

28  
2ej



# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES  
"CUAUTITLAN"

## LA PLANEACION DE LA AUDITORIA

### T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LIC. EN CONTADURIA PUBLICA

P R E S E N T A:

JOSE TRINIDAD RIOS TORRES

ASESOR: LIC. OSCAR MARTINEZ GOMEZ



Universidad Nacional  
Autónoma de México



## **UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso**

### **DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

## I N T R O D U C C I O N

El Contador Público al ser requerido por una entidad económica para que emita su opinión respecto a los Estados Financieros de la misma, debe de garantizar calidad en su trabajo, por tal motivo debe de cumplir con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

El objetivo de este tema es destacar la importancia que tiene para el Auditor antes de iniciar cualquier trabajo de Auditoría la planeación previa de la misma.

El Contador Público mediante visitas previas a la contratación de los servicios profesionales determinará, que tipo de trabajo ha sido solicitado por su cliente, sus objetivos, condiciones y limitaciones.

Efectuará un estudio general de la empresa en las áreas específicas que la integran, permitiéndole tener bases suficientes sobre las cuales realizará su trabajo.

Será beneficioso para la planeación de la Auditoría, definir claramente con su cliente la colaboración que éste proporcionará durante el desarrollo de la revisión, seleccionando cuidadosamente en que área puede su personal intervenir en la realización del trabajo.

Siempre que las condiciones lo permitan, el Contador Público debe optar por realizar el trabajo de Auditoría a través de una serie de etapas, en las cuales quedarán incluidos todos los procedimientos que se consideran necesarios, encaminados a obtener la evidencia suficiente y competente que le servirá finalmente para respaldar su opinión sobre los Estados Financieros de la Empresa auditada.

# I N D I C E

## I N T R O D U C C I O N

		Páginas
CAPITULO	1.- <u>GENERALIDADES</u>	1
	1.1 Antecedentes	2
	1.2 Concepto de planeación de auditoría	3
	1.3 Finalidades	5
CAPITULO	2.- <u>RELACIONES PREVIAS A LA PLANEACION DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS</u>	6
	2.1 Inicio de las relaciones con el cliente	7
	2.2 Importancia de las actividades preliminares:	9
	a).- Determinación del trabajo requerido por el cliente y los objetivos del mismo	
	2.3 Contratación de los servicios profesionales:	31
	a).- Cotización de honorarios	
	b).- Carta convenio de aceptación	
CAPITULO	3.- <u>LA PLANEACION DE LA AUDITORIA Y SU RELACION CON LOS PROCEDIMIENTOS DE LA AUDITORIA</u>	39
	3.1 Objetivo de la planeación de la auditoría de Estados Financieros	40
	3.2 Procedimientos normativos relativos a la planeación de la auditoría.	50
	3.3 Estudio general de la empresa:	55
	a).-Actividades de la empresa:	
	b).-Estados Financieros de la empresa	
	c).-Estudio y evaluación del control interno	
	d).-Situación Jurídica	
	e).-Situación Fiscal	
	3.4 Programación de las actividades del Contador Público	62
	3.5 Aplicación de los procedimientos de revisión	64
	<u>CONCLUSIONES</u>	65
	<u>BIBLIOGRAFIA</u>	67

CAPITULO I  
GENERALIDADES

## 1.1. ANTECEDENTES

Para poder determinar el origen de lo que conocemos por Contabilidad, es necesario remontarnos a los orígenes de la civilización, concretamente a la época en que el hombre, inventó la escritura y por consiguiente los números.

Anteriormente las operaciones mercantiles se celebraban por medio del trueque dificultando por la misma razón el comercio, con el transcurso del tiempo y a raíz del incremento de las transacciones, apareció la moneda como medida de valor, que vino a remediar el problema a medida que ésta fue siendo aceptada como valor de cambio.

Con el correr de los años, las operaciones mercantiles fueron complicándose y sofisticándose, dando con ello lugar al perfeccionamiento de la contabilidad. Fue Fray Lucas de Pacioli, quien publicó en Venecia, en 1494 en un libro de matemáticas la Teoría de la partida doble.

La evolución de la contabilidad inició en los Estados Unidos ya que tuvo -- una rápida industrialización, así tenemos que la primera gran Escuela de Comercio que introdujo la materia de Contabilidad en sus planes de estudio -- fué la Universidad de Pennsylvania en 1801, desde éste momento el Contador Público dejó de ser tenedor de libros, siendo reconocido cada vez más entre los directores de empresas, fué así como surgió una agrupación de Contadores Profesionales que más se preocupó por los adelantos técnicos de la Contaduría Pública. Esta agrupación tiene el nombre en la actualidad de ---- American Institute Of Certified Public Accountants (Instituto Americano de Contadores). El auge de la contabilidad provocó el surgimiento de sociedades o firmas dedicadas a la auditoría de Estados Financieros, contratados -- por grandes empresas para poder formarse una opinión en la que hiciera constar que dichos Estados presentan razonablemente la situación financiera y -- los resultados de las operaciones de la empresa, para estar en condiciones de dar esa opinión de una manera objetiva y con características profesionales, fue necesario que el Contador Público independientemente tuviera la -- certeza razonable y la convicción de la autenticidad de los hechos y fenómenos que los Estados Financieros reflejan.

## 1.2.- CONCEPTOS DE PLANEACION DE AUDITORIA

Por lo que a Auditorfa se refiere, la Planeación la define el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en los siguientes términos: --- "Preveer cuales procedimientos de Auditorfa va a emplearse, la extensión y oportunidad en que van a ser utilizados y cuales son los papeles de trabajo en que van a registrarse sus resultados". Igualmente forma parte de la planeación de decidir que personal y de que calidad deberá asignarse el trabajo.

Los tres primeros elementos señalados quedarán incluidos dentro de los denominados en la práctica de programas de trabajo.

Los elementos con que cuenta el Contador Público y que son considerados lo más importantes para llevar a cabo la planeación, son los siguientes:

- a).- La información previa a la planeación de la Auditorfa de los Estados Financieros.
- b).- Los denominados programas de trabajo.

El autor del Libro Auditorfa 1 C.P. Israel Osorio Sánchez dá el siguiente concepto de planeación.

La Planeación, es la primera fase del proceso administrativo, consistente fundamentalmente en prever el futuro, y con base en ello plantear cursos a seguir para alcanzar determinado objetivo. Puede comprender por lo tanto, el establecimiento de:

POLITICAS, PROCEDIMIENTOS, PROGRAMAS, PRESUPUESTOS, PRONOSTICOS, etc., o de cualquier otro elemento que tienda a precisar las características y condiciones del curso de acción.

4

Mi opinión con respecto a la planeación es la siguiente:

La planeación de la Auditoría es el inicio de cualquier trabajo, cu  
ya finalidad, es la determinación de los procedimientos, las políti--  
cas y los programas adecuados evitando así los trabajos innecesarios  
y costosos que pudieran retrasar la obtención del objetivo estableci  
do.

### 1.3.- FINALIDADES

En la Sección 310.10 de la Declaración sobre Normas de Auditoría (SAS N° 1) establece que, el trabajo debe planearse en forma:

Adecuada.- La planeación efectiva, adecuada y oportuna es esencial para realizar auditorías eficientes; permite el desarrollo del plan general de la Auditoría y el aprovechamiento adecuado de los recursos de la firma, también es de gran utilidad para lograr los siguientes objetivos:

- 1.- Comunicación oportuna entre el auditor y el cliente sobre los requerimientos de la auditoría y lo que es para el cliente.
- 2.- Reducciones de las presiones de tiempo, mediante la identificación oportuna de las áreas que requieran mayor énfasis en la auditoría.
- 3.- Asignación del personal con la experiencia y la habilidad necesaria.
- 4.- Programación eficiente de las fechas.

El haber efectuado el plan inicial de la Auditoría no quiere decir que sea el definitivo; ya que a medida que avance la auditoría se requiere de diversos tipos de planeación.

La base para poder planear adecuadamente la auditoría es el estudio del control interno implantado en cualquier empresa permitiendo señalar a la brevedad posible a nuestros clientes, las debilidades y/o fallas localizadas en sus sistemas.

Un buen estudio del control interno nos ayudará para determinar los alcances de los procedimientos que se aplicarán, en el desarrollo de nuestro trabajo de auditoría.

## C A P I T U L O 2

### RELACIONES PREVIAS A LA PLANEACION DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS.

## 2.1.- INICIO DE LAS RELACIONES CON EL CLIENTE

Cuando un Contador Público decide ejercer su profesión en forma in dependiente, mediante el establecimiento de su despacho, requiere de contactos que lo relacionen, los cuales pueden establecerse de la recomendación de algún cliente, por designación de alguna empre sa gubernamental o una conversación telefónica.

En el caso de las firmas de Contadores Públicos establecidos que - ya sean de reconocido prestigio y capacidad profesional, el inicio de las relaciones con el cliente se originarían por designación de alguna Dependencia Gubernamental para que realice una auditoría a los Estados Financieros de las empresas descentralizadas y de participación estatal. Actualmente la mayoría de las firmas de Contadores Públicos tienen celebrados convenios de reciprocidad de servicios profesionales, con los de la República o en el Extranjero.

Antes de aceptar un trabajo, debemos satisfacer nos de la conveniencia de trabajar para ese cliente, si la empresa nos es desconoci-- da, antecedentes, naturaleza del negocio y otros aspectos pertinentes, así como la reputación de la empresa y de la honestidad e integridad de sus ejecutivos principales.

Es conveniente que desde el primer contacto que se establezca con el cliente, se le vaya integrando un expediente personal, con toda la información que se estime necesaria.

Es importante que el Contador Público conozca de su cliente lo referente al trabajo para el cuál ha sido llamado, además de otros detalles de importancia tales como, si alguna otra firma de auditores venía prestando sus servicios y en caso de que así sea, cerciorarse, por parte del cliente si fué comunicado de que el servicio que venía prestando será proporcionado por otra firma de profesionistas, una vez conocido lo anterior es conveniente que el Contador Público establezca relaciones con la firma anterior para que -- la proporcione información sobre algunas situaciones de importancia las que le ayudarán al inicio de su trabajo.

Siendo la primera auditoría debe de dedicarse más tiempo de lo ---

usual ya que se requiere una planeación eficiente, preparación del desarrollo de los procedimientos contables y de control interno -- así como la organización de un programa de auditoría.

