada, fundamentalmente respecto a los que tengan importancia relativas por el valor que representen.

Generalmente, se utiliza para realizar esta prueba, una copia de los registros de activos fijos que se mantienen en la empresa, practicando con algunas pruebas respecto a la propiedad de los bienes.

Si el documento mencionado en el párrafo anterior no se tiene disponible, el estudiante deberá elaborar la *Cédula de trabajo de revisión de documentos de años anteriores*, en una hoja de doce columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones.

- a) En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sección de activos fijos”, en el tercero, “Revisión de registros de años anteriores”.

- b) En el extremo superior derecho de la hoja, la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser “F-3”.
- c) En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna matriz, “Descripción”, que se utilizará para definir claramente el activo fijo que se somete a revisión.
- d) En el encabezado para títulos, columna primera, “Valor en libros”, que se utiliza para consignar el valor del artículo, según el registro contable.
- e) En el encabezado para títulos, columna segunda, “Fecha de compra”.
- f) En el encabezado para títulos, columna tercera “Vida útil”, en donde se consigna la vida útil esperada del activo, según la tabla que al respecto dispone la Dirección General de la Tributación Directa.
- g) En el encabezado para títulos, columna cuarta, “Depreciación mensual”, o “Depreciación anual”, que resulta de dividir el valor del bien por el tiempo estimado de vida, que se puede consignar en meses o en años, según sea más conveniente para efectos de cálculo.
- h) En el encabezado para títulos, columna quinta, “Período de depreciación”, el número de meses o de años que se van a depreciar o amortizar, transcurridos desde la fecha de adquisición del activo hasta el final del período anterior al que se somete a revisión.
- i) En el encabezado para títulos, columna sexta, “Depreciación acumulada”, que será el resultado de multiplicar el monto indicado en la columna cuarta por el tiempo consignado en la columna quinta.
- j) Al lado derecho de la columna sexta, un símbolo para indicar que el monto de la depreciación o amortización acumulada corresponde (o no corresponde) con el saldo que indica la cuenta correspondiente de amortización acumulada. Para esto, deberá realizar el proceso de comparación entre el resultado obtenido y el registro contable.
- k) En el encabezado para títulos, columna séptima, “Tipo de documentos”, en donde se deja constancia del tipo de documento que respalda la propiedad del activo.
- l) En el encabezado para títulos, columna octava, “Número”, para registrar el número con que se identifica el título que respalda la propiedad del activo.
- m) En el encabezado para títulos, columna novena, “Ubicación”, para indicar el departamento o sección organizativa en donde se encuentra ubicado el activo fijo que se estudia.
- n) En el encabezado para títulos, abarcando las columnas diez, once y doce, “Observaciones”, espacio que servirá para los comentarios de auditoría que se consideren necesarios.
- ñ) En el cuerpo de la hoja, debajo de cada uno de los títulos citados en los puntos anteriores, cada uno de los activos fijos que se someten a estudio, con el detalle que indica

cada una de las columnas antes descritas.

- o) Terminado el análisis del último activo fijo que se someta a examen, dejar en blanco dos renglones y a partir del siguiente, las deficiencias de control interno que existan, identificadas según se indicó en la sección sobre la aplicación del control interno.

(Aquí no se señalan las deficiencias, justamente con el propósito de que el estudiante la identifique y realice el proceso de anotación de símbolos en la hoja de trabajo (CI-x), así como la transformación a la ***Cédula resumen de deficiencias de control interno***.

- p) Al pie de la hoja columnar, después de las deficiencias de control interno, si las hubiere, los asientos de ajuste o reclasificación que fueren necesarios para corregir el saldo de las cuentas revisadas. (Los debe identificar, así como realizar los cruces de información tal como se indicó en el Tema I.)

- q) En la parte inferior de la hoja columnar, debajo de los asientos de ajuste o reclasificación, si los hubiere, una explicación de la simbología utilizada en esta biología utilizada en esta cédula de trabajo, tal como ha sido expuesto en el Tema I.

- r) Al pie de la ***Cédula de trabajo de revisión de registros de años anteriores***, la firma del auditor y la fecha en que este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien efectuó la revisión.

- s) En el programa de auditoría, el número con que identificó la ***Cédula revisión de registros de años anteriores***.

- t) En la hoja de análisis de tiempo, el tiempo utilizado en la confección de la ***Cédula de revisión de registros de años anteriores***.

6. ANALISIS DE ADICIONES Y RETIROS

El análisis de adiciones y retiros es una prueba de auditoría, que se realiza una vez que ha confeccionado la ***Cédula de trabajo de revisión de registros de años anteriores***, o bien cuando se realiza la auditoría a una misma empresa por dos o más ocasiones.

El análisis de adiciones y retiros consiste en una comprobación de los movimientos ocurridos (débitos y créditos) en la cuenta de activos, para determinar si tales anotaciones son procedentes y se ajustan a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Para confeccionar la ***Cédula de trabajo análisis de adiciones y retiros***, el estudiante utilizará una hoja de cuatro columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a. En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sección de activos fijos”; en el tercero, “Análisis de adiciones y retiros”.
 - b. En el extremo superior derecho de la hoja, la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser “F-4”.
 - c. En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna matriz, “Descripción”, que corresponde al nombre o identificación del activo fijo que se estudiará.
 - d. En el encabezado para títulos, primer renglón de la primera columna, “Debito”,
- espacio que se usará para las adiciones a las cuentas de activos, según los registros contables que es verificación en orden cronológico.
- e. En el segundo renglón del encabezado para títulos, columna dos, “Créditos”, que se utiliza para anotar los retiros a las cuentas de activos, según los registros contables que se verificarán en orden cronológico.
 - f. En el primer renglón del encabezado para títulos, columnas tres y cuatro, “Observaciones”, para que el auditor indique los comentarios que considere necesarios.

(Nota: Una vez que se dispone de la cédula elaborada en los términos indicados, el auditor procede a revisar los balances de comprobación mensuales de la empresa (en orden cronológico), en lo que se refiere a las cuentas de activos fijos.

Cada vez que se localice alguna anotación, al “debe” o al “haber” de la cuenta, la consigna en la columna dos o tres de la hoja de trabajo, según sea el caso, y de seguido debe dejar constancia en la hoja de los siguientes aspectos.

- Descripción del artículo comprobado o retirado.
- Fecha de la adquisición o del retiro.
- Vida útil.
- Depreciación mensual y anual.
- Origen de la anotación.
- Documentos de respaldo.
- Autorización para compras o ventas, según sea el caso.
- Si se realizó el ajuste a las cuentas de depreciación acumulada en caso de retiros.

Procede de igual forma con todos los débitos y créditos que localice en los registros contables.)

- g. En el renglón siguiente a aquél en que finalizó el trabajo descrito en la nota anterior, el total vertical de la columna de débitos y de créditos.
- h. Un renglón más abajo del total indicado en el punto anterior, el total de los activos fijos al inicio del período anterior, en la columna de los débitos.
- i. En el renglón siguiente al total de los activos fijos del punto anterior, el resultado de sumar al total de activos fijos al inicio del período anterior, el monto de la columna de los débitos, y el restarle al nuevo total el monto de los créditos.
- j. Al lado derecho del resultado obtenido en el punto anterior, se identifica con un símbolo específico la coincidencia (o diferencia), del monto obtenido en relación con el total de la cuenta de activo fijo que se consigna en el balance de situación en la fecha del cierre del período en estudio.

(Si hubiera diferencia debe realizarse una investigación para determinar su origen y corregir la hoja de trabajo o plantear los asientos de ajuste o reclasificación que fueren necesarios, dejando constancia de ello en la hoja de trabajo.)

- k. Inmediatamente después de apuntadas la coincidencia o diferencia del punto anterior, las deficiencias de control interno que existan, procediendo conforme se indicó en la sección respectiva a la aplicación del control interno.

(Aquí no se señalan las deficiencias, justamente con el propósito de que el estudiante las identifique y realice el proceso de anotación de símbolos en la hoja de trabajo (CI-x), así como la transcripción de esa información a la **Cédula resumen de deficiencias de control interno.**)

- l. Al pie de la hoja columnar, después de las deficiencias de control interno. Si las hubiere, los asientos de ajuste o reclasificación que fueren necesarios para corregir el saldo de las cuentas revisadas. (Los debe identificar, así como realizar los cruces de información tal como se indicó en el Tema I.)
- m. En la parte inferior de la hoja columnar, debajo de los asientos de ajuste o reclasificación, si los hubiere, una explicación de la simbología utilizada en esta cédula de trabajo, tal y como ha sido expuesto en el Tema I.
- n. Al pie de la **Cédula de trabajo análisis de adiciones y retiros**, la firma del auditor y la fecha en que este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien efectuó la revisión.
- ñ. En el programa de auditoría, el número con que identificó la **Cédula de trabajo análisis de adiciones y retiros**.
- o. En la hoja de análisis de tiempo, el tiempo, el tiempo utilizado en la confección de la **Cédula de análisis de adiciones y retiros**.

7. VERIFICACIÓN DE DEPRECIACIONES

La comprobación del monto aplicado como depreciación de los activos fijos (y su efecto en los resultados económicos del período), es una prueba de auditoría que busca determinar la correcta aplicación de los principios de contabilidad y el adecuado reconocimiento del gasto por concepto de depreciación de activos fijos.

Para preparar la *Cédula de trabajo verificación de depreciaciones*, el estudiante utilizará una hoja de cinco columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a) En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sección de activos fijos”; en el tercero, “Verificación de depreciaciones”.
- b) En el extremo superior derecho de la hoja, la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser “F-5”.
- c) En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna matriz, “Descripción”, que corresponde al nombre o identificación del activo fijo que se analizará.
- d) En el encabezado para títulos, primer renglón de la primera columna, “Depreciación mensual”, para anotar el monto que resulta de dividir el valor del bien por el número de meses asignados como vida útil en las tablas de la Tributación Directa. (Este dato se tomará de la *Cédula de revisión de registros de años anteriores, o bien de la cédula de análisis de adiciones y retiros.*)
- e) En el segundo renglón del encabezado para títulos, columna dos, “Depreciación anual,” que corresponde al monto resultante de multiplicar la depreciación anual por doce meses.
- f) El primer renglón del encabezado para títulos, columna tres, “Depreciación acumulada”, que resulta de multiplicar el monto de la depreciación mensual por el número de meses transcurridos desde la fecha de compra del activo fijo, hasta la fecha del cierre contable que se está revisando.
- g) En el primer renglón del encabezado para títulos, columnas cuatro y cinco, “Observaciones”, espacio que se destina a las anotaciones que requiera el auditor para una mejor información respecto a cada partida que se analice.
- h) En el cuerpo de la hoja, a partir del primer renglón, los cálculos relacionados con cada una de las adiciones y retiros consignados en la *Hoja de trabajo análisis de adiciones y retiros*, para determinar el monto de la depreciación aplicable al período, para lo cual se deben detallar los datos en la columna respectiva.

- i) Al finalizar el cálculo de todas las adiciones y retiros, se totaliza en forma vertical la columna número tres, suma que indicará el total de la depreciación que acumula por los artículos adquiridos o retirados durante el período en revisión.
- j) En el renglón siguiente al total del punto anterior, los datos relacionados con la depreciación acumulada hasta el final del período anterior al que se revisa, según datos que se extraen de la **Hoja de trabajo revisión de registros de años anteriores**.
- k) Inmediatamente después de los datos del punto anterior, se suma al total de la columna tres el monto de la depreciación acumulada del períodos anteriores y al lado derecho de dicha suma, se identifica mediante un símbolo específico la coincidencia o diferencia de ese monto con respecto al consignado en los estados financieros a la fecha de cierre que se está revisando.
- l) En el siguiente renglón, después de haber anotado la depreciación acumulada, las deficiencias de control interno que existan, identificadas según se indicó en la sección sobre la aplicación del control interno.
- (Aquí no se señalan las deficiencias, justamente con el propósito de que el estudiante las identifique y realice el proceso de anotación de símbolos en la hoja de trabajo (CI-x), así como la transcripción de esa información a la **Cédula resumen de deficiencias de control interno**.)
- m) Al pie de la hoja columnar, después de las deficiencias de control interno, si las hubiere, los asientos de ajuste o reclasificación que fueren necesarios para corregir el saldo de las cuentas revisadas. (Los debe identificar, así como realizar los cruces de información, tal y como se indicó en el Tema I.
- n) En la parte inferior de a hoja columnar, debajo de los asientos de ajuste o reclasificación, si los hubiere, una explicación de la simbología utilizada en esta cédula de trabajo, tal como ha sido expuesto en temas anteriores.
- ñ) Al pie de la **Hoja de trabajo verificación de depreciaciones**, la firma del auditor y la fecha en que este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien efectuó la revisión.
- o) En el programa de auditoría, el número con que identificó la **Cédula de trabajo verificación de depreciaciones**.
- p) En la hoja de análisis de tiempo, el tiempo utilizado en la confección de la **Cédula de verificación de depreciaciones**.

8. CONSIDERACIONES RELATIVAS AL CIERRE DE LA SUMARIA

Las consideraciones relativas al cierre de cédulas, tienen que ver con aquellos detalles necesarios para la correcta confección de cada cédula (vistos a lo largo de este texto) que el estudiante deberá confirmar que existen al finalizar el trabajo de auditoría para cada sumaria.

Para ello, deberá realizar una verificación de los procedimientos, así como las pruebas o cédulas anotadas en el programa de auditoría, con el fin de verificar si queda algún trabajo pendiente.

Por otro lado, una cédula analítica no se considera como totalmente terminada si no se han hecho los traslados de la información a la *Cédula resumen de deficiencias de control interno y de asientos de ajuste y reclasificación*.

Las sumarias no se consideran terminadas hasta que hayan recibido la información relativas a los ajustes y reclasificaciones, se haya determinado el saldo final y realizado la transcripción de dicha información al balance general de trabajo, procedimientos que no se puede llevar a cabo antes de finalizar el proceso de revisión de todas las cuentas, aspecto que se explicará en el Tema XVI.

No obstante, se quieren señalar desde este momento los pasos que deben seguirse para lograr el cierre de la sumaria de activos fijos.

- ❑ Trasladar la información que se encuentre en la *Hoja de resumen de asientos de ajuste y reclasificación*, a la sumaria, en el espacio destinado a los ajustes y reclasificaciones, mediante el sistema para el cruce de información ya conocido.
- ❑ Determinar los saldos finales, una vez que se tengan los ajustes en la sumaria, haciendo las anotaciones en a columna respectiva.
- ❑ Abrir un espacio titulado “Trabajo ejecutado”, después del detalle de símbolos utilizados que debe consignarse en la sumaria.
- ❑ Anotar debajo del título del punto anterior, el número de cada una de las cédulas analíticas utilizadas, con lápiz rojo y seguidamente, en el mismo renglón, el nombre del la cédula con lápiz negro.

Si por algún motivo se dejó de utilizar algún número consecutivo en la identificación de las hojas de trabajo, deberá indicarse el número o número de tales cédulas analíticas, y en el lugar en donde se debe anotar el nombre de la cédula se escribe “no utilizada”.

- ❑ Hacer seguidamente un breve análisis de las más importantes variaciones ocurridas en el saldo de las cuentas, relacionando el del período anterior con que se esté revisando.
- ❑ Anotar, finalmente, las conclusiones de auditoría, que en general tendrán la siguiente leyenda: “De acuerdo con los resultados satisfactorios (o insatisfactorios), de nuestras pruebas de auditoría y del control interno en operación, que es satisfactorio (o insatisfactorio), llegamos a la conclusión de que los saldos arriba indicados representan razonablemente (o en forma incorrecta) todos los activos fijos que tiene la compañía al 30 de septiembre de.....”.

Una vez que el estudiante haya ejecutado las pruebas indicadas en este tema, conviene que someta el trabajo a revisión por parte del profesor-tutor, con el fin de que se identifiquen errores, deficiencias, omisiones u otros aspectos que requieran acciones correctas.

Finalizada esa etapa, el estudiante habrá hecho las pruebas más importante en la auditoría de los activos fijos y gastos relacionados y, si su trabajo ha sido realizado en forma correcta, habrá alcanzado los objetivos que se trazaron al inicio del tema, y en consecuencia estará en disposición de enfrentar los nuevos procedimientos del trabajo del auditor, según se expondrá en los temas subsiguientes.

TEMA IX

AUDITORÍA DE OTROS ACTIVOS

De acuerdo con el ordenamiento en que se presentan las cuentas contables en el balance de situación de la empresa, el proceso de revisión de auditoría debe continuarse con el examen de los otros activos que posea la empresa sujeta a revisión.

La auditoría de los otros activos, es el proceso de examen y análisis objetivo que realiza el auditor con el propósito de determinar la existencia real de los derechos, comprobar las autorizaciones para adquirir, vender o disponer en general de los activos, así como de corroborar la correcta presentación de las partidas en el balance general y verificar la aplicación de los métodos de depreciación, de agotamiento y de capitalización de las erogaciones que se relacionen con la auditoría de los otros activos.

Objetivos:

El estudiante, al realizar la auditoría de los otros activos, estará en capacidad de:

- ▲ Verificar mediante la inspección de documentos, que se tenga evidencia apropiada respecto a la existencia real de cada una de las partidas clasificadas como otros activos.
- ▲ Comprobar mediante la inspección de documentos y registros contables, la evidencia apropiada respecto a la existencia real de cada una de las partidas clasificadas como otros activos.
- ▲ Juzgar de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, si el criterio de valuación de los activos intangibles es correcto.
- ▲ Comprobar de acuerdo con las condiciones particulares de cada uno de los activos, que los métodos de amortización sean adecuados.
- ▲ Juzgar de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, si en los estados financieros se revelan adecuadamente los otros activos intangibles.
- ▲ Determinar mediante la inspección de registros contables y el sistema de control interno, si los ingresos provienen de los activos intangibles se contabilizan y controlan apropiadamente.

1. CONDICIONES PARTICULARES DE LA CUENTA

Se consideran condiciones particulares de las cuentas de otros activos, aquella información que debe dominar el auditor, con el objeto de que realice en forma apropiada su trabajo.

Bajo la denominación de otros activos se pueden incluir una gran cantidad de derechos de la empresa, tales como activos recuperables a largo plazo (que no clasifiquen como activos fijos), derechos y privilegios exclusivos.

Para que un privilegio pueda ser considerado como un activo, es necesario que tenga capacidad para generar ingresos. En caso contrario, es un activo sin valor y por tanto no debe registrarse como activo.

Dado que la gran mayoría de partidas que clasifican como otros activos son intangibles, en adelante se hará referencia indistintamente a otros activos o a activos intangibles.

Dentro de las partidas que se pueden considerar en esta sección del examen de auditoría, se tienen las siguientes:

- Patentes
- Derechos de autor
- Franquicias a largo plazo
- Arrendamientos
- Permisos
- Crédito mercantil
- Marcas y nombres comerciales
- Procesos y fórmulas secretas

El profesional encargado de la auditoría deberá analizar detalladamente la composición de las diferentes cuentas que se hayan clasificado en la sección de otros activos, con el fin de determinar si conforme a la teoría contable están bien clasificadas, valoradas y respaldadas.

2. ELABORACIÓN DE LA SUMARIA DE OTROS ACTIVOS

La *Sumaria de otros activos*, es la hoja de trabajo que agrupan los diferentes bienes clasificados como tales, y le permiten al auditor realizar ordenadamente su trabajo, así como reunir la información necesaria para formar su opinión profesional sobre el valor de esos bienes y su presentación en los estados financieros.

Para confeccionar la *Sumaria de otros activos*, el estudiante utilizará una hoja de al menos ocho columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a. En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sumaria de otros activos”; en el tercero, la fecha de corte de los estados financieros para afectos de la auditoría.
- b. En el extremo superior derecho de la hoja, con lápiz rojo, la letra que identifica la sección de otros activos “G”.
- c. En la columna de referencia, el código que identifica cada una de las cuentas contables.
- d. En la columna matriz, el de cada una de las cuentas que integran la sección de otros activos.
- e. En la columnas uno y dos, en el primer renglón del encabezado para títulos, y abarcando las dos columnas, “Saldos al”; y en el segundo renglón, en iguales condiciones, la fecha inicial, en este caso, “30 de septiembre de 1992”.
- f. En las columnas tres y cuatro, en el primer renglón del encabezado para títulos, abarcando para títulos, abarcando las dos columnas, “Saldos al”; y en el segundo renglón, en iguales condiciones, la fecha final, en este caso, “30 de septiembre de 1993”.
- g. En las columnas cinco y seis, en el segundo renglón del encabezado para títulos, abarcando las dos columnas, “Ajustes y reclasificaciones”.
- h. En las columnas siete y ocho, en el segundo renglón del encabezado para títulos abarcando las dos columnas, “Final”.
- i. En los espacios relativos al código de cuenta, nombre de la cuenta, saldo del período anterior y saldos del período que está sujeto a revisión, los datos pertinentes para completar la sumaria de otros activos.

Las columnas destinadas a los ajustes y reclasificaciones, así como las de saldos finales, por ahora se dejan en blanco. Las anotaciones que deban realizarse allí surgen del trabajo que en adelante se realice.

Otras indicaciones para completar la sumaría se irán suministrando conforme se conveniente, de acuerdo con el grado de avance del desarrollo del caso.

3. USO DEL PROGRAMA DE AUDITORÍA PARA OTROS ACTIVOS

El programa de auditoría para la revisión de otros activos es el conjunto de instrucciones escritas, que le indican al auditor las pruebas, los exámenes y los análisis que debe realizar en la verificación de dichas partidas, con el fin de que se cumpla a cabalidad con las normas y procedimientos de auditoría.

Una vez que el estudiante ha confeccionado la *Sumaria de otros activos*, deberá adjuntar el programa de trabajo relativo a esta sección. Este programa se encuentra en el apéndice de este texto; el estudiante debe desprender la hoja correspondiente (una hoja).

A dicha hoja desprendible le debe anotar, en el extremo superior derecho, la identificación mediante una “G”, con lápiz rojo, seguida por el número consecutivo que le corresponda, a partir de “1”.

4. CONFECCIÓN DE CÉDULAS ANALÍTICAS POR PARTIDAS

Las *Cédulas analíticas por partidas* son una prueba de auditoría para comprobar que los bienes registrados como otros activos corresponden a bienes intangibles que pueden considerarse propiedad de la empresa y que responden al criterio contable para clasificarlos como tales, para lo cual es necesario inspeccionar los documentos que originan tales derechos.

Dado que una empresa podrá tener uno o varios activos intangibles, se propone en este texto un diseño general para la cédula analítica. El estudiante, en la práctica, deberá confeccionar tantas cédulas analíticas como partidas de intangibles existan y adaptar el formato de la cédula a los requerimientos concretos en cada caso.

La auditoría de los activos intangibles difiere si se trata de la primera auditoría o de una auditoría posterior.

En el primero de los casos, deberá iniciarse el trabajo considerando el precio de costos del registro inicial de cada una de las partidas de otros activos, revisando las transacciones en forma histórica, hasta llegar al saldo de período anterior al que se somete a revisión.

A partir de allí, la auditoría consiste básicamente en la revisión y verificación de adiciones y amortizaciones o retiros.

Cualquiera que sea el caso, la revisión consiste en una inspección de los documentos que amparen la compra, adquisición o registros, igual que los retiros o amortizaciones.

Deberá realizarse una revisión de los beneficios que se espera obtener de cada una de las partidas consideradas como activos intangibles, a efecto de determinar si clasifica como tal.

El examen de la evidencia que ampara la propiedad de los activos intangibles, es importante para determinar la validez, la posesión y los derechos sobre los beneficios. Esta evidencia estará representada por contratos de compra, de otorgamiento de franquicias, de arrendamiento, de adquisición de patentes, de registro de derechos de autor, de marcas, de fórmulas y otras de similar naturaleza.

