

308808
1
24
UNIVERSIDAD PANAMERICANA

ESCUELA DE CONTADURIA

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

"FUNDAMENTACION DEL TRABAJO DE
PLANEACION REALIZADO POR EL AUDITOR
DE ESTADOS FINANCIEROS"

T R A B A J O

QUE COMO RESULTADO DEL
SEMINARIO DE INVESTIGACION
PRESENTA COMO TESIS

CARLA ORIETA CARRILLO MAYAGOITIA
PARA OPTAR POR EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA

DIRECTOR DE TESIS: C.P. JOSE RAUL GONZALEZ LIMA

MEXICO, D. F.

1996.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



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 esta 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.

A mi abuelita,

Donde quiera que estés, quiero agradecerte lo que soy, pues todo lo debo a tantos años que en vida me dedicaste y a tu paciencia y apoyo incondicional. Espero ser mejor cada día para poder corresponder a ese gran cariño que de tí recibí.

A mi madre,

Por todo el apoyo y enseñanzas que he recibido durante toda mi vida. Gracias.

A tí Juan José,

por todo el amor y apoyo que he recibido de tí durante estos años de nuestra relación, gracias por siempre ayudarme a hacer más llevaderos los momentos difíciles y compartir mis alegrías y triunfos.

Al Sr. José Raúl González Lima,

por su valiosa guía durante la elaboración de este trabajo. Quisiera agradecer sobre todo su dedicación y paciencia durante todo ese tiempo.

A mis amigos:

Sergio Romero Hernández

José Miguel Domínguez

Verónica Cortés Chirinos

Leslie Mucharraz Morales

Cristina Gamboa Alamo

**FUNDAMENTACION DEL TRABAJO DE PLANEACION
REALIZADO POR EL AUDITOR DE ESTADOS FINANCIEROS**

INTRODUCCION	1
I. GENERALIDADES	
A. El trabajo de auditoría.	6
B. La planeación como herramienta en la auditoría de estados financieros.	11
C. Normas de auditoría aplicables.	14
D. La auditoría como proceso.	20
II. TERMINOS DEL TRABAJO Y ORGANIZACION	
A. Carta propuesta o convenio.	36
B. Objetivos del trabajo.	41
C. Asignación del equipo de auditoría.	43
III. CONOCIMIENTO DEL CLIENTE Y DE SU INDUSTRIA	
A. Factores de riesgo en la industria y en la empresa.	48
B. Entendimiento de la estructura de control interno y del sistema contable del cliente.	55
C. Procedimientos analíticos sobre información financiera reciente.	64

INTRODUCCION

La contribución del Contador Público al desarrollo de los negocios al ser capaz de emitir una opinión profesional independiente e imparcial en relación a la situación financiera y los resultados de una entidad, ha sido de gran trascendencia y es un servicio que sólo él puede ofrecer.

Los usuarios de la información financiera que preparan las distintas entidades, confían en la opinión que respecto de ella emite el Contador Público independiente como una herramienta para la toma de decisiones, y la evolución de los negocios.

Esta confianza está dada básicamente por dos factores: la independencia mental que tiene el Contador Público en su papel de auditor de estados financieros en relación a la entidad sujeta a examen y, segundo, la calidad de su trabajo, la cual está sustentada por los lineamientos emitidos por la profesión dentro de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, así como por políticas de cada despacho en particular.

Estos lineamientos marcados por la profesión contable, exigen que un trabajo de auditoría sea desempeñado con un alto nivel de calidad desde que éste inicia. Es por esta razón que una de las primeras normas de auditoría que el auditor debe observar es el llevar a cabo una adecuada planeación del trabajo que habrá de realizar.

A este respecto, cabe mencionar que la calidad que debe cubrir una auditoría de estados financieros está dada en gran medida por una planeación adecuada, porque es precisamente en esta etapa donde el auditor define el plan de trabajo, determina los procedimientos a seguir y las razones para ello. De no contar esta estrategia con bases adecuadas, estará en peligro de emitir una opinión errónea y afectar así la confianza que los

usuarios depositaron en él, es decir, no estará desempeñando adecuadamente su función.