En el caso de que los Estados Financieros anteriores hayan sido examinados por auditores independientes de reconocido prestigio y competencia profesional y el informe correspondiente sea razonable comprensivo e informativo, tal informe puede reducir las investigaciones, en ciertos casos también puede ser posible obtener la información necesaria de la revisión de los papeles de los auditores anteriores.

## 2.2.- IMPORTACION DE LAS ENTREVISTAS PRELIMINARES

Las entrevistas previas son una forma de obtener información relativa al negocio que va a ser auditado, su organización, administración y circunstancias específicas de la empresa. Es recomendable que el auditor elabore previamente una lista de asuntos que va a tratar, evaluarlos determinando si es necesaria otra entrevista para aclarar los problemas que pudieran surgir.

En la entrevista preliminar el Contador Público presentará a su cliente una breve descripción en forma general del trabajo que va a realizar, por lo tanto es conveniente que se elabore una carta de planeación de auditoría, que documente el desarrollo del plan general.

Esta carta incluirá, sin limitarse lo siguiente:

Los principales factores económicos y otros externos que afecten el giro del negocio del cliente.

Los principales cambios de propietarios, operaciones, personal y procedimientos contables del cliente.

Identificación de problemas potenciales de auditoría, contabilidad y emisión de informes.

El alcance planeado de la revisión, incluyendo la extensión y las razones para la cobertura de la auditoría en las subsidiarias y divisiones.

Fechas de iniciación de las fases importantes de la auditoría, así como las fechas límite aproximadas para su terminación.

Los requerimientos de personal en general.

Las actividades de planeación más importantes, tales como juntas con el cliente y/o nuestro personal, incluyendo fechas, asistentes y asuntos tratados.

La extensión de la CPA dependerá del tamaño y complejidad del trabajo;

Sin embargo, todos los asuntos se deben tratar detalladamente. Por ejemplo. Sería suficiente resumir el alcance de la auditoría, incluyendo comentarios sobre los cambios significativos en relación con el año pasado y las razones para enfatizar algunas áreas, sin repetir detalles de las partidas importantes de los Estados Financieros por localidad y otra información contenida en los papeles de trabajo de planeación de la auditoría. Además, los aspectos contables importantes y las consideraciones relacionadas no tienen que repetirse en detalle; sin embargo, se debe hacer referencia a cada uno de ellos en el CPA con una breve indicación del enfoque de auditoría planeado, las personas que serán responsables de su revisión y cuando se espera efectuar dicha revisión.

La CPA debe ser preparado por un supervisor, gerente o socio, y de be ser revisado, complementado si es necesario y aprobado por el socio a cargo del trabajo al empezarse la auditoría. cuando el examen esté por concluirse, la CPA debe volverse a leer, ya sea por la persona que lo preparó o que lo aprobó, y se debe comentar si todos los aspectos indicados en él han sido considerados durante el curso de la auditoría y en el alcance general de la revisión (por ejemplo, cambios resultantes de adquisiciones o bajas importantes), se debe preparar un apéndice de la CPA con comentarios sobre los cambios rutinarios efectuados al programa de la auditoría (los cuales deben quedar documentados en el mismo programa de auditoría con la aprobación de un ejecutivo).

En aquellos casos en los que más de una oficina participa en un trabajo de auditoría, es responsabilidad de la oficina emisora preparar la CPA general y comunicar a la oficina receptora aquellos aspectos de la planeación inicial que areccan el trabajo encomendado a la oficina receptora, ésta debe preparar una CPA separado. Por ejemplo, si la oficina receptora va a realizar una auditoría completa, generalmente se hará cargo de diversos aspectos de la planeación inicial para la localidad a examinar y será necesario que prepare una CPA. Por otra parte, generalmente no es necesario que una

oficina receptora prepare una CPA cuando su participación está limitada.

Inclusive en aquellas situaciones en donde se realizan auditorías a subsidiarias sobre una base relativamente autónoma, es necesaria -- una coordinación general. Dicha coordinación puede ser lograda mediante una comunicación eficaz a la oficina receptora sobre los aspectos importantes que afectan su asignación, y mediante el envío -- de una CPA a la oficina emisora.

A continuación se presenta un ejemplo de una carta de planeación de Auditoría (Anexo A) para un cliente pequeño con una sola planta.

### Papeles de Trabajo

Con el objeto de documentar organizadamente toda la fase de la planeación, todos los papeles de trabajo de dicha planeación inicial -- deben ser incluidos en una sección separada de los papeles de trabajo. Algunos ejemplos de documentación de la planeación inicial incluyen:

Carta de Planeación de la Auditoría.

Información Financiera y papeles de trabajo relacionados utilizados para desarrollar el plan de auditoría.

Orden del día y memoranda de las juntas de planeación con el personal del cliente y nuestro personal.

Estimación general del tiempo a invertir, plan de asignación de personal y calendarios de trabajo.

Informes del alcance de la auditoría al comité de auditoría y -- memoranda de las juntas con el comité.

Instrucciones para asignaciones interoficinas.

Además, puede ser conveniente hacer referencias cruzadas de algunos aspectos contenidos en los papeles de trabajo de la planeación, con

otras secciones de los papeles de trabajo que incluyan material utilizado para identificar los cambios.

Generalmente durante la auditoría en curso, se hacen sugerencias para planear la auditoría del siguiente año, y se debe alentar al personal de auditoría a que documente estas sugerencias oportunamente. Sin embargo, cualquier sugerencia que pueda arrojar alguna duda sobre lo adecuado de la auditoría del año en curso, si se aplazara -- hasta el siguiente año, debe discutirse y resolverse con el Ejecutivo de la auditoría. Si se considera apropiado aplazar las sugerencias para la auditoría del siguiente año, deben conservarse en la sección de planeación de los papeles de trabajo de la auditoría del siguiente año, y destruirse subsecuentemente después de haber sido consideradas en la planeación inicial de ese año.

( ANEXO A )

Ejemplo de una Carta de Planeación de la Auditoría para un cliente pequeño con una sola planta.

Carta de Planeación de la Auditoría  
Proveedora de oficinas, S.A.

Año terminado al 31 de Diciembre de 19 X 3

<u>NOMBRE</u>	<u>FECHA</u>
Preparado por: José Luis Moreno	12 de Febrero de 19 X 3
Revisado por: Arturo Mendoza	17 de Febrero de 19 X 3

Debemos examinar los Estados Financieros de proveedora de Oficinas, S. A., por el año terminado el 31 de diciembre de 19 X 3, fábrica - todo tipo de formas para oficina, la Compañía tiene una planta y un almacén..

Revisé el expediente del año anterior así como la Carta de Planeación, para determinar que consideraciones son necesarias para planear la auditoría de 19 X 3, y cuáles serán los aspectos importantes de Contabilidad y Auditoría. La única partida significativa observada fué el aumento en la antigüedad de las cuentas por cobrar - en el año anterior.

A principio del año sostuve diversas pláticas con el Contralor --- Arturo Jiménez Gómez, sobre diferentes aspectos contables y fiscales.

Me fueron presentados los Estados Financieros Intermedios de los -- ocho meses terminados al 31 de Agosto de 19 X 3, los que fueron analizados, determinando en que áreas vamos a poner mayor énfasis en - la revisión, me reuní nuevamente con el Sr. Arturo Jiménez Gómez el

30 de Septiembre de 19X3 para discutir la planeación de la auditoría determinando el tiempo de duración de la etapa intermedia y la ayuda que nos proporcionara el personal de la Compañía, así como el departamento de Auditoría Interna.

Otros puntos de importancia que se discutieron fue los cambios respecto a la línea de productos de innovación los cuales substituyeron a los formatos de la línea "A" y "B", quedando en el mercado el producto de línea "K" que a la fecha tiene gran demanda en el mercado. El Sr. Arturo Jiménez Gómez hizo la observación de que no hubo cambios en el personal clave de los sistemas contables o los principales proveedores.

El alcance de la auditoría será igual al del año pasado, excepto que se dará mayor énfasis a la obsolescencia de inventarios y menor énfasis a la cobrabilidad de las cuentas por cobrar debido a la mejoría en la antigüedad (la cual comprobaremos en nuestra revisión).

La observación del inventario físico en la planta y el almacén, y -- las confirmaciones de las cuentas por cobrar volverán a efectuarse al 30 de noviembre. el Sr. Arturo Jiménez Gómez nos expresó su deseo de que terminemos nuestra auditoría final a más tardar el 10 de marzo de 19 X 4 para que pueda proceder a pagar el reparto de utilidades a sus empleados antes del 15 de marzo.

Existen otros puestos muy importantes que se deben de tratar con to da oportunidad como son:

- a) Determinación del trabajo requerido y los objetivos del mismo
- b) Limitaciones
- c) Coordinación del trabajo entre firmas y clientes
- d) A quien debe dirigirse y entregar el dictamen
- e) Condiciones del servicio que va a prestar.

A) DETERMINACION DELTRABAJO REQUERIDO Y LOS OBJETIVOS DEL NISMO

Cuándo el Contador Público ha logrado establecer relaciones - con su cliente, es conveniente y necesario definir cual va a ser el trabajo a realizar y cuales van a ser los resultados - que se desean alcanzar.

Una vez definidos los objetivos a alcanzar el auditor estará en la mejor posibilidad de indicar a su cliente cual es el -- servicio más adecuado y conveniente, ya que en ocasiones el - cliente contrata quien le realice una auditoría de estados fi nancieros pero con la idea de descubrir desfalcos, malos manejos o fraudes, en este caso cabe hacer la aclaración de que esta auditoría no va encaminada a descubrir ese tipo de anoma lías ni a cuantificar fraudes, ya que el desarrollo de la auditoría se lleva a cabo mediante pruebas y procedimientos, -- que en un momento determinará ese tipo de irregularidad.

Si el objetivo es determinar malos manejos, desfalcos o frau- des el Contador Público le definirá a su cliente que la audi- toría será detallada ya que se tendrá que ampliar su trabajo a tal grado que su costo saldría prohibitivo y aún, así no po dría ofrecer la seguridad de descubrir todos los tipos de -- fraude.

Es importante señalar que cuando el Contador Público es llama do a prestar este tipo de servicios, debe definir claramente

Su posición estableciendo que él únicamente cuantificará el fraude y/o manejo de efectivo, de acuerdo con los elementos contables existentes y que de ninguna manera realizará investigaciones que no sean las inherentes a su profesión y que tampoco se prestará a enfrentamientos o careos con las personas que resulten afectadas.