Para confeccionar las **Cédula de trabajo análisis de... (Cada activo intangible)**, el estudiante utilizará una hoja de rayado común que titulará en la forma ya conocida, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a) En el extremo superior derecho de la hoja, la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser "G-2".
- b) En el primer renglón de la hoja, el nombre de la cuenta que se va a revisar.
- c) En el segundo renglón de la hoja, el precio de costo o de registro original del activo intangible sujeto a estudio.
- d) A partir del tercer renglón, los cálculos necesarios para determinar el monto de la amortización acumulada a la finalización del período anterior al que se esté revisando.
- e) En el renglón siguiente a la conclusión de los cálculos del punto anterior, el monto resultante de restar al precio de costo la amortización acumulada, suma que corresponde al saldo del activo al cierre del período anterior.
- f) A renglón seguido, y en forma cronológica, los débitos y créditos de la cuenta en estudio (correspondientes a adiciones y retiros).
- g) Al lado derecho de cada una de las cifras anotadas según el punto anterior, un símbolo especial para destacar que la documentación y transacciones fueron debidamente revisadas y confrontadas.
- h) Una vez registrados los débitos y créditos a la cuenta en estudio, correspondiente a adiciones y retiros, el total del saldo al final del período anterior, más las adiciones y menos los retiros, que corresponderá al saldo de la cuenta al cierre del período que se revisa.
- i) Una vez que finaliza el análisis del activo de intangibles, dos renglones en blanco y, en el siguiente, las conclusiones generales del trabajo realizado.
- j) En el renglón siguiente a las conclusiones generales del punto que antecede, las deficiencias de control interno, si las hubiere, destacadas e identificadas según se ha explicado anteriormente.
- k) A renglón seguido, una explicación de la simbología utilizada en su revisión.
- l) Al pie de la **Hoja de análisis de...**, que corresponde a la cuenta de otros activos revisada, la firma del auditor y la fecha en que este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien efectuó la revisión.
- m) En el programa de auditoría, el número con que identificó la **Cédula de análisis de...** según lo descrito en el punto anterior.
- n) En la hoja de análisis de tiempo, el tiempo utilizado en la confección del trabajo relativo a la revisión de cada cuenta de activos intangibles.

5. VERIFICACIÓN DE DOCUMENTOS Y AUTORIZACIONES

La verificación de documentos y autorizaciones en la auditoría de los activos intangibles, es la prueba que busca localizar y determinar la evidencia que exista, respecto a la compra y registro de activos, así como a los mecanismos de amortización de la verificación de documentos y autorizaciones.

Para tal propósito, el auditor deberá obtener copias de los contratos, los registros, los acuerdos de Junta Directiva, etc. Que respalden cada tipo de transacciones.

Esta cédula de trabajo se realiza únicamente si la cantidad de activos intangibles lo amerita. Si se trata de pocos casos, esta información deberá quedar constando en la cédula analítica de cada activo revisando.

Para confeccionar la *Cédula analítica verificación de documentos y autorizaciones*, el estudiante utilizará una hoja de siete columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a. En el primer renglón del encabezado el nombre de la empresa sujeta a auditoría; en el segundo, “Sección de otros”; y en el tercero, “Verificación de documentos y autorizaciones”.
- b. En el extremo superior derecho de la hoja, la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser “G3”.
- c. En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna matriz, “Descripción”, espacio que se utilizará para definir claramente el activo intangible que se somete a revisión.
- d. En el encabezado para títulos, abarcando las columnas segunda y tercera, “Documentos de respaldo”, espacio que se utilizará para indicar el tipo de documento que respalda el registro original o la adición.
- e. En el encabezado para títulos, abarcando las columnas segunda y tercera, “Documento de respaldo”, espacio que se utilizará para indicar el tipo de documento que respalda el registro original o la adición.
- f. En el encabezado para títulos, abarcando las columnas cuatro y cinco, “Autorización”, espacio que se utilizará para dejar constancia del tipo de autorización que da origen al registro original, así como el nombre de la persona que da la autorización.
- g. En el encabezado para títulos, columnas seis y siete, “Observaciones de auditoría”, espacio que se utilizará para que el auditor registre los comentarios que estime pertinentes.
- h. En el cuerpo de la hoja, cada uno de los activos que se someten a estudio, con el detalle que indica cada una de las columnas antes descritas.
- i. Terminando el análisis del último activo fijo que se somete a examen, dos renglones en blanco y a partir del

siguiente, las deficiencias de control interno que existan, identificadas según se indicó en la sección sobre la aplicación del control interno.

(Aquí no se señalan las deficiencias, justamente con el propósito de que el estudiante las identifique y realice el proceso de anotación de símbolo en la hoja de trabajo (CI-x), así como la transcripción de esa información a la *Cédula resumen de deficiencias de control interno*.)

j. Al pie de la hoja columnar, después de las deficiencias de control interno, si las hubiere, los asientos de ajuste o reclasificación que fueren necesarios para corregir el saldo de las cuentas revisadas. (Los debe identificar, así como realizar los cruces de información tal como se indicó en el Tema I.)

k. En la parte inferior de la hoja columnar, debajo de los asientos de ajuste o reclasificación, si los hubiere, una explicación de la simbología utilizada en esta cédula de trabajo, tal como ha sido expuesto en el Tema I.

l. Al pie de la *Cédula de verificación de documentos y autorizaciones*, la firma del auditor y la fecha en que este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien efectuó la revisión.

m. En el programa de auditoría, el número con que identificó la *Cédula verificación de documentos y autorizaciones*.

n. En la hoja de análisis de tiempo, el tiempo utilizado en la confección de la *Cédula de revisión de documentos y autorizaciones*.

6. CONSIDERACIONES RELATIVAS AL CIERRE DE LA SUMARIA

Las consideraciones relativas al cierre de cédulas, tienen que ver con aquellos detalles necesarios para la correcta confección de cada cédula (vistos a lo largo de este texto) que el estudiante deberá confirmar que existen al finalizar el trabajo de auditoría para cada sumaria.

Para ello, deberá realizar una verificación de los procedimientos, así como de las pruebas o cédulas anotadas en el programa de auditoría, con el fin de verificar si queda algún trabajo pendiente.

Por otro lado, una cédula analítica no se considera totalmente terminada si no se han hecho los traslados de la información a la *Cédula resumen de deficiencia de control interno y de asientos de ajuste y reclasificación*.

La sumaria no se consideran terminadas hasta que hayan recibido la información relativa a los ajustes y reclasificaciones, se haya determinado el saldo final y realizado la

transcripción de dicha información al balance general del trabajo, procedimiento que no se pueden llevar a cabo antes de finalizar el proceso de revisión de todas las cuentas, aspecto que se explicará en el Tema XIV.

No obstante, se quieren señalar desde este momento, los pasos que deben seguirse para lograr el cierre de la *Sumaria de otros activos*.

- ❑ Trasladar la información que se encuentre en la hoja de resumen de asientos de ajuste y reclasificación, a la sumaria, en el espacio destinado a los ajustes y reclasificaciones, mediante el sistema para el cruce de información ya conocido.
- ❑ Determinar los saldos finales, una vez que se tengan los ajustes en la sumaria, haciendo las anotaciones en la columna respectiva.
- ❑ Abrir un espacio titulado “Trabajo ejecutado”, después del detalle de símbolos utilizados que debe consignarse en la sumaria.
- ❑ Anotar debajo del título del punto anterior, el número de cada una de las cédulas analíticas utilizadas, con lápiz rojo y seguidamente, en el mismo renglón, el nombre de la cédula con lápiz negro.

Si por algún motivo se dejó de utilizar algún número consecutivo en la identificación de las hojas de trabajo, deberá indicarse el número o números de tales cédulas analíticas, y en el lugar en donde se debe anotar el nombre de la cédula se escribe “no utilizada”.

- ❑ Hacer seguidamente un breve análisis de las más importantes variaciones ocurridas en el saldo de las cuentas, relacionando el del período anterior con el que se esté revisando.
- ❑ Anotar finalmente, las conclusiones de auditoría, que en general tendrán la siguiente leyenda: “De acuerdo con los resultados satisfactorios (o insatisfactorios) de nuestras pruebas de auditoría y del control interno en operación, que es satisfactorio (insatisfactorio), llegamos a la conclusión de que los saldos arriba indicados representan razonablemente (o en forma incorrecta) todo los activos intangibles que tiene la compañía al 30 de septiembre de....”.

Una vez que el estudiante haya ejecutado las pruebas indicadas en este tema, conviene que someta el trabajo a revisión por parte de profesor-tutor, con el fin de que se indiquen errores y deficiencias, omisiones u otros aspectos que requieran acciones correctivas.

Finalizada esa etapa, el estudiante habrá hecho las pruebas más importante en la auditoría de los activos intangibles y su trabajo ha sido realizado en forma correcta, habrá alcanzado los objetivos que se trazaron al inicio del tema, y en consecuencia estará en disposición de enfrentar los nuevos procedimientos del trabajo del auditor, según se expondrá en los temas subsiguientes.

TEMA X

**AUDITORIA DE LOS
PASIVOS CIRCULANTES
Y GASTOS RELACIONADOS**

De acuerdo con el ordenamiento en que se presentan las cuentas contables en el balance de situación de la empresa, el proceso de revisión de auditoría debe continuarse con el examen de los pasivos circulantes que mantiene la empresa sujeta a revisión.

La auditoría de los pasivos circulantes es el proceso de examen y análisis objetivos que realiza el auditor con el propósito de determinar su existencia real, comprobar la autorización para incurrir en ellos, y su correcta contabilización y presentación en los estados financieros.

Objetivos

El estudiante, al realizar la auditoría de pasivos circulantes y gastos relacionados, estará en capacidad de:

- ▲ Comprobar, mediante la revisión de los documentos de apoyo, que exista autorización para suscribir cada uno de los pasivos.
- ▲ Comprobar, mediante la revisión de evidencia satisfactoria, que los pasivos autorizados se hayan contabilizado correctamente, en la fecha del balance general.
- ▲ Determinar, mediante la documentación de respaldo, la corrección en el trámite de los pasivos autorizados, así como en el pago de estos.
- ▲ Evaluar si el control interno existente para suscribir, registrar y pagar los pasivos circulantes es adecuado.
- ▲ Juzgar, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, si en los estados financieros se revelan adecuadamente los pasivos circulantes.
- ▲ Determinar, mediante la revisión de los registros y documentación de respaldo, si los costos y gastos relacionados con la existencia de pasivos circulantes se contabilizan adecuadamente.

1. **CONDICIONES PARTICULARES DE LA CUENTA**

Las condiciones particulares de las cuentas de pasivos circulantes y costos y gastos relacionados, son los aspectos que deberá conocer o investigar el auditor, con el fin de que pueda realizar en forma apropiada su trabajo.

Bajo la denominación de pasivos circulantes, se incluyen las obligaciones que deberán ser apagadas o canceladas dentro del ciclo de operaciones, que se considera no debe ser superior a un año, y para cuya liquidación se requiere el empleo de activos circulantes.

El auditor deberá investigar la importancia y naturaleza de cada tipo de pasivo, así como la existencia de pasivos contingentes, y determinar su correcta revelación en los estados financieros.

La omisión o el exceso en el valor por el que se presenten los pasivos circulantes, en los estados financieros, contribuyen a presentar, en forma ficticia, una posición financiera más favorable o desfavorable, con las consiguientes consecuencias negativas para las personas que estén interesadas en el análisis financiero de la empresa.

Por todo lo expuesto, es muy importante que el auditor se asegure de que los pasivos, registrados sean correctos y de que todos los pasivos que se deban incluir en los estados financieros hayan sido registrados.

Como parte de su labor, es conveniente que el auditor solicite al cliente (empresa que se revisa), una certificación de pasivos, documentos en la cual hace constar que los pasivos que se encuentran registrados son los únicos que tienen la empresa y que el saldo que se presentan en los estados financieros es real.

Si bien la existencia de esta certificación no libera de toda responsabilidad al auditor, en caso de que ejecute apropiadamente el programa de trabajo y cumpla con las normas y procedimientos de auditoría, tendría un elemento de defensa importante en caso de acusaciones o recusaciones de su trabajo.

2. **ELABORACION DE LA SUMARIA DE CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR**

Cuando en este texto se utiliza el concepto de “cuentas y documentos por pagar”, se debe entender como sinónimo de “Pasivos circulantes”. Cuando se quiera hacer referencia a partidas no circulantes, se mencionará en forma específica “De largo plazo”.

La *Sumaria de cuentas y documentos por pagar* es la cédula de trabajo que agrupan las diferentes obligaciones que debe cubrir la empresa sujeta a la auditoría en el ciclo

contable, y le permite al auditor realizar ordenadamente su trabajo, así como reunir la información necesaria para formar su opinión profesional sobre el valor de esos pasivos y su presentación en los estados financieros.

Para confeccionar la **Sumaria de cuenta y documentos por cobrar**, el estudiante utilizará una hoja de al menos ocho columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a. En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sumaria de cuentas y documentos por pagar”; en el tercero, la fecha del corte de los estados de la auditoría.
- b. En el extremo superior derecho de la hoja, con lápiz rojo, la letra que identifica la sección de pasivos circulantes “AA”.
- c. En la columna de referencia, el código que identifique cada una de las cuentas contables.
- d. En la columna matriz, el nombre de cada una de las cuentas que integran la sección de pasivos circulantes.
- e. En las columnas uno y dos, en el primer renglón del encabezado para títulos y abarcando las dos columnas, “Saldos al”; y en el segundo, en iguales condiciones, la fecha inicial, en este caso, “30 de septiembre de 1992.
- f. En las columnas tres y cuatro, en el primer renglón del encabezado para títulos, abarcando las dos columnas, “Saldos al”; y en el segundo renglón, en iguales condiciones, la fecha final, en este caso, “30 de septiembre de 2003”.
- g. En las columnas cinco y seis en el segundo renglón del encabezado para títulos, abarcando las dos columnas, “Ajustes y reclasificación”.
- h. En las columnas siete y ocho, en el segundo renglón del encabezado para títulos, abarcando las dos columnas, “Final”.
- i. En los espacios relativos al código de cuenta, nombre de la cuenta, saldo del período anterior y saldos del período anterior y saldos del período que está sujeto a revisión, los datos pertinentes para completar la **Sumaria de cuentas y documentos por pagar**.

Las columnas destinadas a los ajustes y reclasificaciones, así como las de saldos finales, por ahora se dejan en blanco. Las anotaciones que deban realizarse allí surgen del trabajo que en adelante se efectúe.

Otras indicaciones para completar la sumaria se irán suministrando conforme sea conveniente, de acuerdo con el avance del caso.

3. USO DEL PROGRAMA DE AUDITORÍA PARA PASIVOS CIRCULANTES

El programa de auditoría para la revisión de pasivos circulantes, es el conjunto de instrucciones escritas, que le indican al auditor las pruebas, los exámenes y los análisis que debe realizar en la verificación de dichas partidas, con el fin de que se cumpla a cabalidad con las normas y procedimientos de auditoría.

Una vez que el estudiante ha confeccionado la *Sumaria de cuentas y documentos por pagar*, deberá adjuntar el programa de trabajo relativo a esta sección. Este programa se encuentra en el apéndice de este texto; el estudiante debe desprender la hoja correspondiente (dos hojas).

A dicha hoja se le debe anotar, en el extremo superior derecho, la identificación mediante una “A”, con lápiz rojo, seguida por el número consecutivo que le corresponda, a partir de “1”.

4. CONFIRMACIÓN DE SALDOS

Esta prueba de auditoría consiste en solicitar a los acreedores, por escrito profesionalmente, una confirmación respecto a que el saldo de la cuenta (o cuentas) que se le debe, coincide con el que tiene registrado la empresa que se somete a la auditoría, para lo cual se le suministran los datos respectivos.

A efecto de facilitar la respuesta de los acreedores, se acostumbra acompañar la carta de confirmación de un sobre con el porte pagado que lleva impresa la dirección a la que se debe responder, la cual para efectos de auditoría corresponde a la del auditor.

La prueba de confirmación está integrada por tres diferentes etapas, a saber: las cartas a los acreedores, una hoja resumen de confirmación de saldos y una *Cédula de análisis de diferencias de confirmación de saldos*.

Para la ejecución del trabajo, el auditor deberá elaborar una carta para cada uno de los acreedores, para ello utiliza alguno de los modelos que se presentan en los libros de texto que existen en el mercado. Dicha carta se confecciona en original y una copia. El original se envía al acreedor y la copia se mantiene en los archivos del auditor, como comprobación del trabajo efectuado. Cada una de esas notas se adjunta posteriormente a la hoja de trabajo en donde se consigna el resultado de las respuestas recibidas, identificándolas en el extremo superior derecho con una “AA”, seguida por el número consecutivo correspondiente, a partir del “3”.

Para confeccionar la *Hoja de trabajo resumen de confirmación de saldos*, el estudiante utilizará una hoja de seis columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a. En el primer renglón del encabezado el nombre de la empresa sujeta a auditoría; en el segundo, “Sección de cuentas y documentos por pagar”; en el tercero, “Resumen de confirmación de saldos”.

- b. En el extremo superior derecho de la hoja, la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser “AA-2”.
- c. En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna matriz, “Acreedor”, espacio que se utilizará para indicar el nombre del acreedor que suscribe la respuesta a la carta de confirmación.
- d. En el encabezado para títulos, columna primera, “Número”, espacio que se utilizará para consignar el número con que se debe identificar cada una de las cartas de confirmación enviada.
- e. En el encabezado para títulos, columna segunda, “Monto”, espacio que se utilizará para escribir el monto de la deuda con cada uno de los acreedores, según corresponda con el renglón correspondiente de la columna matriz.
- f. En el encabezado par títulos, columna tercera, “Monto confirmado”. Si el acreedor manifiesta su conformidad con el saldo que le fue notificado, un símbolo específico para esa circunstancia; si el monto fuere diferente, deberá consignarse este último. Esta anotación deberá constituir una llamada de atención para el auditor, en el sentido de que deberá realizar una investigación, para determinar el origen de la diferencia.
- g. En el encabezado para título, columnas cuatro, cinco y seis, “Observaciones”, espacio que se utilizará para consignar notas del auditor: aclaratorias, confirmatoria o de otra índole.
- h. En el cuerpo de la hoja, el nombre de cada uno de los acreedores que den respuesta a la nota que se les envió, con los datos que corresponden en las columnas descritas.
- i. Terminada la transcripción de los datos de las respuestas recibidas según el punto anterior, dejar dos renglones en blanco y a partir del siguiente, las deficiencias de control interno que existan, identificadas según se indicó en la sección sobre la aplicación del control interno. (Aquí no se señalan las deficiencias, justamente con el propósito de que el estudiante las identifique y realice el proceso de anotación de símbolos en la hoja de trabajo (CI-x), así como la transcripción de esa información a la ***Cédula resumen de deficiencias de control interno***).
- j. En la parte inferior de la hoja columnar, una explicación de la simbología utilizada en esta cédula de trabajo, tal como ha sido expuesto en el Tema I.
- k. Al pie de la ***Cédula de resumen de confirmación de saldos***, la firma del auditor y la fecha en que este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien revisa.
- l. En el programa de auditoría, el número con que identificó el trabajo, así como la firma de quien revisa.

- m. En la hoja de análisis de tiempo, el tiempo utilizado en la confección de la ***Cédula de resumen de confirmación de saldos***.

La ***Cédula análisis de diferencias de confirmación de saldos***, es la hoja de trabajo que se utiliza para reunir y analizar las respuestas de los acreedores a las cartas que se les envía para confirmar los saldos que les adeuda la empresa sujeta a revisión.

Para confeccionar la siguiente cédula relacionada con la confirmación de saldos, a la cual se denomina ***análisis de diferencias de confirmación de saldos***, el estudiante utilizará una hoja de rayado común, que titulará en la forma ya conocida e identificará en el extremo superior derecho, con lápiz rojo, con una “AA-4”.

El número que se le ha asignado a esta cédula (“AA-4”), así como el de las siguientes de la sección de pasivos circulantes dependerá del número de hojas utilizadas como notas a los acreedores en la confirmación de saldos.

En la ***Cédula análisis de diferencias de confirmación de saldos***, el estudiante realizará las siguientes anotaciones:

- a. En el primer renglón de la hoja, el nombre del cliente que manifiesta tener en sus registros un saldo diferente al de la empresa que se somete a revisión.
- b. A partir del segundo renglón, los elementos que somete a revisión para conocer el saldo real de la cuenta del acreedor, así como el resultado final de su trabajo.
- c. Una vez que finaliza con el análisis del primer caso, el nombre del siguiente cliente que presenta una situación similar a la indicada en el punto anterior. De igual forma procederá con los casos que sean necesarios.
- d. Una vez que finaliza el análisis de todos los casos en que hubiere diferencias, las conclusiones generales del trabajo realizado.
- e. Si hubiere deficiencias de control interno, las destaca e identifica según se ha explicado anteriormente.
- f. Inmediatamente después de finalizado el proceso de análisis e investigación de cada caso, los asientos de ajuste o reclasificación que correspondan, identificándolos y realizando los cruces de información, tal como se indicó en el Tema I.
- g. A renglón seguido, una explicación de la simbología utilizada en su revisión.
- h. Al pie de la ***Hoja análisis de diferencias de confirmación de saldos***, la firma del auditor y la fecha en que este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien efectuó la revisión.

- i. En el programa de auditoría, el número con que identificó la *Cedula análisis de diferencias de confirmación de saldos*.
- j. En la hoja de análisis de tiempo, el tiempo utilizado en la confección de la *Cédula análisis de diferencias de confirmación de saldos*.

5. ANÁLISIS DE SUBCUENTAS

El análisis de las subcuentas es el estudio que debe realizar el auditor referente a cada una de las partidas que componen la sección de pasivos circulante, mediante la elaboración de cédulas analíticas específicas para cada una de las subcuentas.

En este caso, se plantea la necesidad de elaborar una cédula de carácter general, en vista de que la variedad de pasivos circulantes es grande y de acuerdo con las características propias de la entidad sujeta a revisión.

Como parte de esta sección, se localizan adeudos como los siguientes:

- Cuentas de proveedores nacionales.
- Cuentas de proveedores extranjeros.
- Retenciones practicadas a los trabajadores.
- Cargas sociales acumulados por pagar.
- Gastos diversos acumulados por pagar.
- Cuentas por pagar de diversa naturaleza.

El estudiante deberá confeccionar tantas cédulas analíticas como partidas de pasivos circulantes existan, adaptando el formato de la cédula a las circunstancias de cada caso.

Para confeccionar las *Cédulas analíticas de pasivos circulantes*, el estudiante utilizará una hoja de diez columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a) En el primer renglón del encabezado el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sección de pasivos circulantes”; en el tercero “Cédula analítica de...”, que se completará con la indicación específica del nombre de la subcuenta que se revisa.
- b) En el extremo superior derecho de la hoja, la letra que identifica la cédula de trabajo, que podría ser “AA-5”.
- c) En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna matriz, “Nombre de la subcuenta”, espacio que se utilizará para escribir el nombre del pasivo que se somete a revisión.
- d) En el encabezado para títulos, columna primera, “Monto de la deuda”, espacio que se utilizará para escribir la suma original de la deuda.