La auditoría de estados financieros constituye una de las áreas más interesantes y versátiles dentro de la profesión contable. El auditor más que un simple revisor de información financiera, debe ser visto por su cliente y el público en general como un asesor financiero. El auditor no sólo revisa la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros, sino que va más allá, desde conocer quien es su cliente, cual es el negocio del cliente, como es su operación, y la calidad de su información, entre otras cuestiones.

La importancia que esta faceta del Contador Público tiene dentro del ámbito empresarial, descansa, como mencioné anteriormente, en que el trabajo sea realizado con el más alto nivel de calidad, y para ello, el auditor no debe pasar por alto que necesita realizar una planeación adecuada.

El presente trabajo pretende resaltar la importancia que tienen todas las actividades que deben ser desarrolladas durante la planeación; asimismo, constituye una guía para el auditor de estados financieros respecto a la forma de llevar a cabo la primera etapa dentro de una auditoría: "La etapa de Planeación".

El tema es por demás extenso y para presentarlo se divide en cinco capítulos:

I. GENERALIDADES. En este primer capítulo se explica en que consiste una auditoría de estados financieros, su finalidad y los requerimientos mínimos de calidad que ésta debe tener. También se menciona brevemente cual es el objetivo del auditor al planear el trabajo, la fundamentación de esta planeación dentro de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA). Posteriormente, se presenta en forma

esquemática el proceso que se sigue durante una auditoría, de acuerdo al enfoque de una firma de auditoría de reconocido prestigio.

- II. **TERMINOS DEL TRABAJO Y ORGANIZACION.** En este apartado, se detallan diversos procedimientos que debe realizar el auditor, en la mayoría de las veces el socio o gerente encargado del trabajo, previos al desempeño del trabajo de campo, como son los procedimientos para la aceptación de un nuevo cliente por parte del auditor, la definición de objetivos generales y la designación del equipo de auditoría.
- III. **CONOCIMIENTO DEL CLIENTE Y DE SU INDUSTRIA.** Se explicará en que consiste la obtención o actualización de información respecto del cliente y su industria, formas de obtenerla y la manera en que los resultados de este conocimiento influyen en la definición de la estrategia a seguir para la revisión. Se hace referencia a los procedimientos analíticos como una herramienta muy útil para hacer más eficiente la revisión.
- IV. **ESTRATEGIA DE AUDITORIA.** En este capítulo se menciona como es que el auditor decide su estrategia, dado que no es su objetivo revisar todas y cada una de las transacciones realizadas por una entidad, pero también debe cuidar el tener una base adecuada para emitir su opinión, por medio de la realización de procedimientos de revisión sustantivos y de cumplimiento. Así también, se verá como el auditor evalúa la calidad de la información que está revisando en base a objetivos de auditoría. Como último punto de este capítulo, se hace referencia al programa de trabajo, que es donde quedan documentados los procedimientos determinados por el auditor para llevar a cabo la revisión.
- V. **DOCUMENTACION DE LA PLANEACION DE AUDITORIA.** Como último tema de este trabajo, y a manera de compilación, se describe la forma en que el auditor podría documentar no sólo la etapa de planeación, a través

de un "Memorándum de Planeación", el cual se presenta a manera de propuesta, sino todo el trabajo que debe realizarse durante una auditoría. Así también, como parte de este capítulo, se consideró necesario dedicar un apartado especial al control de calidad que deben tener establecidos los despachos de auditores para asegurar que los trabajos se están llevando a cabo con un alto nivel de calidad.

Cabe mencionar que respecto a los puntos anteriores, a lo largo de este trabajo, se hará referencia a la normatividad emitida por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

I. GENERALIDADES

A. EL TRABAJO DE AUDITORIA

La información financiera que emite una entidad constituye una base para la toma de decisiones tanto para la misma entidad como para los terceros, por lo que es de suma importancia que dicha información sea confiable.

Para añadir confiabilidad a los estados financieros de una entidad, se pide que un tercero, en este caso, el contador independiente, exprese una opinión respecto a si la información contenida en los estados ha sido preparada de conformidad con las normas aplicables, como pueden ser los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados u otras normas emitidas por alguna entidad reguladora como la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, etc.