Lo único a lo que el Contador Público se concretará, es a informar sobre el resultado de su revisión, que es documentación fehaciente, así como la forma en que el fraude y/o manejo indebido del efectivo se llevó a cabo y -- cuando sea posible dar el nombre de las personas que están coludidas con ello, pero no corresponde de ninguna manera decidir que se va a hacer ante estas circunstancias, esta decisión le corresponderá a su cliente, pero el Contador Público lo único que puede hacer cuando el cliente le pida su opinión de tipo personal y esté en -- condiciones de hacerlo lo hará en base a experiencias anteriores.

b).- LIMITACIONES

Si el cliente desea un dictamen sin salvedades, será necesario que no ponga limitaciones o restricciones al trabajo del Auditor, aceptará que el examen del Auditor Externo sea extenso en la forma, grado y oportunidad que el Auditor considere.

c).- COORDINACION DEL TRABAJO ENTRE FIRMAS Y CLIENTE

En la actualidad existe una tendencia a obtener el máximo de ayuda del cliente, algunas firmas tienen establecidos cuestionarios para ayudar al cliente a prepararse para sus estados financieros, esto sirve al Auditor de --- gran ayuda liberándolo de tareas rutinarias y engorrosas, permitiendo así dedicar su atención y tiempo a aspectos verdaderamente importantes. Por lo tanto se debe efectuar

una programación de fechas para llevar a cabo cada una de las fases importantes de la auditoría, así como las fechas límite aproximadas para su terminación, deben ser de terminadas con la suficiente anticipación. entre las fechas importantes, se debe incluir las de los inventarios físicos, confirmación de cuentas por cobrar y por pagar, inicio y terminación, de la etapa inicial, trabajo de fin de año, juntas con el Consejo de Administración, conferencias de cierre, emisión del informe de auditoría y de la carta de recomendaciones a la Gerencia.

Cabe mencionar, que si por alguna circunstancia existiera la necesidad de algún trabajo especial sería conveniente llegar oportunamente a un acuerdo sobre la fecha en que debe terminar estos trabajos.

De acuerdo con las declaraciones del (SAS) N° 9 el Auditor independiente puede obtener ayuda directa de los auditores internos en la realización de su examen de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Si el auditor independiente decide que el trabajo de auditoría interna puede servir de apoyo para sus principios y procedimientos, deberá considerar la competencia y la objetividad de los auditores internos y evaluar su trabajo.

Si el trabajo de los auditores internos es importante para el estudio y evaluación del control interno del auditor independiente, éste deberá, al iniciar el trabajo, informar a los auditores de los papeles de trabajo que necesitará, evaluando los trabajos efectuados para verificar si son aprovechados para el desarrollo de su examen.

El grado de ayuda que el cliente proporcionará durante el desarrollo de la auditoría debe de ser determinado lo más pronto posible, antes de iniciar el trabajo de campo, preparando y revisando con el cliente una lista de las cédulas y análisis que --

nos deberá proporcionar, indicando las fechas en que serán terminados y por quién.

Para obtener la información específica que se requiere.

A Continuación presento el tipo de ayuda que el auditor solicitará a su cliente.

- a).- Ayuda de Tipo General
- b).- Ayuda que puede recibir de Auditoría Interna

La estimación general del tiempo a invertir en la auditoría, debe hacerse con base en el alcance general planeado para el examen. Tomándose también en cuenta el grado de cobertura requerido para las subsidiarias y divisiones de clientes con localidades múltiples, así como el efecto de los problemas potenciales identificados, de auditoría, contabilidad y emisión de informes.

Es también de importancia planear la asignación del personal -- con base en los calendarios tentativos y en la estimación del tiempo a invertir, este personal debe de contar con la experiencia apropiada y conocimiento del giro del negocio ya que la selección del personal que se hace, es con la finalidad de ofrecer asesoría.

Para que el auditor pueda lograr que el cliente le preste las colaboraciones que se listan a continuación, es necesario que el propio auditor le señale al cliente la mutua conveniencia -- que tal ayuda puede representar en el desarrollo de la auditoría. Esta labor de convencimiento debe llevarse a cabo básicamente por el auditor encargado y el supervisor.

el Cliente debe:

- a).- Presentar al auditor a todo el personal con el cual va a tener contacto.

- b) Ayuda que puede recibir el auditor externo de la auditoría interna.

Si bien no todos nuestros clientes cuentan en su organización con un departamento de auditoría interna, muchos de ellos sí lo tienen, por lo que a continuación se incluyen algunas recomendaciones tendientes a obtener de esos departamentos la máxima ayuda posible para el auditor externo.

El Instituto Americano de Auditores Internos, en el Estado de responsabilidades del Auditor Interno, establece -- que:

"La Auditoría Interna es la actividad de apreciación en forma independiente dentro de una organización, de las operaciones contables, financieras y de otra naturaleza, como base para prestar servicios de protección y constructivos a la administración. Es un control administrativo que funciona midiendo y evaluando la eficiencia de otros tipos de control. fundamentalmente trata puntos relacionados con los asuntos de contabilidad y financieros, pero también puede ocuparse en forma apropiada de otros -- asuntos que se refieran a la operación del negocio".

Como puede deducirse de la anterior definición, el objetivo principal de la auditoría es vigilar, mantener y de ser posible mejorar un adecuado y efectivo sistema de -- control interno dentro de la empresa, mediante una revisión constante.

Los objetivos de la auditoría interna difieren de los de auditoría externa en que el objetivo principal de ésta -- es examinar los estados financieros de la empresa con el propósito de emitir una opinión acerca de su razonabili-

dad. No obstante la anterior, y de acuerdo a la forma en que cumplen sus objetivos la auditoría interna y externa debe tenerse presente que diversas áreas de su trabajo están íntimamente relacionadas. Como ejemplo puede señalarse que la auditoría externa tiene la obligación de evaluar el control interno existente en la empresa y la auditoría interna vigila y mantiene ese control interno, por lo que para llevar a cabo su evaluación al auditor externo le será de mucha utilidad el trabajo llevado a cabo por auditoría interna.

Además de lo anterior, y en el curso del desarrollo de su trabajo, auditoría interna tiene necesidad de asegurarse de que la información financiera y contable que se prepara en la empresa, es real, y para verificar esto, deberá aplicar procedimientos y técnicas semejantes a los que utiliza auditoría externa, por lo que para ésta última podrán ser de gran utilidad los trabajos llevados a cabo por auditoría interna, pues podrá reducir el alcance de sus pruebas de acuerdo al grado de confianza que pueda depositar en las realizadas por auditoría interna.

Para poder determinar la ayuda que puede y debe obtener el auditor externo de la función de auditoría interna, es necesario juzgar la efectividad con que esta desempeñando sus funciones, y para lograr esto deben observarse los siguientes puntos:

- 1.- Determinar el grado de independencia que tiene el departamento de auditoría interna dentro de la organización de la empresa, ya que para que auditoría interna pueda servir mejor a sus fines y ayudar a auditoría externa, debe tener el mencionado departamento independencia que le permi-

ta sentirse libre de apreciar y criticar constructivamente todas las áreas del negocio.

- 2.- Cerciorarse de que la función de auditoría interna se lleva a cabo fuera de la línea de operación de la empresa. Es decir, que si auditoría interna además de vigilar tiene a su cargo funciones de operación, existirá el peligro de nulificar la primera actividad dentro del área operativa a su cargo, afectándose su independencia y presentándose serias dificultades al tener que juzgar sus propios actos.
- 3.- Determinar el campo de actividades de la negociación, y las medidas de acción que ésta toma para corregir las recomendaciones hechas en esos informes.
- 5.- Evaluar la calidad moral, habilidad y capacidad técnica del personal que presta sus servicios en Auditoría interna.
- 6.- Estudiar y revisar los programas de trabajo y los manuales de auditoría interna.
- 7.- Examinar los papeles de trabajo preparados por auditoría interna, pues éstos son la representación objetiva de qué y cómo ha realizado su trabajo, y el cuidado, diligencia y efectividad del mismo.
- 8.- Hacer pruebas sobre el trabajo realizado por auditoría. el resultado de estas pruebas será un factor importante para determinar la confianza que puede depositarse en el trabajo que lleva a Auditoría Interna.

Una vez que se hayan cubierto los puntos anteriores, podrá - decidir en que áreas se puede recibir, por el auditor externo, ayuda de auditoría interna, la que se puede traducir en disminución de pruebas y/o en trabajar en cooperación con -- una coordinación de programas de trabajo.

Papeles de trabajo que pueden ser formulados por el cliente.

La formulación, por parte del cliente, de ciertos papeles de trabajo, representa una ayuda muy valiosa para que el auditor lleve a cabo su trabajo en forma más rápida, lo que repercute en un costo menor de sus servicios.

Generalmente en los papeles de trabajo en que es más efectiva esa ayuda, son aquellos en que se hace necesaria una intensa labor de escritura por parte del auditor, lo que origina que se eleve innecesariamente, en ocasiones, el costo de la auditoría. En estos papeles de trabajo necesariamente se requerirá, por parte del auditor, su diseño, explicación para su formulación y posteriormente de su revisión.

Además de lo anterior, debe tenerse presente que al formular los papeles de trabajo, el personal de nuestro cliente única mente preparará papeles que servirán de base, única y exclusivamente para que el auditor interno realice los procedimientos que considere necesarios.

Además de los datos generales que se colocan en el encabezado de cada cédula, en aquellos que sean preparados por nuestro cliente, y para facilitar cualquier aclaración que pueda surgir, tanto por parte del personal del Despacho, deberán - incluirse los siguientes datos:

- a).- Nombre del auditor que diseñó la cédula
- b).- Nombre de la persona (personal del cliente) que formuló la cédula y puesto que ocupa --

dentro de la empresa.

- c).- Fecha en que debe iniciarse
- d).- Fecha en que debe terminarse
- e).- Nombre del auditor a quien debe entregarse

En los papeles de trabajo que prepare nuestro cliente, personal del Despacho en todos los casos deberá anotar los siguientes - datos:

- a).- Marcas de auditoría
- b).- Índices
- c).- Llamadas de auditoría, en su caso, y explicación de las mismas.
- d).- Cruces contra otras cédulas.