- e) En el encabezado par títulos, columna segunda, “Fecha de constitución”, espacio que se utilizará para escribir la fecha en que s originó la deuda.
- f) En el encabezado para títulos, columna tercera, “Abonos realizados”, espacio que se utilizará para escribir el número de pagos realizados en abono a la cuenta, desde el inicio de esta hasta la fecha de la revisión.
- g) En el encabezado para títulos, columna cuarta, “Saldo actual”, corresponde al saldo en libros a la fecha del corte para efectos de la revisión de auditoría.
- h) En el encabezado para títulos, columnas quinta, “Autorización”, espacio que se utilizará para indicar el tipo de autorización que se dio para incurrir en la deuda. Esto siempre que sea necesario, pues algunos pasivos se originan por disposiciones legales, en cuyo caso se indicará la fuente de la obligación (planilla, retención de impuestos, etc.).
- i) En el encabezado para títulos, columna sexta, “Responsable”, espacio que se utilizará para escribir el nombre de la persona que dio la autorización para incurrir en la deuda. Si se trata de pasivos de tipo legal, la anotación en la columna anterior hará que en esta no se realice ninguna anotación.
- j) En el encabezado para títulos, columna siete y ocho, “Pago posteriores”, en donde se deja constancia de los pagos que se hayan realizado después de la fecha del corte de los estados financieros. Para estos fines, el auditor deberá realizar un rastreo de los cheques emitidos en el mes siguientes. Los espacios dichas columnas se utilizarán respectivamente, para consignar el número de cheque y la fecha de pago.
- k) En el encabezado para títulos, columnas nueve y diez, “Observaciones”, para consignar datos de interés para la auditoría.
- l) Después de indicar el nombre de la cuenta o subcuenta que se somete a revisión, en la columna matriz, un renglón en blanco y, en el siguiente, el detalle de los cálculos que estime necesarios para determinar la corrección de los saldos indicados en las diferentes columnas, así como otros que sean necesarios para conocer el comportamiento histórico de las deudas y los pagos realizados.
- m) Si las cuenta o subcuentas en revisión contiene varias partidas, una vez que termina los cálculos que se indican en el punto anterior, en el renglón siguiente la cuenta o partida posterior y realiza el mismo proceso descrito, hasta revisar cada una de las partidas de la cuenta o subcuenta en análisis.
- n) Terminando el análisis del último pasivo circulante que se somete a examen, deja en blanco dos renglones y, a partir del siguiente, las deficiencias de control interno que existan, identificadas según se indicó en la sección sobre la aplicación del control interno.
(Aquí no se señalan las deficiencias, justamente con el propósito de que el estudiante las identifique y realice el proceso de anotación de símbolos en la hoja de trabajo (CI-x), así como la transcripción de esa información a la ***Cédula resumen de deficiencias de control interno.***)

ñ) Al pie de la hoja columnar, después de las deficiencias de control interno, si las hubiere, los asientos de ajuste o reclasificación que fueren necesarios para corregir el saldo de las cuentas revisadas. (Los debe identificar, así como realizar los cruces de información, tal como se indicó en el Tema I.

explicación de la simbología utilizada en esta cédula de trabajo, tal y como ha sido explicado en el tema I.

p) Al pie de la **Cédula de análisis de subcuentas**, la firma del auditor y la fecha en que este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien revisa.

q) En el programa de auditoría, el número con que identificó la **Cédula análisis de subcuentas.....**”.

o) En la parte inferior de la hoja columnar, debajo de los asientos de ajuste reclasificación, si los hubiere, una explicación, si los hubiere, una

r) En la hoja de análisis de tiempo, utilizado en la confección de la **Cédula de análisis de pasivos**.

6. CÁLCULO DE INTERESES

El cálculo de intereses consiste en una comprobación de que los pagos realizados se ajusten a los términos de los documentos y en la verificación, mediante cálculos matemáticos, de que las sumas pagadas a cuentas de gastos, son correctos.

Esta prueba de auditoría se realiza para determinar las obligaciones que se generan por pago de intereses cuando existan cuentas o documentos por pagar con cláusulas específicas en ese sentido.

Para confeccionar la **Cédula de trabajo cálculo de intereses**, el estudiante utilizará una hoja de nueve columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

a. En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sección de pasivos circulantes”; en el tercero, “Cálculo de intereses.

para escribir el número del documento por pagar o cuenta, que origina gastos por intereses.

b. En el extremo superior derecho de la hoja, con lápiz rojo, la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser “AA-6”.

d. En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna matriz, “Acreedor”, espacio que se utilizará para escribir el nombre del beneficiario del documento de pago.

c. En el encabezado para títulos, columna de referencia, “Número del documento”, espacio que se utilizará

e. En el encabezado para títulos, primer renglón de la primera columna, “Fecha del documento”, espacio que se utilizará para escribir la fecha en que se constituyó la deuda.

- f. En el primer renglón del encabezado para títulos, columna dos, “Fecha de vencimiento”, espacio que se utilizará para escribir la fecha en que se vende la obligación.
- g. En el primer renglón del encabezado para títulos, columna tres, “Monto original”, espacio que se utilizará para escribir el monto original de la deuda.
- h. En el primer renglón del encabezado para títulos, columna cuatro, “Saldo actual”, espacio que se utilizará para escribir el saldo en la fecha del corte para la revisión de la auditoría.
- i. En el primer renglón del encabezado para títulos, columna cinco, “Tasa”, espacio que se utilizará para escribir la tasa de interés aplicable al documento por pagar.
- j. En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna seis, “Total días interés”, espacio que se utilizará para escribir el número de días pendientes de pago de interés.
- k. En el primer renglón del encabezado para títulos, columna siete, “Gasto por intereses”, espacio que se utilizará para escribir la suma resultante de aplicar la tasa de interés al principal adeudado, por el número de días de interés, según las fórmulas matemáticas que se emplean para el efecto.
- l. En el primer renglón del encabezado para título, columnas ocho y nueve, “Observaciones”, espacio que se utilizará para escribir los comentarios de auditoría que sean necesarios.
- m. Luego de concluido los comentarios que se citan en el punto inmediato anterior, en el cuerpo de la hoja, los datos necesarios para complementar la cédula. Para ello se deben realizar las anotaciones y cálculos para cada uno de los documentos por pagar que generen cargo por intereses.
- n. Inmediatamente después de realizado el trabajo anterior, las deficiencias de control interno que existan, procediendo conforme se indicó en la sección respectiva a la aplicación del control interno.

(Aquí no se señalan las deficiencias, justamente con el propósito de que el estudiante las identifique y realice el proceso de anotación de símbolos en la hoja de trabajo (CI-x), así como la transcripción de esa información a la **Cédula resumen de deficiencias de control interno.**)
- ñ. Al pie de la hoja columnar, después de las deficiencias de control interno, si las hubiere, los asientos de ajuste o reclasificación que fueren necesarios para corregir el saldo de las cuentas revisadas. (Los debe identificar, así como realizar los cruces de información tal como se indicó en el Tema I)
- o. En la parte inferior de la hoja columnar, debajo de los asientos de ajuste o reclasificación, si los hubiere, una explicación de la simbología utilizada en esta cédula de trabajo, tal como ha sido expuesto en el Tema I.
- p. Al pie de la **Cédula de trabajo cálculo de intereses**, la firma del auditor y la fecha en que se este ejecutó el trabajo,

así como la firma de quien efectuó la revisión.

- q. En el programa de auditoría, el número con que identificó la *Cédula de trabajo cálculo de intereses*.
- r. En la hoja de análisis de tiempo, el tiempo utilizado en la confección de la *Cédula de cálculo de intereses*.

7. ANÁLISIS DE DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA Y AUTORIZACIONES

El análisis de documentación comprobatoria y autorizaciones consiste en un proceso de verificación de la documentación de apoyo para los diferentes pasivos de corto plazo, así como de que cada uno de ellos esté debidamente justificado mediante las autorizaciones del caso.

Para confeccionar la *Cédula de documentación comprobatoria y autorizaciones*, el estudiante utilizará una hoja de cinco columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a) En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sección de pasivos circulantes”; en el tercero, “Documentación comprobatoria y autorizaciones”.
- b) En el extremo superior derecho de la hoja, la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser “AA-7”.
- c) En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna matriz, “Acreedor”, espacio que se utilizará para escribir el nombre de la cuenta que se revisa.
- d) En el encabezado para títulos, primer renglón de la primera columna, “Documento de respaldo”, espacio que se utilizará para escribir el tipo de documento en donde se tiene registrada la deuda. Pueden ser facturas, pagarés, escrituras, prendas, letras, documentos bancarios, etc.
- e) En el segundo renglón del encabezado para títulos, columna dos, “Fecha de aprobación”, espacio que se utilizará para escribir la fecha en que se aprueba la constitución de a deuda.
- f) En la columna número tres, en el primer renglón del encabezado para títulos, “Mecanismo de aprobación”, espacio que se utilizará para señalar la forma en que fue constituida la deuda, generalmente atendiendo disposiciones de orden general en la empresa. Pueden ser acuerdos de junta directiva, disposición de otros cuerpos directores, de jefaturas, etc., dependiendo del nivel jerárquico y de lo dispuesto reglamentariamente al respecto.
- g) En la columna cuatro, en el primer renglón del encabezado para títulos, “Responsable”, espacio que se utilizará para escribir el nombre del funcionario responsable de la constitución de la deuda. Este aspecto debe verificarse

contra reglamentos o disposiciones que autoricen el incurrir en deudas a los funcionarios y los montos máximos permitidos.

- h) En la columna quinta, primer renglón del encabezado para títulos, “Observaciones”, espacios que se utilizará para escribir los comentarios de auditoría.
- i) En el cuerpo de la hoja, a partir del primer renglón, las observaciones relacionadas con cada una de las cuentas. La hoja se llena con los datos que se indican en cada una de las columnas.
- j) Una vez que se completa la hoja columnar con los datos relativos a cada cuenta, después de un renglón en blanco, las deficiencias de control interno que existan, identificadas según se indicó en la sección sobre la aplicación del control interno.

(Aquí no se señalan las deficiencias, justamente con el propósito de que el estudiante las identifique y realice el proceso de anotación de símbolos en la hoja de trabajo (CI-x), así como la transcripción de esa información a la *Cédula resumen de deficiencias de control interno.*)

k) Al pie de la hoja columnar, después de las deficiencias de control interno, si las hubiere, los asientos de ajuste o reclasificación que fueren necesarios para corregir el saldo de las cuentas revisadas. (Los debe identificar y realizar los cruces de información, tal y como se indicó en el Tema I.)

l) En la parte inferior de la hoja columnar, debajo de los asientos de ajuste o reclasificación, si los hubiere, una explicación de la simbología utilizada en esta cédula de trabajo, tal como ha sido expuesto en el tema I.

m) Al pie de la *Hoja de trabajo documentación comprobatoria y autorizaciones*, la firma del auditor y la fecha en que este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien efectuó la revisión.

n) En el programa de auditoría, el número con que identificó la *Cédula de trabajo documentación comprobatoria y autorizaciones.*

ñ) En la hoja de análisis de tiempo, el tiempo, el tiempo utilizado en la confección de la *Cédula de documentación comprobatoria y autorizaciones.*

8. CONSIDERACIONES RELATIVAS AL CIERRE DE LA SUMARIA

Las consideraciones relativas al cierre de cédulas tienen que ver con aquellos detalles necesarios para la correcta confección de cada cédula (vistos a lo largo de este texto) que el estudiante deberá confirmar que existen al finalizar el trabajo de auditoría para cada sumaria.

Para ello, deberá realizar una verificación de los procedimientos, así como de las pruebas o cédulas anotadas en el programa de auditoría, con el fin de verificar si queda algún trabajo pendiente.

Por otro lado, una cédula analítica no se considera como totalmente terminada si no se han hecho los traslados de la información a la ***Cédula resumen de deficiencias de control interno y de asientos de ajuste y reclasificación.***

Las sumarias no se consideran terminadas hasta que hayan recibido la información relativa a los ajustes y reclasificaciones, se hayan determinado el saldo final y realizado la transcripción de dicha información al balance general de trabajo, procedimientos que no se puede llevar a cabo antes de finalizar el proceso de revisión de todas las cuentas, aspecto que se explicará en el Tema XIV.

No obstante, se quieren señalar desde este momento los pasos que deben seguirse para lograr el cierre de la ***Sumaria de pasivos circulantes.***

- ❑ Trasladar la información que se encuentre en la ***Hoja de resumen de asientos de ajuste y reclasificación,*** a la cédula sumaria, en el espacio destinado a los ajustes y reclasificaciones, mediante el sistema para el cruce de información ya conocido.
- ❑ Determinar los saldos finales, una vez que se tengan los ajustes en la sumaria, haciendo las anotaciones en la columna respectiva.
- ❑ Abrir un espacio titulado “Trabajo ejecutado”, después del detalle de símbolos utilizados que debe consignarse en la sumaria.
- ❑ Anotar debajo de ese título del punto anterior, el número de cada una de las cédulas analíticas utilizadas, con lápiz rojo y seguidamente, en el mismo renglón, el nombre de la cédula con lápiz negro.

Si por algún motivo se dejó de utilizar algún número consecutivo en la identificación de las hojas de trabajo, deberá indicarse el número o números de tales cédulas analíticas, en el lugar en donde se debe anotar el nombre de la cédula se escribe “no utilizada”.

- ❑ Hacer seguidamente un breve análisis de las más importantes variaciones ocurridas en el saldo de las cuentas, relacionando el del período anterior con el que se esté revisando.
- ❑ Anotar, finalmente, las conclusiones de auditoría, que en general tendrán la siguiente leyenda “De acuerdo con los resultados satisfactorios (o insatisfactorios) de nuestras pruebas de auditoría y del control interno en operación, que es satisfactorio (o

insatisfactorio), llegamos a la conclusión de que los saldos arriba indicados representan razonablemente (o en forma incorrecta) todos los pasivos circulantes que tiene la compañía al 30 de septiembre de.....”.

Una vez que el estudiante haya ejecutado las pruebas indicadas en este tema, conviene que someta el trabajo a revisión por parte del profesor-tutor, con el fin de que se identifiquen errores, deficiencias, omisiones u otros aspectos que requieren acciones correctivas.

Finalizada esa etapa, el estudiante habrá realizado las pruebas más importante en la auditoría de los pasivos circulante, costo y gastos relacionados y su trabajo ha sido realizado en forma correcta, habrá alcanzado los objetivos que se trazaron al inicio del tema, y en consecuencia estará en disposición de enfrentar los nuevos procedimientos del trabajo del auditor, según se expondrá en los temas subsiguientes.

TEMA XI

AUDITORÍA DE LOS PASIVOS DE LARGO PLAZO

De acuerdo con el ordenamiento en que se presentan las cuentas contables en el balance de situación de la empresa, el proceso de revisión de auditoría debe continuarse con el examen de los pasivos de largo plazo que mantiene la empresa sujeta a revisión.

La auditoría de los pasivos a largo plazo es el proceso de examen y análisis objeto que realiza el auditor con el propósito de determinar su existencia real, comprobar la autorización para incurrir en ellos, su correcta contabilización y presentación en los estados financieros.

Objetivos

El estudiante, al realizar la auditoría de los pasivos de largo plazo, estará en capacidad de:

- ▲ Comprobar, mediante la revisión de los documentos de apoyo, que exista autorización para suscribir cada uno de los pasivos de largo plazo.
- ▲ Comprobar, mediante la revisión de evidencia satisfactoria, que los pasivos de largo plazo autorizados se hayan contabilizado correctamente, a la fecha del balance general.
- ▲ Determinar mediante la revisión documentación de respaldo la corrección en el trámite de los pasivos de largo plazo autorizados, así como el pago de estos.
- ▲ Evaluar si el control interno existente para suscribir, registrar y pagar los pasivos de largo plazo es adecuado.
- ▲ Juzgar de conformidad con los Principios de contabilidad generalmente aceptados, si en los estados financieros se revelan adecuadamente los pasivos de largo plazo.
- ▲ Determinar, mediante la revisión de los registros y documentación de respaldo, si los intereses que originan los pasivos de largo plazo se contabilizan adecuadamente.

1. CONDICIONES PARTICULARES DE LA CUENTA

Las condiciones particulares de las cuentas de pasivos a largo plazo, son los aspectos que deberá conocer o investigar el auditor, con el fin de que pueda realizar en forma apropiada su trabajo.

Bajo la denominación de pasivos que se incluyen es esta sección, entre otras, son las siguientes:

- Emisión de obligaciones (Captación de recursos).
- Hipotecas por pagar.
- Documentos por pagar de largo plazo.
- Financiamientos de largo plazo.
- Planes de pensiones.
- Provisiones por beneficios al personal.

El auditor deberá investigar la importancia y naturaleza de cada tipo de pasivo a largo plazo, con el fin de que realice con toda propiedad el trabajo de revisión.

Como parte de su labor, es conveniente que el auditor solicite al cliente (empresa que se revisa) una certificación de pasivos, documentos en el cual hace constar que los pasivos que se encuentran registrados son los únicos que tiene la empresa y que el saldo que se presenta en los estados financieros es real.

Si bien la existencia de certificación no libera de toda responsabilidad al auditor, en caso de que ejecute apropiadamente el programa de trabajo y cumpla con las normas y procedimientos de auditoría, tendría un elemento de defensa importante si se dieran acusaciones o recusaciones de su trabajo.

2. ELABORACIÓN DE LA SUMARIA DE PASIVOS A LARGO PLAZO

La *Sumaria de pasivos a largo plazo*, es la cédula de trabajo que agrupan las diferentes obligaciones que debe cubrir la empresa sujeta a una auditoría en un plazo superior a un año, y le permite al auditor realizar ordenadamente su trabajo, así como reunir la información necesarias para formar su opinión profesional sobre el valor de esos pasivos y su presentación en los estados financieros.

Para confeccionar la *Sumaria de pasivos a largo plazo*, el estudiante utilizará una hoja de al menos ocho columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a. En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sumaria de pasivos a largo plazo”; en el tercero, la fecha del corte de los estados financieros para efectos de la auditoría.
- b. En el extremo superior derecho de la hoja, con lápiz rojo, la letra que identifica la sección de pasivos a largo plazo “BB”.
- c. En la columna de referencia, el código que identifica cada una de las cuentas contables.
- d. En la columna matriz, el nombre de cada una de las cuentas que integran la sección de pasivos a largo plazo.
- e. En las columnas uno y dos, en el primer renglón del encabezado para títulos, y abarcando las dos columnas, “Saldo al”; y en el segundo renglón, en iguales condiciones, la fecha inicial, en este caso, “30 de septiembre de 1992”.
- f. En las columnas tres y cuatro, en el primer renglón del encabezado para títulos, abarcando las dos columnas, “Saldo al”; y en el segundo renglón, en iguales condiciones, la fecha final, en este caso, “30 de septiembre de 1993”.
- g. En las columnas cinco y seis, en el segundo renglón del encabezado para títulos, y abarcando las dos columnas, “Ajustes y reclasificaciones”.
- h. En las columnas siete y ocho, en el segundo renglón del encabezado para títulos, y abarcando las dos columnas, “final”.
- i. En los espacios correspondientes al código de cuenta, nombre de la cuenta, saldo del período anterior y saldos del período que está sujeto a revisión, los datos del código de cuenta para completar la *Sumaria de pasivos a largo plazo*.

Las columnas destinadas a los ajustes y las reclasificaciones, así como las de saldos finales, por ahora se dejan en blanco. Las anotaciones que deban realizarse allí surgen del trabajo que en adelante se efectúe.

Otras indicaciones para completar la sumaria se irán suministrando conforme sea conveniente, de acuerdo con el grado de avance del desarrollo del caso.

3. USO DEL PROGRAMA DE AUDITORÍA PARA PASIVOS A LARGO PLAZO

El programa de auditoría para la revisión de los pasivos a largo plazo, es el conjunto de instrucciones escritas, que le indican al auditor las pruebas, los exámenes y los análisis que deben realizar en la verificación de dicha partidas, con el fin de que se cumpla a cabalidad con las normas y procedimientos de auditoría.

Una vez que el estudiante ha confeccionado la sumaria de pasivos a largo plazo, deberá adjuntar el programa de trabajo relativo a esta sección. Este programa se encuentra en el apéndice de este texto; el estudiante debe desprender la hoja correspondiente (una hoja).

A dicha hoja desprendible se le debe anotar, en el extremo superior derecho, con lápiz rojo, la identificación mediante una “BB”, seguida por el número consecutivo que le corresponda, a partir de “1”.

4. CONFECCIÓN DE CÉDULAS ANÁLITICAS

En vista de la diversidad de cuentas, subcuentas o partidas que pueden formar parte de los pasivos de largo plazo, se plantea una cédula de carácter general, que deberá ser adaptada por el estudiante a las condiciones particulares de la empresa sujeta a revisión. Deberá confeccionar tantas cédulas como partidas existan.

El estudiante deberá observar *Cédula específica para pasivos de largo plazo por obligaciones e hipotecas*, en alguno de los textos; con el propósito de realizar el estudio de las diferentes partidas que integren las cuentas de pasivos a largo plazo.

Ese análisis de las subcuentas, es el estudio que debe realizar el auditor referente a cada una de las partidas que componen la sección de pasivos a largo plazo, mediante la elaboración de cédulas analíticas específicas para cada una de las subcuentas.

Para confeccionar las *Cédulas analíticas de pasivos a largo plazo*, el estudiante utilizará una hoja de diez columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a. En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sección de pasivos a largo plazo”, en el tercero, “Cédula analítica de.....”, que se completará con la indicación específica del nombre de la subcuenta que se revisa.
- b. En el extremo superior derecho de hoja, la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser “BB-36”.
- c. En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna matriz, “Nombre de la subcuenta”, espacio que se utilizará para indicar el nombre del pasivo que se somete a revisión.
- d. En el encabezado para títulos, columna primera, “Monto de la deuda”, espacio que se utilizará para consignar la suma original de la deuda.
- e. En el encabezado para títulos, columna seguida “Fecha de constitución”, espacio que se utilizará para escribir la fecha en que se originó la deuda.
- f. En el encabezado para títulos, columna tercera, “Abonos realizados”, en abono a la cuenta, desde el inicio de esta hasta la fecha de la revisión.

- g. En el encabezado para título, columna cuarta, “Saldo actual”, que corresponde al saldo en libros a la fecha del corte para efectos de la revisión de auditoría.
- h. En el encabezado para títulos, columna quinta, “Autorización”, espacio que se utilizará para indicar el tipo de autorización que se dio para incurrir en la deuda.
- i. En el encabezado para títulos, columna sexta, “Responsable”, espacio que se utilizará para escribir el nombre de la persona que dio la autorización para incurrir en la deuda.
- j. En el encabezado para títulos, columnas siete y ocho, “Pagos posteriores”, espacios en los que se deja constancia de los pagos que se hayan realizado posteriormente a la fecha del corte de los estados financieros. Para estos fines, el auditor deberá realizar un rastreo emitidos el mes siguiente a la fecha del corte, de tal manera que escriba el número de cheque en la columna siete y la fecha de pago en la columna ocho.
- k. En el encabezado para títulos, columnas nueve y diez, “Observaciones”, espacios que se utilizará para escribir datos de interés par la auditoría.
- l. Después de indicar el nombre de la cuenta o subcuenta que somete a revisión, en la columna matriz, un renglón en blanco, y detalle de los cálculos que estime necesarios para determinar la corrección de los saldos indicados en las diferentes columnas, así como otros que sean necesarios para conocer el comportamiento histórico de las deudas y los pagos realizados.
- m. Si la cuenta o subcuenta en revisión partidas, una vez que termina los cálculos que se indican en el punto anterior, en el renglón siguiente, la cuenta o partida siguiente y realiza el mismo proceso descrito, hasta revisar cada una de las partidas de la cuenta o subcuenta en análisis.
- n. Terminando el análisis del último pasivo circulante que se somete a examen, dos renglones en blanco y, a partir del siguiente, las deficiencias de control interno que existan, identificadas según se indicó en la sección sobre la aplicación del control interno.
- (Aquí no se señalan las deficiencias, justamente con el propósito de que el estudiante las identifique y realice el proceso de anotación de símbolos en la hoja de trabajo (CI-x), así como la transcripción de esa información a la **Cédula resumen de deficiencias de control interno.**)
- ñ) Al pie de la hoja columnar, después de las deficiencias de control interno, si las hubiere, los asientos de ajuste o reclasificación que fueren necesarios par corregir el saldo de las cuentas revisadas. (Los debe identificar, así como realizar los cruces de información tal como se indicó en el Tema I.)
- o. En la parte inferior de la hoja columnar, debajo de los asientos de ajuste o reclasificación, si los hubiere, una explicación, de la simbología utilizada en está cédula

de trabajo, tal como ha sido expuesto en temas anteriores.

- p. Al pie de la *Cédula de análisis de subcuentas*, la firma del auditor y la fecha en que este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien efectuó la revisión.

q. En el programa de auditoría, el número con que identificó la *Cédula análisis de subcuentas.....*”.

r. En la hoja de análisis de tiempo, el tiempo utilizado en la confección de la *Cédula de análisis de pasivos*.

5. CÁLCULO DE INTERESES

El cálculo de intereses consiste en una comprobación de que los pagos o cargos realizados a las cuentas de gastos se ajustan a los términos de los documentos.

Esta prueba de auditoría se realiza para determinar las obligaciones que se generan por pago de intereses que por regla general se originan cuando existen pasivos de largo plazo.