El llevar a cabo este examen, implica profesionalismo por parte del contador independiente y trae consigo una responsabilidad pública, que no solamente es con el cliente, sino también con los terceros que utilizan la opinión del auditor como base para la toma de decisiones, como pueden ser: inversionistas, acreedores, entidades reguladoras, gobierno, etc; Es por ello, que debe contar con los conocimientos necesarios y aplicarlos adecuadamente para el buen desempeño de su labor.

En el trabajo de auditoría interviene mucho el juicio profesional, ya que esta actividad no consiste solamente en seguir ciertos procedimientos, sino que depende del juicio del auditor en cada situación en particular, pues cada empresa es distinta, y en consecuencia la forma de examinarla será también distinta.

Debido a la importancia de esta labor, la profesión contable se ha preocupado porque se lleve a cabo con un alto nivel de calidad. Ante la imposibilidad de establecer procedimientos mínimos a seguir en todos los

casos, se han establecido fundamentos básicos de los procedimientos de auditoría, llamados Normas de Auditoría, que son emitidas por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y al mismo tiempo que determinan los procedimientos de auditoría a seguir, hacen recomendaciones prácticas que complementan las normas generales.

Las normas de auditoría, según se definen en el Boletín 1010 de Normas y Procedimientos de Auditoría son los ***"requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo"***.

Las normas de auditoría se clasifican en:

A. NORMAS PERSONALES

Se refieren a las cualidades que debe tener el auditor para poder desempeñar su trabajo. Estas cualidades son:

- Entrenamiento técnico y capacidad profesional, que se refiere a tener un título profesional y los conocimientos técnicos que se requieren.
- Cuidado y diligencia profesionales durante el desempeño de su labor y en la preparación del dictamen o informe.
- Independencia, es decir que el juicio del auditor debe ser totalmente objetivo, como parte de la ética que el contador está obligado a seguir.

B. NORMAS DE EJECUCIÓN DEL TRABAJO.

Se refieren a la forma en que el trabajo debe ser realizado.

- Planeación y Supervisión, que constituye la base en la determinación de los procedimientos a seguir y el alcance que se dará a la revisión.

- Estudio y evaluación del control interno, para determinar su confiabilidad y al mismo tiempo el alcance de la revisión y los procedimientos a seguir.
- Obtención de evidencia suficiente y competente para fundamentar su opinión sobre una base objetiva.

C. NORMAS DE INFORMACIÓN

El trabajo de auditoría concluye en la emisión del dictamen, en el cual el auditor opina sobre los estados financieros que ha revisado y así les imprime confianza y credibilidad para los usuarios de la información.

Las normas de información se refieren a la calidad y requisitos mínimos que debe reunir el informe:

- Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión, limitaciones que haya tenido a su revisión, salvedades, razones por las que se expresa una opinión negativa o se abstiene de opinar.
- Bases de opinión sobre los estados financieros, es decir, si la información ha sido preparada de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados u otra normatividad, y si dicha información está presentada en forma razonable.

Debe aclararse que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la entidad, solamente el dictamen es responsabilidad del auditor, y es lo único que los usuarios reciben del trabajo del auditor, por lo que es indispensable que éste sea preparado adecuadamente. A este respecto, los boletines de la serie 4000 regulan la forma en que debe prepararse, de acuerdo a cada situación y, adicionalmente existe el Manual de Informes del Auditor, publicado por el Instituto Mexicano de Contadores

Públicos, en el cual se ejemplifican de manera más amplia algunas de las situaciones que pueden presentarse.

Antes de iniciar el trabajo de auditoría, el auditor debió haber evaluado la situación de su cliente, con el fin de determinar si es factible o no el que se lleve a cabo el examen, y por otro lado debe tener identificadas aquellas áreas que requerirán mayor atención durante la auditoría. Posteriormente viene la etapa de planeación de la auditoría y el desarrollo de la misma, el cual se divide en dos etapas:

- Evaluación de la efectividad de la estructura del control interno del cliente, que generalmente se efectúa en la visita previa.
- Aplicación de pruebas sustantivas, las cuales se concluyen principalmente en la visita final.