Los auditores deberán, sin excepción, revisar los papeles de -- trabajo que les sean preparados por los clientes y debe tenerse presente, que el personal del cliente no lleva a cabo la auditoría o parte de ella, sino sólo la FACILITA preparando los papeles de trabajo que le solicita el auditor externo.

En el (Anexo B,) se incluye una lista enunciativa de los papeles de trabajo que pueden ser preparados por los clientes.

En todos aquellos casos en que los clientes y/o sus funciona--- rios acuerden prestarnos ayuda, este Comité considera necesario que los auditores vigilen adecuadamente el avance del cumpli--- miento por parte del cliente con sus promesas y la oportunidad con que los respectivos informes, cédulas, etc., son entregados a los auditores e informar oportunamente a la administración to dos aquellos casos de incumplimiento o demora en la entrega al auditor externo.

## ( ANEXO B )

A continuación se incluye una lista de papeles de trabajo que pueden ser formulados por los clientes, con la advertencia de que ésto podrá ser factible cuando a juicio del auditor el cliente esté en aptitud de realizarlo.

- 1.- Balanzas de comprobación (a incluir en cédulas que serán nuestra hoja de trabajo)
- 2.- Efectivo en Caja y Bancos:
  - a) Conciliaciones de las cuentas de cheques
  - b) Cédula sumaria del efectivo en caja y bancos.
  - c) Cédulas de análisis de saldos para cada cuenta de este grupo.
  - d) Relación de cheques acreditados en libros a -- las cuentas de bancos y no entregados a los beneficiarios.
  - e) Cédula de traspaso de cuentas de cheque.
- 3.- Inversiones en Valores:
  - a) Cédula sumaria de las cuentas que pueden agruparse dentro de esta clasificación.
  - b) Cédulas analíticas de cada una de las cuentas.
  - c) Relaciones de inversiones indicando tipo, valor de mercado, fuente de información que se utilizó para obtener la cotización, intereses recibidos e intereses devengados no cobrados, cupones adheridos, vencimiento del primer cupón, etc.
  - d) Relación de inversiones analizando el movimiento habido durante el ejercicio (saldo inicial, detalle de compras, detalle de ventas, saldo final).

4.- Cuentas y documentos por cobrar (incluyendo saldos por operaciones no relacionadas con la venta de productos y servicios):

- a) Cédula sumaria de las cuentas que pueden agruparse dentro de esta clasificación.
- b) Arqueo de la documentación que acredita cada saldo.
- c) Con base en el arqueo preparar análisis de cada cuenta determinando su antigüedad y vencimientos.
- d) Relaciones de saldos para circularizaciones.
- e) Estados de cuenta y/o solicitudes de confirmación de saldos que posteriormente el auditor - externo revisará, enviará por correo y recibirá.
- f) Análisis del movimiento de la estimación para cuentas de cobro dudoso.
- g) Conexión del saldo a la fecha del balance, incluyendo documentos descontados, al cobro,, en garantía, en cartera, etc.

5.- I N V E N T A R I O S:

- a) Cédula sumaria de las cuentas correspondientes a éste grupo.
- b) Relación de inventarios
- c) Relaciones de mercancías, materia prima, etc., en tránsito.
- d) Relaciones de materia prima o artículos semiterminados que estén en almacenes de depósito, en tregados para maquila o en consignación o que se encuentren por cualquier causa fuera de la

empresa.

- e) Relaciones de artículos que no sean propiedad de la empresa pero que se encuentren bajo su guarda o custodia (mercancías recibidas en comisión, a vistas, etc.)
- f) Determinar el monto de los inventarios de lento movimiento. Dañados, inutilizables, etc.
- g) Cambios en la producción, tanto en los sistemas como en los artículos que originen posible no utilización (pérdidas).
- h) Cédula que indique inventarios en garantía de pasivos.
- i) Futuras variaciones en precios de venta inferiores a los actuales precios de venta.
- j) Compromisos por ventas importantes (acordados a la fecha de los estados financieros y aún pendientes).

6.- Gastos pagados por anticipado:

- a) Cédula sumaria de las cuentas correspondientes a este grupo.
- b) Análisis de saldos por cada una de las cuentas
- c) Relación de pólizas de seguro contratadas
- d) Relación de fianzas contratadas
- e) Relación de todas las compañías aseguradas y afianzadoras con que la empresa ha tenido contacto durante los dos últimos años.

7.- Propiedades, planta y equipos:

- a) Cédula sumaria de las cuentas que integran este grupo y sus respectivas cuentas complementa

rias.

- b) Cédulas en que se muestren los análisis del -- saldo de cada cuenta.
- c) Cédulas en que muestren los análisis del movi- miento habido durante el ejercicio en cada --- cuenta.
- d) Análisis del movimiento de las reservas comple mentarias de activo.
- e) Análisis de activos fijos cedidos en garantía de pasivos.
- f) En su caso copias de aváluos p̄acticados.

#### 8.- Cargos diferidos:

- a) Cédula sumaria de las cuentas que pueden agru- parse en este grupo y sus respectivas amortiza ciones.
- b) Cédulas que muestren los análisis del saldo de cada cuenta.
- c) Cédulas que muestren los análisis del movimien to habido durante el ejercicio en cada cuenta.
- d) Cédulas que muestren el análisis del movimien to de las amortizaciones acumuladas respectivas

#### 9.- Cuentas y documentos por pagar:

- a) Cédula sumaria de las cuentas que pueden agru- parse dentro de este grupo.
- b) Análisis de saldos para cada cuenta.
- c) Relaciones para envío de solicitudes de confir mación de saldos.
- d) Estados de cuenta y/o solicitudes de confirma ción de saldos que posteriormente el auditor -

revisará, enviará y recibirá.

- e) Relación de facturas por pagar.
- f) Relaciones de cuentas indicando datos importantes como vencimientos, intereses, monedas extranjeras, etc.

10.- Pasivo a largo plazo:

- a) Cédula sumaria de las cuentas que pueden agruparse dentro de este grupo.
- b) Análisis de movimientos
- c) Relaciones tales como de obligaciones totales emitidas amortizadas, en circulación, no vendidas. etc.
- d) Relaciones de activos que garanticen a estos pasivos.
- e) Tablas de amortización de obligaciones.

11.- Pasivo contingente y compromisos:

- a) Relaciones de:
  - 1. Avals otorgados
  - 2. Documentos descontados
  - 3. Juicios pendientes en que la empresa sea parte.
- b) Cédulas que muestren los compromisos importantes que tiene contratados la empresa (pendientes a la fecha de los estados financieros) referentes a adquisiciones de activos fijos, órdenes de compra de mercancías en volúmenes importantes, etc., cuantificando las obligaciones futuras a cargo de la empresa.

12.- Capital contable:

- a) Cédula sumaria de las cuentas que integran este grupo.
- b) Análisis del movimiento habido durante el ejercicio.
- c) Relación de propietarios de acciones (en caso de que haya acciones nominativas).
- d) Relación de acciones en tesorería.
- e) Relación de cupones recibidos al pagar dividendos.

13.- Productos y gastos:

- a) Cédulas sumarias de las cuentas de resultados.
- b) Resúmenes, por meses, de ventas, costos, rebajas, devoluciones y descuentos sobre ventas.
- c) Análisis de saldos determinando porcentajes de cada subcuenta en relación al total de la cuenta que integran.
- d) Conciliación entre los ingresos declarados para efectos del Impuesto Sobre Ingresos Mercantíles y los manifestados para efectos del impuesto sobre la renta al Ingreso Global de las Empresas.
- e) Relaciones mensuales de gastos de operación -- por subcuentas.
- f) Conciliación entre los importes incluidos en la declaración del Impuesto Sobre la Renta y los registrados en libros.
- g) Análisis y conciliación, en su caso, con las bases respectivas, de impuestos pagados por la empresa (ya sean a su cargo o retenidos).
- h) Conciliación entre la base para el pago del --

Impuesto Sobre Productos del Trabajo, con los cargos a resultados por conceptos gravados con dicho impuesto.

- i) Relación de exenciones de impuestos federales, estatales y municipales de que disfrute la compañía.

A quien debe dirigirse y entregar el dictamen.

El Contador Público investigará con su cliente la fecha de entrega del dictamen, a quien se debe dirigir ya sea Contralor, socio, Directores, etc., y por otra parte a quien se le debe de entregar, además cuantos se deben de elaborar.

## 2,3,- CONTRATACION DE LOS SERVICIOS PROFESIONALES

Una vez establecido el primer contacto con el cliente y determinado el trabajo requerido los objetivos del mismo y la planeación -- del trabajo en general, será necesario que el Contador Público fije una remuneración razonable y justa para la prestación de sus -- servicios profesionales.

El tiempo que el personal dedica a cada trabajo es uno de los factores más importantes que influyen en la cotización de honorarios, éstos pueden diferir considerablemente, si es que tomamos en cuenta otros factores que trataremos con posterioridad.

Determinado el presupuesto de honorarios respectivo es conveniente que sea presentado al cliente para su consideración, haciéndole -- mención de que su pago será cubierto en parcialidades.

Fijando el número de ellos, ya que esto podría presentar ventajas para el cliente al no tener que cubrir en un sólo pago el importe total de dichos honorarios.

### a) Cotización de honorarios

Como anteriormente se menciona, para fijar los honorarios por servicios profesionales, es necesario tomar -- en cuenta principalmente los siguientes factores.

- a) Tiempo invertido por el personal asignado al trabajo
- b) Dificultades localizadas durante el desarrollo del -- trabajo
- c) Ayuda que proporciona el cliente
- d) Carta convenio de aceptación

Se puede presentar el costo estimado y precio de venta del servi--

cio de una auditoría, considerando el sueldo del personal por cuota, hora, día, semana.

a) Eficiencia del personal asignado

Este factor tiene gran importancia ya que si el grado de dificultad del trabajo es difícil, las personas que intervengan en su elaboración deberán ser más eficientes y experimentadas.

b) Dar facilidad para que el auditor pueda conocer los lugares y las formas en que la empresa realiza sus operaciones.

c) Tener sus libros al corriente.

d) Proporcionar al auditor la siguiente documentación:

- I Organigrama de la empresa
- II Un ejemplar del manual de organización
- III Gráficas de control interno
- IV Catálogo de cuentas e instructivo para su funcionamiento.
- V Un juego completo de la papelería y formas contables.
- VI Copia de todas las Actas de Asambleas y Juntas del Consejo de Administración.
- VII Copias de todos los contratos importantes
- VIII Relación de todos los presupuestos de la empresa.
- IX Copias de contratos individuales de trabajo de funcionarios y empleados importantes.
- X En su caso, copia del contrato colectivo de trabajo.
- XI Un juego completo de la declaración anual del Impuesto sobre la Renta.