Para confeccionar la *Cédula de trabajo, cálculo de intereses*, el estudiante utilizará una hoja de nueve columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a) En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sección de pasivos de largo plazo”, en el tercero, “Cálculo de intereses”.
- b) En el extremo superior derecho de la hoja, con lápiz rojo, la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser “BB-3”.
- c) En el encabezado para títulos, columna de referencia, “Número del documento”, espacio que se utilizará para escribir el número del documento por pagar o cuentas que origina gastos por intereses.
- d) En el encabezado par títulos, primer renglón de la columna matriz, “Acreedor”, espacio que es utilizará para escribir el nombre del beneficiario del documento de pago.
- e) En el encabezado para títulos, primer renglón de la primera columna, “Fecha del documento”, espacio que se utilizará para escribir la fecha ene que se vence la obligación.
- f) En el primer renglón del encabezado para títulos, columna dos, “Fecha de vencimiento”, espacio que se utilizará para escribir la fecha en que se vence la obligación
- g) En el primer renglón del encabezado para títulos, columna tres, “Monto original”, espacio que se utilizará para escribir el monto original de la deuda.
- h) En el primer renglón del encabezado para títulos, columna

- cuatro, “Saldo actual”, espacio que se utilizará para escribir el saldo en la fecha del corte para la revisión de la auditoría.
- i) En el primer renglón del encabezado para títulos, columna cinco, “Tasa”, espacio que se utilizará para escribir la tasa de interés aplicable al documento por pagar.
- j) En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna seis, “Total días interés”, espacio que se utilizará para escribir el número de días pendiente de pago de interés.
- k) En el primer renglón del encabezado para títulos, columna siete, “Gasto por intereses”, espacio que se utilizará para escribir la suma resultante de aplicar la tasa de interés al principal adeudos, por el número de días de interés, según las formulas matemáticas que se emplean para el efecto.
- l) En el primer renglón del encabezado para títulos, columnas ocho y nueve, “Observaciones”, espacio que se utilizará para escribir los comentarios de auditoría que sean necesarios.
- m) Luego de concluidos los comentarios que se citan en el punto inmediato anterior, en el cuerpo de la hoja, los datos necesarios para completar la cédula. Para ellos se deben realizar las anotaciones y los cálculos para cada uno de los documentos por pagar que generen cargos por intereses.
- n) Inmediatamente después de realizado el trabajo anterior, las deficiencias de control interno que existan, procediendo conforme se indicó en la sección respectiva a la aplicación del control interno.
- (Aquí no se señalan las deficiencias, justamente con el propósito de que el estudiante las identifique y realice el proceso de anotación de símbolos en la hoja de trabajo (CI-x), así como la transcripción de esa información a la **Cédula resumen de deficiencias de control interno.**)
- ñ) Al pie de la hoja columnar, después de las deficiencias de control interno, si las hubiere, los asientos de ajuste o reclasificación que fueren necesarios para corregir el saldo de las cuentas revisadas. (Los debe identificar, así como realizar los cruces de información tal como se indicó en el Tema I.)
- o) En la parte inferior de la hoja columnar, debajo de los asientos de ajuste o reclasificación, si los hubiere, una explicación de la simbología utilizada en esta cédula de trabajo, tal como ha sido expuesto en Temas I.
- p) Al pie de la **Cédula de trabajo cálculo de intereses**, la firma del auditor y la fecha en que este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien efectuó la revisión.

- q) En el programa de auditoría, el número de con que identificó la *Cédula de trabajo cálculo de intereses*.
- r) En la hoja de análisis de tiempo utilizado en la confección de la *Cédula de cálculo de intereses*.

6. ANALISIS DE DOCUMENTACIÓN Y AUTORIZACIONES

El análisis de documentación y autorizaciones consiste en un proceso de verificación de la documentación de apoyo para los diferentes pasivos de largo plazo, así como de que cada uno de ellos esté debidamente justificado mediante las autorizaciones del caso.

Para confeccionar la *Cédula de documentación comprobatoria y autorizaciones*, el estudiante utilizará una hoja de cinco columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a. En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sección de pasivos a largo plazo”; en el tercero, “Análisis de documentación y autorizaciones.
- b. En el extremo superior derecho de la hoja, la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser “BB-6”.
- c. En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna matriz, “Acreedor”, espacio que se utilizará para escribir el nombre de la cuenta que se revisa.
- d. En el encabezado par títulos, primer renglón de la primera columna “Documento de respaldo”, espacio que se utilizará para escribir el tipo de documentos en donde se tiene registrada la deuda. Pueden ser hipotecas, prendas, documentos bancarios autorización de emisión de obligaciones, etc.
- e. En el segundo renglón del encabezado para títulos, columna dos, “Fecha de aprobación”, espacio que se utilizará para escribir la fecha en que se aprueba la constitución de la deuda.
- f. En la columna número tres, en el primer renglón del encabezado para títulos, “Mecanismo de aprobación”, espacio que se utilizará para señalar la forma en que fue constituida la deuda, generalmente atendiendo a disposiciones de orden general en la empresa. Pueden se acuerdos de junta directiva, disposición de otros cuerpos directivos, de jefaturas, etc., dependiendo del nivel jerárquico y de los dispuesto reglamentariamente al respecto.
- g. En la columna cuatro, en el primer renglón del encabezado para títulos, “Responsable”, espacio que se utilizará para escribir el nombre del funcionario responsable de la constitución de la deuda. Este aspecto debe verificarse contra reglamentos o disposiciones que autoricen el incurrir en deudas a los

funcionarios y los montos máximos permitidos.

- h. En la columna quinta, primer renglón del encabezado para títulos, “Observaciones”, espacio que se utilizará para escribir los comentarios de auditoría.
- i. En el cuerpo de la hoja, a partir del primer renglón, las observaciones relacionadas con cada una de las cuentas. La hoja se llena con los datos que se indican en cada una de las columnas.
- j. Una vez que se completa la hoja columnar con los datos relativos a cada cuenta, después de un renglón en blanco, las deficiencias de control interno que existan, identificadas según se indicó en la sección sobre la aplicación del control interno.

(Aquí no se señalan las deficiencias, justamente con el propósito de que el estudiante las identifique y realice el proceso de anotación de símbolos en la hoja de trabajo, (CI-x), así como la transcripción de esa información a la *Cédula resumen de deficiencias de control interno.*)

k. Al pie de la hoja columnar, después de las deficiencias de control interno, si las hubiere, los asientos de ajuste o reclasificación que fueren necesarios para corregir el saldo de las cuentas revisadas. (Los debe identificar y realizar los cruces de información, tal como se indicó en el Tema I.)

l. En la parte inferior de la hoja columnar, debajo de los asientos de ajuste o reclasificación, si los hubiere, una explicación, si los hubiere, una explicación de la simbología utilizada en esta cédula de trabajo, tal como ha sido expuesto en el Tema I.

m. Al pie de la *Hoja de trabajo documentación comprobatoria y autorizaciones*, la firma del auditor y la fecha en que este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien efectuó la revisión.

n. En la hoja de análisis de tiempo, el tiempo utilizado en la confección de la Cédula de análisis de documentación comprobatoria y autorizaciones.

7. CONSIDERACIONES RELATIVAS AL CIERRE DE LA SUMARIA

Las consideraciones relativas al cierre de cédulas, tienen que ver con aquellos detalles necesarios para la correcta confección de cada cédula (vistos a lo largo de este texto) que el estudiante deberá confirmar que existen al finalizar el trabajo de auditoría para cada sumaria.

Para ello, deberá realizar una verificación de los procedimientos, así como de las pruebas o cédulas anotadas en el programa de auditoría, con el fin de verificar si queda algún trabajo pendiente.

Por otro lado, una cédula analítica no se considera totalmente terminada si no se han hecho los traslados de la información a la ***Cédula resumen de deficiencias de control interno y de asientos de ajuste y reclasificación.***

Las sumarias no se consideran terminadas hasta que hayan recibido la información relativa a los ajustes y reclasificaciones, se haya determinado el saldo final y realizado la transcripción de dicha información al balance general de trabajo, procedimiento que no se puede llevar a cabo antes de finalizar el proceso de revisión de todas las cuentas, aspecto que se explicará en el Tema XIV.

No obstante, se quiere señalar desde este momento los pasos que deben seguirse para lograr el cierre de la *Sumaria de pasivos a largo plazo.*

- ❑ Trasladar la información que se encuentre en la ***Hoja de resumen de asientos de ajuste y reclasificación,*** a la cédula sumaria, en el espacio destinado a los ajustes y reclasificaciones, mediante el sistema para el cruce de información ya conocido.
- ❑ Determinar los saldos finales, una vez que se tengan los ajustes en la sumaria, haciendo las anotaciones en la columna respectiva.
- ❑ Abrir un espacio titulado “Trabajo ejecutado”, después del detalle de símbolos utilizados que debe consignarse en la sumaria.
- ❑ Anotar debajo del título del punto anterior, el número de cada una de las cédulas analíticas utilizadas, con lápiz rojo y seguidamente, en el mismo renglón, el nombre de la cédula con lápiz negro.

Si por algún motivo se dejó de utilizar algún número consecutivo en la identificación de las hojas de trabajo, deberá indicarse el número o números de tales cédulas analíticas, y en el lugar en donde se debe anotar el nombre de la cédula se escribe “no utilizada”.

- ❑ Hacer seguidamente un breve análisis de las más importantes variaciones ocurridas en el saldo de las cuentas, relacionando el del período anterior con el que se esté revisando.
- ❑ Anotar, finalmente, las conclusiones de auditoría, que en general tendrán la siguiente leyenda “De acuerdo con los resultados satisfactorios (o insatisfactorios) de nuestras pruebas de auditoría y del control interno en operación, que es satisfactorio (o insatisfactorio), llegamos a la conclusión de que los saldos arriba indicados representan razonablemente (o en forma incorrecta) todos los pasivos a largo plazo que tiene la compañía al 30 de septiembre de.....”.

Una vez el estudiante haya ejecutado las pruebas indicadas en este tema, conviene que someta el trabajo a revisión por parte del profesor-tutor, con el fin de que se identifiquen errores, deficiencias, omisiones u otros aspectos que requieren acciones correctivas.

Finalizada esa etapa, el estudiante habrá realizado las pruebas más importantes en la auditoría de los pasivos a largo plazo y su trabajo ha sido realizado en forma correcta, habrá alcanzado los objetivos que se trazaron al inicio de del tema, y en consecuencia, estará en disposición de enfrentar los nuevos procedimientos del trabajo del auditor, según se expondrá en los temas subsiguientes.

AUDITORÍA DEL CAPITAL CONTABLE

De acuerdo con el ordenamiento en que se presentan las cuentas contables en el balance de situación de la empresa, el proceso de revisión, de auditoría debe continuarse con el examen del capital contable.

La auditoría del capital contable, es el proceso de examen y análisis objetivo que realiza el auditor con el propósito de determinar la correcta aplicación de la disposiciones legales en lo que corresponde a emisión, colocación y registro del capital social, su correcta presentación en los estados financieros y el correcto registro de todas las operaciones relacionadas o que se deriven del capital social.

Objetivos

El estudiante, al realizar la auditoría del capital contable, estará en capacidad de:

- ▲ Comprobar, mediante la revisión de los documentos de apoyo y registros contables, si las transacciones que afectan las cuentas de capital han sido debidamente autorizadas, aprobadas y registradas.
- ▲ Comprobar, inspeccionando la documentación de respaldo, si se han respetado los privilegios o preferencias de que gozan los poseedores de diferentes tipos de acciones.
- ▲ Determinar si se han respetado las disposiciones legales que regulan el capital social.
- ▲ Determinar, mediante la revisión de registros y al tenor de los principios de contabilidad generalmente aceptados, la corrección de los saldos que muestran las cuentas de mayor y la correcta presentación en los estados financieros, tanto del capital social autorizado, como del capital social emitido y capital social suscrito, así como de las demás cuentas de capital, tales como acciones en tesorería, utilidades retenidas y reservas.
- ▲ Evaluar si el control interno existente para transacciones con acciones o capital social, es adecuado.

1. CONDICIONES PARTICULARES DE LA CUENTA

Se consideran condiciones particulares de las cuentas de capital contable, aquellos aspectos que deberá conocer o investigar el auditor, con el fin de que pueda realizar en forma apropiada su trabajo.

En términos generales se puede decir que capital contable de una entidad está compuesto por el valor nominal de las acciones suscritas, por las primas en venta de acciones, por las donaciones recibidas, por el superávit proveniente de revaluaciones, por las utilidades capitalizadas y por las utilidades o aplicadas.

Sin embargo, no siempre se puede hablar de acciones como el componente principal del capital contable, dado que la forma de participación de los socios no siempre está representado en esa forma. La figura jurídica que adopte la empresa (sociedad anónima, sociedad de responsabilidad limitada, sociedad de actividades profesionales, cooperativa, etc.), hace que la composición del capital contable esté representada de diversas formas. Estos aspectos están definidos en forma específica en la legislación comercial de cada país.

El auditor deberá tener un claro conocimiento de la normativa legal que regula cada tipo de empresa, con el fin de que pueda realizar en forma adecuada su trabajo.

Al iniciar la auditoría de esta sección, deberá revisarse en detalle la escritura constitutiva de la empresa y sus modificaciones, con el fin de conocer todos lo relacionado con la emisión de acciones (tipo de acciones, derechos preferentes, número de acciones, valor de las acciones, regulaciones sobre dividendos, etc.).

La primera revisión de auditoría deberá partir desde el inicio de las operaciones de la empresa, o examinar las operaciones de varios años, para tener certeza respecto al saldo de la cuenta.

En revisiones posteriores se parte del saldo del período anterior (revisado), para comprobar las ventas o compras que hubieren en el período sujeto a revisión.

2. ELABORACIÓN DE LA SUMARIA DE CAPITAL CONTABLE

La sumaria de capital contable es la cédula de trabajo que agrupa las diferentes partidas que conforman el capital contable de la empresa sujeta a la auditoría, y le permite al auditor realizar ordenadamente su trabajo, así como reunir la información necesaria para formar su opinión profesional sobre el valor y la constitución del capital, así como su presentación en los estados financieros.

Para confeccionar la *Sumaria de capital contable*, el estudiante utilizará un a hoja de al menos ocho columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a) En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sumaria de capital contable”; en el tercero, la fecha del corte de los estados financieros para efectos de auditoría.
- b) En el extremo superior derecho de la hoja, con lápiz rojo, la letra que identifica la sección de capital contables.
- c) En la columna de referencia, el código que identifica cada una de las cuentas contables.
- d) En la columna matriz, el nombre de cada una de las cuentas que integran la sección de capital contable.
- e) En las columnas uno y dos, en el primer renglón del encabezado para títulos, y abarcando las dos columnas, “Saldo al”; y en el segundo renglón, en iguales condiciones, la fecha inicial, en este caso, “30 de septiembre de 1992”.
- f) En las columnas tres y cuatro, ene. Primer renglón del encabezado para títulos, abarcando las dos columnas, “Saldos al”; y en el segundo renglón, en iguales condiciones, la fecha final, en este caso, “30 de septiembre de 1993”.
- g) En las columnas cinco y seis, en el segundo renglón del encabezado para títulos y abarcando las dos columnas, “Ajustes y reclasificaciones”.
- h) En las columnas siete y ocho, en el segundo renglón del encabezado para títulos, abarcando las dos columnas, “Final”.
- i) En los espacios relativos al código de cuenta, nombre de la cuenta, saldos del período anterior y saldos del período que está sujeto a revisión, los datos pertinentes para completar la *Sumaria de capital contable*.

Las columnas destinadas a los ajustes y reclasificaciones, así como las de saldos finales, por ahora se dejan en blanco. Las anotaciones que deban realizarse allí surgen del trabajo que en adelante se realice.

Otras indicaciones para completar la sumaria se irán suministrando conforme sea conveniente, de acuerdo con el avance del caso.

3. USO DEL PROGRAMA DE AUDITORÍA PARA CAPITAL CONTABLE

El programa de auditoría para la revisión del capital contable, es el conjunto de instrucciones escritas, que le indican al auditor las pruebas, los exámenes y los análisis

que deben realizar en la verificación de dichas partidas, con el fin de que se cumpla a cabalidad con las normas y procedimientos de auditoría.

Una vez que el estudiante ha confeccionado la *Sumaria de capital contable*, deberá adjuntar el programa de trabajo relativo a esta sección. Este programa se encuentra en el apéndice de este texto; el estudiante debe desprender la hoja correspondiente (una hoja).

A dicha hoja desprendible se le debe anotar, en el extremo superior derecho, la identificación mediante una “CC”, con lápiz rojo, seguida por el número consecutivo que le corresponda, a partir de “1”.

4. CONFECCIÓN DE CÉDULAS ANALÍTICAS POR PARTIDAS

Las *Cédulas analíticas por partidas* son las hojas de trabajo que utilizará el estudiante para el análisis de cada una de las cuentas que integran el capital contable.

En vista de que la composición del capital contable varía según la empresa que se somete a revisión, se plantea en esta sección un modelo de cédula para la revisión de las acciones y otros para cuentas diversas, que se llamarán *Cédula analítica de.....*(la sección punteada es para anotar el nombre de la cuentas que se somete a examen).

El estudiante deberá adaptar los siguientes modelos a las necesidades particulares del caso que somete a revisión.

CEDULA PARA ACCIONES COMUNES

CEDULAS PARA ANALISIS DE CUENTAS DIVERSAS DE CAPITAL

CÉDULA PARA ACCIONES COMUNES

La *Cédula para acciones comunes* es una prueba de auditoría que consiste en verificar la composición del capital accionario constituido por acciones comunes y la conciliación del saldo de la cuenta control del mayor en relación con los registros auxiliares.

Para confeccionar la *Cédula para acciones comunes*, el estudiante utilizará una hoja de al menos seis columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a. En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sección de Capital contable”; en el tercero, “Acciones comunes.
- b. En el extremo superior derecho de la hoja, la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser “CC-2”.
- c. En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna matriz, “Nombre del accionista”, espacio que se utilizará para escribir

el nombre de la persona a favor de quien se emite el certificado de acciones. Esto siempre y cuando sean acciones nominativas; si fueren al portador, este espacio se dejará en blanco o se omite.

- d. En el encabezado para títulos, columna primera, “Número de certificado”, que corresponderá al número con que se debe identificar cada uno de los documentos que se emiten por la venta de acciones.
- e. En el encabezado para títulos, columna segunda, “Saldo al 30 de septiembre de 19...”. En los puntos se indicará el año anterior al que se somete a revisión. El espacio bajo el título de la columna se utilizará para escribir el monto de cada certificado al finalizar el período anterior al que se está sometiendo a revisión.
- f. En el encabezado para títulos, columna tercera, “Expedido o cancelado en 19...”. En los puntos se indicará el año que se somete a revisión. El espacio bajo el título de la columna se utilizará para escribir el monto de las acciones vendidas o canceladas durante ese mismo período.
- g. En el encabezado para título, columna cuatro, “Saldo final”, espacio que se utilizará para escribir el resultado de la adición o resta de las columnas dos y tres.
- h. En las columnas cinco y seis, “Observaciones”, espacio que se utilizará para escribir las notas del auditor.
- i. En el cuerpo de la hoja, cada uno de los de los socios poseedores de

acciones comunes o cada uno de los certificados por acciones vigentes, con los datos que corresponden en las columnas.

- j. Terminada la transcripción de los datos verifica las copias de los certificados e identifica tal circunstancia con un símbolo específico y rastrea en los registros contables las transacciones ocurridas en la cuenta en el transcurso del período, verificando cada una de ellas y comparando los registros con la documentación de respaldo. Para indicar que ha realizado este trabajo, anta un símbolo específico en los datos consignados en la columna “3”.
- k. Una vez finalizada la transcripción de los datos que señala el párrafo anterior, dos renglones en blanco, y las deficiencias de control interno que existan.

(Aquí no se señalan las deficiencias, justamente con el propósito de que el estudiante las identifique y realice el proceso de anotación de símbolos en la hoja de trabajo (CI-x), así como la transcripción de esa información a la **Cédula resumen de deficiencias de control interno.**)
- l. En la parte inferior de la hoja columnar, una explicación de la simbología utilizada en esta cédula de trabajo, tal como ha sido expuesto en el Tema I.
- m. Al pie de la **Cédula para acciones comunes**, la firma del auditor y la fecha en que este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien revisa.

n. En el programa de auditoría, el número con que identifico la *Cédula para acciones comunes*.

ñ. En la hoja de análisis de tiempo, el tiempo utilizado en la confección de la *Cédula para acciones comunes*.

CÉDULA PARA ANÁLISIS DE CUENTA DIVERSA DE CAPITAL

Las *Cédulas para análisis de cuentas diversas de capital*, son las hojas de trabajo que se deben elaborar para el estudio de cuentas varias que se encuentren formando parte del capital contable de la empresa sujeta a revisión.

Las *Cédulas para análisis de cuentas diversas de capital*, se utilizan para revisar otras cuentas de capital, modelo que deberá adaptar el estudiante a las circunstancias particulares del caso que estudia.

Puede utilizarse para revisar, entre otras, cuentas como las siguientes:

Acciones preferentes
Cuotas de participación
Reservas patrimoniales
Superávit por revaluación
Capital pagado en exceso

Para confeccionar la *Cédula analítica de....*, el estudiante podrá utilizar una hoja de rayado común o bien una hoja de dos columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a) En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sección de capital social”; en el tercero, “Cédula analítica de.....”. En los puntos se indicará el nombre de la cuenta que se somete a revisión.
- b) En el extremo superior derecho de la hoja, con lápiz rojo, la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser “CC-4”.
- c) En el cuerpo de la hoja, en el primer renglón de la columna matriz, “Saldo al 30 de septiembre de 19...”. En los puntos se escribirá el periodo anterior al que se revisa. Seguidamente, en el mismo renglón, en la primera columna (o al lado si utiliza hoja de rayado común), el monto respectivo.
- d) A partir del segundo renglón, las variaciones que se presentaron en la cuenta durante el período que se somete a revisión, indicando si es una adición o disminución, y el monto respectivo.
- e) Una vez que anota las variaciones ocurridas en la cuenta, determina el saldo resultante, el cual deberá

- coincidir con el saldo de la cuenta en la fecha del corte de los estados financieros. Previamente, deberá comprobar cada una de las adiciones o disminuciones, mediante la verificación de autorizaciones, documentación o cualesquiera otra acción que hubiera dado lugar a la anotación respectiva.
- f) En el renglón siguiente a aquel en que realiza la última anotación, un resumen de las conclusiones generales que deriven de la revisión de cada una de las cuentas o subcuentas.
 - g) Terminando el análisis de las variaciones habidas en la cuenta y determinado el saldo, dos renglones en blanco y, a partir del siguiente, las deficiencias de control interno que existan, identificadas según se indicó en la sección sobre la aplicación del control interno.
 - h) Inmediatamente después de finalizado el proceso de análisis e investigación de cada caso, los asientos de ajuste o reclasificación que correspondan, identificándolos y realizando los cruces de información, tal como se indicó en el Tema I.
 - i) A renglón seguido, una explicación de la simbología utilizada en su revisión.
 - j) Al pie de la ***Cédula analítica de...***, la firma del auditor y la fecha en que este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien efectuó la revisión.
 - k) En el programa de auditoría, el número con que identificó la ***Cédula analítica de...***
 - l) En la hoja de análisis de tiempo, el tiempo utilizado en la confección del trabajo relativo al análisis de la cuenta específica que hubiere considerado en la cédula.

5. ANÁLISIS DE LAS UTILIDADES RETENIDAS

El análisis de las utilidades retenidas, es el estudio que debe realizar el auditor para determinar si los cargos y los créditos que se realizan en la cuenta contable respectiva son correctos, obtener un panorama resumido de la productividad de la empresa y captar cuál ha sido la política de dividendos que ha seguido la empresa en el pasado.

En una auditoría inicial, es conveniente que se analice la cuenta desde el inicio de la sociedad, si se considera necesario y razonable.

Si se trata de una auditoría posterior a la inicial, la cuenta se analizará verificando los asientos que la hayan afectado en el período que se estudia.

Para confeccionar la ***Cédula de análisis de utilidades retenidas***, el estudiante utilizará una hoja de al menos dos columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a. En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sección de capital social”; en el tercero, “Cédula de análisis de utilidades retenidas.
- b. En el extremo superior derecho de la hoja, con lápiz rojo, la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser “CC-5”.
- c. En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna matriz, “Detalle”, espacio que se utilizará para indicar el concepto que se somete a revisión, según se explicará adelante.
- d. En el encabezado para títulos, columna primera, “Monto”, espacio que se utilizará para escribir la cantidad de cada transacción que se analizará.
- e. En el encabezado para títulos, columna segunda, “Observaciones”, espacio que se utilizará para escribir los comentarios que el auditor considere necesario.
- f. En el primer renglón del cuerpo de la hoja, en la columna matriz, “Saldo al 30 de septiembre de....”. (El espacio punteado es para indicar el año anterior al período que se somete a revisión).
- g. En el primer renglón de la primera columna, el monto de las utilidades retenidas al finalizar el período anterior al que se está revisando.
- h. En la columna matriz, a partir del segundo renglón, la identificación de los asientos o documentos y la fecha en que se producen variaciones en la

cuenta durante el período que se somete a revisión.

