

EVIDENCIA Y PAPELES DE TRABAJO DE AUDITORIA (CONCEPTOS BÁSICOS)

Por M.Sc. Pedro Bejarano Velásquez



1. Introducción

En el desarrollo de una auditoría, en la fase de ejecución, propiamente en el trabajo de campo, el auditor obtiene y evalúa la evidencia necesaria para la formulación de conclusiones y recomendaciones específicas respecto a los hallazgos de auditoría que le permitirán emitir su opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto para fundamentar su dictamen profesional. El ejercicio del debido cuidado profesional, incluye la responsabilidad de ejecutar todos los procedimientos y pruebas de auditoría necesarios con base en el juicio profesional del auditor jefe del equipo y del supervisor, así como evaluar los resultados de dicha ejecución.

Esta serie de datos y evidencias obtenidos por el auditor en cada una de las fases del trabajo, no pueden ser almacenados solamente en la memoria del Auditor, sino que deben ser consignados por algún medio que permita su consulta en forma rápida y eficiente, y que sirvan en forma posterior para cualquier persona interesada en constatar la forma en que se llegó a la opinión sobre los estados financieros. Por esta razón el Auditor elabora u obtiene una serie de cédulas y documentos en los cuales se deja constancia de las condiciones encontradas, las técnicas y procedimientos aplicados, su extensión y la oportunidad de aplicación, así como los datos que le permitieron llegar a las conclusiones sobre cada área de trabajo examinada y a la conclusión global sobre los estados financieros tomados en conjunto, es decir, debe documentar la auditoría.

A continuación se abordará entonces los aspectos relacionados a la Evidencia de auditoría y las cédulas y documentos anteriormente citados que en el lenguaje técnico se denominan también "Papeles de Trabajo de la Auditoría" (PT).

2. Evidencia de Auditoría

La primera aproximación a la definición de evidencia de auditoría:

Es toda la información o documentación que obtiene el auditor o equipo de auditores en el proceso de auditoría, para extraer conclusiones en las cuales sustentar su opinión.

De acuerdo a la NIA 500 (Evidencia de Auditoría), Párrafo 3:

"Evidencia de auditoría" es toda la información que usa el auditor para llegar a las conclusiones en las que se basa la opinión de auditoría, e incluye la información contenida en los registros contables subyacentes a los estados financieros y otra información. No se espera que los auditores atiendan a toda la información que pueda existir¹. La evidencia de auditoría, que es

¹ Párrafo 14: Al formarse la opinión de auditoría el auditor no examina toda la información disponible porque ordinariamente se puede llegar a conclusiones con él uso de enfoques de muestreo y otros medios de selección de partidas para pruebas. También, el auditor ordinariamente encuentra necesario apoyarse en evidencia de auditoría que sea persuasiva más que conclusiva; sin embargo, para obtener seguridad razonable, el auditor no se da por satisfecho con evidencia de auditoría que sea menos que persuasiva. El auditor usa el juicio profesional y ejerce el escepticismo profesional al evaluar la cantidad así como la calidad de la evidencia de auditoría, y así su suficiencia y propiedad, para soportar la opinión de auditoría

acumulativa por naturaleza, incluye aquella evidencia que se obtiene de procedimientos de auditoría que se desempeñan durante el curso de la auditoría y puede incluir evidencia de auditoría que se obtiene de otras fuentes como auditorías anteriores y los procedimientos de control de calidad de una firma para la aceptación y continuación de clientes.

2.1. Características de la evidencia

La evidencia obtenida por el auditor debe ser suficiente y competente, características fundamentales:

Competencia

Es la "medida de la calidad de evidencia de la auditoría y su relevancia para una particular afirmación y su confiabilidad". La evidencia será más confiable cuando se base en hechos más que en criterios.

Suficiencia

Es la "medida de la cantidad de evidencia de la auditoría". El auditor, a su criterio profesional, obtiene evidencia suficiente al tener en cuenta los factores como: posibilidad de información errónea, importancia y costo de la evidencia.

Una evidencia se considera competente y suficiente si cumple las características siguientes:

- *Relevancia* La evidencia es relevante cuando ayuda al auditor a llegar a una conclusión respecto a los objetivos específicos de auditoría.
- *Autenticidad* La evidencia es auténtica cuando es verdadera en todas sus características.
- *Verificabilidad* Es el requisito de la evidencia que permite que dos o más auditores lleguen por separado a las mismas conclusiones, en iguales circunstancias. Si diferentes auditores llegaran a distintas conclusiones examinando el mismo asunto, entonces no habría el requisito de verificabilidad.
- *Neutralidad* Es el requisito que esté libre de prejuicios. Si el asunto bajo estudio es neutral, no debe haber sido diseñado para apoyar intereses especiales.

Para obtener la cantidad de evidencia necesaria y de calidad, el auditor normalmente aplica pruebas selectivas o de muestreo estadístico a la información disponible, no examina toda la información; de esta manera se puede llegar a conclusiones sobre un saldo de una cuenta, clases de transacciones o control.