Del resultado de la evaluación de la efectividad de la estructura de control interno se deriva la estrategia a seguir, la cual quedará plasmada en un memorándum de planeación y en los programas de trabajo de cada área específica, debiendo éstos cumplir con los objetivos de auditoría aplicables a cada rubro de los estados financieros.

Cabe resaltar que el trabajo de auditoría se lleva a cabo por medio de pruebas selectivas, por lo que no proporciona certeza absoluta sobre la corrección de las cifras que aparecen en la información financiera, pero sí una cierta razonabilidad de que los estados financieros presentan adecuadamente la situación financiera, los resultados de operaciones y los cambios en la situación financiera de la entidad.

Por último, se debe enfatizar que la finalidad de la auditoría no es descubrir fraudes, aunque éstos pueden ser detectados durante el desarrollo del trabajo, sino más bien emitir una opinión sobre los estados financieros en

su conjunto, y de esta manera proporcionar confianza a los usuarios de la información financiera.

B. LA PLANEACION COMO HERRAMIENTA EN LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

Dentro del trabajo de auditoría, es muy importante la etapa de planeación, ya que si ésta se elabora en forma adecuada, contribuye a alcanzar los objetivos en forma más eficiente; el tiempo que en ella se invierte no constituye una pérdida de tiempo, al contrario, trae consigo ahorros de tiempo y esfuerzo en el desarrollo del trabajo, así como también asegura una mayor efectividad.

Esta planeación consiste básicamente en todas las actividades desempeñadas previamente a la ejecución de los procedimientos de auditoría sobre saldos y transacciones de la entidad. Esta planeación inicial no tiene un carácter definitivo, se revisa continuamente y puede ser modificada, pues al inicio de una auditoría, es muy frecuente que no se cuente con todos los elementos necesarios para elaborar un plan definitivo.

La meta u objetivo básico del auditor al planear es determinar el alcance que se requiere y asegurar que el trabajo pueda ser terminado oportunamente y de conformidad con las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados. También en esta etapa se pueden detectar asuntos importantes sobre los que el auditor deba centrar más su atención, como debilidades en los controles, rubros más significativos, problemas en la operación, áreas de riesgo, etc.

Para poder llevar a cabo esta planeación, el auditor debe conocer las características particulares del trabajo que va a efectuar, la finalidad que se persigue y las características de la entidad sujeta a examen.

El trabajo deberá organizarse de modo que los objetivos y procedimientos estén perfectamente definidos, y a la vez pueda realizarse en

tareas individuales, las cuales, al término de la auditoría puedan conjugarse en un examen comprensivo de los estados financieros. Este proceso de organización subdivide la auditoría de modo que varios miembros del equipo realicen simultáneamente diferentes aspectos del trabajo, a la vez que asegura que ningún área se deje de examinar y que no haya duplicidad del trabajo; la forma sobre la cual se organiza debe basarse en los ciclos de las operaciones del negocio.

El encargado de la auditoría decidirá la distribución del trabajo entre los miembros del equipo, en función al grado de experiencia y capacidad profesional de cada uno de ellos, y también realizará una calendarización de actividades, detallando las fechas en que deba cubrirse cada una de las etapas de la auditoría, (ver Anexo A). Se debe dar seguimiento a esta programación de actividades, y en caso de retrasos, investigar las causas, ya que no solamente pueden ser por ineficiencia del equipo de auditoría, sino que el cliente no proporcione la información que se requiere oportunamente, en cuyo caso no será responsabilidad del auditor el que no se termine en la fecha prevista y se deba prolongar la visita, con un consiguiente incremento en el costo de la misma. El objetivo básico de esta estimación de tiempo, es conocer con mayor certeza el costo de la auditoría que se tomará como base para futuras revisiones; por lo general, la primera visita a una empresa toma más tiempo, debido a que no se tiene el conocimiento del negocio: sus operaciones, controles, sistemas y el mismo personal.