Cada una de esas anotaciones deberá estar respaldada por la documentación del caso, aspecto que deberá comprobar el auditor y dejar constancia de la revisión, mediante el uso de un símbolo específico al lado de cada anotación que realice.

- i. En la primera columna, a partir del segundo renglón, el monto de la variación, de tal manera que corresponderá con cada una de las anotaciones realizadas en la columna matriz.
- j. Al finalizar el detalle de las variaciones ocurridas en el período, en el renglón siguiente, el total de la cuenta control. Si hubiere alguna diferencia, deberá realizarse la investigación del caso.
- k. Terminando el análisis de las variaciones habidas en la cuenta y determinando el saldo, dos renglones en blanco y, a partir del siguiente, las deficiencias de control interno no que existan, identificadas según se indicó en la sección sobre la aplicación del control interno.

(Aquí no se señalan las deficiencias, justamente con el propósito de que el estudiante las identifique y realice el proceso de anotación de símbolos en la hoja de trabajo (CI-x), así como la transcripción de esa información a la ***Cédula resumen de deficiencias de control interno.***)

- l. Al pie de la hoja columnar, después de las deficiencias de control interno, si las hubiere, los asientos de ajuste o reclasificación que fuere necesarios para corregir el saldo de las cuentas revisadas. (Los debe identificar y realizar los cruces de información, tal como se indicó en el Tema I.)
- m. En la parte inferior de la hoja columnar, debajo de los asientos de ajuste o reclasificación, si los hubiere, una explicación de la simbología utilizada en esta cédula de trabajo, tal como ha sido expuesto en el Tema I.
- n. Al pie de la *Cédula de análisis de utilidades retenidas*, la firma del auditor, y la fecha en que este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien revisa.
- ñ. En el programa de auditoría, el número con que identificó la *Cédula análisis de utilidades retenidas*.
- o. En la hoja de análisis de tiempo, el tiempo utilizado en la confección de la *Cédula de análisis de utilidades retenidas*.

6. CONSIDERACIONES RELATIVAS AL CIERRE DE LA SUMARIA

Las consideraciones relativas al cierre de las cédulas, tienen que ver con aquellos detalles necesarios para la correcta confección de cada cédula (visto a lo largo de este texto) que el estudiante deberá confirmar que existen al finalizar el trabajo de auditoría para cada sumaria.

Para lo anterior, deberá realizar una verificación de los procedimientos, así como de las pruebas o cédulas anotadas en el programa de auditoría, con el fin de verificar si queda algún trabajo pendiente.

Por otro lado, una de la cédula analítica no se considera totalmente terminada si no se han hecho los traslados de la información a la *Cédula resumen de deficiencias de control interno y de asientos de ajuste y reclasificación*.

Las sumarias no se consideran terminadas hasta que hayan recibido la información relativa a los ajustes y reclasificaciones, se haya determinado el saldo final y realizando la transcripción de dicha información al balance general de trabajo, procedimiento que no se puede llevar a cabo antes de finalizar el proceso de revisión de todas las cuentas, aspectos que se explicará en el Tema XIV.

No obstante, se quieren señalar, desde ahora, los pasos de deben seguirse para lograr el cierre de la *Sumaria de capital social*.

- ▣ Trasladar la información que se encuentre en la *Hoja de trabajo resumen de asientos de ajuste y reclasificación* a la sumaria, en el espacio destinado a los ajustes y reclasificaciones, mediante el sistema para el cruce de información ya conocido.

- ❑ Determinar los saldos finales, una vez que se tenga los ajustes en la sumaria, haciendo las anotaciones en la columna respectiva.
- ❑ Abrir un espacio título del punto anterior, con lápiz rojo, el número de cada una de las cédulas analíticas utilizadas y, seguidamente, en el mismo renglón, el nombre de la cédula con lápiz negro.

Si por algún motivo se dejó de utilizar algún número consecutivo en la identificación de las hojas de trabajo, deberá indicarse el número o los números de tales cédulas analíticas, y en el lugar en donde se debe anotar el nombre de la cédula se escribe “no utilizada”.

- ❑ Hacer seguidamente un breve análisis de las más importante variaciones ocurridas en el saldo de las cuentas, relacionado el del período anterior tonel que se esté revisando.
- ❑ Anotar, finalmente, las conclusiones de auditoría, que en general tendrán la siguiente leyenda: “De acuerdo con los resultados satisfactorios (o insatisfactorios) de nuestras pruebas de auditoría y del control interno en operación, que es satisfactorio (o insatisfactorios), llegamos a la conclusión de que los saldos arriba indicados representan razonablemente (o en forma incorrecta) el capital social que tiene la compañía al 30 de septiembre de...”.

Una vez que el estudiante haya ejecutado las pruebas indicadas en este tema, conviene que someta el trabajo a revisión por parte del profesor-tutor, con el fin de que se identifiquen errores y deficiencias, omisiones u otros aspectos que requieran acciones correctivas.

Finalizada esa etapa, el estudiante habrá hecho las pruebas más importantes en la auditoría del capital social y si su trabajo ha sido realizado en forma correcta, habrá alcanzado los objetivos que se trazaron al inicio del tema, y en consecuencia estará en disposición de enfrentar los nuevos procedimientos del trabajo del auditor, según se expondrá en los temas subsiguientes.

AUDITORÍA DE INGRESOS, GASTOS Y NÓMINAS

De acuerdo con el ordenamiento en que se presentan las cuentas contables en el balance de situación de la empresa, el proceso de revisión de auditoría debe continuarse con el examen de los ingresos y gastos ocurridos en la empresa sujeta a revisión.

La auditoría de los ingresos y gastos, es el proceso de examen y análisis objetivo que realiza el auditor con el propósito de determinar que los ingresos devengados hayan ingresado realmente a las arcas de la empresa, que los gastos en los que se haya incurrido sean razonables, así como para realizar las variaciones importantes en las partidas de ingresos o gastos y comprobar que estas cuentas no se hayan utilizado indebidamente para el ocultamiento de activos, pasivos o para modificar el resultado real de operación.

Objetivos

El estudiante, al realizar la auditoría de los ingresos, gastos y nóminas, estará en capacidad de:

- ▲ Comprobar, mediante la revisión de los documentos de apoyo, que los ingresos logrados en el período hayan ingresado efectivamente a las arcas de la compañía.
- ▲ Comprobar, mediante la revisión de evidencia satisfactoria, que los gastos contabilizados sean razonables y estén debidamente justificados.
- ▲ Determinar la corrección en el trámite de pago de salarios y en las retenciones a los trabajadores de la empresa, mediante la revisión de los procedimientos aplicados y los registros practicados durante el período.
- ▲ Evaluar si el control interno existente para la percepción de los ingresos, así como para el pago de gastos, es adecuado.
- ▲ Juzgar, mediante la confrontación de los registros, si en los estados financieros se revelan adecuadamente los ingresos y los gastos.

1. CONDICIONES PARTICULARES DE LA CUENTA

Se consideran condiciones particulares de las cuentas de ingresos y gastos (que incluyen nóminas), aquellos aspectos que deberá conocer o investigar el auditor, con el fin de que pueda realizar en forma apropiada su trabajo.

Con ese propósito, el auditor deberá realizar un análisis de la empresa para determinar las fuentes de ingresos y gastos, así como los procedimientos utilizados para el control de cada uno de esos rubros, los presupuestos de ventas, de producción y toda otra información que le permita identificar con claridad los ingresos y gastos que normalmente pueden darse en la empresa sujeta a revisión.

Buena parte de la revisión de ingresos y gastos se ha realizado en la revisión del efectivo mediante las pruebas de ingresos y egresos, en el estudio de las cuentas por cobrar y los ingresos correspondientes del inventario y del costo de ventas, así como de los pasivos y gastos relacionados.

Sin embargo, se considera necesario dedicar esta sección específica al análisis de algunos otros aspectos que, por su importancia, deben quedar constando en cédulas de trabajo particulares de ingresos y gastos.

2. ELABORACIÓN DE LA SUMARIA DE INGRESOS Y GASTOS

La *Sumaria de ingresos y gastos*, es la cédula de trabajo que agrupa las diferentes cuentas que permiten conocer el resultado financiero de las operaciones de la entidad sujeta a revisión y que le permite al auditor realizar ordenadamente su trabajo, así como reunir la información necesaria para formar su opinión profesional sobre el resultado final de operación que se presenta en los estados financieros.

Para confeccionar la *Sumaria de ingresos y gastos*, el estudiante utilizará una hoja de al menos ocho columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a) En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sumaria de ingresos y gastos”; y en el tercero, la fecha del corte de los estados financieros para efectos de la auditoría.
- b) En el extremo superior derecho de la hoja, con lápiz rojo, la letra que identifica la sección de pasivos a largo plazo “XX”.
- c) En la columna de referencia, el código que identifica cada una de las cuentas contables.
- d) En la columna matriz, el nombre de cada una de las cuentas que integran la sección de ingresos y gastos, preferentemente detalladas por subcuentas.
- e) En las columnas uno y dos, en el primer renglón del encabezado para

- títulos, y abarcando las dos columnas, “Saldo al”; en el segundo renglón, en iguales condiciones, la fecha inicial, en este caso, “30 de septiembre de 1992”.
- f) En las columnas tres y cuatro, en el primer renglón del encabezado para títulos, abarcando las dos columnas, “Saldo al”; en el segundo renglón, en iguales condiciones, la fecha final, en este caso, “30 de septiembre de 1993”.
- g) En las columnas cinco y seis, en el segundo renglón del encabezado para títulos, y abarcando las dos columnas, “Ajustes y reclasificaciones”.
- h) En las columnas siete y ocho, en el segundo renglón del encabezado para títulos, abarcando las dos columnas, “Final”.
- i) En los espacios relativos al código de cuenta, nombre de la cuenta, saldos del período anterior y saldo del período que esta sujeto a revisión, los datos pertinentes para completar la ***Sumaria de ingresos y gastos***.

En este caso particular deberá tenerse presente que el saldo de las cuentas de ingresos se anota en la columna “2”, que corresponde a la sección de créditos, y los gastos se anotan en la columna “1”, que corresponde a la sección de débitos.

Las columnas destinadas a los ajustes y reclasificaciones, así como las de saldos finales, por ahora se dejan en blanco. Las anotaciones que deban realizarse allí surgen del trabajo que en adelante se realice.

Otras indicaciones para completar la sumaria se irán suministrando conforme sea conveniente, de acuerdo con el avance del caso.

3. USO DEL PROGRAMA DE AUDITORÍA PARA LOS INGRESOS Y GASTOS

El programa de auditoría para la revisión de ingresos y gastos, es el conjunto de instrucciones escritas, que le indican al auditor las pruebas, los exámenes y los análisis que debe realizar en la verificación de dichas partidas, con el fin de que se cumpla a cabalidad con las normas y procedimientos de auditoría.

Una vez que el estudiante ha confeccionado la ***Sumaria de ingreso y gastos***, deberá adjuntar el programa de trabajo relativo a esta sección. Este programa se encuentra en el apéndice de este texto; el estudiante debe desprender la hoja correspondiente (una hoja).

A dicha hoja desprendible se le debe anotar, en el extremo superior derecho, la identificación mediante una “XX”, con lápiz rojo, seguida por el número consecutivo que le corresponda, a partir de “1”.

4. ANÁLISIS DE PARTIDAS EXTRAORDINARIAS O IMPORTANTES

En vista de la diversidad de conceptos que pueden incluirse para formar parte de los ingresos y de los gastos de una compañía, el auditor deberá proceder en forma selectiva, mediante el análisis de la sumaria respectiva, a determinar aquellas partidas que representen ingresos o gastos extraordinarios, o que por su monto tengan o puedan tener alguna importancia o significado especial.

Es precisamente por lo anterior que es importante el conocimiento que tenga el auditor de la empresa, de sus operaciones y de la estructura de ingreso y gastos.

Esas cuentas o partidas son las que deberán analizarse en la sumaria que seguidamente se detalle.

Para confeccionar la *Cédula análisis de partidas extraordinarias o importantes*, el estudiante utilizará una hoja de seis columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a. En el primer renglón de encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sección de ingresos y gastos”; en el tercero, “Análisis de partidas extraordinarias o importante”.
- b. En el extremo superior derecho de la hoja, la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser “XX-3”.
- c. En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna matriz “Nombre de la subcuenta”, espacio que se utilizará para escribir el nombre del ingreso o el gasto se somete a revisión.
- d. En el encabezado para título, columna primera, “Monto de la cuenta”, espacio que se utilizará para consignar la suma que muestran los estados financieros al inicio del período que se revisa.
- e. En el encabezado para títulos, columna segunda, “Débitos”, espacio que se utilizará para indicar las anotaciones que durante el período se hayan realizado al “Debe” de la cuenta en estudio.
- f. En el encabezado para título, columna tercera, “Créditos”, espacio que se utilizará para indicar las anotaciones que durante el período se hayan realizado al “Haber” de la cuenta en estudio.
- g. En el encabezado para títulos, columna cuatro, cinco y seis, “Observaciones”, espacio que se utilizará para escribir los comentarios de auditoría que se consideren necesarios.
- h. En la columna matriz, primer renglón, el nombre de la cuenta o subcuenta que a criterio del auditor, según su importancia o comportamiento extraordinario, deba ser analizada.

- i. Seguidamente procede a verificar los movimientos mensuales que se dieron en la cuenta y la subcuenta y anotar en la columna dos los débitos y en la tres los créditos, según corresponda; igualmente, realizará una comprobación de los datos de los documentos que dieron origen a la anotación y deberá juzgar si el asiento es o no procedente.

Cada uno de esos aspectos deberán anotarse en la hoja de trabajo, inmediatamente debajo del nombre de la cuenta o subcuenta que se está analizando.

- j. Inmediatamente, debajo del último débito o crédito del período anotado, totaliza y debajo de estos totales también anota el saldo de la cuenta y lo compara con la cuenta de mayor, y deberá investigar cualquier variación que exista.
- k. Finalizada la anotación del saldo de la cuenta o subcuenta indicada en los dos puntos anteriores, un renglón en blanco y, en el renglón siguiente, el nombre de la siguiente cuenta o subcuenta que deba analizarse, y procede en la misma forma anteriores, y así sucesivamente, hasta examinar todas las cuentas que haya determinado el auditor.
- l. Terminando el análisis del último saldo de la cuenta o subcuenta que se somete a examen, dos renglones en blanco y a partir del siguiente, las deficiencias de control interno que existan, identificadas según se indicó en la sección sobre la aplicación del control interno.

(Aquí no se señalan las deficiencias, justamente con el propósito de que es estudiante las identifique y realice el proceso de anotación de símbolos en la hoja de trabajo (CI-x), así como la transcripción de esa información a la **Cédula resumen de deficiencias de control interno**).

- m. Al pie de la hoja columnar, después de las deficiencias de control interno, si las hubiere, los asientos de ajuste o reclasificación que fueren necesarios para corregir el saldo de las cuentas revisadas. (Las debe identificar y realizar los cruces de información tal como se indicó en el Tema I.)
- n. En la parte inferior de la hoja columnar, debajo de los asientos de ajuste o reclasificación si los hubiere, una explicación de la simbología utilizada en esta cédula de trabajo, tal como ha sido expuestos en el Tema I.
- ñ. Al pie de la **Cédula de análisis de partidas extraordinarias o importantes**, la firma del auditor y la fecha en que este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien revisa.
- o. En el programa de auditoría, el número con que identificó la **Cédula análisis de partidas extraordinarias o importante**.

- p. En la hoja de análisis de tiempo, el tiempo utilizado en la confección de la *Cédula de*

análisis de partidas extraordinarias o importantes.

5. CONFECCIÓN DE LA CÉDULA ANALÍTICA DE INGRESO

La *Cédula analítica de ingresos* es el documento de trabajo que se elabora con el fin de determinar si el comportamiento histórico de los ingresos responde a situaciones previstas, esperadas o si, por el contrario, manifiestan un comportamiento anormal que requiere se investigado.

Para que el análisis sea lo más completo posible, es conveniente utilizar datos de al menos tres años (dato al cierre de operaciones del período en estudio y los dos anteriores), siempre que sea posible y se considere conveniente.

Para confeccionar la *Cédula analítica de ingresos*, el estudiante utilizará una hoja de seis columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a. En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sección de ingresos y gastos”; en el tercero, “Análisis de ingresos”.
- b. En el extremo superior derecho de la hoja, la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser “XX-4”.
- c. En el encabezado para títulos, columna matriz, “Nombre de la cuenta”, espacio que se utilizará para escribir el nombre de cada una de las cuentas o subcuentas de ingresos que integran el estado de resultados.
- d. En el encabezado par títulos, primer renglón de la primera columna, “Saldo al”; y en el segundo renglón, “30 de septiembre de...”, espacio que se utilizará para escribir los saldos de la cuentas correspondiente al tercer período, partiendo del que se somete a revisión hacia atrás.
- e. En el primer renglón del encabezado para títulos, columna dos, “Valor porcentual”, espacio que se utilizará para escribir el porcentaje que representa el ingreso (la cuenta o subcuenta) en relación con el ingreso total, según los datos consignados en la columna uno.
- f. En el primer renglón del encabezado para títulos, columna tres, “Saldo al”; y en el segundo renglón, “30 de septiembre de...”, espacio que se utilizará para escribir los saldos de las cuentas correspondiente al segundo período, partiendo del que se somete a revisión hacia atrás.
- g. En el primer renglón del encabezado para título, columna cuatro, “Valor porcentual”, espacio que se utilizará par escribir el porcentaje que representa el ingreso (la cuenta o subcuenta) en relación

con el ingreso total, según los datos consignados en la columna tres.

- h. En el primer renglón del encabezado para títulos, columna cinco, “Saldo al”; y en el segundo renglón, “30 de septiembre de....”, para indicar los saldos del período que se está revisando.
- i. En el primer renglón del encabezado para títulos, columna seis, “Valor porcentual”, espacio que se utilizará para escribir el porcentaje que representa el ingreso (la cuenta o subcuenta), en relación con el ingreso total, según los datos consignados en la columna cinco.
- j. Seguidamente, en el cuerpo de la hoja, los datos, necesarios para completar la cédula, realizando las anotaciones y cálculos para cada una de las cuentas o subcuentas que integren los ingresos de la empresa que se somete a revisión.

Si se hubieren variaciones porcentuales importantes en alguna de las cuentas o subcuentas (lo mismo que variaciones absolutas), deberá realizarse una investigación para determinar las causas que originan ese comportamiento, dejando constancia del trabajo realizando en la misma hoja de trabajo o en hojas adicionales, según sea el volumen del trabajo.
- k. Inmediatamente después de realizado el trabajo anterior, las deficiencias de control interno que existan, identificando conforme se indicó en la sección respectiva a la aplicación del control interno.

(Aquí no se señalan las deficiencias, justamente con el propósito de que el estudiante las identifique y realice el proceso de anotación de símbolos en la hoja de trabajo (CI-x), así como la transcripción de esa información a la **Cédula resumen de deficiencias de control interno.**)

- l. Al pie de la hoja columnar, después de las deficiencias de control interno, si las hubiere, los asientos de ajuste o reclasificación que fueren necesarios para corregir el saldo de las cuentas revisadas. (Los debe identificar y realizar los cruces de información tal como se indicó en el Tema I.)
- m. En la parte inferior de la hoja columnar, debajo de los asientos de ajuste o reclasificación, si los hubiere, una explicación de la simbología utilizada en esta cédula de trabajo, tal y como ha sido expuesto en el Tema I.
- n. Al pie de la **Cédula de trabajo análisis de ingresos**, la firma del auditor y la fecha en que este efectuó el trabajo, así como la firma de quien efectuó la revisión.
- ñ. En el programa de auditoría, el número con que identificó la **Cédula de trabajo análisis de ingresos**.
- o. En la hoja de análisis de tiempo, el tiempo utilizado en la confección de la **Cédula de análisis de ingresos**.

6. CONFECCIÓN DE LA CÉDULA ANALÍTICA DE GASTOS

La *Cédula de gastos* es el documento de trabajo que se elabora con el fin de determinar si el documento histórico de las erogaciones responde a situaciones previstas o si, por el contrario, manifiestan un comportamiento anormal que requiere ser investigado.

Para que el análisis sea lo más completo posible, es conveniente utilizar datos de al menos tres años (datos al cierre de operaciones del período en estudio y los dos anteriores), siempre que sea posible y se considere conveniente.

Para confeccionar la *Cédula analítica de gastos*, el estudiante utilizará una hoja de seis columnas, en la que realizará las siguientes anotaciones:

- a) En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en el segundo, “Sección de ingresos y gastos”; en el tercero “análisis de gastos”.
total, según los datos consignados en la columna uno.
- b) En el extremo superior derecho de la hoja, la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser “XX-5”.
- c) En el encabezado para títulos, columna matriz, “Nombre de la cuenta”, espacio que se utilizará para escribir el nombre de cada una de las cuentas o subcuentas de gastos que integran el estado de resultados.
- d) En el encabezado para títulos, primer renglón de la primera columna, “Saldo al”, y en el segundo renglón, “30 de septiembre de...”, espacio que se utilizará para indicar los saldos de las cuentas correspondiente al tercer período, partiendo del que se somete a revisión y retrocediendo.
- e) En el primer renglón del encabezado para títulos, columna dos, “Valor porcentual”, espacio que se utilizará para escribir el porcentaje que representa el gasto (la cuenta o subcuenta), en relación con el gasto
- f) En el primer renglón del encabezado para títulos, columna tres, “Saldo al”; y en el segundo renglón, “30 de septiembre de...”, espacio que se utilizará para escribir los saldos de las cuentas correspondientes al segundo período, partiendo del que se somete a revisión y retrocediendo.
- g) En el primer renglón del encabezado para títulos, columna cuatro, “Valor porcentual”, espacio que se utilizará para escribir el porcentaje que representa el gasto (la cuenta o subcuenta) en relación con el gasto total, según los datos consignados en la columna tres.
- h) En el primer renglón del encabezado para títulos, columna cinco, “Saldo al”; y en el segundo renglón, “30 de septiembre de...”, para indicar los saldos del período que se está revisando.
- i) En el primer renglón del encabezado para títulos, columna seis, “Valor porcentual”, espacio

que se utilizará para escribir el porcentaje que representa el gasto (la cuenta o subcuenta) en relación con el gasto total, según los datos anotados en la columna cinco.

- j) Seguidamente, en el cuerpo de la hoja, los datos necesarios para completar la cédula, realizando las anotaciones y cálculos para cada una de las cuentas o subcuentas que integren los gastos de la empresa que se somete a revisión.

Si hubieren variaciones porcentuales importantes en alguna de las cuentas o subcuentas (lo mismo que variaciones absolutas), deberá realizarse una investigación para determinar las causas que originan ese comportamiento, dejando constancia del trabajo realizando en la misma hoja de trabajo o en hojas adicionales, según sea el volumen del trabajo.

- k) Inmediatamente después de realizado el trabajo anterior, identifica las deficiencias de control interno que existan, procediendo conforme se indicó en la sección respectiva a la aplicación del control interno.

(Aquí no se señalan las deficiencias, justamente con el propósito de que el estudiante las identifique y realice el proceso de anotación de símbolos en la hoja de trabajo (CI-x), así como la transcripción de esa información a la *Cédula resumen de deficiencias de control interno*.)

- l) Al pie de la hoja columnar, después de las deficiencias de control interno, si las hubiere, los asientos de ajuste o reclasificación que fueren necesarios para corregir el saldo de las cuentas revisadas. (Los debe identificar y realizar los cruces de información tal como se indicó en el Tema I.)
- m) En la parte inferior de la hoja columnar, debajo de los asientos de ajuste o reclasificación, si los hubiere, una explicación de la simbología utilizada en esta cédula de trabajo, tal y como ha sido expuesto en el Tema I.
- n) Al pie de la *Cédula de trabajo análisis de gastos*, la firma del auditor y la fecha en que este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien efectuó la revisión.
- ñ) En el programa de auditoría, el número con que identificó la *Cédula de trabajo análisis de gastos*.
- o) En la hoja de análisis de tiempo, el tiempo utilizado en la confección de la *Cédula de análisis de gastos*.