La obtención de evidencia suficiente y competente en la auditoría es afectada por factores como:

- La evaluación de la naturaleza y nivel del riesgo inherente, del giro del negocio, situación económica y financiera de la entidad. Cuanto mayor sea el nivel de riesgo inherente mayor será la cantidad de evidencia necesaria.
- Evaluación de riesgos de control, así como de los sistemas de contabilidad y de control interno.
- Materialidad de la partida o transacción que se examina.
- Experiencia obtenida en auditorías previas.
- Fuente y confiabilidad de información disponible.

2.2. La Evidencia y las Pruebas de auditoría

a) Pruebas de control o de cumplimiento

Se realizan con el objeto de obtener evidencia sobre la idoneidad del sistema de control interno y contabilidad.

b) Pruebas sustantivas

Consiste en examinar las transacciones y la información producida por la entidad bajo examen, aplicando los procedimientos de auditoría, con el objeto de validar las **afirmaciones**² y para detectar las distorsiones materiales contenidas en los estados financieros.

Las evidencias deben guardar relación con los objetivos de la auditoría y las declaraciones de la gerencia. Por ejemplo, al examinar las afirmaciones de la partida o componente de "existencias" del balance general efectuada por la gerencia, se debe comprobar la existencia en almacenes, integridad de los saldos, propiedad; método y los procedimientos aplicados en su valuación y los costos de este rubro.

La tercera norma de ejecución del trabajo (NAGA 3 – Evidencia Suficiente y competente, Normas de Ejecución del Trabajo) exige que debe obtenerse evidencia suficiente y competente mediante la inspección, observación, investigación y confirmación para tener una base razonable y poder expresar una opinión respecto a los estados financieros que se examinan. Esta norma guía al auditor en el desarrollo de los objetivos específicos de auditoría de cada etapa y en la determinación de la competencia de la evidencia, su suficiencia y el método apropiado para obtenerla.

Los procedimientos y/o métodos a que hacen referencia las normas indicadas se explican a continuación:

2.3. El uso de "afirmaciones" o "aseveraciones" para obtener Evidencia de auditoría

Según la NIA 500 (Párrafo 16), el auditor deberá usar afirmaciones o aseveraciones para: a) *clases de transacciones*, b) *saldos de cuentas*, y c) *presentación y revelaciones*, en suficiente detalle para formar una base para la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa y para el diseño y desempeño de procedimientos adicionales de auditoría.

El auditor usa aseveraciones para evaluar los riesgos al considerar los diferentes tipos de potenciales representaciones erróneas que puedan ocurrir y, de ahí, diseñar procedimientos de auditoría que respondan a los riesgos evaluados.

² Las afirmaciones son manifestaciones o declaraciones de la gerencia respecto a los estados financieros; es decir, sobre la situación patrimonial (activo, pasivo y capital), los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera de la entidad auditada. Estas afirmaciones se someten a prueba por el auditor. El SAS N° 31 establece los siguientes criterios para evaluar tales afirmaciones:

- Existencia u ocurrencia
- Integridad
- Derechos y obligaciones
- Valuación o aplicación
- Presentación y revelación

a) Aseveraciones sobre clases de transacciones y eventos por el periodo que se audita:

- Ocurrencia: las transacciones y eventos que se han registrado han ocurrido y corresponden a la entidad.
- Integridad (completitud): se han registrado todas las transacciones y eventos que debieran haberse registrado.
- Exactitud las cantidades y otros datos relativos a las transacciones y eventos registrados se han registrado de manera apropiada.
- Corte (cierre) las transacciones y eventos se han registrado en el ejercicio contable correcto.
- Clasificación las transacciones y eventos se han registrado en las cuentas apropiadas.

b) Aseveraciones sobre saldos de cuentas al final del ejercicio:

- Existencia los activos, pasivos e intereses de participación existen.
- Derechos y obligaciones la entidad posee o controla los derechos a los activos, y los pasivos son obligaciones de la entidad.
- Integridad (completitud) se han registrado todos los activos, pasivos e intereses de participación que debieran haberse registrado.
- Valuación y asignación los activos, pasivos e intereses de participación se incluyen en los estados financieros por los montos apropiados y cualesquier ajustes de valuación o asignación resultantes se registran de manera apropiada.

c) Aseveraciones sobre presentación y revelación:

- Ocurrencia y derechos y obligaciones los eventos, transacciones y otros asuntos revelados han ocurrido y corresponden a la entidad.
- Integridad se han incluido todas las revelaciones que debieran haberse incluido en los estados financieros.
- Clasificación y comprensibilidad la información financiera se presenta y describe de manera apropiada, y las revelaciones se expresan con claridad.
- Exactitud y valuación la información financiera y de otro tipo se revelan razonablemente y por sus montos apropiados.

2.4. Métodos y Procedimientos para obtener la Evidencia

Los procedimientos y/o métodos a que hacen referencia las normas indicadas en el párrafo anterior, se explican a continuación:

Los métodos se conocen como técnicas de auditoría utilizados por el auditor para obtener evidencia.

Los procedimientos explican cómo se aplican esas técnicas en el proceso de obtención de evidencia.

El auditor debe obtener evidencia en la auditoría por uno o más de los siguientes procedimientos: Inspección (documental y examen físico), observación, investigación, confirmación, cálculo y procedimientos analíticos.

a. Inspecciones

Comprende la inspección documental y examen físico.