XII Los Estados Financieros de la compañía, acompañados de las relaciones correspondientes a los mismos.

- e).- Proporcionar un lugar adecuado para su trabajo.
- f).- Proporcionar el equipo adecuado para que se desempeñe el trabajo de los auditores eficientemente.
- g).- Preparar y discutir oportunamente con el auditor, los instructivos para la toma física de los inventarios.
- h).- Comunicarse constantemente con proveedores, clientes, bancos, etc., con objeto de insistir en la contestación de las solicitudes de confirmación de saldos u otros informes requeridos por el auditor.
- i).- Permitir el uso estricto de sus registros para que sobre ellos el auditor realice su trabajo en forma directa, -- así como el acceso a cualquier documentación, incluyendo la confidencial.
- k).- Estudiar y en su caso, aplicar las recomendaciones de -- control interno que le sugiera el auditor, y que hayan -- sido discutidas previamente con la administración.

Existen métodos usuales en la práctica del Contador Público, para determinar sus honorarios y a continuación se mencionan.

#### Honorarios por Iguales

Este método, los honorarios son calculados por servicios prestados durante un tiempo determinado que generalmente es sobre una base anual, cubriéndolos mediante pagos iguales mensuales sin considerar el volumen de trabajo realizado. Estos honorarios usualmente corresponden a servicios por la revisión de estados financieros mensuales, (no auditados), -revisión de declaración de impuestos (sobre la renta, impuestos al valor agregado 10% sobre honorarios, etc.), contabilidad supervisión de sistemas y auditorías continuas.

#### Honorarios a cuota estandar

La determinación de los honorarios por este método consiste en multiplicar el tiempo realmente empleado en un trabajo, por la cuota establecida para cada nivel de personal que intervendrá en su desarrollo.

#### Honorarios fijos

Se aplica al considerar el tiempo estimado que deberá emplearse por los diferentes niveles del personal requerido y se multiplicará por las cuotas establecidas por cada nivel determinando en esta forma los honorarios antes de iniciarse el trabajo.

Adoptar algunos de los métodos mencionados para la determinación de los honorarios por la prestación de un servicio profesional, dependerá de las políticas administrati-

tivas que se hayan establecido en cada despacho o firma de contadores.

En mi opinión considero que la forma más conveniente para la determinación de los honorarios, sobre todo en los casos en que se requiere presentar una cotización de los mismos a los clientes es de aplicar el método de honorarios fijos. Por otra parte es conveniente señalar que cuando sean presentados los honorarios al cliente, le sea aclarado que si el tiempo empleado es menos, los honorarios se verán disminuidos y en caso contrario se someterá a su aprobación el aumento de los mismos.

b).- Tiempo en que se efectuará el trabajo

Este factor es considerado para fijar honorarios no obstante que en algunos casos se le da mayor importancia a factores tales como la importancia técnica, el grado de responsabilidad asumida y la dificultad del trabajo.

El Contador Público deberá determinar con el máximo de precisión, que tipo de personal necesita y el tiempo razonable que empleará para desarrollar el trabajo, que se obtiene generalmente por medio del programa de trabajo, a continuación se presenta lo que podría considerarse como un presupuesto de tiempo.

c).- Dificultades localizadas durante el desarrollo del trabajo.

Este factor tiene gran importancia en la determinación de los honorarios del trabajo, ya que dentro de la carta de planeación de la auditoría que documenta el desarrollo del plan general incluirá la identificación de problemas potenciales.

d).- Ayuda que proporcionará el Cliente

Este factor se toma en consideración la importancia -- que represente para el cliente el servicio que le prestará el Contador Público, ante terceros.

b).- Carta Convenio de Aceptación.

Con la elaboración de la carta convenio de aceptación el Contador Público concluye su trabajo, preliminar -- con la finalidad de presentar a su cliente la propuesta de sus servicios profesionales el monto de sus honorarios correspondientes. La carta convenio de aceptación constituye el punto principal en la contratación de los servicios profesionales, porque en ella quedan asentadas las bases con las cuales se desarrollará su trabajo, así como las condiciones en las que dicho trabajo va a ser realizado.

A continuación se presenta una de las formas en que podrá ser redactada la carta convenio de aceptación.

México, D. F., a de de

H. Consejo de Administración de

Presente.

Por medio de la presente, deseamos agradecer las atenciones de que fuimos objeto durante nuestra reciente entrevista. De acuerdo con su apreciable solicitud, a continuación nos permitimos presentar nuestra propuesta de servicios profesionales para su empresa y los honorarios correspondientes.

- 1) Examen de los estados financieros al 31 de diciembre de que culminará con la expresión de una opinión sobre los mismos, que pudiera ser utilizada para fines de accionistas, consejeros y funcionarios de la empresa. La fecha aproximada de entrega sería.
- 2) El examen de los estados financieros se concluirá de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y consecuentemente, necesarios en las circunstancias, incluyendo entre otros procedimientos, recuentos físicos de efectivo, documentos y valores que obren en poder de la empresa; confirmación directa, por correo o personalmente de aquellas cuentas e informaciones que nos sean necesarias; acceso a expedientes incluyendo aquellos que contengan información considerada por la empresa como confidenciales; obtención de una comunicación firmada por los directivos y altos ejecutivos de la empresa en que, de acuerdo con los lineamientos profesionales, se nos confirmen las políticas contables de la empresa y su adhesión a las mismas.
- 3) Nuestros procedimientos de auditoría se basarán en la evaluación que hagamos del control interno de la empresa. Atendiendo a la urgencia e importancia de las observaciones sobre posibles mejoras en los procedimientos de control interno de la empresa, habremos de transmitir las a los funcionarios apropiados, primero en forma verbal y posteriormente por escrito.
- 4) De acuerdo con los lineamientos de nuestra profesión y considerando que la auditoría se realiza por medio de pruebas basadas en el control interno existente en la empresa, no es posible garantizar el descubrimiento y/o la determinación de malos manejos, malversación de fondos y otro tipo de irregularidades que en su caso pudieran ocurrir.
- 5) Excepto cuando el cliente lo solicite en otra forma, nuestro trabajo de auditoría lo realizaremos en las visitas y fechas señaladas a continuación:

1ª de \_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_  
 2ª de \_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_  
 3ª de \_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_

- 6) De acuerdo con la plática sostenida con ustedes el día: del -  
 mes de \_\_\_\_\_ del año en curso, estamos anexando un listado de to-  
 dos aquellos papeles de trabajo que se requieren, señalando al mis-  
 mo tiempo las fechas aproximadas en que será necesario contar con  
 dichos papeles de trabajo.
- 7) Nuestro informe de auditoría indicado en el punto 1, así como los  
 comentarios y observaciones por escrito sobre el control interno a  
 que se refiere el punto 3, serán entregados por nosotros a las si-  
 guientes personas:
- 7) El presupuesto de honorarios que hemos estimado asciende a una can-  
 tidad no mayor de \$ \_\_\_\_\_ y no menor de \$ \_\_\_\_\_ ; contra la pre-  
 sentación de nuestras respectivas facturas. Considerando que nues-  
 tro presupuesto se basa en el tiempo estimado para realizar el tra-  
 bajo, cualquier ahorro de tiempo que se logre, será acreditado a  
 las facturas correspondientes a los últimos meses. Por el contra-  
 rio, si en el desarrollo de nuestro trabajo detectamos situaciones  
 que nos puedan obligar a invertir mayor tiempo del considerado en  
 el presupuesto, lo haremos de su conocimiento a la brevedad posi-  
 ble, con objeto de que en su caso, nuestros honorarios sean recon-  
 siderados.

Si las consideraciones señaladas anteriormente merecen su aprobación mu-  
 cho agradeceremos se sirvan firmar en el ejemplar adjunto de esta comu-  
 nicación.

En espera de sus apreciables instrucciones y reiterando nuestro agrade-  
 cimiento por la oportunidad que se nos brindo de presentar estas propues-  
 tas, nos es grato repetirnos: sus atentos y seguros servidores.

C.P. \_\_\_\_\_

Aprobado:

\_\_\_\_\_

### C A P I T U L O 3

#### LA PLANEACION DE LA AUDITORIA Y SU RELACION CON LOS PROCEDIMIENTOS DE LA AUDITORIA

### 3.1 OBJETO DE LA PLANEACION DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

El trabajo de Auditoría tiene como finalidad, el proporcionar al propio Auditor los elementos de juicio y convicción necesarios para - poder dar su dictamen de una manera objetiva y profesional, apegándose a las normas y procedimientos de Auditoría generalmente aceptadas.

El objetivo a desarrollar en el presente tema es el destacar la importancia que tiene para el Auditor el planear adecuadamente la Auditoría antes de iniciar cualquier tipo de trabajo, previendo los procedimientos de Auditoría que se van a emplear así como de los papeles en que se registren los resultados y el personal que se va asignar a la realización del trabajo.

Para efectuar una planeación adecuada el Auditor debe de tomar en cuenta los siguientes objetivos:

- A).- Conocer las condiciones y limitaciones del trabajo concreto que se va a realizar.
- B).- Los objetivos particulares de cada fase del trabajo de Auditoría.
- C).- Estudio general de la empresa en cuanto a sus Estados Financieros, políticas, operaciones y condiciones jurídicas que serán la base para preparar los programas de Auditoría en los que se refleja el plan de trabajo a seguir.

A continuación se presenta una carta de planeación de Auditoría en el que se consideran algunos puntos importantes:

## IMPORTACION DE MATERIA PRIMA

6.- Importe de las ventas de exportación.

Número de clientes a los que se exporta

7.- Incentivos fiscales

8.- Número de empleados

9.- Existen comparaciones entre el presupuesto y lo real, así como --  
análisis de variaciones de:

Ventas

Costo de ventas

Gastos generales de administración

Impuesto sobre la renta

Juntas con el personal del cliente:

A.- Fecha de la junta

B.- Persona de la compañía que asiste

Nombre

Puesto

C.- Comentarios sobre el medio ambiente de la Compañía.