7. ANÁLISIS DE GASTOS DE NÓMINA

El trabajo consiste en un proceso de verificación de las operaciones matemáticas y la documentación de apoyo para el pago de los salarios de los trabajadores de la compañía que se somete a revisión.

Dado que la empresa objeto de este texto es una comercializadora, se aporta un modelo de hoja de trabajo que puede ser utilizado para empresas industriales, en el entendido de que para este caso no se utilizarán todas las columnas que se describen.

Para confeccionar la *Cédula analítica de gastos de nómina*, se utilizará una hoja de cinco columnas, en la que se realizarán las siguientes anotaciones:

- a. En el primer renglón del encabezado, el nombre de la empresa sujeta a la auditoría; en segundo, “Sección de ingresos y gastos”; en el tercero, “Análisis de gastos de nómina”. “Mano de obra indirecta-fabricación”, espacio que se utilizará para escribir el monto pagado por ese concepto en cada uno de los meses del período sujeto a revisión.
- b. En el extremo superior derecho de la hoja, la identificación de la cédula de trabajo, que podría ser “XX-6”.
- c. En el encabezado para títulos, primer renglón de la columna matriz, “Mes – 19...”, espacio que se utilizará para escribir los meses del período sujeto a revisión, a partir del mes de octubre.
- d. En el encabezado para títulos, primer renglón de la primera columna, “Sueldos de administración”, espacio que se utilizará para escribir el monto pagado por ese concepto en cada uno de los meses del período sujeto a revisión.
- e. En el segundo renglón del encabezado para títulos, columna dos, “Sueldos de ventas”, espacio que se utilizará para escribir el monto pagado por ese concepto en cada uno de los meses del período sujeto a revisión.
- f. En la columna tres, en el primer renglón del encabezado para títulos, “Mano de obra indirecta-fabricación”, espacio que se utilizará para escribir el monto pagado por ese concepto en cada uno de los meses del período sujeto a revisión.
- g. En la columna cuatro, en el primer renglón del encabezado para títulos, “Mano de obra indirecta-fabricación”, espacio que se utilizará para escribir el monto pagado por ese concepto en cada uno de los meses período sujeto a revisión.
- h. En la columna cinco, en el primer renglón del encabezado para títulos, “Total”, espacio que se utilizará para escribir el total horizontal de las columnas uno, dos, tres y cuatro.
- i. En el cuerpo de la hoja, a partir del primer renglón, el pago de sueldos en cada uno de los meses del período, iniciando en octubre de un año y finalizando en septiembre del año siguiente.
- j. Una vez que se completa la hoja columnar con los datos relativos a los sueldos pagados, la totalización en forma vertical de cada una de las

columnas y en forma horizontal de cada fin.

- k. Inmediatamente debajo del total vertical de cada columna, el cálculo del monto de las retenciones que se practican a los trabajadores en concepto de seguro social y ahorro al Banco Popular (9% del total de los salarios).
- l. Inmediatamente debajo del cálculo de las retenciones a los trabajadores, el cálculo de las cargas social patronales por seguro social, Banco Popular, etc. (Varía entre un 20 y un 22% del total de la planilla).

Seguidamente, el auditor debe proceder a revisar los datos consignados en la hoja de trabajo, verifica las sumas matemáticas, compara resultados con el diario de nómina o con las planillas mensuales, con las cuentas de control de mayor, verifica las tarjetas de reloj marcador si las hubiere, y selecciona algunos casos individuales de pagos para rastrear las operaciones durante el período.

- m. Inmediatamente después de realizado el trabajo anterior, las deficiencias de control interno que existan, identificadas conforme se indicó en la sección respectiva a la aplicación del control interno.

(Aquí no se señalan las deficiencias, justamente con el propósito de que el estudiante las identifique y realice el proceso de anotación de símbolos en la hoja de trabajo (CI-x), así como la transcripción de esa información a la *Cédula resumen de deficiencias de control interno*).

- n. Al pie de la hoja columnar, después de las deficiencias de control interno, si las hubiere, los asientos de ajuste o reclasificación que fueren necesarios para corregir el saldo de las cuentas revisadas. (Los debe identificar y realizar los cruces, de información, tal y como se indicó en el Tema I.)

- ñ. En la parte inferior de la hoja columnar, debajo de los asientos de ajuste o reclasificación, si los hubiere, una explicación de la simbología utilizada en esta cédula de trabajo, tal como ha sido expuesto en el Tema I.

- o. Al pie de la *Hoja de trabajo análisis de gastos de nóminas*, la firma del auditor y la fecha en que este ejecutó el trabajo, así como la firma de quien efectuó la revisión.

- p. En el programa de auditoría, el número con que identificó la *Cédula de trabajo análisis de gastos de nóminas*.

- q. En la hoja de análisis de tiempo, el tiempo utilizado en la confección de *Cédula de análisis de gastos de nóminas*.

8. CONSIDERACIONES RELATIVAS AL CIERRE DE LA SUMARIA

Las consideraciones relativas al cierre de las cédulas tienen que ver con aquellos detalles necesarios para la correcta confección de cada cédula (vistos a lo largo de este texto) que el estudiante deberá confirmar que existen al finalizar el trabajo de auditoría para cada sumaria.

Para lo anterior, deberá realizar una verificación de los procedimientos, así como de las pruebas o cédulas anotadas en el programa de auditoría, con el fin de verificar si queda algún trabajo pendiente.

Por otro lado, una cédula analítica no se considera terminada si no se han hecho los traslados de la información a la ***Cédula resumen de deficiencias de control interno y de asientos de ajuste y reclasificación.***

Las sumarias no se consideran terminadas hasta que hayan recibido la información relativa a los ajustes y reclasificaciones, se haya determinado el saldo final y realizado la transcripción de dicha información al balance general de trabajo, procedimiento que no se puede llevar a cabo antes de finalizar el proceso de revisión de todas las cuentas, aspecto que se explicará en el Tema XIV.

No obstante, se quiere señalar, desde ahora, los pasos que deben seguirse para lograr el cierre de la ***Sumaria de ingreso y gastos.***

- ❑ Trasladar la información que se encuentre en la ***Hoja de trabajo resumen de asientos de ajuste y reclasificación,*** a la sumaria, en el espacio destinado a los ajustes y reclasificaciones, mediante el sistema par el cruce de información ya conocido.
- ❑ Determinar los saldos finales, una vez que se tengan los ajustes en la sumaria, haciendo las anotaciones en la columna respetiva.
- ❑ Abrir un espacio titulado “Trabajo ejecutado”, después del detalle de símbolos utilizados que debe consignarse en la sumaria.
- ❑ Anotar debajo del título del punto anterior, el número de cada una de las cédulas analíticas utilizadas, con lápiz rojo y, seguidamente, en el mismo renglón, el nombre de la cédula con lápiz negro.

Si por algún motivo se dejó de utilizar algún número consecutivo en la identificación de las hojas de trabajo, deberá indicarse el número o números de tales cédulas analíticas y en el lugar en donde se debe anotar el nombre de la cédula se escribe “no utilizada”.

- ❑ Hacer seguidamente un breve análisis de las más importantes variaciones ocurridas en el saldo de las cuentas, relacionando el del período anterior con el que se esté revisando.
- ❑ Anotar, finalmente, las conclusiones de auditoría, que en general tendrán la siguiente leyenda: “De acuerdo con los resultados satisfactorios (o insatisfactorios) de nuestras pruebas de auditoría y del control interno en operación, que es satisfactorio (o insatisfactorio), llegamos a la conclusión de que los saldos arriba indicados representan razonablemente (o en forma incorrecta) todos los ingresos y gastos que tiene la compañía al 30 de septiembre de.....”.

Conviene realizar una revisión conjuntamente con el profesor-tutor, del trabajo realizado en la auditoría de los ingresos y gastos, con el fin de comprobar que no existan errores u omisiones.

Finalizada esa etapa, el estudiante habrá realizado las pruebas más importantes en la auditoría de los ingresos y gastos y en consecuencia se suponen alcanzados los objetivos del tema, y estará en condiciones de iniciar los procedimientos necesarios para terminar la auditoría, según se expone en el tema siguiente.

TERMINACIÓN DE LA AUDITORÍA

Al llegar a esta etapa del trabajo, se supone que el auditor deberá tener elaboradas todas las cédulas de trabajo, así como recopilada la información que le permitirá ajustar los registros contables del cliente (si fuere necesario), para preparar el informe de auditoría que deberá contener su opinión (con o sin salvedades; adversa o manifestación expresa de no emitirla).

Como paso inicial del proceso de finalización de la auditoría, deberán ordenarse adecuadamente los papeles de trabajo, comparándolos con el cuestionario de control interno y el programa de auditoría, con el fin de comprobar que se han seguido a cabalidad los procedimientos correctos y que se ha obtenido la información suficiente para emitir el dictamen.

Es preciso mantener una conversación con el cliente para enterado de los asientos de ajuste y reclasificación que se hayan originado en el proceso de auditoría, así como de las deficiencias de control interno detectadas, a efecto de considerar en el informe datos debidamente confirmados.

En resumen, los papeles de trabajo que deben incluirse en el legajo, son los siguientes:

Cuestionario de control interno, debidamente contestado.

Un programa de auditoría, con las anotaciones relativas a las cédulas en donde se atendió cada procedimiento.

El balance general de trabajo.

El estado de resultados y de utilidades retenidas.

El detalle de las partidas o cuentas de los estados financieros.

Las cédulas de trabajo que se hayan elaborado.

Copias de las actas de Junta Directiva, de asambleas y de comités.

Copias de la reglamentación más importante relacionada con la administración del personal.

Copia de acta constitutiva de la empresa.

Copia de los estatutos, reglamentos y cualesquiera otras disposiciones o procedimientos de trabajo.

Copia de contratos de diversa naturaleza.

Copia de la declaración de impuesto sobre la renta, ventas y otros.

Detalle de asientos de ajuste.

Indice de los papeles de trabajo.

Gran parte del proceso de cierre de la auditoría ha sido explicado en el tema I y en el proceso de elaboración de cada cédula de trabajo. Sin embargo, es conveniente resumir las labores que se deben ejecutar para la finalización del trabajo del auditor.

Objetivos

El estudiante, al terminar la auditoría estará en capacidad de:

- ▲ Transcribir la información obtenida en el proceso de auditoría, a la *Cédula resumen de deficiencias de control interno y a la cédula de asientos de ajuste y reclasificación.*
- ▲ Efectuar el cierre de las cédulas sumarias, aplicando las técnicas de auditoría diseñadas con ese propósito y que se describen adelante.
- ▲ Preparar con base en la información elaborada en las cédulas de trabajo, los estados financieros de la empresa auditada.
- ▲ Discutir con el cliente las conclusiones logradas con el trabajo, en lo que corresponde a deficiencias de control interno y asientos de ajuste o reclasificación.
- ▲ Preparar con base en la documentación obtenida y los datos elaborados en el transcurso de la auditoría, el informe final del trabajo realizado.

1. PASES Y CRUCES DE INFORMACIÓN ENTRE PAPELES DE TRABAJO

Este procedimiento consiste en transcribir información contenida en las cédulas analíticas a otros papeles de trabajo, con el fin de completar la información en cada uno de ellos. De manera particular, se debe mencionar la necesidad de transcribir información de las *Cédulas analíticas a las Cédulas resumen de deficiencias de control interno y a la de Asiento de ajuste y reclasificación*; de allí a las sumarias y de estas a los estados financieros.

Conviene recordar que al confeccionar las diferentes cédulas analíticas de trabajo, se dieron instrucciones precisas para identificar claramente las deficiencias de control interno, anotando al lado derecho de cada una de ellas el símbolo “CI-xx”, escrito con lápiz rojo, en donde las “xx” deben sustituirse por un número consecutivo a partir de “01” y hasta donde fuere necesario según la cantidad de deficiencias localizadas (procedimiento descrito en el Tema I).

De igual forma, las instrucciones para confeccionar las cédulas analíticas de trabajo, señalan la necesidad de anotar los asientos de ajuste y reclasificación para corregir cada cuenta que muestre saldos incorrectos, según el proceso descrito también en el Tema I, identificando cada uno de ellos con el símbolo “AR-xx”, (las “xx” se deben sustituir por un número consecutivo a partir de “01” y hasta donde fuere necesario, según el número de asientos de ajuste o reclasificación que se localicen), escritos con lápiz rojo al lado derecho de cada asientos de ajuste o reclasificación.

De conformidad con lo anterior, el procedimiento para revisar si se han transcrito todos los datos a estas cédulas, será el siguiente:

Se inician la revisión de las anotaciones “CI-xx” y “AR-xx” contenidas en cada una de las cédulas de trabajo, para lo cual se toma la primera de las cédulas que tenga anotaciones relativas a deficiencias de control interno, o asientos de ajuste y reclasificación, que en este caso es la del cuestionario de control interno.

Al encontrar la primera anotación de las indicadas, se revisa que esta se haya transcrito a la cédula resumen correspondiente (de deficiencias de control interno o de asientos de ajuste y reclasificación).

Se verifica que la transcripción se haya realizado en la forma sugerida en el Tema I.

Una vez finalizada la revisión del cuestionario de control interno, se produce en igual forma con cada una de las cédulas analíticas confeccionadas, hasta revisarlas todas.

Cuando se ha finalizando el trabajo de revisión de la transcripción de datos a la *Cédula resumen de deficiencias de control interno* y a la *Cédula de asientos de ajuste y reclasificación*, se tendrá por concluida la cédula de deficiencia y esta se utilizará para la

elaboración de las recomendaciones de control interno, según se explica más adelante, en la sección relativa a la preparación del informe.

Realizado el trabajo anterior, se concentra la atención en la ***Cédula resumen de asientos de ajuste y reclasificación*** a la sumaria y los estados financieros.

Se procede a realizar la transcripción de datos de la ***Cédula resumen de asientos de ajuste y reclasificación*** a las sumarias, en la siguiente forma:

Se toma el primer asiento de la ***Cédula resumen de asientos de ajuste y reclasificación***, para realizar la transcripción de datos a la sumarias, iniciando con el primer débito del primer asiento.

La sumaria contenida en la sección de débitos en ese primer asiento de ajuste o reclasificación, se transcribe a la sumaria correspondiente, en la columna cinco o seis (“Ajustes y reclasificaciones”), según corresponda, entendiendo que la columna cinco se utilizará para débitos y la columna seis para créditos.

De inmediato, se anota al lado derecho del crédito en la ***Cédula resumen de asientos de ajuste y reclasificación*** (origen), la identificación de la sumaria hacia donde se trasladó (destino) la suma respectiva.

En la cédula, al lado izquierdo de la suma transcrita, se anota el origen de la suma, en este caso específico “AR-01”, en referencia a que la anotación procede de la ***Cédula resumen de asientos de ajuste y reclasificación***, propiamente del asiento identificado con el número “1”.

Seguidamente, se realiza el mismo procedimiento para el traslado de otros débitos o créditos, que hubieren en el mismo asiento, continuando con este procedimiento hasta trasladar el último asiento que se encuentre contenido en la ***Cédula resumen de asientos de ajuste y reclasificación***.

El procedimiento siguiente consiste en la determinación de saldos finales en las sumarias.

Una vez que se han finalizado el proceso descrito en el punto anterior, referente a la transcripción de datos de la ***Cédula resumen de asientos de ajuste y reclasificación***, se procede de la siguiente forma:

En las sumarias de activos se suma, al saldo del período en revisión, el monto de los débitos contenidos en la columna cinco y se le restan los créditos de la columna seis, con lo cual se obtiene el saldo final de la cuenta, monto que se traslada a la columna siete si el saldo final es deudor o a la columna ocho si el saldo final es acreedor.

Debe tenerse cuidado al tratar ajustes en la cuenta de provisión para cuentas dudosas o depreciación acumulada, en vista de estas se clasifican en la sección de activos, pero su comportamiento, para todos los fines, es igual al de las cuentas de pasivos.

En la sumaria de pasivos y patrimonio, se resta al saldo del período en revisión el monto de los débitos contenidos en la columna cinco y se le suman los créditos de la columna seis, en lo cual se obtiene el saldo final de la cuenta, monto que se transcribe a la columna siete si el saldo final es deudor o a la columna ocho si el saldo final es acreedor.

Debe tenerse cuidado al tratar ajustes en cuentas que pudieran tener (justificadamente) saldos deudores.

Concluida la determinación de saldos finales en las sumarias, según se describió en el punto anterior (procedimientos para la determinación de saldos finales en las sumarias), se procede a transcribir los saldos de las sumarias en los estados financieros, según corresponda al estado de resultados o al balance general. Para ello, se procede de la siguiente forma:

Los datos anotados en las columnas cinco y seis de las cédulas sumarias se transcriben a las columnas cinco o seis en la misma posición que tienen en la sumaria) del balance general de trabajo o al estado de resultados, según corresponda. Debe tenerse el cuidado de resumir el total de débitos o créditos que afecten una misma cuenta, en vista de que no existe espacio para trasladar diversas sumas a un mismo renglón en los estados financieros.

Se sigue el mismo procedimiento de identificación para el traslado de información ya conocido, anotado en la sumaria, a lado derecho de la suma que se traslada la identificación de la cédula destino (balance general o estado de resultados) y en estos últimos, al lado izquierdo de la suma transcrita, la identificación de la cédula origen.

Una vez que se han transcrito todas las sumarias contenidas en las columnas cinco y seis de la sumarias a los estados financieros, se procede a determinar los saldos finales en los estados financieros, de igual forma a la indicada en el punto anterior, relativo al procedimiento para la determinación de saldos finales en las sumarias.

Al finalizar este procedimiento, se habrá realizando en forma satisfactoria el cruce de información entre cédulas, y se debe ahora iniciar el proceso de cierre de cédulas.

2. CIERRE GENERAL DE SUMARIAS

Este procedimientos tiene como finalidad dar por terminado el trabajo relacionado con cada una de las sumarias, dejando indicación expresa de la opinión general que se ha formado el auditor respecto a la propiedad con que se encuentran representados los saldos de la cuentas.

Si bien el procedimiento ha sido en general explicado en cada una de las sumarias, se dará un resumen de las actividades que se deben realizar para concretar su cierre:

En primer término es necesario verificar nuevamente el programa de auditoría relacionado con la sumaria que se esté cerrando, con el fin de comprobar que se hayan realizado en forma adecuada todos los procedimientos que tengan aplicación en el caso específico.

Se traza una doble raya horizontal a la altura de la última cifra contenida en cada una de las columnas de la hoja, cubriendo las columnas de la uno a la ocho.

Debajo de la doble raya indicada en el punto anterior, deja un renglón, y, en el siguiente, da una explicación de la simbología utilizada en la sumaria.

Debajo de la explicación de símbolos, deja un renglón y en el siguiente, en la columna matriz anota “Trabajo realizado”.

Debajo del título “Trabajo realizado”, destaca, con lápiz rojo, el número de cada una de las cédulas analíticas confeccionadas y seguidamente, en el mismo renglón, el nombre de la cédula con lápiz negro.

Si para la confección de una misma prueba hubiere requerido de varias hojas de trabajo, podrá indicar “De la...a la...”, para no tener que anotar todos los números de las cédulas.

Si no se utilizó algún número consecutivo al identificar las hojas de trabajo (por error y omisión), se indica el o los números no utilizados y en el espacio destinado al nombre de la cédula indica “No utilizadas”.

Si se considera necesario, se puede realizar un breve análisis de las causas que puedan haber producido variaciones importantes en las cuentas analizadas, relacionando los montos correspondientes en las cuentas analizadas, relacionando los montos correspondientes al período en revisión con el período anterior.

Seguidamente, se anotan las conclusiones de auditoría, con una leyenda similar a la siguiente:

“De acuerdo con los resultados satisfactorios (o insatisfactorios) de nuestras pruebas de auditoría y del control interno en operación, que es satisfactorio (o insatisfactorio)m llegamos a la conclusión de que los saldos arriba indicados representan razonablemente (en forma incorrecta)...(las cuentas relacionadas con la sumaria respectiva) que tiene la compañía al 30 de septiembre de...”.

Finalmente, el auditor firma la sumaria e indica la fecha en que concluyó su trabajo.

3. TRANSCRIPCIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Una vez concluidos los procedimientos descritos en el punto “2” anterior, se debe proceder a la elaboración de los estados financieros, de conformidad con los principios de

contabilidad generalmente aceptados, aplicados en forma consistente y de acuerdo con las técnicas de uso común para su elaboración

Para realizar este trabajo, se toman como base los saldos de las columnas siete y ocho del balance general y las columnas siete y ocho del estado de resultado, en donde constan los saldos finales de auditoría, debidamente ajustado.

Deberán elaborarse el balance de situación, el estado de resultados y el estado de origen y aplicación de fondos. Este último se logra mediante la relación de los saldos de las cuentas del período que se revisa y del período anterior, siguiendo las técnicas correspondientes a la confección de dicho informe.

Conjuntamente con los estados financieros, deberán prepararse los detalles de cuentas que se consideren necesarios para una mejor comprensión de los datos contenidos en los estados financieros, los cuales se incluirán como anexos en el informe de auditoría.

4. DISCUSIÓN DEL CONTROL INTERNO Y ASIENTOS DE AJUSTE

Es conveniente que el auditor mantenga una entrevista con el gerente de la empresa sujeta a la auditoría o con la persona encargada de atender los asuntos relacionados con la auditoría, con los siguientes propósitos:

Comentar los asientos de ajuste y reclasificación.

Comentar las deficiencias de control interno y las recomendaciones pertinentes.

De esta labor realizada por el auditor, se resumen – en hojas de trabajo específicas- los asientos de ajuste y reclasificación que resulten del proceso de auditoría, así como las deficiencias de control interno.

No obstante, la visión del auditor sobre estos asuntos podría estar limitada por desconocer situaciones particulares de la empresa y, además, porque siempre es importante que el trabajo final del auditor cuente con el beneplácito de los clientes. Esto no debe entenderse en el sentido de que el trabajo deber ser aprobado por el cliente.

Debe tenerse presente que el auditor es independiente y su dictamen no debe verse influenciado por lo que opine el cliente.

Para lograr esa especie de acuerdo previo entre el auditor y su cliente, se procede a comentar cada uno de los asientos de ajuste o reclasificación, explicando en detalle el origen y causas que motivan la modificación de saldos en las cuentas.

De igual forma, se comentaran las deficiencias de control interno localizadas, con el ánimo de que el cliente se prepare para aceptar las recomendaciones de auditoría. De este proceso

podiera surgir la posibilidad de eliminar alguna o algunas recomendaciones que no se pudieran implantar ante imposibilidades de carácter laboral o económico.

5. PREPARACIÓN DEL INFORME

Como etapa final del proceso de auditoría, se procede a elaborar el informe que se presentará al cliente, el cual deberá contener las siguientes secciones:

NOTA DE PRESENTACIÓN
DICTAMEN DEL AUDITOR
ESTADOS FINANCIEROS
NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS
ANEXOS
CARTA DE GERENCIA

NOTA DE PRESENTACIÓN

Este documento sirve para introducir el informe de auditoría y relaciona en resumen del trabajo realizado, el período cubierto y los comentarios generales de auditoría que se consideren importantes o necesarios para una mejor comprensión del documento o para hacer énfasis en determinados aspectos.

DICTAMEN DEL AUDITOR

Este documento es el contiene la opinión del auditor respecto a la situación que representan los estados financieros de la empresa revisada y en el que se resumen las conclusiones de todo el trabajo de auditoría.

Existen la posibilidad de emitir una opinión limpia (sin salvedades), con salvedades, negativa o bien la no emisión de opinión.

Esa opinión deberá estar debidamente respaldada por los papeles de trabajo, de forma que pueda justificar adecuadamente su criterio ante consultas de los usuarios del informe.

ESTADOS FINANCIEROS

Como se indicó anteriormente, deben prepararse, como mínimo, el balance de situación, el estado de resultados y si fuere posible el estado de origen y aplicación de fondos.

NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

Esta sección se utiliza con el propósito de reseñar los aspectos más importantes relacionados con las diferentes cuentas contables, detallar su composición y otras particularidades que se consideren necesarias.

ANEXOS

Como documentación complementaria, pueden incluirse en el informe detalles de cuentas o subcuentas y los asientos de ajuste y reclasificación que se hayan practicado.