En esta etapa, es indispensable que se le explique a los miembros del equipo la forma en que se va a trabajar, los elementos que tiene el cliente para poder efectuar el trabajo y el tiempo estimado que se tiene para la auditoría; se deberá resaltar la importancia que tiene cada una de las tareas a realizar, por pequeñas o fáciles que éstas sean. Otro punto que se debe

considerar, es la relación con el cliente, por lo que es muy recomendable, al inicio de una auditoría presentar a los auditores con el personal del cliente con quien estarán en contacto durante el desarrollo de la revisión.

Es indispensable que se obtenga un conocimiento del negocio del cliente y de su industria si se quiere diseñar una estrategia efectiva que permita evaluar la aplicación de principios contables y la razonabilidad de las estimaciones hechas por el cliente.

Finalmente, esta planeación debe quedar documentada en un memorándum elaborado por el responsable o encargado de la auditoría, en coordinación con el Gerente o Socio encargado, los cuales tienen la obligación de ejercer una supervisión adecuada del trabajo que se está realizando.

C. NORMAS DE AUDITORIA APLICABLES

Como todas las etapas del trabajo de auditoría, la planeación debe realizarse en apego a los lineamientos que marca el Instituto Mexicano de Contadores Públicos dentro de sus Normas y Procedimientos de Auditoría.

BOLETIN 1010.- NORMAS DE AUDITORIA.

Al hacer referencia a las normas de ejecución del trabajo, este Boletín menciona que la auditoría debe ser realizada con cuidado y diligencia, y dentro de estos requisitos mínimos e indispensables se contempla a la planeación y supervisión como la primera norma de ejecución. A este respecto se menciona:

" El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y si se usan ayudantes éstos deben ser supervisados en forma apropiada".

La segunda norma de ejecución del trabajo es el "Estudio y Evaluación del Control Interno:

" El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuadas del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría."

Este estudio deberá realizarse en la visita preliminar para que en base a esto se determine la estrategia a seguir para la revisión final. Si los controles son débiles, el alcance que se le dé a la revisión será mayor que si la empresa cuenta con los controles adecuados, ya que la finalidad de los métodos de control es dar una cierta seguridad de que las operaciones son registradas adecuadamente.

La tercera norma de ejecución del trabajo: "Obtención de evidencia suficiente y competente", menciona:

" Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión".

El obtener esta evidencia, tiene por objetivo fundamentar la opinión del auditor respecto a los estados financieros, y siempre se deberá reflejar en los papeles de trabajo.

BOLETIN 3040.- PLANEACION Y SUPERVISION DEL TRABAJO DE AUDITORIA.

El Boletín menciona que la importancia de la planeación radica en que es indispensable para alcanzar los objetivos de la auditoría en la forma más eficiente y, para que sea llevada a cabo de manera adecuada, el auditor debe conocer:

- Objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo a realizar.
- Características de la empresa a revisar.

La información que se necesita para planear adecuadamente, puede obtenerse por medio de entrevistas donde se determinarán objetivos, condiciones, y la forma del trabajo a realizar, además de información acerca de las políticas y sistemas de registro; visitas a las instalaciones y observación de las operaciones, para entender la operación y el sistema de control interno; análisis de estados financieros; entendimiento del marco legal en que se desenvuelve la compañía, y la revisión de papeles de trabajo de auditorías anteriores. Toda esta información que sirvió de base para la planeación deberá quedar debidamente documentada en los papeles de trabajo del auditor, específicamente en un memorándum de planeación.

Con respecto a la supervisión, menciona que ésta "**debe ejercerse en proporción inversa a la experiencia, preparación técnica y capacidad profesional del auditor supervisado**", y esto aplica a todos los niveles del personal que intervenga en la auditoría. Esta supervisión también irá en función a cada situación particular y a la estructura del despacho.

En la etapa de planeación deberá hacerse el análisis de la experiencia y capacidad del personal, revisión del plan de trabajo, discusión de éste con el equipo de auditoría y fijación del tiempo en que se llevará a cabo la revisión.

BOLETIN 3050.- ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

"El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuado del control interno existente que le sirva de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él y le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría".