Inspección documental: Consiste en examinar registros, documentos o activos tangibles. La inspección de registros y documentos proporciona evidencia en la auditoría de grados variables de confiabilidad dependiendo de su naturaleza y fuente y de la efectividad de los controles internos sobre su procesamiento.

Examen físico: Es la técnica de la auditoría mediante el cual el auditor verifica la existencia de los activos tangibles para obtener evidencia en la auditoría con respecto a su inclusión en el activo, pero no necesariamente a su propiedad o valor.

b. Observación

Consiste en presenciar un proceso o procedimientos que están siendo realizados por otros; por ejemplo, la observación del auditor del conteo de inventarios por personal de la entidad o el desarrollo de procedimientos de control.

c. Investigación

Consiste en buscar la información adecuada, dentro o fuera de la organización del cliente tanto en lo financiero como en lo no financiero. Las investigaciones (indagaciones) pueden ser por escrito (formales) y en forma oral, y deben documentarse.

d. Confirmación

Es un tipo específico de investigación, es la respuesta a una pregunta o solicitud, para corroborar la información obtenida en los registros contables, por ejemplo la circularización para bancos comerciales, cuentas por cobrar de clientes, entre otros, etc. para confirmar los saldos vigentes que aparecen en los estados financieros.

Las confirmaciones pueden ser orales o escritas; las manifestaciones por escrito, bajo la forma de carta de manifestaciones dirigidas al auditor, generalmente estarán firmadas por funcionarios responsables.

e. Cálculo

Consiste en comprobar directamente o verificar la exactitud matemática de los documentos o registros de origen y de los registros contables, o desarrollar cálculos independientes comprobatorios. El cálculo también puede efectuarse mediante el uso de tecnología de la información.

f. Procedimientos analíticos

Consisten en efectuar comprobaciones globales de razonabilidad, utilizar los índices y tendencias significativas para determinar la liquidez, posición financiera, capacidad de endeudamiento, rentabilidad y gestión empresarial; así como, las fluctuaciones y relaciones inconsistentes en los componentes del balance general y estado de resultados. A través de esta información se lleva a cabo una adecuada planificación y desarrollo de la auditoría. Estos procedimientos proporcionarán una fuente importante de evidencia durante la auditoría y constituirán una parte importante de la evaluación de la racionalidad general de los estados financieros cuando el auditor se forma una opinión sobre tales estados.

2.5. Confiabilidad y fuentes de Evidencia en Auditoría

Para que la evidencia de auditoría sea aceptable debe ser confiable y estar influenciada por la fuente (externa e interna) y forma como se obtiene (visual, documentos u oral). Los siguientes criterios ayudarán a evaluar la confiabilidad de la evidencia en la auditoría:

- La evidencia obtenida de fuentes externas es de mayor confiabilidad que la obtenida dentro la empresa. Por ejemplo, las confirmaciones recibidas de una tercera persona es más confiable que la generada internamente.
- La evidencia generada internamente es más confiable cuando los sistemas de contabilidad y de control interno relacionados son efectivos.
- La evidencia obtenida directamente por el auditor es más confiable que la obtenida en la propia entidad.
- La evidencia en la auditoría en forma de documentos y manifestaciones escritas es más confiable que las manifestaciones orales.

La evidencia proveniente de Sistemas Computarizados

Cuando la información procesada por medios electrónicos constituya una parte importante o integral de la auditoría y su confiabilidad sea esencial para cumplir los objetivos del examen, el auditor deberá cerciorarse de la relevancia y de la confiabilidad de esa información.

Para determinar la confiabilidad de la información, el auditor:

- Podrá efectuar una revisión de los controles generales de los sistemas computarizados y de los controles relacionados específicamente con sus aplicaciones, que incluya todas las pruebas que sean permitidas.
- Si no se revisa los controles generales y los relacionados con las aplicaciones o se comprueba que esos controles no son confiables, podrá practicar pruebas adicionales o emplear otros procedimientos.

Cuando el auditor utilice datos procesados por medios electrónicos o los concluya en su informe a manera de antecedentes o con fines informativos, por no ser significativos para los resultados de la auditoría, bastará generalmente que en el informe se cite la fuente de esos datos para cumplir las normas relacionadas con la exactitud e integridad de su informe.

2.6. Clasificación de la Evidencia

La evidencia obtenida puede ser:

- a) Física
- b) Documental
- c) Testimonial
- d) Analítica

a. Evidencia física

Se obtiene mediante inspección y observación directa de actividades, bienes o sucesos. La evidencia de esta naturaleza puede presentarse en forma de memorándum (donde se resume los resultados de la inspección o de la observación), fotografías, gráficos, mapas o muestras materiales.

b. Evidencia documental

Consiste en información elaborada, como la contenida en cartas, contratos, registros de contabilidad facturas y documentos de la administración, relacionados con su desempeño.

c. Evidencia testimonial

Se obtiene de otras personas en forma de declaraciones hechas en el curso de indagaciones o entrevistas. Las declaraciones que sean importantes para la auditoría deberán corroborarse, siempre que sea posible, mediante evidencia adicional. También será necesario evaluar la evidencia testimonial para cerciorarse que los informantes no hayan estado influidos por prejuicios o tuvieran solo un conocimiento parcial del área auditada.

d. Evidencia analítica

Comprende cálculos, comparaciones, razonamientos, separación de la información en sus componentes.