CARTA DE GERENCIA

Se denomina carta de gerencia el documento que resume las deficiencias de control interno y las recomendaciones tendientes a eliminar esas deficiencias.

Este documento estará constituido por una carta de presentación y seguidamente se señala cada una de las deficiencias y de inmediato la recomendación necesaria para resolverla.

A manera de ejemplo se cita un caso:

Deficiencia:

Los comprobantes que justifican la emisión de cheques no son cancelados ni inutilizados.

Recomendación:

Todo comprobante que justifica la emisión de cheques deberá ser cancelado, utilizando para ello un sello de hule con la leyenda “Cancelado mediante cheque No.....del Banco.....”

Documento fuente para destacar las deficiencias de control interno es la *Cédula resumen de deficiencias de control interno* y el manual de control interno. El conocimiento y la experiencia del auditor, serán los elementos que indican las recomendaciones que se deben proponer para resolver cada una de esas deficiencias.

BIBLIOGRAFIA

HOLMES, Arthur W. y Wayne S. OVERMYER. *Principios básicos de auditoría*.

Compañía Editoria Continental, México, 1984.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. *Declaraciones sobre Normas de Auditoría, Tomo II. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México, 1977.*

APENDICES

APENDICE 1: EL CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

APENDICE 2: PROGRAMA DE AUDITORÍA

APENDICE No. 1

EL CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

El cuestionario de control interno es un documento base para el diagnóstico del sistema de control interno vigente en la empresa que se somete a la revisión de una auditoría y su aplicación es de primordial importancia para que el profesional que realiza el examen pueda determinar con cierta claridad, la profundidad y extensión que deberá aplicar en cada una de las pruebas de auditoría, motivo por el cual su aplicación se constituye en el procedimiento inicial del trabajo de auditoría.

Dicho cuestionario está constituido por una serie de preguntas, cuyas respuestas deberán suministrar el auditor la información suficiente para que identifique las fortalezas o debilidades del control interno que se aplica en la entidad que se va a revisar.

En términos generales, la estructura del cuestionario de control interno es la siguiente:

Información de carácter general respecto al cliente y otros aspectos relacionados con el trabajo de auditoría que se inicia.

Identificación de los funcionarios de la empresa involucrados en los procedimientos de control interno, para lo cual el auditor deberá obtener el nombre de cada uno de ellos, el puesto que ocupa y le asignará un número para facilitar el proceso de identificación de obligaciones que se describe de seguido.

Determinación de las obligaciones de los funcionarios. Con este propósito se plantean preguntas cuya respuesta deberá señalar la persona o las personas que tienen asignada la función específica sobre la cual se interroga.

Identificación de los procedimientos de control interno que se utiliza la entidad a la cual se le va a aplicar la auditoría.

Con ese propósito se plantean preguntas cuya respuesta pretende identificar si el cliente utiliza procedimientos adecuados de control interno.

Se suministra a continuación un módulo de cuestionario de control interno, con el fin de que sirva de orientación al estudiante durante la realización del caso práctico que se le ha planteado en este texto. Debe entenderse que el cuestionario de control no es aplicable a

todas las situaciones ni en su totalidad. Cada revisión de auditoría tendrá situaciones particulares que obligan a que el cuestionario deba adaptarse a los requerimientos.

INFORME DE CARÁCTER GENERAL

Se considera información de carácter general, aquella que se solicita con el propósito de identificar claramente la razón social de la empresa que se somete a la revisión de una auditoría externa, así como para conocer alguna otra información que puede ser importante para el auditor, como la siguiente:

Nombre del cliente : _____

Domicilio : _____

Teléfono : _____

Facsímil : _____

Responsable por : _____
el cliente

Contacto inicial : _____

Fecha de la oferta : _____

Período que se : _____
Debe cubrir

Dirección a que : _____
debe enviarse el
informe

Tipo de auditoría : _____

Informe especial : _____

Copia del informe : _____

Forma de pago : _____

Responsable de : _____
pago

Fecha de inicio : _____

Fecha límite para
Entrega del informe : _____

Fecha de la revisión inicial : _____

Personas que
Brindan la información : _____

IDENTIFICACIÓN DE LOS FUNCIONARIOS

Es indispensable que el auditor identifique a los funcionarios, para lo cual deberá solicitar información al cliente, relativa al personal que está involucrado en las funciones que tienen que ver con el manejo y disposición del efectivo, así como en toda otra función relacionada en forma directa con el proceso contable y manipulación de informe o documentación que dé origen a transacciones contables.

Para lo anterior, deberá solicitar concretamente el nombre del empleado y el nombre del puesto que ocupa ese empleado, asignado por su cuenta un número de identificación para cada uno de los funcionarios. Ese número se utilizará para facilitar el procedimiento de identificación de las obligaciones o responsabilidades que tiene asignado cada uno de los empleados, en las tareas que se analizan seguidamente.

El forma que se va a utilizar para recopilar la información básica para la identificación de los funcionarios puede tener las siguientes características.

Nombre asignado	Nombre del funcionario	Puesto que ocupa

Se pretende identificar, mediante las preguntas que se plantean adelante, las responsabilidades asignadas a las personas empleadas en la ejecución de las tareas que

requieren medidas especificadas de control interno, con el propósito de determinar si existe algún tipo de debilidad en ese sentido y –fundamentalmente- si se aplica en forma correcta la segregación de funciones.

Se plantean a continuación una serie de preguntas, con cuya respuesta el auditor deberá relacionar cada operación con la persona o las personas que las realizan, o bien, permitirá determinar que la operación particular no se aplica en esta empresa o no se realiza del todo.

En el espacio para identificar al “Responsable”, se anotará el número asignado al funcionario en el formato indicado en el punto B anterior. Si la responsabilidad no está asignada deberá anotarse en ese espacio “No se ejecuta” y si no fuere aplicable en la empresa que se somete a la revisión se anota “N.A”.

ASPECTOS CONTABLES Y GENERALES

Responsable

1. ¿Quién prepara los asientos de diario? _____
2. ¿Quién revisa y aprueba los asientos de diario? _____
3. ¿Quién pasa los asientos al libro mayor? _____
4. ¿Quién prepara los estados financieros? _____
5. ¿Quién analiza las cuentas de gastos? _____
6. ¿Quién prepara otros informes para la Gerencia? _____

OBLIGACIONES RESPECTO A LOS INGRESOS

7. ¿Quién recibe el dinero en efectivo? _____
8. ¿Quién registra los ingresos en efectivo? _____
9. ¿Quién prepara el depósito diario? _____
10. ¿Quién hace el depósito en el bando? _____
11. ¿Quién afecta las cuentas por cobrar? _____
12. ¿Tiene otras funciones contables la persona que recibe dinero? _____

OBLIGACIONES RESPECTO A LOS EGRESOS

13. ¿Quién prepara los cheques? _____
14. ¿Quién revisa y refrenda los cheques? _____
15. ¿Quién cancela los justificantes de los cheques? _____
16. ¿Quiénes firman los cheques? _____
17. ¿Quién custodia los cheques expedidos? _____
18. ¿Quién maneja los estados bancarios antes de la conciliación? _____
19. ¿Quién efectúa la conciliación bancaria? _____
20. ¿Quién mantiene el control de los formularios en blanco? _____
21. ¿Quién efectúa la distribución contable? _____
22. ¿Quién aprueba la distribución contable? _____
23. ¿Quién aprueba el pago? _____

OBLIGACIONES RESPECTO A LAS CUENTAS POR COBRAR

24. ¿Quién tiene asignado las funciones de manejo de las cuentas de los Clientes? _____
25. ¿Quién conserva las facturas pendientes de cobro _____
26. ¿Quién compara las facturas pendientes de cobro contra el saldo de las cuentas en forma periódica? _____
27. ¿Quién autoriza la concesión de crédito? _____
28. ¿Quién autoriza el balance de saldos de las cuentas de los clientes con el auxiliar? _____
29. ¿Quién mantiene el control específico par las mercaderas dadas en consignación? _____
30. ¿Quién autoriza la cancelación de las cuentas incobrables? _____

- 31. ¿Quién autoriza los límites de los créditos y bonificaciones o los descuentos? _____
- 32. ¿Quién confirma los estados de cuenta con los clientes? _____
- 33. ¿Quién realiza los análisis por antigüedad de saldos de las cuentas por cobrar? _____
- 34. ¿Quién verifica que no sobrepase el límite de crédito establecido? _____
- 35. ¿Quién supervisa los cobros a los clientes? _____
- 36. ¿Quién envía las comunicaciones del saldo a los estados de cuenta a los clientes? _____
- 37. ¿Quién verifica la información de los estados de cuenta de los clientes? _____
- 38. ¿Quién investiga las diferencias que planteen los clientes? _____

OBLIGACIONES RESPECTO A LOS DOCUMENTOS POR COBRAR

- 39. ¿Quién mantiene en custodia los documentos por cobrar? _____
- 40. ¿Quién tiene a su cargo el registro de los documentos por cobrar? _____
- 41. ¿Quién realiza el balance mensual de los documentos con sus registros auxiliares? _____
- 42. ¿Quién prepara los análisis por antigüedad de saldos de documentos con y cuentas por cobrar? _____
- 43. ¿Quién supervisa el cobro de los documentos y cuentas por cobrar? _____
- 44. ¿Quién anota los pagos parciales de los clientes en los documentos? _____
- 45. En caso de que se renueven documentos, ¿quién lo autoriza? _____

OBLIGACIONES RESPECTO A LOS ADELANTOS Y LOS PRESTAMOS A LOS EMPLEADOS

- 46. ¿Quién autoriza los préstamos a los empleados? _____
- 47. ¿Quién revisa que las garantías a los préstamos sean adecuadas? _____
- 48. ¿Quién verifica el ingreso periódico por el pago de esos préstamos? _____

OBLIGACIONES RESPECTO A LAS INVERSIONES EN VALORES

- 49. ¿Quién autoriza las operaciones con valores? _____
- 50. ¿Quién lleva el registro analítico de las inversiones? _____
- 51. ¿Quién lleva el registro de la custodia de los títulos? _____
- 52. ¿Quién tiene acceso a los títulos? _____
- 53. ¿Quién verifica el ingreso del principal y los intereses? _____
- 54. ¿Quién concilia la existencia física contra la cuenta de mayor? _____

Responsable

OBLIGACIONES RESPECTO A LA EXISTENCIA DE MARCADERIA Y SIMILARES

- 55. ¿Quién es el responsable por la custodia de los inventarios? _____
- 56. ¿Quién realiza recuentos periódicos de las existencias? _____
- 57. ¿Quién inspecciona los registros de la bodega? _____
- 58. ¿Quién supervisa la valuación del invierno? _____
- 59. ¿Quién determina bienes fuera de uso o de lenta realización? _____
- 60. ¿Quién recibe la mercadería que ingresa? _____
- 61. ¿Quién mantiene el control de los seguros contra incendio y otros? _____

OBLIGACIONES RESPECTO A LA PROPIEDAD, LA PLANTA Y EL EQUIPO

- 62. ¿Quién autoriza la compra de los activos fijos? _____
- 63. ¿Quién indica el monto que se destina a las mejoras, las adiciones o las reparaciones? _____
- 64. ¿Quién es el responsable de la toma física de los inventarios en forma periódica? _____
- 65. ¿Quién mantiene en resguardo los títulos de propiedad de los bienes? _____

OBLIGACIONES RESPECTO A LOS PASIVOS

66. ¿Quién aprueba los préstamos bancarios? _____
67. ¿Quién está facultado para suscribir en nombre de la empresa los documentos por pagar? _____
68. ¿Quién recibe los estados mensuales de los acreedores? _____
69. ¿Quién revisa los estados mensuales de los acreedores? _____
70. ¿Quién mantiene el registro par las cuentas pendientes de pago? _____
71. ¿Quién autoriza el aprovechamiento de los descuentos por pronto pago? _____
72. ¿Quién autoriza los envíos _____
73. ¿Quién revisa que los envíos estén respaldados por las respectivas ordenes de compra? _____
74. ¿Quién realiza la recepción del detalle de la mercadería recibida? _____
75. ¿Quién maneja las órdenes de compra pendiente? _____
76. ¿Quién autoriza las devoluciones de venta? _____

OBLIGACIONES SOBRE LAS COMPRAS

77. ¿Quién verifica la corrección aritmética de las facturas? _____
78. ¿Quién es el responsable de emitir y autorizar las órdenes de compra? _____
79. ¿Quién aprueba las facturas por compras en cuanto a cantidades, precio, descripción de la mercadería, etc? _____
80. ¿Quién expide avisos de recibo de los materiales o las mercaderías? _____
81. ¿Quién es el responsable de tramitar faltantes de mercaderías? _____

IDENTIFICACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE CONTROL

La identificación de los procedimientos de control interno, es el apartado del cuestionario de control interno que busca conocer los mecanismos de control financiero que aplica la entidad que se revisa, mediante la aplicación de preguntas cuya respuesta está orientada precisamente a determinar si se utilizan adecuados controles en los diferentes procesos de trabajo.

La metodología que se sigue, es dividir el cuestionario según las tareas más importantes que se deben realizar en cuanto a control interno. Cada una de esas divisiones indicará las condiciones ideales que deben imperar desde el punto de vista de un adecuado sistema de control interno. Si en alguna medida esas ideales no se satisfacen, es muy posible que se esté en presencia de una deficiencia de control interno.

Luego se plantean las preguntas específicas respecto a los procedimientos que se consideran necesarios par un buen sistema de control interno.

Cada una de las preguntas tiene tres posibles respuestas. La positiva, la negativa y la indicación de que el procedimientos no es aplicable a la empresa que se revisa (N/A).

I. CONTABILIDAD GENERAL Y DIVERSOS

Condiciones ideales

En la ejecución del trabajo deberá existir una adecuada separación de funciones, de manera tal que ningún empleado tenga la posibilidad de iniciar y terminar una transacción sin la debida comprobación y revisión por parte de los funcionarios competentes.

Los registros contables deben estar completos y al día.

Deben existir descripciones escritas de las políticas contables y de los procedimientos en uso.

Los reportes financieros y de operación deben representar en forma precisa y oportuna un panorama general de la empresa.

Procedimientos

**¿Emplea el procedimiento
El cliente?
N/A SI NO**

82. ¿Se mantienen al día los libros de contabilidad mayor, diario e inventario?

83. ¿Se suman y comparan en forma mensual la cuentas de mayor con el balance?

84. ¿Se mantienen los registros auxiliares necesarios?

85. ¿Se concilian mensualmente los registros auxiliares?

86. ¿Requieren los asientos de diario la aprobación de un funcionario capacitado al efecto?

87. ¿Existen una adecuada segregación de funciones, especialmente en lo relativo al manejo de la contabilidad y el

- control de activos.
88. ¿Existe un catálogo de cuentas completo y actualizado? _____
89. ¿Existe un manual de contabilidad que incluya reponsabilidades por puestos y procedimientos de trabajo? _____
90. ¿Están protegidos físicamente los registros contables? _____
91. ¿Está limitado el acceso a los registros contables? _____
92. ¿Se han suscrito “afianzamientos” para el personal de confianza? _____
93. ¿Se preparan oportunamente los firmes financieros y de operación? _____
94. ¿Se utilizan los presupuestos? _____
95. ¿Se revisa frecuentemente la cobertura de seguros sobre activos? _____
96. ¿Existe registros para cuentas bancarias inactivas? _____

II. PAGOS

Condiciones ideales

Debe utilizarse cheque-comprobante prenumerado para todo desembolso.

Debe mantenerse control físico y numérico sobre los formularios en blanco y los cheques expedidos.

Las firmas deben ser mancomunadas y debidamente autorizadas por el organismo superior, revisadas y actualizadas periódicamente.

Preferentemente se utilizará protectora de cheques.

Todo cheque que se presente para ser firmado, deberán tener el sello “cancelado con cheque No....y fecha”, en el momento de firmar el cheque.

El personal que realiza los pagos no debe tener relación con los ingresos de caja.

97. ¿Son pasadas las facturas directamente a la contabilidad y sellada las copias con la palabra “duplicado”? _____

98. Al procesar facturas:

¿Se cotejan los datos contra las copias aprobadas de orden de compra? _____

¿Son verificados todos los cálculos, sumas, descuentos, etc.? _____

¿Están claramente indicados en las facturas los puntos anteriores? _____

¿Revisa y aprueba la distribución contable y el pago un empleado responsable? _____

99.¿Es efectuado todo pago con cheque? _____

100.¿Se utilizan secuencialmente los cheques prenumerados? _____

101.¿Es adecuado el control físico de los cheques en blanco? _____

102.¿Son preparados los cheques por empleados independientes de aquellos que aprueban la documentación? _____

III. INGRESOS

Condiciones ideales

La función de recepción del efectivo se lleva a cabo con el menor número de personas posible.

Quienes reciben dinero no tienen acceso a los registros contables.

Los ingresos en efectivo son principalmente cheque y se depositan intactos diariamente.

La recepción del efectivo puede comprobarse con otros registros llevados por separado.

Personal independiente de la caja prepara periódicamente conciliaciones de los registros analíticos de entradas de caja con las copias de las fichas de depósito, cuentas por cobrar, cuentas de control de efectivo, etc.

Procedimientos

¿Emplea el procedimientos el cliente?

N/A SI NO

103. ¿Son confrontadas las facturas o comprobantes de ingreso contra los reportes de ventas? _____

104.¿Contienen los recibos toda la información necesaria para identificar claramente la transacción? _____

105. ¿Existe garantía de que todos los ingresos ganados se persiban realmente? _____
106. ¿Se preparan recibos de caja y se adjuntan los datos pertinentes? _____
107. ¿Se asientan en los libros los ingresos de caja por personas ajenas a quienes realizan funciones de recibo de dinero? _____
108. ¿Se depositan los ingresos intactos diariamente? _____
109. ¿Existen controles físicos adecuados sobre los ingresos de caja? _____
110. ¿Está segregada la función de caja general del manejo de libros auxiliares y mayor? _____

IV. CAJA CHICA

Condiciones ideales

Los fondos de caja chica se manejan sobre la base de un fondo fijo con un individuo responsable de este.

Los fondos de caja chica se encuentran separados de cualesquiera otros fondos.

Existen límites adecuados respecto a las sumas que se pueden entregar para los desembolsos.

Los egresos están amparados por comprobantes aprobados previamente, prenumerados y escritos con tinta.

Los justificantes por gastos realizados se verifican y se inutilizan con el sello “Cancelado con Cheque No.....y fecha”, cuando se reembolsa el fondo.

Se practican arqueos a la caja chica en forma sorpresiva y frecuente.

Procedimiento

¿Empleado el procedimiento el cliente?

N/A SI NO

111. ¿Es el custodio del fondo un empleado separado de la custodia de los fondos pendientes de registrar, de las entradas y salidas de efectivo y de las cuentas por cobrar? _____
112. ¿Se tiene un fondo fino con un monto razonable? _____

113. ¿Se utilizan formas prenumeradas con tinta? _____
114. ¿Se llenan las formas prenumeradas con tinta? _____
115. ¿Se deja constancia en la forma prenumerada de la aprobación de un funcionario responsable? _____
116. ¿Se revisan los comprobantes de respaldo de los desembolsos antes de reembolsar el fondo? _____
117. ¿Se expiden los cheques de reembolso a nombre del custodio? _____
118. ¿Existe un límite para desembolsos? _____
119. ¿Se practican periódicamente arquezos? _____

V. CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR

A. Cuentas por cobrar

120. ¿Se mantienen registros individuales para cada cliente? _____
121. ¿Se concilian mensualmente los saldos de registro auxiliar con la cuenta de mayor? _____
122. ¿Se efectúa periódicamente el análisis por antigüedad de saldos? _____

Procedimiento

¿Empleado el procedimiento el cliente?

N/A SI NO

123. ¿Se revisan adecuadamente las cuentas malas? _____
124. ¿Están autorizadas las cancelaciones por cuentas malas? _____
125. ¿Se mantienen provisiones adecuadas para cuentas dudosas? _____
126. ¿Son debidamente autorizados los ajustes a las cuentas por cobrar? _____
127. ¿Se envían estados de cuenta a los clientes? _____
128. ¿Se elaboran los estados de cuenta y revisan por personas que no tengan acceso a los registros de efectivo, o que no

- estén relacionadas con las cuentas de los clientes? _____
129. ¿Impide el control existente sobre esos estados de cuentas que sean interceptados? _____
130. ¿Se respetan los límites de crédito establecido? _____
131. ¿Se atienden oportunamente las observaciones de los clientes respecto a sus estados de cuentas? _____

B. Documentos por cobrar

132. ¿Se mantiene un registro individual para cada deudor? _____
133. ¿Se concilian mensualmente los registros auxiliares contra la cuenta del mayor? _____
134. ¿Requieren la aprobación previa de un funcionario específico la aceptación, las condiciones, la renovación, la extensión, la cancelación y la devolución de las garantías? _____
135. ¿Son los registros analíticos de documentos manejados por empleados independientes de la custodia física de estos? _____
136. ¿Se efectúan periódicamente arqueos y se concilian los resultados con los controles de documentos por cobrar y las garantías respectivas, por personal independiente de las funciones de custodia y de registro? _____
137. ¿Es conferida la responsabilidad de la custodia de los documentos y de las garantías a empleados específicos? _____
138. ¿Se preparan periódicamente conciliaciones de los intereses devengados, provenientes de los documentos, con los registros analíticos y las tasas de interés? _____
139. ¿Se envían periódicamente estados de cuentas a los deudores? _____
140. ¿Se realizan las anotaciones por abonos en el documento de garantía? _____
141. ¿Se mantiene un adecuado control de los documentos vencidos, no pagados? _____
142. ¿Se aprueban debidamente las cancelaciones por cuentas malas? _____
143. ¿Están limitado el acceso a los documentos? _____

VI. VALORES NEGOCIALES

144. ¿Es conferida la autorización para las compras, las ventas, las transferencias y los cambios de tales activos a un funcionario responsable? _____

145. ¿Se mantienen registros analíticos, que incluyan la información que se anota seguidamente sobre la evidencia del derecho de propiedad? _____

Fecha de adquisición e importe o costo de la compra Acciones,
Importe y números de identificación
Nombre con que aparece registrado (Indicar si es al portador).
Localización física
Garantía, (si se trata de un título representativo de créditos)
Tasas de interés o dividendos, fecha de vencimiento y de recepción del efectivo.

146. ¿Está la evidencia de la propiedad de las inversiones controlada físicamente? _____

147. ¿Se encuentran los documentos debidamente endosados a nombre de la compañía en caso de que no hayan sido emitidos originalmente a su nombre? _____

VII. EXISTENCIA

148. ¿Están todas las existencias bajo el control de un responsable? _____

Procedimiento

¿Emplea el procedimiento el cliente?
N/A SI NO

149. ¿Se amparan con requisición los envíos a los cliente y las transferencias entre departamentos? _____

150. ¿Se mantienen libros con el registro del movimiento en almacenes, incluyendo cantidades y valores? _____

151. ¿Se realizan periódicamente recuentos de la mercadería, que permitan comprobar las cantidades en existencia según los registros? _____

152. ¿Se conservan archivadas la hojas originales de los levantamientos físicos de inventarios? _____

153. ¿Se verifica, por parte de algún responsable, qué mercadería tienen poco movimientos? _____

154. ¿Se verifica la valoración del inventario? _____

155. ¿Se envía mercadería en consignación? _____

156. ¿Se mantienen registros apropiados de la mercadería en consignación? _____

157. ¿Se encuentran las bodegas en buenas condiciones físicas? _____

VIII. PAGOS ANTICIPADOS

158. ¿Se han definido con claridad las partidas que se pueden diferir? _____

159. ¿Se sigue un criterio consistente en lo que corresponde a las compras de bienes o servicios que puedan ser clasificados como diferido? _____

160. ¿Está debidamente autorizado el procedimiento de amortización de los pagos anticipados? _____

161. ¿Existe un sistema para la revisión periódica de los seguros, en cuanto a su vigencia y monto? _____

162. ¿Se considera que los cargos representan realmente partidas diferidas? _____

163. ¿Es correcto el saldo que representan las partidas diferidas?

IX. PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

164. ¿Se aprueban por el sistema de autorizaciones los desembolsos aplicables al activo fijo?