En esta etapa, el auditor puede encontrar debilidades al control interno que tenga la empresa, en cuyo caso deberá comunicarlas por escrito, junto con las sugerencias que tenga al respecto, mediante la carta de observaciones y recomendaciones, que es una parte muy importante en el desarrollo de la auditoría.

Este Boletín define al control interno como las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad.

Estos controles deben tomar en cuenta las características de cada entidad en particular: el tamaño, las características de la industria, su

organización, el funcionamiento de sus métodos de registro, problemas específicos, marco legal.

El auditor debe dejar documentado que realizó este estudio y las conclusiones a las que llegó; la forma de documentarlo dependerá de las características de la empresa y de la creatividad del auditor. Adicionalmente, deberá soportar su evaluación final con las pruebas de cumplimiento que sobre dichos controles elabore.

BOLETIN 1020.- DECLARACIONES NORMATIVAS DE CARACTER GENERAL SOBRE EL OBJETIVO Y NATURALEZA DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS.

La auditoría se lleva a cabo mediante pruebas selectivas, cuyo alcance se define en relación al resultado de la evaluación del control interno, la importancia de los saldos a examinar y el riesgo de error existente. De ahí la importancia que tiene el que se haga una buena planeación, pues ésta puede reducir el alcance que se le dé a la revisión y resalta las áreas más importantes o en las que el auditor debe poner más atención pues existe mayor riesgo.

BOLETIN 3030.- IMPORTANCIA RELATIVA Y RIESGO DE AUDITORIA.

La importancia relativa representa el importe acumulado de errores y desviaciones de principios de contabilidad contenidos en los estados financieros y que a juicio del auditor pudieran distorsionar de manera sustancial la información financiera. El límite, hasta donde se pueden permitir ciertos errores y desviaciones lo fija el auditor de acuerdo a su experiencia y las características de cada empresa en particular.

Con relación al riesgo de auditoría, menciona que es la posibilidad de que el auditor emita una opinión limpia sobre unos estados financieros cuyos errores y desviaciones de principios de contabilidad exceden a la importancia relativa.

Este riesgo se compone de 3 diferentes riesgos:

- **INHERENTE.** Existe en forma independiente a la auditoría y consiste en el riesgo que tiene cada rubro en específico por su propia naturaleza.
- **DE CONTROL.** Existe en forma independiente a la auditoría y consiste en que pueden existir errores importantes que el control interno no detecte o no prevenga.
- **DE DETECCION.** Lo establece el auditor al determinar la naturaleza y oportunidad de sus pruebas y consiste en el riesgo que tienen los procedimientos aplicados de no detectar errores importantes.

Durante la planeación es importante que el auditor considere en forma adecuada la importancia relativa y el riesgo de auditoría pues de lo contrario en la etapa final no se tendrá la suficiente evidencia para emitir la opinión o incluso pudiera emitirse una opinión errónea. De ahí que los procedimientos de auditoría deben estar diseñados de manera que detecten errores que en combinación con los de otras áreas estén por arriba del límite de error fijado.

BOLETIN 3010.- DOCUMENTACION DE LA AUDITORIA.

Los papeles de trabajo deben contener evidencia de la planeación realizada; deben ser bastante claros y detallados; la evidencia del conocimiento del cliente, incluyendo la evaluación de su sistema contable, puede estar referenciada a entrevistas, cuestionarios, flujogramas; también se incluyen los procedimientos analíticos, como análisis de variaciones, y

razones financieras. Así también se debe dejar evidencia de que el trabajo fue supervisado y revisado.

Como se puede ver, la labor de auditoría, está regulada por una serie de normas, emitidas por la profesión contable, las cuales son generales y de aplicación estricta, ésto con el objeto de imprimirle calidad a la auditoría y contar con una base objetiva y verdadera que fundamente la opinión que se emite sobre los estados financieros. Adicionalmente, cada despacho tiene establecidas políticas y requerimientos de calidad que deberán cubrir los auditores a lo largo de una revisión.