D.- Debilidades en el control interno que sean de importancia

E.- Cual es la situación laboral

A qué fecha se revisó el contrato colectivo de trabajo

F.- ¿Se tiene planeado un aumento en las operaciones?

Este aumento se debe a:

Aumentos en precios

Volúmenes

Nuevos productos

G.- Se ha abierto o cerrado alguna tienda, bodega, planta etc. durante el ejercicio

Control del medio ambiente en el que se desarrolla la empresa:

A.- Tiene conocimiento de algún acto ilegal cometido durante el año.

B.- Tiene conocimiento de desviaciones e infracciones a las políticas establecidas por el grupo o la matriz.

C.- Se han tenido cambios significativos en:

El control interno

Personal clave

Líneas de productos

D.- Se cuentan con reportes de auditoría en los que se observan problemas significativos.

Se nos proporcionará copia de los reportes .

E.- Cuenta la compañía con un sistema de control interno documentado.

Se tiene soportado con las formas en vigor.

Se nos proporcionará copia de los mismos.

F.- Se han tenido cambios en el equipo de procesamiento de datos.

G.- Se han tenido ajustes significativos en la información financiera en general.

En que áreas principalmente

H.- Existen cambios en las áreas principales de la contabilidad, en -- los que tengamos la posibilidad de incurrir en errores de importancia.

Cuales son.

Puntos importantes de la contabilidad y auditoría.

A.- Han existido cambios importantes en los principios de contabilidad aplicados por la empresa.

Cuales son:

B.- Existen nuevos principios de contabilidad ya sean Americanos o Mexicanos que pudieran tener un efecto en la compañía

Cuales son:

C.- ¿Se han tenido revisiones por parte de las autoridades fiscales -- durante el año?

Se han arreglado estas situaciones

Existe la posibilidad de algún problema

Nos proporcionaron copias de las actas

Compromisos de Auditoría interna

A.- El departamento de Auditoría interna estará disponible para copiar con los auditores externos.

B.- Se tienen presentes las fechas límites planeadas

Plan de auditoría

A.- Se tienen problemas de obsolescencia de inventarios

B.- Se nos proporcionará un estudio completo de inventarios obsoletos o de lento movimiento.

Para determinar el alcance de la auditoría por cada una de las compañías, tomaremos en cuenta las áreas antes mencionadas y revisaremos -- las variaciones significativas que resulten de la comparación de los -- estados financieros a la fecha. Asimismo tomaremos en cuenta el alcance de la auditoría de años anteriores.

Planeación final de auditoría  
 Memorándum sobre el resumen de auditoría  
 Informe de auditoría

Informe de control interno

Si las instrucciones no varían nosotros desarrollaremos la auditoría al 31 de X de 198X

Previamente comentamos con la administración de la empresa estos puntos y no anticipamos problema alguno para cumplir con las fechas límites de nuestros reportes.

Específicamente, estamos planeando desarrollar los siguientes procedimientos:

Juntas con el cliente

Etapas de auditoría

Inicial

Intermedia

Final

Circularización de cuentas por cobrar

Circularización de cuentas por pagar

Presencia de los inventarios físicos

Confirmaciones bancarias

Verificación de otra correspondencia

Confirmación a los abogados

Junta con el cliente para la conferencia final;

Carta de control interno preliminar

La información necesaria para planear adecuadamente el trabajo de auditoría se obtiene de muy diversas maneras, de acuerdo con la naturaleza y las condiciones particulares de la empresa, dentro de las cuales destacan las siguientes:

Entrevistas con el cliente para determinar el objetivo, las condiciones y limitaciones del trabajo, el tiempo que se va a emplear, los honorarios y los gastos, la coordinación del trabajo de auditoría con el cliente, y todos aquellos puntos que por su naturaleza ameriten ser de finidos antes de la iniciación del trabajo.

Efectuar visitas a las instalaciones de la empresa, para observación, para conocer las características operativas de la empresa, y el sistema de control interno.

Entrevistas con funcionarios para obtener información sobre las políticas generales de la empresa, tanto relativas a la producción como al - aspecto comercial y financiero, así como los desarrollos más recientes en la compañía.

Por lo general, la identificación de los desarrollos recientes en las operaciones del cliente se logra mediante una plática oportuna con la gerencia y otro personal clave, y consultando las diversas fuentes de información disponible. Nos interesan todos los cambios que puedan -- originar problemas potenciales de auditoría, contabilidad o de emisión de informes, tales como:

- . Cambios en los principios de contabilidad o en las estimaciones.
- . Cambios en el personal clave del cliente.
- . Cambios en los controles internos contables, en los procedimientos y sistemas, o en la localización de los registros contables.
- . Cambios en el equipo o en las aplicaciones de EDP.
- . Cambios en la tecnología, en las regulaciones gubernamentales aplicables o en la competencia.
- . Nuevos contratos, convenios de préstamos, litigios o contingencias.
- . Principales innovaciones en los productos, servicios o métodos de distribución.
- . Cambios en las tendencias de productividad o indicaciones de pérdidas en algunas subsidiarias o en determinadas líneas de productos.
- . Deterioro en la liquidez o en la suficiencia de capital.
- . Adquisiciones recientes o planeadas u operaciones discontinuadas.
- . Revisiones fiscales federales o estatales en proceso o -- pendientes.

Además, se debe alentar al personal administrativo del cliente a que identifique las áreas de interés especial para ellos, para que podamos planear el énfasis adecuado en dichas áreas.

Las fuentes de información con las cuales se puede contar para ayudar

a identificar los cambios que pueden afectar la auditoría comprenden:

- . Estados Financieros Intermedios
- . Informes Trimestrales a los Accionistas
- . Presupuestos y Pronósticos
- . Informe del año anterior del Consejo a los Accionistas
- . Actas de las juntas del presente año del Consejo a los Administradores, Comités Directivos y otros grupos que formulen políticas.
- . Informes relacionados con los Servicios de Asesoría en Admón.
- . Informes de Auditoría Interna
- . Informes sobre estudios especiales realizados por la Compañía o por Asesores externos.

Para la identificación de los aspectos importantes de contabilidad y auditoría para el año en curso, pueden ser útiles algunos papeles de trabajo del año anterior, especialmente la Carta de Planeación de la Auditoría el Memorándum Resumen de la Revisión, el Memorándum de la junta del Comité de Auditoría, la lista de los ajustes propuestos, y los comentarios incluidos en la carta de Recomendaciones y en las respuestas del cliente. Además se deben revisar los memoranda derivados de cualquier revisión limitada que se haya realizado sobre los Estados Financieros Trimestrales.

El Auditor debe tener previsto, en términos generales cual es el trabajo que va a desarrollar, de tal manera que antes de iniciar cualquier labor de auditoría, tenga ya determinados los procedimientos que se van a aplicar.

Sin embargo puede suceder que la planeación de alguna fase concreta del trabajo no pueda realizarse detalladamente sino hasta que se esté desarrollando el trabajo, esto le dará la pauta para adquirir un mejor entendimiento de la entidad en cuanto a sus operaciones y políticas, oportunidad que el auditor aprovechará para planear y aplicar los procedimientos y alcance que a su juicio considere necesarios, modificando o reestructurando una carta de planeación previo al desarrollo de la auditoría, esto no significa que la planeación previa no haya sido del todo adecuada, pues aunque ya se hicieron inspecciones estu

dios etc, sólo en el desarrollo del trabajo pueden o no surgir problemas no previstos en el inicio de la planeación.

### 3.2. PROCEDIMIENTOS NORMATIVOS RELATIVOS A LA PLANEACION DE LA AUDITORIA

La existencia de control interno, no se demuestra sólo con una adecuada organización, pues es necesario que sus principios se apliquen en la práctica mediante procedimientos que garanticen la solidez de la organización.

Las pruebas de auditoría pueden ayudar de una manera efectiva el examen de control interno, de tal manera que existe una marcada independencia entre los procedimientos relativos al examen del control interno y el resto de los procedimientos de auditoría.

Los procedimientos son planear en el sentido que establecen un método habitual en el manejo de las actividades futuras. Los procedimientos son verdaderos guías para la acción y detallan de manera más exacta la forma en que cierta actividad debe ser cumplida, la esencia del procedimiento es sin duda una secuencia cronológica.

Dentro de los procedimientos de auditoría existe el del muestreo estadístico que establece lo siguiente.

Los procedimientos de auditoría consisten principalmente en pruebas sobre los registros de contabilidad, la teoría de pruebas, a diferencia de una verificación completa y detallada, sobre los registros de contabilidad, descansa en el supuesto de que la calidad demostrada de una muestra seleccionada apropiadamente, es indicativa de la calidad probable del universo del cual la muestra es seleccionada dentro del muestreo estadístico.

El SAS. (Declaración sobre Procedimientos de Auditoría) No. 1 en su sección 320.62 establece "Las pruebas pueden ser aplicadas ya sea sobre una base subjetiva o estadística".

El muestreo estadístico puede ser un recurso práctico para expresar en términos cuantitativos el juicio del auditor en cuanto a razonabilidad, y para determinar el tamaño de la muestra y evaluar los resultados del muestreo sobre tal base.

En la siguiente página se incluye un ejemplo del plan de muestreo.

## P L A N D E M U E S T R E O

Definir brevemente los objetivos de auditoría

Universo a ser muestreado

Marco (representación física)

Si se utiliza muestreo de variables, especificar:

Confianza combinada deseada

Efectividad del control interno

Efectividad de procedimientos de auditoría supletorios

Riesgo beta

Importe mínimo que se considera importante

Precisión deseada

(En muestreo de atributos--límite máximo de precisión)

Nivel de confianza deseado

(En muestreo de atributos--confianza según tablas)

(En muestreo de variables--complemento del riesgo alfa)

Plan de muestreo:

Determinación del tamaño de la muestra (si se utiliza una tabla, indicar la fuente y el número de la página o tabla)

Técnica estadística seleccionada (muestreo de atributos, muestreo de estimación-simple multiplicación, muestreo de estimación-razones, etc.).

Método de selección de la muestra (al azar, sistemático con -- múltiples puntos de partida, etc.).

Número de estratos

Correspondencia

Ruta

Punto de partida

Punto de detención

Universo y Marco.- El universo es todos los elementos dentro de un -- grupo, el cual va a ser revisado por los auditores. Por ejemplo: En una prueba a realizar de egresos. El universo son todos los egresos -- por el período sujeto a revisión, la extensión del marco dependerá de los objetivos ya fijados por auditoría y de las conclusiones obtenidas sobre el universo.