2.7. Evidencia Primaria y Corroborativa

La evidencia puede ser primaria y corroborativa:

Evidencia Primaria

La evidencia primaria la constituye los saldos a examinar, los cuales se encuentran en los estados financieros autorizados del período y en la columna "Saldo a (período del examen)" plasmado en la hoja de trabajo.

Evidencia corroborativa

La evidencia corroborativa se obtiene mediante el uso de técnicas y procedimientos de auditoría, que ocupan la labor del trabajo de campo la cual se plasma en las columnas "Ajustes y Reclasificaciones" de las hojas de trabajo y cédulas primarias; si existen discrepancias con la evidencia primaria.

Además se deberán aplicar procedimientos para detectar irregularidades seleccionando los procedimientos de auditoría que permitan obtener evidencia suficiente para identificar

posibles situaciones de irregularidades, incumplimientos legales o actos ilícitos, que puedan tener un efecto directo sobre las cifras de los estados financieros y en las operaciones e información del ente auditado.

3. Papeles de Trabajo

Los "Papeles de Trabajo", son los todos los documentos preparados y obtenidos por el auditor que le permiten tener información y pruebas de la auditoría efectuada, así como las decisiones tomadas para formar su opinión. Su misión es ayudar en la planificación y realización de la Auditoría y en la supervisión y revisión de la misma y suministrando evidencias del trabajo realizado para argumentar la opinión.

Los papeles de trabajo son el registro material que conserva el auditor, del trabajo realizado, incluyendo los procedimientos empleados, pruebas realizadas, información obtenida. Son propiedad única del auditor, que los tiene que custodiar y guardar su confidencialidad

De Acuerdo a la NIA 230 (Documentación de Auditoría), El auditor deberá preparar, de manera oportuna, la documentación de auditoría que proporcione:

- a) Un registro suficiente y apropiado de la base para el dictamen del auditor. Los papeles de trabajo de una auditoría constituyen el soporte del trabajo llevado a cabo por el auditor, contienen los comentarios, conclusiones y recomendaciones incluidos en su informe; así como las evidencias del cumplimiento del debido proceso de auditoría.
- b) Evidencia de que la auditoría se desempeñó de acuerdo con las NIA y los requisitos legales y de regulación aplicables.

Los PT deben ser completos y detallados para que cualquier auditor sin haber participado en la auditoría de que se trate, sea capaz de averiguar e interpretar a través de ellos el soporte de las conclusiones obtenidas. Deben estar redactados de forma que la información que contengan sea clara e inteligible. Deberán facilitar de un vistazo una rápida evaluación del trabajo realizado.

Esta documentación es importante por diversas razones:

- ✓ Para confirmar y fundamentar las opiniones e informes del auditor
- ✓ Como fuente de información en la preparación de los informes o en la respuesta a las preguntas del ente auditado o de otras partes interesadas
- ✓ Como prueba del cumplimiento por parte del auditor de las normas de auditoría para facilitar la planeación y la supervisión
- ✓ Como ayuda para garantizar que los trabajos encomendados han sido realizados satisfactoriamente
- ✓ Como prueba del trabajo realizado, para futuras referencias.

El contenido y la disposición de los documentos de trabajo reflejan el grado de preparación, experiencia y conocimiento del auditor. Los documentos de trabajo deben ser lo suficientemente completos y detallados como para permitir a un auditor, que no haya tenido previa relación con la auditoría, descubrir a través de ellos el trabajo realizado para fundamentar las conclusiones.

3.1. Elementos de los papeles de trabajo

Los Papeles de Trabajo deben ser claros y concisos respecto de la cuenta u operación a que se refieran, del trabajo desarrollado y de las conclusiones obtenidas; esto se logra estableciendo un mínimo de elementos que es conveniente tener en cuenta al elaborarlos; a continuación, se listan algunos de esos elementos que deben contener toda cédula de trabajo de auditoría:

- ✓ Índice del Papel de Trabajo
- ✓ Nombre de la empresa a que se refieran
- ✓ Fecha del cierre del ejercicio examinado
- ✓ Título o descripción breve de su contenido
- ✓ Fecha en que se preparó
- ✓ Nombre de quién lo preparó
- ✓ Fecha en que se revisó
- ✓ Nombre de quién lo revisó
- ✓ Fuentes de donde se obtuvieron los datos
- ✓ Descripción concisa del trabajo realizado
- ✓ Correferencias
- ✓ Conclusión

3.2. Propósito de los papeles de trabajo

Los Papeles de Trabajo tienen los siguientes propósitos:

- 1) Ayudan en la planeación y desarrollo de la auditoría
- 2) Ayudan en la supervisión y revisión del trabajo de auditoría
- 3) Registran la evidencia en la auditoría para respaldar el informe del auditor
- 4) Permiten organizar y coordinar las diferentes fases de auditoría que se lleva a cabo
- 5) Sirven de evidencia legal. Los papeles de trabajo constituyen una forma de evidencia que se puede utilizar en acciones legales

Los auditores utilizan los papeles de trabajo para apoyar su conclusión de que realizaron la auditoría de un modo profesional, que ejercieron el debido cuidado y que no fueron negligentes en el desempeño de sus deberes y funciones.