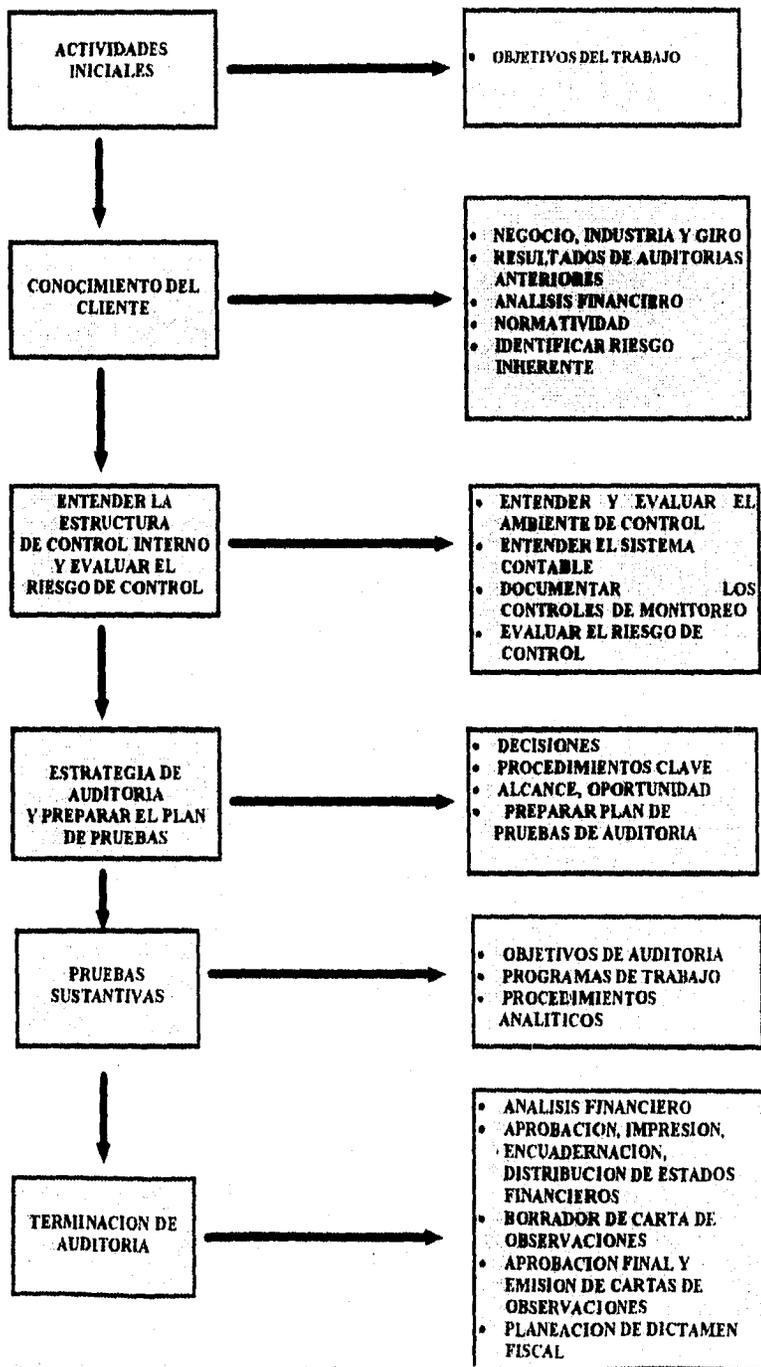
Durante el desarrollo del presente trabajo, se profundiza más en los temas expuestos anteriormente.

D. LA AUDITORIA COMO PROCESO

El trabajo de campo de la auditoría se realiza básicamente en dos etapas: la visita preliminar y la final. Cada una de estas etapas comprende diversas actividades, y éstas conforman el proceso de la auditoría.

No existe dentro de las normas de la profesión ningún pronunciamiento que especifique las actividades a realizar en cada fase del proceso, solamente existe referencia a los requerimientos mínimos con que debe contar el trabajo. Sin embargo, las políticas establecidas por cada Despacho respecto a la forma de trabajar y los objetivos que se pretenden alcanzar contemplan las actividades aplicables a cada una de las partes de este proceso.

A continuación se presenta un esquema que propone las actividades a realizar en cada una de estas etapas, así como los beneficios que se obtienen al realizarlas a lo largo de la auditoría. Esto basado en el enfoque de una firma de auditoría de reconocido prestigio a nivel mundial.