Selección de la Muestra.- Del universo determinado en los egresos, -- los auditores seleccionan una muestra de elementos del marco, para rea -- lizar sus pruebas y en base a los resultados de esas pruebas obtienen conclusiones acerca del universo total, ésta será la base para aplicar técnicas estadísticas, puede suceder que el auditor incurre en el ries -- go de derivar conclusiones erróneas. Por lo regular esto se presenta cuando se hacen pruebas sobre un número de elem -- ntos menor a la totali -- dad del universo, pero sólo utilizando técnicas estadísticas puede el auditor cuantificar esos riesgos.

Se ha señalado que su función en una aplicación de muestreo estadísti -- co generalmente se limitará a la fase de ejecución de la aplicación. Por lo tanto, los procedimientos para seleccionar la muestra y la mues -- tra misma deberán haberse establecido y seleccionado respectivamente, con anterioridad a su intervención en la aplicación. Los auditores en la actualidad toman como parte de su educación formal, cursos sobre -- muestreo estadístico. Por lo tanto, estas personas tienen conocimien -- to de la absoluta necesidad de preservar la integridad de las muestras seleccionadas estadísticamente. Normalmente estas muestras son selec -- cionadas utilizando alguna de las diferentes técnicas de selección al azar. Debido a que la selección de la muestra se hace antes de que us -- ted participe en la aplicación no es importante, en este momento, el -- que usted conozca la diversas técnicas para seleccionar muestras esta -- dísticas válidas. Sin embargo no se puede alterar, en ninguna forma, una muestra dada sin afectar, en ninguna forma, una muestra dada sin -- afectar (o invalidar) las conclusiones que vayan a derivarse cuando se evalúen los resultados del muestreo.

### Tipos de muestreo de atributos

El muestreo de atributos se utiliza normalmente con relación a pruebas de cumplimiento. Las pruebas de cumplimiento se llevan a cabo para obtener una seguridad razonable de que los controles sobre los que se va a descansar están en vigor y operando en la forma prescrita. Cuando se decide utilizar técnicas de muestreo estadístico para probar esos controles y procedimientos, el auditor puede escoger, para su aplicación uno de los tres tipos de planes de muestreo de atributos que son: muestreo de atributos, muestreo de descubrimiento y muestreo de suspensión o continuación.

Los objetivos en los planes de muestreo de atributos y muestreo de suspensión o continuación son los mismos. Ambos planes buscan determinar el grado de cumplimiento por controles y procedimientos seleccionados de un sistema de control interno. Estos controles y procedimientos son descritos por el auditor en términos de atributos y los elementos de una muestra son examinados para determinar la presencia o ausencia de los atributos. La descripción (definición) de los atributos se hace en forma tal que las excepciones se identifican como "ocurren---cias". En vista de que el auditor puede estar interesado en un atributo que no es un error, pero que afecta una cuenta y refleja la efectividad de los controles internos administrativos.

El muestreo de atributos o el muestreo de suspensión puede usarse para probar numerosos atributos diferentes. Cada atributo debe definirse con la mayor precisión posible y también, para cada atributo, debe especificarse exactamente que es lo que constituye una ocurrencia. Esto es muy importante para que aquellos que prueben las características -- (ejecutan el trabajo) y quienes lo revisan y evalúen pueda, cada uno, identificar a los mismos conceptos como ocurrencia. Por ejemplo, en un plan para probar egresos de efectivo cada desembolso sería un elemento de la muestra. Un ejemplo de atributo podría ser una firma de autorización inapropiada son ejemplos de ocurrencias. Un elemento en particular de la muestra podría ser contado como una ocurrencia por -

diversas razones: (1) puede carecer de autorización, (2) puede ser que falte la solicitud de expedición del cheque, (3) puede haber sido aprobado escrito por una persona no autorizada, o (4) puede haberse excedido el límite monetario presupuestado para la persona que lo autorizó. Estas definiciones precisas de atributos y ocurrencias deben conservarse como parte de los papeles de trabajo de auditoría.

La diferencia entre el muestreo de atributos y el de suspensión o continuación es que este último ayuda a prevenir el muestrear atributos - en exceso al permitirle al auditor detenerse en una prueba de auditoría en el momento más temprano posible, siempre y cuando los elementos se estén examinando en la secuencia seleccionada. Debido a que los resultados del muestreo pueden ser evaluados intermitentemente durante una aplicación de muestreo de suspensión. El punto importante que siempre debe tener presente, es que los elementos deben examinarse en la secuencia exacta en que hayan sido seleccionados.

### 3.3. ESTUDIOS GENERAL DE LA EMPRESA

El conocimiento de las características de cada empresa, la adquiere el Contador Público mediante un estudio general de la empresa misma. No queriendo decir con ello, que tenga que estudiar todas y cada una de las operaciones que su cliente realizó, sino únicamente efectuará dicho estudio para formarse una idea general de las principales operaciones que realiza la empresa.

Este estudio le va a dar al Contador Público, la pauta para adquirir un mejor entendimiento de los acontecimientos, transacciones y prácticas que a su juicio puedan tener un efecto significativo en los estados financieros. El conocimiento del negocio de la entidad ayuda al auditor a:

- a) Identificar áreas que puedan requerir consideración especial.
- b) Evaluar las condiciones bajo las cuales se produzca, procese, revise y acumule la información contable dentro de la organización.
- c) Evaluar la razonabilidad de estimaciones, tales como la valuación de inventarios, la depreciación, las estimaciones para cuentas de cobro dudoso y el porcentaje de terminación en contratación a largo plazo.
- d) Evaluar la razonabilidad de las declaraciones de la Gerencia.
- e) Hacer Juicio respecto a lo apropiado de los principios de contabilidad que se han aplicado y a lo adecuado de las revelaciones.

a) Actividad de la empresa:

El auditor debe obtener un conocimiento amplio de las actividades de la entidad que va a auditar.

Mediante el estudio y examen de la escritura constitutiva de la sociedad ya que es el documento en el cual se estipulan claramente, cuales van a ser las actividades que va a realizar la empresa, si es práctico deben revisarse las actas de reuniones de Accionistas, y Consejeros, desde la iniciación de actividades y debe tomarse nota de las resoluciones más importantes, sin embargo será necesario complementar lo anterior verificando que no haya habido modificaciones en el giro de la empresa, o que en su caso hayan sido autorizadas otras actividades además de las que originalmente le habían sido concedidas.

b) Estados Financieros de la Empresa

El estudio cuidadoso de los Estados Financieros de la Empresa, tanto los del ejercicio que se va a examinar como los de ejercicios procedentes, pueden suministrar el auditor una información extensa y apropiada sobre la naturaleza de las operaciones de la propia empresa y las características de su constitución financiera.

Este examen y análisis particularmente el de los estados comparativos, indica la naturaleza, frecuencia o importancia de las distintas partidas y tipos de operaciones sin embargo cabe mencionar que para que los estados financieros puedan ser utilizados para toma de decisiones, es necesario que hayan sido formulados de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados y que éstos hayan sido aplicados en forma consistente.

Por otra parte al principiar un trabajo de auditoría de estados financieros el auditor necesita planear cuidadosamente cuales serán los procedimientos de revisión que utilizará la oportunidad y alcance que dará a los mismos, tomando en cuenta que la auditoría se realiza a base de pruebas selectivas, bajo el principio de, con cierto índice de probabilidades las muestras son represen-

tativas de un todo, ya que no pretende exminar todas y cada una de las operaciones que realizó la sociedad.

Un arma con que cuenta el Contador Público al llevar a cabo el examen de los estados financieros, es la técnica del análisis e interpretación de los mismos.

c) Estudio y Evaluación del Control Interno

La segunda de las normas relativas a la ejecución del trabajo requiere, el estudio y la evaluación del control interno existente considerándolo como una base para efectuar el examen y para determinar el alcance que se vaya a dar a los procedimientos de auditoría.

el AICPA ha definido al control interno como el plan de organización y todos los métodos y medidas coordinadas que hayan sido adoptadas dentro de un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de su información contable, promover la eficiencia en las operaciones, y fomentar la adherencia a las políticas presentadas por la administración.

Esta definición incluye tanto a los controles administrativos como a los controles contables. El SAS No. 1 Sección 320, define a estos tipos de controles como sigue:

Los controles administrativos incluyen pero no se limitan a el plan de organización y los procedimientos y registros relacionados con los procesos de toma de decisiones, tendientes a la autorización de transacciones por la administración. Tal autorización de transacciones por la administración directamente asociada con la responsabilidad de alcanzar los objetivos de la organización y es el punto de partida para establecer el control contable de las transacciones.

La sección 320.50 establece que la revisión y evaluación del sistema de control interno por parte del auditor, incluye dos fases que son:

- a) Conocimiento y comprensión de los procedimientos y métodos prescritos y
- b) Un grado razonable de seguridad de que están siendo utilizados - y están operando en forma prescrita.

El Colegio de Contadores menciona tres métodos para registrar el examen del control interno.

- a).- Método Descriptivo
- b).- Método de Cuestionario
- c).- Método Gráfico

En la actualidad se utiliza más el Método Gráfico, que consiste en estudiar el Control Interno por medio de gráficas de flujo, marcando los puntos en los que existe mayor problema.

Este estudio le indicará al Auditor la extensión que le dará a sus procedimientos.

## d) SITUACION JURIDICA

Es necesario señalar en forma general la importancia que tiene para el Contador Público el efectuar un estudio de la situación Jurídica que guarda la empresa, entendiéndose por ésta, la repercusión de alguna situación derivada de juicios civiles, administrativos, mercantiles, laborales, etc., en los cuales la empresa sea parte y que por consecuencia pudiera darse el caso de que alguna de las situaciones antes mencionadas fueran de tal magnitud e importancia que llegaran a modificar los estados financieros. Es necesario señalar que el efectuar las visitas preliminares a un posible cliente, el Contador Público no dispone de mucho tiempo para efectuar un estudio a fondo de la situación jurídica de la empresa, sin embargo podrá tener una idea de la misma al entrevistarse con los abogados de la empresa; generalmente esta información se complementa en el transcurso de la auditoría mediante una solicitud de información y certificación por escrito que se envía a dichos abogados que manejan sus asuntos legales. De esta manera el Contador Público puede detectar futuras contingencias por la Sociedad e incluso pasivos no registrados en la misma.