3.3. Forma y Contenido de los papeles de trabajo

El auditor al preparar los papeles de trabajo deberá evitar el exceso en la documentación, es decir medir el trabajo por la calidad y no por la cantidad, de tal manera que resulten suficientemente completos y detallados para proporcionar una comprensión global de la auditoría.

En los papeles de trabajo se registran la planeación, la naturaleza, oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría desarrollados, los resultados, las conclusiones extraídas y las evidencias obtenidas. Incluyen sólo asuntos importantes que se requieran junto con la conclusión del auditor y los hechos que fueron conocidos por el auditor durante el proceso de auditoría.

La NIA 230 "Documentación de Auditoría" señala que la extensión de los papeles de trabajo es un caso de juicio profesional por lo que es necesario y práctico documentar todos los asuntos importantes que el auditor considere. Igualmente indica que la forma y contenido de los papeles de trabajo es afectada por los factores como: La naturaleza del trabajo de auditoría, el tipo de dictamen o informe del auditor, la naturaleza y evaluación de los sistemas de contabilidad y control interno de la entidad; las necesidades en las

circunstancias particulares, de dirección, supervisión, y revisión de los trabajos realizados por los auxiliares; metodología y tecnología de auditoría usadas en el curso del examen.

Los papeles de trabajo son diseñados para cumplir con las circunstancias y las necesidades del auditor para cada auditoría en particular. Los papeles de trabajo facilitan la delegación de funciones, y al mismo tiempo proporcionan un medio para control de su calidad.

Los papeles de trabajo incluyen, entre otros, las siguientes informaciones:

- ✓ Información referente a la estructura orgánica de la entidad examinada.
- ✓ Extractos o copias de documentos legales importantes, convenios, y estatutos.
- ✓ Información concerniente al entorno económico y legislativo dentro de los que opera la entidad.
- ✓ Evidencia del proceso de planeamiento, incluyendo programas de auditoría y cualquier cambio al respecto.
- ✓ Evidencia de la comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno.
- ✓ Evidencia de evaluaciones de los riesgos inherentes y de control.
- ✓ Evidencia sobre la evaluación del trabajo de auditores internos y las conclusiones alcanzadas.
- ✓ Evidencia de que los trabajos realizados por los auxiliares fue supervisado y revisado.
- ✓ Análisis de transacciones y balances.
- ✓ Análisis de tendencias e índices importantes.
- ✓ Un registro de la naturaleza, tiempo y grado de los procedimientos de auditoría desarrollados y de los resultados de dichos procedimientos.
- ✓ Una indicación sobre quien desarrolló los procedimientos de auditoría y cuando fueron desarrollados.
- ✓ Copias de comunicaciones con otros auditores, expertos y otras terceras partes.
- ✓ Copias de cartas o notas referentes a asuntos de auditoría comunicados, o discutidos con la entidad, incluyendo los términos del trabajo y las debilidades sustanciales en control interno.
- ✓ Cartas de presentación recibidas de la entidad.
- ✓ Conclusiones alcanzadas por el auditor, concernientes a aspectos importantes de la auditoría, incluyendo cómo se resolvieron los asuntos excepcionales o inusuales, revelados por los procedimientos del auditor.
- ✓ Copias de los estados financieros, dictamen u otros informes del auditor, etcétera.

3.4. Propiedad de los papeles de trabajo

Los papeles de trabajo son propiedad del auditor, él los preparó y son la prueba material del trabajo realizado; sin embargo, esta propiedad no es irrestricta ya que por contener datos que puedan considerarse confidenciales, está obligado a mantener absoluta discreción respecto a la información que contienen. Es decir, los papeles de trabajo son del auditor, pero queda obligado al secreto profesional que estipula no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de que tengan conocimiento en el ejercicio de

su profesión (a menos que lo autorice él o los interesados y salvo los informes que obligatoriamente establezcan las leyes respectivas).

3.5. Tipos de papeles de trabajo

Los papeles de trabajo o Cédulas, son de diferentes tipos, según se relacionan con una cuenta de mayor general o mayores auxiliares entre ellos se cita:

1) Cédulas sumarias de las cuentas del mayor general preparadas por el auditor

Para cada uno de los epígrafes o apartados de la cédula matriz, se abrirá una cédula sumaria que recogerá las cuentas de dicho epígrafe que van a ser objeto de revisión en el área. Cada una de las cuentas de la cédula sumaria irá referenciada a las divisionarias u hojas de trabajo donde se realicen las comprobaciones correspondientes.

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

2) Cédulas analíticas

En estas cédulas se detallan los rubros contenidos en las cédulas sumarias, y contienen el análisis y la comprobación de los datos de estas últimas, desglosando los renglones o datos específicos con las pruebas o procedimientos aplicados para la obtención de la evidencia suficiente y competente. Si el estudio de la cédula analítica lo amerita, se deben elaborar sub-cédulas.