165. ¿Se especifica en la autorización el monto que se asigna a mejoras, adiciones o reparaciones? _____

166. ¿Se toman inventarios y se comparan con los registros contables? _____

167. ¿Se revisan esos inventarios y se comparan con los registros

contables? _____

168. ¿Se analizan y corrigen las discrepancias que se determinan? _____

169. ¿Tiene la empresa terrenos que no se usan? _____

170. ¿Se tiene establecido un procedimiento claro para disponer de activos fijos sobrantes, desechados o en desuso? _____

171. ¿Se desprecian o amortizan los bienes? _____

172. ¿Se resguardan apropiadamente los títulos de propiedad? _____

X. OTROS ACTIVOS

El control interno para otros activos está en función específica de las partidas que existan en cada compañía. No obstante, como criterio general, deberán verificarse los siguientes aspectos:

Su correcta contabilización.

El sistema utilizado en la amortización de los activos (si es aplicable), así como el monto de la amortización y la consistencia del sistema.

La existencia real de los activos y de ser posible su confrontación con la documentación de respaldo.

XI. CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR

A. Cuentas por pagar

173. ¿Han sido las compras debidamente autorizadas? _____

174. ¿Es apropiado el sistema imperante para la colocación de pedidos, la recepción de artículos, la verificación de facturas y su pago? _____

175. ¿Se verifican las facturas en sus operaciones aritméticas, tanto horizontales como verticales? _____

Procedimientos

**¿Empleado el procedimiento
el cliente?
N/A SI NO**

176. ¿Se aprovechan y controlan los descuentos por pronto pago? _____

177. ¿Existe un sistema de autorizaciones para realizar ajustes a la

- cuentas por pagar? _____
178. ¿Se concilian mensualmente los registros auxiliares? _____
179. ¿Se reciben periódicamente los estados de cuentas de los acreedores? _____
180. ¿Requieren el endeudamiento el visto bueno del personal autorizado al efecto? _____
181. ¿Se han otorgado garantías hipotecarias? _____
182. ¿Existe alguien expresamente facultado par suscribir los documentos por pagar? _____
183. ¿Recibe la empresa estados mensuales de los acreedores? _____
184. ¿Se revisan los estados mensuales de los acreedores y se comparan con los registros contables? _____
185. ¿Existe algún tipo de garantías para las cuentas acreedoras? _____
186. ¿Facilita el control de cuentas por pagar su pago oportuno? _____
187. ¿Se mantiene registro de obligaciones contingentes? _____
188. ¿Se hacen provisiones en los registros, por conceptos de obligaciones con los trabajadores, según la legislación laboral y los contratos de trabajo? _____

XII. PASIVO DE LARGO PLAZO

189. ¿Existen un adecuado sistema de autorizaciones par contraer obligaciones de largo plazo? _____
190. ¿Se mantiene un adecuado registro par las diferentes obligaciones? _____
191. ¿Se concilia mensualmente el registro par las diferentes obligaciones contra la cuenta de mayor? _____
192. ¿Se encuentran consignadas en registros oficiales las obligaciones que lo requieran? _____
193. ¿Se requiere firma mancomunada para la firma de títulos que amporen pasivos de largo plazo? _____

194. ¿Se mantienen un adecuado control respecto al pago de intereses?

XIII. CAPITAL CONTABLE

195. ¿Se encuentran los certificados de acciones debidamente custodiados?

196. ¿Se firman los certificados de acciones en el momento de vederlas?

197. ¿Se mantiene un adecuado control respecto al pago de los dividendos?

198. ¿Se mantiene un registro especial de los dividendos no retirados?

199. ¿Se concilian periódicamente el número de acciones en circulación con el saldo de la cuenta de control, en cuanto al número de acciones?

200. ¿Se valoran apropiadamente los activos recibidos como aporte de capital?

PROGRAMA DE AUDITORÍA

El programa de auditoría permite dar una orientación fundamental al responsable de la ejecución del trabajo; en él se detallan, en forma clara, las pruebas que se deben realizar para localizar evidencias de auditoría, así como los procedimientos que se deben aplicar en la revisión de cada cuenta del balance general.

Es conveniente aclarar que el auditor debe tener la iniciativa necesaria para determinar qué otras pruebas, además de las contenidas en el programa, deberá realizar para satisfacer plenamente todas sus inquietudes y expectativas. En este sentido deberá analizar con la profundidad necesaria, las particularidades de la empresa sujeta a la revisión.

El programa que a continuación se presenta, consta de dos partes. La primera de ellas, que se denomina “Resumen del trabajo de auditor” contiene un resumen de las principales hojas de trabajo que debe confeccionar el auditor en el desempeño de sus funciones, así como otros aspectos de orden general, y tiene como propósito servir de orientación en el trabajo.

El estudiante puede incluir esta parte en conjunto en la sección general, inmediatamente después de los estados financieros de trabajo.

La segunda parte contiene los procedimientos que se deben aplicar en la auditoría de cada una de las secciones del balance general. (sumaria), iniciando desde luego con la sección de efectivo.

En el espacio rayado, el auditor deberá anotar la identificación que asignó a la cédula en donde ejecutó cada procedimiento que indica el programa.

Este programa se presenta en hojas desprendibles, con el propósito de que el estudiante adjunte la hojas o hojas a cada sumaria, según ha sido explicado en el texto.

Procedimientos

Referencia a los Papeles de trabajo

A. Aspectos de orden general

1. Aplicar el cuestionario de control interno _____
2. Revisar las actas de la Junta Directiva y el resumen de los Aspectos más relevantes _____
3. Revisar los libros contables _____
4. Revisar y analizar los reglamentos y las disposiciones de Orden general _____
5. Elaborar el balance general de trabajo, el estado de resultados y otros estados financieros que sean necesarios _____

B. Sección del efectivo

6. Confeccionar la cédula resumen _____
7. realizar arqueos de caja _____
8. Hacer conciliaciones bancarias _____
9. Realizar la prueba de egresos _____
10. Realizar la prueba de ingresos _____

C. Documentación y cuentas por cobrar

11. Confeccionar la cédula resumen _____
12. Obtener relación por antigüedad de saldos _____
13. Circular los saldos _____
14. Confeccionar el historial de incobrables _____
15. Revisar partidas con saldo acreedor _____
16. Verificar disposiciones relativas a la autorización de cuentas _____
17. Revisar la reserva para incobrables _____

- 18. Determinar cuentas en disputa judicial
- 19. Verificar las garantías

Procedimiento

**Referencia a los
Papeles de trabajo**

- 20. Realizar la prueba de ventas
- 21. Realizar la prueba de notas de crédito
- 22. Comprobar cuentas contra facturas
- 23. Revisar intereses ganados por documentos por cobrar

D. Inversiones

- 24. Confeccionar la cédula resumen
- 25. Realizar el inventario físico de valores
- 26. Revisar movimientos del período
- 27. Analizar el tipo de inversiones y su riesgo
- 28. Realizar los cálculos relativos a intereses
- 29. Verificar valor de mercado

E. Inventarios

- 30. Confeccionar la cédula resumen
- 31. Realizar el inventario físico
- 32. Realizar el corte de inventario
- 33. Revisar el conteo y la valoración
- 34. Verificar artículos obsoletos o de poco movimiento
- 35. Revisar el costo de producción
- 36. Verificar mercaderías en consignación

F. Activo fijo

- 37. Confeccionar la cédula resumen

- 38. Revisar adiciones y retiros _____
- 39. Realizar inspección física selectiva _____
- 40. Verificar partidas capitalizables registradas como gastos _____
- 41. Confeccionar la cédula resumen _____
- 42. Verificar y calcular los saldos _____
- 43. Confirmar los saldos _____
- 44. Analizar las partidas antiguas _____
- 45. Analizar los documentos de apoyo _____
- 46. Realizar la prueba de nóminas _____
- 47. Revisar provisiones para impuestos y garantías sociales _____
- 48. Confirmar pasivos de largo plazo _____

H. Patrimonio

- 49. Confeccionar la cédula resumen _____
- 50. Revisar movimientos del período _____
- 51. Verificar los dividendos declarados y los pagados _____
- 52. Revisar las otras partidas incluidas como patrimonio _____

I. Ingresos y gastos

En los programas de auditoría anteriores, se encuentran incluidas pruebas para la verificación de los ingresos y los gastos. Sin embargo, se consideran a continuación otros procedimientos de deben se aplicados en la revisión de los ingresos y los gastos.

Para ingresos

- 53. Verificar los ingresos mediante la revisión de los libros de primera entrada _____
- 54. Cotejar los saldos de los libros de primera entrada _____
- 55. Verificar los precios en las facturas contra las listas de precios _____

Procedimientos	Referencia a los Papeles de trabajo
56. Cotejar el registro de las facturas en el libro de ventas	_____
57. Investigar los asientos en el libro de ventas cotejándolos con el libro mayor	_____
58. Verificar los asientos en las cuentas de los clientes y en los inventarios	_____
59. Analizar las ventas en consignación	_____
60. Analizar las devoluciones de las mercaderías	_____
61. Verificar el registro de las cuentas a plazos	_____
62. Comprobar las cuentas seleccionadas de ingresos	_____
Para gastos	
63. Verificar las autorizaciones para incurrir en los gastos	_____
64. Realizar una comparación por períodos, para las ventas y los gastos relacionados entre si	_____
65. Analizar la clasificación de las cuentas de gastos	_____
66. Revisar algunas cuentas de gastos seleccionadas, para verificar si son normales	_____
67. Comprobar que no se consideren como gastos las partidas que sean capitalizable	_____
68. Revisar, en particular, las partidas de gastos que sean importantes	_____
69. Determinar si todos los gastos están contabilizados	_____
70. Comprobar la distribución de los gastos	_____

El listado de procedimientos que se detalla a continuación constituye el estándar general del trabajo que debe llevar a cabo el auditor en la verificación del efectivo.

En necesario seleccionar los procedimientos más adecuados para cada situación en particular, de tal manera que dependan fundamentalmente de la naturaleza de la actividad sometida a revisión, así como de la rigurosidad en el control interno.

Procedimiento**Referencia a los
Papeles de trabajo**

71. Formular la cédula resumen de caja _____
72. Determinar la fecha más conveniente para realizar los arquezos de caja _____
73. Efectuar los arquezos de caja, de tal forma que deban cuidarse los siguientes aspectos:
- Enviar eventualmente transferencias de fondos de una caja a otra
El custodio del fondo deberá estar presente
 - Indicar la conformación del fondo en la hoja de trabajo
 - Anotar si hay cheques a nombre de la entidad o endosados para su depósito
 - Indicar en los comprobantes el concepto del gasto, la cancelación con sello y si son de emisión reciente
 - Efectuar el corte de los ingresos y definir los depósitos pendientes
 - Obtener la conformidad de custodio
 - Verificar la autorización de los comprobantes y de los cheques
74. Cuando el fondo incluya cheques por montos relativamente altos, se debe comprobar el depósito, para que ninguno sea devuelto por el banco _____
75. Anotar cualquier deficiencia observada en las hojas de trabajo _____
76. Juzgar el cumplimiento de las políticas de control interno _____
77. Investigar las cuentas que se hayan abierto o cerrado en el período _____
78. Enviar las solicitudes de confirmación de los saldos bancarios _____
79. Preparar la conciliación bancaria a la fecha del balance _____
80. Preparar una segunda conciliación bancaria, dos o tres semanas después de la fecha del balance, de tal manera que se puedan verificar los cheques pagados con la lista de cheques pendientes de la conciliación anterior _____

Procedimiento**Referencia a los
Papeles de trabajo**

81. Investigar los cheques en circulación por más de treinta días _____
82. Revisar los cheques emitidos en el período, de tal manera que se puedan considerarse particularmente los siguientes aspectos:
- La secuencia numérica
 - Los cheques al portador deben corresponder a las operaciones debidamente autorizadas
 - Investigar cheques cancelados
 - Investigar cheques por pagos importantes o extraordinarios a los funcionarios
 - Investigar los cheques devueltos por los bancos
 - La emisión debe estar debidamente respaldada
 - Los requerimientos de control interno deben cumplirse
83. Realizar una conciliación, por uno o dos meses, de los movimientos de ingresos y salidas, según el estado de cuenta del banco con los movimientos en libros _____
84. Verificar las transacciones de caja en las cuentas de gastos seleccionadas, para comprobar que no existan gastos “enterrados” _____
85. Investigar las transferencias bancarias _____
86. Verificar la existencia de los fondos sujetos a restricciones y su presentación en el balance _____
87. Formular la cédula resumen de inversiones, de tal manera que en esta se detallen los diferentes componentes de la cuenta _____
88. Verificar la existencia física de los valores, de tal manera que se puedan determinar los siguientes aspectos:
- Coincidencia de números de serie
 - Valores en poder de tercero
 - Fecha de adquisición y venta
 - La primera o descuento en operaciones con valores
 - Intereses ganados
89. Determinar el precio de mercado _____

90. Investigar el método de contabilización _____
91. Analizar la presentación en el balance _____
92. Analizar el tipo de valores, para conocer el riesgo a que están sometidas las inversiones y los eventuales problemas de recuperación _____
93. Verificar las transacciones realizadas en el período y durante el mes subsecuente a la fecha del balance _____
94. Preparar la cédula resumen de las cuentas por cobrar _____
95. Preparar relaciones por grupos de cuentas, clasificadas según la antigüedad de los saldos _____
96. Confirmar las cuentas por cobrar, en forma directa con los deudores _____
97. Analizar las transacciones de los funcionarios, los empleados y accionistas _____
98. Determinar si existen ventas en consignación. En caso positivo, verificar si están incluidas en la cuentas por cobrar _____
99. Revisar las cuentas canceladas como incobrables, de tal manera que se pueda verificar la autorización y las gestiones legales realizadas _____
100. Analizar la provisión para cuentas incobrables _____
101. Realizar los descuentos por pronto pago _____
102. Realizar pruebas aritméticas en las facturas de ventas _____
103. Verificar las autorizaciones de créditos, las líneas y los límites del crédito _____
104. Verificar las notas de crédito expedidas _____
105. Hacer un corte de las ventas del fin del período _____
106. Verificar si hay cuentas gravadas _____
107. Preparar la cédula resumen de inventarios _____
108. Participación en la planeación del levantamiento físico del

- inventario _____
109. Observar la toma del inventario _____
110. Mantener el control sobre las tarjetas de inventarios y sobre otros registros de cantidades contables, con el propósito de compararlas con los resúmenes del inventario _____
111. Verificar la precisión aritmética de los inventarios _____
112. Realizar el corte de las compras, de tal manera que se puedan examinar los registros de recepción, de compras y devoluciones _____
113. Revisar el corte de ventas, de tal manera que se puedan examinar los registros de embarques y de facturación _____
114. Determinar la existencia de mercadería en tránsito o en consignación _____
115. Verificar los métodos para la valoración de los inventarios y sus precios de mercado _____
116. Determinar si existen gravámenes sobre los inventarios _____
117. Analizar los inventarios en relación con los años anteriores, de tal manera que es puedan aplicar las razones de utilidad, de rotación y de capacidad de almacenamiento _____
118. Revisar la cobertura de seguros y de protección física _____
119. Revisar los compromisos de compra y de venta _____
120. Preparar la cédula resumen de gastos prepagados _____
121. Analizar cada una de las subcuentas, con el fin de conocer el tipo de gasto _____
122. Examinar la evidencia comprobatoria, para determinar la razonabilidad de los cargos a las cuentas de activos, entre ellas:
- Póliza de seguro
 - Recibos de impuestos
 - Contratos de alquiler u otros
 - Facturas
123. Revisar el procedimiento par la amortización de los gastos en los períodos correspondientes _____

124. Determinar la corrección de los saldos pendientes de aplicar y que se mantienen en cuentas de activos, así como de gasto aplicado al período _____
125. Preparar la cédula resumen de los activos fijos _____
126. Verificar las adiciones del ejercicio, de tal manera que puedan comprobar los siguientes aspectos:
- La compra debe haber sido debidamente autorizada
 - La existencia del justificante que ampara la adición
 - Examinar físicamente los bienes
 - Verificar aspectos de orden legal y físico
127. Investigar la propiedad de los bienes, mediante el documento que justifica la compra, las escrituras, los contratos de construcción, las facturas por compras, etc _____
128. Investigar si existen gravámenes que recaigan sobre esos bienes _____
129. Revisar partidas importantes, cargadas a las cuentas de gastos de mantenimiento o similares _____
130. Investigar, mediante observación o consultas con técnicos, si existen bienes inservibles, obsoleto o que por alguna razón deban darse de baja _____
131. Verificar y revisar las revaluaciones que se hubieren producido _____
132. Investigar si existen compromisos por proyectos pendientes _____
133. Determinar si hay activos en poder de terceros y confirmar las autorizaciones y el procedimientos _____
134. Verificar las políticas de depreciación, y si los métodos utilizados son adecuados para una distribución equitativa de los costos _____
135. Preparar la sumaria de depreciación acumulada, de acuerdo con la clasificación del activo fijo, de tal forma que pueda indicarse el saldo inicial, la provisión durante el año, las transferencias, las deducciones y el saldo final _____
136. Verificar las deducciones de la depreciación acumulada por activos retirados _____
137. Investigar si existen condiciones particulares que puedan _____

- acelerar la depreciación de los bienes, tales como turnos adicionales y otros _____
138. Consultar con los especialistas de la empresa o con los ejecutivos, la posibilidad de reconocer un gasto adicional por desuso, obsolescencia, etc _____
139. Preparar la cédula resumen _____
140. Verificar las bases con que fueron inicialmente valuados y registrados los intangibles _____
141. Verificar la autorización para registrar, adquirir, vender, ceder o cancelar intangibles _____
142. Comprobar los criterios que se utilizan par la amortización de estos activos, así como su racionalidad y ajuste a los principios contables _____
143. Preparar la cédula resumen _____
144. Verificar los registros auxiliares con la cuenta del mayor, de tal forma que se puedan verificar los pases al auxiliar por un período seleccionado _____
145. Seleccionar una muestra de partidas por pagar, comprobándola en sus registros originales _____
146. Investigar la procedencia de los saldos deudores. De igual forma investigar y verificar saldos de importancia que superen un suma preestablecida _____
147. Definir y realizar la conciliación de saldos, mediante el envío de estados de cuenta a los acreedores si se considera necesario _____
148. Revisar la aplicación de descuentos por pronto pago _____
149. Determinar la eventual existencia de pasivos no contabilizados, por medio de la revisión de transacciones subsecuentes, tales como:
- Pagos realizados después del cierre
 - Facturas registradas en fecha posterior al balance
 - Asientos de ajuste, reclasificación o diario que sean importantes
 - Revisión de las actas de la Junta Directiva
150. Obtener certificado del cliente, en el sentido de que las cuentas por pagar incluyen todos los pasivos existentes en la fecha del balance _____

PROGRAMA DE AUDITORIA PARA DOCUMENTOS POR PAGAR

Procedimientos

Referencia a los Papeles de trabajo

151. Preparar la cédula resumen _____
152. Preparar una cédula con los saldos diferentes documentos por pagar _____
153. Conciliar la cédula anterior con la cuenta de control de mayor _____
154. Preparar la circulación de los saldos y confirmarlos, mediante comunicación directa con los acreedores a quienes se hayan emitido documentos en el período _____
155. Preparar una cédula en donde se realicen los cálculos relativos a los intereses pagados en el período _____
156. Verificar las cuentas con su respectivo documento de garantías, así como las autorizaciones suscritas para la adquisición de los compromisos _____

Verificación de pasivos contingentes

157. Revisar las actas de la Junta Directivas _____
158. Solicitar una certificación a los abogados, en donde indiquen:
Juicios reales o potenciales pendientes de resolución
Reclamaciones o recalificaciones fiscales
Honorarios legales no facturados
Existencia de otros eventuales pasivos contingentes
159. Solicitar a los bancos, certificaciones sobre la existencia de pasivos a cargo del cliente _____
160. Preparar una cédula que detalle los impuestos a que está sujeta la empresa. Esa cédula permanecerá en el archivo permanente _____
161. Preparar un detalle de los impuestos de la renta de los últimos tres períodos, de tal manera que se explique el origen de estos _____

162. Verificar el pago de los impuestos directos de la empresa durante el período revisado, así como de las retenciones a que esté obligado en concepto de ventas, consumo, remesas al exterior, pago de dietas, etc _____
163. Verificar si existen revisiones de impuestos planteadas _____
164. Verificar la presentación de las declaraciones de impuestos _____
165. Verificar si es necesario realizar ajustes a la utilidad por concepto de inventarios y mobiliario y equipos desechado por obsolescencia, deterioro u otras razones _____
166. Verificar las tasas de depreciación que se aplican, confrontándolas con las autorizadas por la Dirección General de la Tributación Directa _____

Revisión de retenciones y cargas sociales

167. Verificar si se han realizado remesas al exterior que requieran retenciones contempladas en la legislación fiscal y si se practicaron las retenciones de ley, así como su oportuno pago al Estado _____
168. Verificar que se hayan practicado y pagado las retenciones y el cobro de impuesto tales como:
- Renta sobre sueldos de trabajadores
 - Pago de dividendos
 - Pago de dieta
 - Impuesto sobre la ventas
 - Impuesto de consumo
 - Cargas sociales por seguro social y similares
169. Revisar el pago oportuno de adelantos de impuesto sobre la renta _____
170. Solicitar la anulación y modificación de los anticipos si se prevé una disminución en la utilidad _____
171. Verificación gestiones para la acumulación de pagos en exceso por concepto de impuestos _____
172. Determinar si existe emisión de bonos _____
173. Extractar los aspectos más importantes de la emisión, en caso de haberse dato esta _____
174. Examinar con detalle las cuentas relativas al registro de las

- obligaciones, primas o descuentos, así como los gastos por intereses, de tal manera que se incluya el cálculo de estos _____
175. Obtener del fiduciario un estado de las transacciones efectuadas durante el año anterior y conciliar las cuentas _____
176. Verificar la percepción de fondos provenientes de la emisión de bonos _____
177. Verificar el registro de la hipoteca _____
178. Examinar las escrituras y los documentos correspondientes a las hipotecas concedidas por recursos captados a largo plazo, así como la autorización para contraer las deudas _____
179. Confirmar las hipotecas mediante estudio en el Registro Público _____
180. Confirmar el pasivo con el acreedor _____
181. Preparar la cédula resumen del patrimonio _____
182. Confeccionar un resumen de la composición de capital, según la escritura constitutiva, así como modificaciones a esta, de tal manera que se verifiquen también los libros de actas y los registros de socios _____
183. Confirmar las acciones en circulación con el agente registrador _____
184. Verificar los ingresos de las emisiones de acciones _____
185. Examinar las copias de los certificados emitidos y de los cancelados, de tal manera que se verifique la secuencia numérica de estos _____
186. Conciliar los registros auxiliares con la cuenta de control _____
187. Inspeccionar las acciones en tesorería _____
188. Verificar y determinar la procedencia de otras partidas incluidas en la sección patrimonial, tales como:
 reservas, donaciones, revaluaciones de activos y aportes adicionales de capital no representado por acciones _____
189. Analizar las utilidades retenidas, según la acumulación anual _____
190. Investigar cualquier cargo realizado a la cuenta de utilidades acumuladas _____
191. Revisar procedimientos para dividendos, sean estos en efectivo o en acciones _____

PROGRAMA DE AUDITORIA PARA NOMINAS

Procedimientos

Referencia a los Papeles de trabajo

199. Realizar una prueba detallada de los registros de plantilla para uno o más período de pago, por lo cual mediante el análisis debe:
- Comparar los nombres y los sueldos con el registro del Departamentos personal.
 - Comparar las horas que muestra la planilla con las tarjetas de asistencia
 - Verificar los registros de producción si la planilla se paga por unidades
 - Verificar los pases para deducciones de planilla y compararla con las Autorizaciones matemáticas, en forma selectiva
 - Verificar las operaciones matemáticas, en forma selectiva
 - Comparar los totales con los resúmenes de costos de mano de obra
 - Comparar los totales de planilla con los cheques emitidos, de tal forma Que se verifiquen los endosos
 - Verificar los sueldos no reclamados.
 - Verificar las firmas de recibido, en forma selectiva si el pago es en efectivo.
200. Verificar los números de cheques emitidos en pago de planilla, con el _____ número de períodos de pago
201. Verificar los procedimientos de control para el pago en efectivo _____
202. Realizar un observación sorpresiva del procedimiento de pago si le _____ es posible