Cuando se presentan este tipo de situaciones, en el primer caso cuando se determina una posible obligación sujeta a futuras contingencias, generalmente se deben incluir notas a los estados financieros, indicando en ellas el efecto que tendrían en las cifras que se presentan en dichos estados, en el caso de que se determinen pasivos no registrados reales derivados de fallos en contra de la empresa en juicios seguidos de los mismos.

## e) SITUACION FISCAL

En este punto el Contador Público deberá definir cual es el régimen fiscal al cual se encuentra sujeta la empresa, es decir, debe definir qué clases de impuestos debe cubrir: Locales, Federales y otros que pudieran gravar la actividad y operaciones de la misma. El estudio del régimen fiscal a que se encuentra sujeta una empresa no necesariamente tiene que ser efectuado por un experto fiscal sin embargo, el Contador Público que lleve al cabo dicho estudio, tiene la obligación de conocer y estar familiarizado con todas aquellas leyes que atañen de una manera fundamental a cualquier tipo de empresa, con el objeto de encontrarse en posibilidad de juzgar sobre el correcto cumplimiento de la empresa con sus obligaciones fiscales.

El trabajo de revisión en esta área, resulta de suma importancia, ya que se puede determinar un pasivo por concepto de impuestos omitidos, al cual podría modificar los estados financieros de la sociedad, por esta razón es necesario que el auditor que se encargue de la revisión del área fiscal tenga una preparación adecuada que le permita detectar cualquier omisión de impuestos Locales, Federales u otros a cuyo pago o retención esté obligada. Estas omisiones de pago de impuestos no siempre son consecuencia de actos de mala fé, sino que pueden haberse originado por causas tales como errores en el cálculo al aplicar las tarifas respectivas, no dar el tratamiento fiscal a cierto tipo de ingresos percibidos debido a un error de interpretación de algún artículo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al considerarlos exentos para el cálculo de dicho impuesto; por considerar gastos deducibles para efectos del impuesto sobre la Renta, erogaciones que carecen de alguno de los requisitos fiscales establecidos por la mencionada Ley, o en consecuencia al desconocimiento total o en parte de alguna disposición Legal. En otras ocasiones suele suceder que el causante sustenta un criterio distinto al de las -- disposiciones legales, por considerarlas injustas y arbitrarias, cuando se presentan este tipo de problemas y el criterio del Con

tador Público difiere al de la empresa, lo más conveniente es consultar con las autoridades fiscales correspondientes al caso específico, a fin de conocer el criterio que sustentarian las autoridades respectivas.

Por otra parte, no en todos los casos en los que el Contador Público efectúe una auditoría de estados financieros se va a encontrar con casos de omisión de impuestos, sino que también suele suceder lo contrario, es decir que éstos fueron enterados y/o retenidos en exceso, lo anterior se puede deber a causas como: -- errores en el cálculo del impuesto o por desconocimiento de alguna disposición fiscal establecida.

El Contador Público una vez que ha detectado cualquiera de las irregularidades antes mencionadas, tiene la obligación de informar a su cliente a la brevedad posible, con la finalidad de que se efectúen las correcciones contables correspondientes, se enteren los impuestos omitidos y se retengan aquellos que no fueron retenidos en forma oportuna, se tramiten las devoluciones o compensaciones necesarios en su caso.

### 3.4 PROGRAMACION DE LAS ACTIVIDADES DEL CONTADOR PUBLICO

Una vez que el Contador Público ha sido aceptado por su cliente mediante la firma de la carta convenio de aceptación, éste está obligado a -- cumplir en forma oportuna con el servicio para el cual fué contratado.

Por otra parte, es indudable que la mayoría de las compañías cierran -- sus operaciones al 31 de diciembre de cada año y acostumbran en igual -- forma, hacer la toma física de sus inventarios el último día del año y el Contador Público está obligado a presenciar dicha toma. Lo anterior origina que las cargas de trabajo en las firmas de Contadores Públicos se vea acentuada en los últimos meses del año y los primeros del si --- guiente. Sin embargo no es necesario que el Contador Público espera a que su cliente termine su ejercicio para poder empezar a realizar su -- trabajo de auditoría. Mediante las llamadas en la práctica: visitas -- preliminares, el Contador Público aplica procedimientos de auditoría -- que sirven como un avance de su trabajo y le ayudan a cumplir en forma oportuna con el servicio para el cual fué contratado.

A una fecha determinada el Contador Público conoce:

- 1). Los trabajos que tendrá que efectuar, tales como auditorías de ciertas compañías, preparación de declaraciones de impuestos y trabajos especiales ya solicitados por sus clientes.
- 2). Las épocas más oportunas para el desarrollo de los trabajos que va a realizar, el tiempo estimado para realizarlos y las fechas límite para que los trabajos sean entregados con base en su conocimiento - de las compañías (características de operación, control interno, po líticas a que están sujetas, deseos de los clientes, etc.).
- 3). El personal de que dispone o necesita disponer, para la realización de esos trabajos.

El conocimiento de lo anterior permite al Contador Público hacer una adecuada distribución de los trabajos entre el personal con que cuenta o necesita contar, la forma más usual en la práctica para efectuar dicha distribución lo constituye el uso de la gráfica Gantt, considerando los siguientes elementos:

- a).- Periodos de tiempo
- b).- Personal que intervendrán en cada auditoría o trabajo a realizar con base al presupuesto de tiempo.
- c).- Fechas:

De visitas (Preliminares y Final).

Entrenamientos del personal.

Toma de inventarios físicos y arqueos.

Disponibilidad de personal.

Entrega aproximada a trabajo a cada cliente.

Es conveniente que la gráfica Gantt quede expresada en horas, por que de esta manera el Contador Público va a determinar que habiendo considerado todas las circunstancias conocidas en el momento de su planeación, los auditores encargados van a cumplir con este plan, debido a que cada auditoría está planeada en determinado número de horas y la suma de todas ellas van a totalizar la capacidad de horas que debe tener el encargado y sus ayudantes durante el período estimado, indicando si habrá necesidad de aumentar el número de ayudantes o quitarles compañías a otros encargados de auditoría con tiempos disponibles y - que puedan realizar el trabajo satisfactoriamente.

Por otra parte, esta gráfica debe ser flexible para poder ser modificada ya que en la práctica pueden presentarse situaciones imprevistas, como es el caso de nuevos clientes, otros problemas detectados en el desarrollo de una auditoría, retraso ocasionado por el cliente.

### 3.5 - APLICACION DE LOS PROCEDIMIENTOS DE REVISION

Una de las funciones importantes del Contador Público independiente es expresar una opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros, que dichos estados se formulan de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, y de la uniforme aplicación de estos principios durante periodos sucesivos.

Esta opinión debe estar a su vez basada en un exámen practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, incluyendo todos los procedimientos que el Contador Público considere necesarios en las circunstancias. Por el hecho de expresar esa opinión, el Contador Público asume graves responsabilidades y por esa razón, su exámen debe ser suficiente y competente para respaldar su opinión.

Por lo antes expuesto, el Contador Público deberá de iniciar su exámen, conociendo antes cómo se maneja el negocio y qué problemas especiales tiene. Debe también conocer algo de su historia financiera y si es posible, inspeccionar la fábrica y las oficinas, conocer sus políticas básicas de contabilidad y examinar cuidadosamente el control interno. Dicha información constituye un trabajo preparatorio a la planeación de los procedimientos que deben emplearse y la extensión y alcance de las pruebas selectivas que el Contador Público juzgue convenientes y adecuadas. Dicho lo anterior, el Contador Público puede formular el programa de auditoría que se va a aplicar en la empresa. Sin embargo dicho programa podrá ser modificado como consecuencia de circunstancias desconocidas en el momento de su elaboración.

En dicho programa, el Contador Público deberá señalar cuál es el momento más oportuno para la aplicación de cada uno de los procedimientos de revisión que se señalan en el mismo, ya que no basta con seleccionar los procedimientos, sino también es necesario determinar cuál es el momento más adecuado para su aplicación.

## CONCLUSIONES

Dentro de las normas de auditoría generalmente aceptadas, las normas de ejecución del trabajo exigen que el trabajo de auditoría sea cuidadosamente -- planeado en el inicio de cualquier tipo de auditoría evitando con ello que el auditor realice trabajos incesarios.

La planeación es el resultado del estudio y evaluación al control interno, - comentarios con funcionarios de la entidad, visitas a la planta, etc., en - el cual a criterio del propio auditor habrá áreas en las que será necesario poner un mayor énfasis a la revisión aplicando los procedimientos necesa--- rios.

Las investigaciones que haga el auditor serán plasmadas en la carta de planeación de auditoría que se archivará en los papeles de trabajo, que servirá de consulta en futuras auditorías, esta carta contendrá los puntos más - importantes así como los que requieren un mayor cuidado y análisis por parte del auditor.

Como el Contador Público tienen una obligación profesional con su cliente efectuará una buena planeación que le reducirá a un mínimo razonable el -- costo de la auditoría, es conveniente que éste solicite a su cliente todo tipo de ayuda posible, seleccionando en que áreas puede su personal intervenir en la realización del trabajo.

Siempre que las condiciones le permitan, el Contador Público debe optar --- por realizar el trabajo de auditoría a través de una serie de etapas, en -- las cuales quedarán incluidos todos aquellos procedimientos que considere - necesarios en las circunstancias, encaminadas a obtener la evidencia suficiente y competente que le servirá finalmente para respaldar su opinión sobre los estados financieros de la empresa auditada.

Antes de iniciar cada etapa es necesario definir los siguientes aspectos: - objetivo que se persigue en cada etapa, alcance y oportunidad en la aplicación de los procedimientos de auditoría que han sido seleccionados, diseño

de papeles de trabajo que se van a utilizar, ayuda que se puede obtener del cliente, personal que intervendrá en la auditoría por parte de la firma, -- tiempo de terminación y fecha en el que se entregara el informe a los funcionarios de la empresa.

**B I B L I O G R A F I A**

**· INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS  
"NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"**

**C.P. ISRAEL OSORIO SANCHEZ  
" AUDITORIA "**

**ERIK KOHLER "AUDITORIA" 5ª EDICION**

**INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, S. A.  
"NORMAS Y PROCEDIMIENTOS NORMATIVOS, PROCEDIMIENTOS  
DE AUDITORIA EMITIDOS POR LA COMISION"**