En términos generales la cédula analítica es la mínima unidad de estudio, aunque como se afirma en el párrafo precedente existen casos en los cuales se hace necesario dividir la analítica para un mejor examen de la cuenta. Las analíticas deben obligatoriamente describir todos y cada uno de las técnicas y procedimientos de auditoría que se efectuaron en el estudio de la cuenta, pues en estas cédulas y en las subanalíticas se plasma el trabajo del auditor y son las que sirven de prueba del trabajo realizado.

Estas pueden ser de pruebas de:

- Verificación física
- Confirmaciones
- Conciliaciones
- Análisis de la actividad del saldo de una cuenta
- Pruebas de razonabilidad
- Pruebas globales
- Cintas de suma
- Análisis comparativo
- Valuación
- Etc.

3) Sub cédulas analíticas

En algunas cuentas se requiere elaborar cédulas adicionales a las analíticas para examinar otras cuentas que se desagregan de estas últimas. Tienen similitud con la cédulas analíticas pues son la mínima unidad de análisis y en ellas se deben obligatoriamente describir todas y cada una de las técnicas y procedimientos de auditoría que se aplicaron en la cuenta. Las pruebas aplicadas originan documentos que

deben indexarse utilizando el índice de la sub-analítica adicionándole números consecutivos separados por una barra horizontal.

4) Otros documentos que prepara el auditor:

- Conciliaciones bancarias.
- Resumen de Confirmaciones de bancos, deudores y de otros.
- Cualquier otro documento que elabora u obtiene el auditor para respaldar su informe.

Estas cédulas varían según las actividades y naturaleza de la empresa u organismo.

3.6. Marcas e índices

Marcas del trabajo realizado

Para facilitar la transcripción e interpretación del trabajo realizado en la auditoria, usualmente se acostumbra a usar marcas que permiten transcribir de una manera práctica y de fácil lectura algunos trabajos repetitivos. Por ejemplo; la actividad de cotejar cifras que provienen de los registros auxiliares contra los auxiliares mismos, se pueden dejar transcrita en los papeles de trabajo, anotando una marca cuyo significado fuera justamente el de haber verificado las cifras correspondiente contra el auxiliar relativo.

En la práctica la utilización de marcas de trabajo realizado es de lo más común y facilita por un lado la transcripción del trabajo que realiza el auditor ejecutante, y por otro la interpretación de dicho trabajo como el proceso de revisión por parte del supervisor. También en la práctica debido a que hay ciertos trabajos repetitivos de una manera constante se decide periódicamente establecer una marca estándar, es decir, una marca que signifique siempre lo mismo.

La forma de las marcas deben ser lo más sencillas posibles pero a la vez distintiva, de manera que no haya confusión entre las diferentes marcas que se usen en el trabajo. Normalmente las marcas se transcriben utilizando color rojo o azul, de tal suerte que a través del color se logre su identificación inmediata en las partidas en las que fueron anotadas.

Índices de Papeles de Trabajo

Los índices de los papeles de trabajo son las claves utilizadas por los auditores para facilitar su manejo y archivo. Igualmente son utilizados para hacer referencia cruzada de datos iguales en cédulas distintas. Los índices deben ser asignados de forma que cualquier partida, análisis o documentos justificativos puedan ser referidos fácilmente al documento base. En el caso de auditorías financieras, generalmente el documento base está constituido por el "Estado de Trabajo" (Balance de Comprobación).

Para facilitar su localización, los papeles de trabajo se marcan con índices que indiquen claramente la sección del expediente donde deben ser archivados, y por consecuencia donde podrán localizarse cuando se le necesite.

En términos generales el orden que se les da en el expediente es el mismo que presentan las cuentas en el estado financiero. Así los relativos a caja estarán primero, los relativos a cuentas por cobrar después, hasta concluir con los que se refieran a las cuentas de gastos y cuentas de orden. Los índices se asignan de acuerdo con el criterio anterior y pueden usarse para este objeto, números, letras o la combinación de ambos.

Ejemplo:

A continuación se presenta un ejemplo sencillo de índices (del Legajo Corriente) usando el método alfabético-numérico por ser el de uso más generalizado en la práctica de la auditoría. En este sistema las letras simples indican cuentas de activos, las letras dobles indican cuentas de pasivo y capital y las decenas indican cuentas de resultados:

Letra o Número	Nombre de la Cuenta
A	Caja y bancos
B	Cuentas por cobrar
C	Inventarios
U	Activo fijo
W	Cargos diferidos y otros
AA	Documentos por pagar
BB	Cuentas por pagar
EE	Impuestos por pagar
HH	Pasivo a largo plazo
LL	Reservas de pasivo
RR	Créditos diferidos
SS	Capital y reservas
10	Ventas
20	Costos de ventas
30	Gastos generales
40	Gastos y productos financieros
50	Otros gastos y productos.

Como se dijo, existen muchos medios para desarrollar índices de papeles de trabajo, la aplicación del sistema "alfanumérico"; esto es, la combinación de números y letras, es el más utilizado y bien podría utilizarse, el siguiente orden para los índices de PT de una auditoría financiera:

Ejemplo:

Para los papeles generales: Números romanos.
 Para los papeles específicos: Números y letras:
 Cuentas del activo: letras simples
 Cuentas del pasivo y patrimonio: letras dobles
 Cuentas de resultado: cifras de dos números
 Pruebas de procedimientos: cifras de tres números.

Papeles Generales

Un listado, no exhaustivo, de papeles de trabajo de auditoría con indicación del índice podría ser el siguiente:

1. Planificación y control de la auditoría
 - I-1 Carta credencial.
 - I-2 Resumen de Plan preliminar y costos de Auditoría
 - I-3 Memorándum sobre la planeación de la auditoría.
 - I-4 Plan para la visita preliminar y sus resultados.
 - I-5 Resultados de entrevistas iniciales y otros de naturaleza general.
 - I-6 Cronograma de Auditoría
 - I-7 Control de tiempo.
 - I-8 Control sobre los documentos obtenidos del ente u organismo.
 - I-9 Memorándum de operaciones.
 - I-10 Correspondencia con empleados del ente y con terceros.

- I-11 Notificaciones de inicio de auditoría
- I.12 Reportes, Memorándums e Informes de avance
- I-13 Control de Calidad de la Planeación
- I-14 Sugerencias para auditorías futuras.

II. Datos generales de la entidad examinada

- II-1 Copia de Manuales y Organigramas.
- II-2 Hojas de Datos Personales de Empleados Principales, de los que deben presentar caución y los que han efectuado declaraciones de probidad.
- II-3 Documentación sobre la naturaleza del ente, actividades, oficinas o sucursales, procedimientos de operación, recursos e información estadística.

III. Leyes, Reglamentos y Contratos Aplicables

- III-1 Extracto de Leyes, Reglamentos y Contratos aplicables.
- III-2 Determinación de normas cuyo cumplimiento se debe evaluar.
- III-3 Pruebas aplicadas.
- III-4 Comentarios y conclusiones

IV. Información financiera y/u Operativa

- IV-1 Carta de gerencia, firmada por el empleado responsable.
- IV-2 Copia del acta del Directorio (o similar) aprobando los estados financieros, planes operativos, sistemas
- IV-3 Estados financieros y/o informe de ejecución presupuestaria
- IV-4 Asientos de ajuste y/o reclasificaciones.
- IV-5 Carta del asesor legal.
- IV-6 Hechos posteriores.
- IV-7 Contingencias.

V. Archivo resumen

- V-1 Borrador (final) del informe.
- V-2 Copia de la carta de observaciones y recomendaciones.
- V-3 Puntos de revisión del Supervisor y Encargado de la Auditoría
- V-4 Hojas de hallazgos
- V-6 Notificaciones de Hallazgos. ..
- V-6-1 Respuestas de Hallazgos
- V-6-2 Actas de acceso a papeles de trabajo
- V-6-3 Solicitudes y aprobaciones de prórroga
- V-7 Actas de Discusión.
- V-8 Sugerencias para futuras auditorias

Papeles específicos

B/G: Balance de General

Cédulas sumarias: Incluye Hojas de trabajo, Programas de Auditoría y Evaluación del Control Interno.

B/G-1 Cuentas de Activo:

- A Sumaria de Efectivo y Caja Bancos
- B Sumaria de Documentos y Cuentas por Cobrar

C	Sumaria de Inventarios
L	Sumaria de Gastos Pagados por Anticipado
N	Sumaria de Inversiones
U	Análisis de Propiedad, Planta y Equipo
V	Depreciación acumulada
W	Sumaria de Otros Activos

B/G-2 Cuentas de Pasivo y Patrimonio:

AA	Sumaria de Préstamos por Pagar
BB	Sumaria de Documentos y Cuentas por Pagar
DD	Sumaria de Pasivos Acumulados
FF	Sumaria de Impuestos sobre la Renta
KK	Eventos subsecuentes y Pasivos no registrados
LL	Pasivo Contingente
SS/TT	Capital Social y Utilidades Retenidas

P/G Sumaria de Cuentas de Resultados

10	Ingresos (Ventas)
20	Costo de Ventas
30	Gastos de Venta
40	Gastos de Administración
50	Otros Productos
60	Otros Gastos
70	Ajustes a Resultados de Períodos Anteriores
100	Nóminas
110	Revisión de comprobantes de egresos

Cédulas de detalle: Por cada cuenta o rubro específico (Ej. Para Caja-Bancos)

A-1	Detalle del saldo de Caja
A-1-1	Programa de Trabajo
A-1-2	Evaluación del Control Interno
A-1-3	Análisis del movimiento y saldo final de caja
A-1-4	Arqueos de Fondos
A-1-5	Confirmaciones de fondos en efectivo fuera de la entidad
A-1-6	Ajustes y Reclasificaciones
A-1-7	Comentarios y conclusiones sobre las pruebas aplicadas y el programa de auditoría
A-2	Detalle del saldo en Bancos
A-2-1	Programa de Trabajo
A-2-2	Evaluación del Control Interno
A-2-3	Pruebas de transacciones y de saldos.
A-2-4	Confirmaciones recibidas de las entidades bancarias.
A-2-5	Ajustes y Reclasificaciones.
A-2-6	Otros documentos relacionados directamente con el rubro.
A-2-7	Comentarios y conclusiones sobre las pruebas aplicadas y el programa de auditoría

Las cédulas sumarias muestran las cuentas de mayor que forman un rubro.

Las cédulas de detalle relacionan las partidas que componen una cuenta de mayor o un saldo cualquiera.

Las cédulas de comprobación contienen el trabajo efectuado para verificar la corrección de una partida u operación.

Ajustes y reclasificaciones

Se elaboran generalmente dos tipos de hojas resumen de ajustes y reclasificaciones:

Una en cada una de las áreas en las que se ha dividido el trabajo de auditoría, que recoja todos los ajustes y reclasificaciones detectados en el área.

Otra, general, que recoja todos aquellos ajustes y reclasificaciones que han sido detectados por los auditores en todas las áreas.

Los ajustes de auditoría son aquellos asientos recomendados por el auditor, para perfeccionar la presentación de los estados financieros, con el propósito de regular operaciones n transacciones indebidamente contabilizadas o no registradas.

En teoría, la administración es responsable de llevar su sistema contable y elaborar los estados financieros. La responsabilidad del auditor se limita al examen de aquellos estados financieros y a la expresión de su opinión sobre los mismos.

En la práctica, el auditor durante el curso de su examen, casi siempre encuentra algo que requiere un ajuste de los estados financieros elaborados por la empresa. Pueden ser errores, omisiones, clasificaciones incorrectas, o tal vez acumulaciones no registradas.

Los asientos de ajuste recomendados por el auditor son aquellos necesarios para que los estados financieros de la empresa presente adecuadamente la situación financiera y los resultados de sus operaciones. Los ajustes de auditoría siempre tienen que ser sometidos al análisis y juicio de importancia relativa. En otras palabras, el auditor solo debe recomendar asientos de ajuste significativos. Si el auditor encuentra una faltante de Bs 10.00 en caja chica debe revelar este faltante en su papel de trabajo que contiene el arqueo, pero no debe elaborar un asiento, porque el monto en cuestión es inmaterial.

Los asientos de ajuste, se registran en tres sitios importantes:

- a) En el papel de trabajo específico relacionado con la cuenta ajustada (sumaria) con el fin de que su saldo sea igual al saldo de la cuenta, después de hecho el ajuste).
- b) En las columnas para ajustes de la hoja principal de trabajo (BG-1, BG-2, PG), con el fin de que esta hoja muestre el saldo ajustado.
- c) En el papel de trabajo resumen de asientos de ajuste de auditoría.

3.7. Archivo de los papeles de trabajo

Los archivos de papeles de trabajo para cada examen pueden dividirse generalmente, en dos grupos básicos: Archivos corrientes y archivos permanentes.

Los Archivos Corrientes contienen las informaciones relacionadas con la planificación y supervisión que no son de uso continuo en auditorías posteriores tales como: Revisiones corrientes de controles administrativos, análisis de información financiera, correspondencias corrientes, programas de auditoría y otros papeles que respaldan las observaciones y preparación del informe, inclusive el borrador del informe (también conocido como Legajo Resumen).

Para cada auditoría financiera se organiza entonces un archivo corriente de papeles de trabajo, que acumule de manera ordenada la información importante como evidencia de la ejecución del plan de auditoría, la aplicación de los programas específicos y el desarrollo de la evidencia para emitir la opinión sobre los estados financieros, la evaluación del sistema de control interno y del cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y contractuales aplicables.

Los archivos permanentes deberán contener informaciones importantes para utilizar en auditorías futuras tales como: El historial legal sobre la creación del ente y sus programas y actividades, la legislación de aplicabilidad continua, políticas y procedimientos del ente, financiamiento, organización y personal, políticas y procedimientos de presupuestos, contabilidad e informes, estatutos, memorias anuales, etc.

M.Sc. PEDRO BEJARANO V.

Referencias Bibliográficas

- NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA:
NIA 230 Documentación de Auditoría. 2004
NIA 500 Evidencia de Auditoría. 2004
- FONSECA LUNA Oswaldo. *Auditoría Gubernamental Moderna*. Lima. Edit. IICO. 2007
- MANTILLA BLANCO Samuel A.; BLANCO Sandra Y. *Auditoría del control Interno*. Edit. ECOE. Bogotá. 2005
 - MANTILLA D. Samuel A. *Control Interno: Informe COSO*. . Bogotá. Edit. ECOE2005
- MENDIVIL ESCALANTE Víctor M. *Auditoría*. México D.F. Edit. Thomson Learning. 2002
- SANCHEZ CURIEL Gabriel. *Auditoría de Estados Financieros: Práctica Moderna Integral*. México DF. Edit. Pearson Prentice Hall. 2006
- MANTILLA BLANCO Samuel A.; BLANCO Sandra Y. *Auditoría del control Interno*. Edit. ECOE. Bogotá. 2005
- TAYLOR Donald; GLEZEN William. *Auditoria Conceptos y Procedimientos*. México DF. Edit. Limusa. 1998