FASE: ACTIVIDADES INICIALES	PASO: ESTABLECIMIENTO DE OBJETIVOS
CONCEPTO	BENEFICIOS
DEFINIR PARA QUE FUIMOS CONTRATADOS ALCANCE DEADLINES PRODUCTOS FINALES	CLARIDAD SABER BIEN A DONDE VAMOS

La definición de los términos del trabajo y la forma de organizarlo, hacen posible que la auditoría se realice lo más efectiva y eficientemente posible. Esta etapa está a cargo del socio y/o gerente, y también del encargado de la auditoría, aunque cada miembro deberá organizarse con las áreas que le hayan sido asignadas. El establecimiento de los objetivos a seguir, deriva de las necesidades y requerimientos de cada cliente en particular, por lo que cada trabajo tendrá sus propios objetivos. Derivado de los requerimientos del cliente, se hará la planeación del trabajo, las fechas en que deban entregarse los trabajos y qué es lo que deberá entregarse.

FASE: CONOCIMIENTO DEL CLIENTE	PASO: CONOCIMIENTO DE GIRO E INDUSTRIA
CONCEPTO	BENEFICIOS
DOCUMENTAR GIRO E INDUSTRIA , TENDENCIAS MACRO, ENTENDER PRACTICAS, ENTENDER EL NEGOCIO	IDENTIFICAR RIESGOS INHERENTES, MACRO, ASESORAR CON MAS NIVEL, ESPECIALIZARNOS EN INDUSTRIAS

Este conocimiento del cliente, en cuanto a su giro e industria, servirá para evaluar el ambiente externo en el que se mueve la empresa y poder diagnosticar algunos posibles problemas macroeconómicos y de la industria que puedan afectarla, así como el riesgo del negocio que la afecta directamente. No se pretende que el auditor sea un experto en todas las ramas de la industria, pero puede conseguir esta información a través de publicaciones de las Cámaras respectivas, revistas, etc. y así estar en posibilidades de ofrecer un mejor servicio a sus clientes.

FASE: CONOCIMIENTO DEL CLIENTE	PASO: RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES
CONCEPTO	BENEFICIOS
CONOCER LO IMPORTANTE DEL AÑO PASADO ASUNTOS PARA CONSIDERACION DEL SOCIO SALVEDADES NOTAS AJUSTES OBSERVACIONES	CUIDAR LOS PROBLEMAS RECURRENTES REDUCIR ALCANCE EN LO QUE RECURRENTEMENTE ESTA BIEN

También es de gran utilidad para lograr un trabajo de mayor calidad, el dar seguimiento a los problemas detectados durante revisiones preliminares, con el fin de verificar si éstos todavía subsisten, y que ha hecho el cliente para solucionarlos. Adicionalmente, el consultar los papeles de trabajo de años anteriores, proporciona al auditor una idea muy clara de la empresa que se está revisando, las áreas con más riesgo y a las cuales deberá enfocar más su atención, lo cual puede reducir substancialmente el tiempo que se le vaya a dedicar a la revisión.

FASE: CONOCIMIENTO DEL CLIENTE	PASO: ANALIZAR INFORMACION FINANCIERA DIFERENTE
CONCEPTO	BENEFICIOS
IDENTIFICAR RUBROS MATERIALES, CAMBIOS IMPORTANTES CONTRA EL AÑO ANTERIOR, TENDENCIAS	JUSTIFICA LA DECISION DE ELIMINAR TRABAJO INNECESARIO EN AREAS INMATERIALES, IDENTIFICA AREAS DE INTERES, MOVIMIENTOS RAROS PARA ATACARLOS. ORIENTAR MEJOR EL TRABAJO ANTICIPAR CUESTIONAMIENTOS DE SOCIO

El analizar información financiera reciente, elimina gran parte del trabajo que se efectúa en la auditoría, pues permite evaluar la materialidad de los rubros que componen los estados financieros, para que así el auditor se oriente hacia los más importantes; comparando las cifras del ejercicio a revisar con las del anterior, se puede evaluar el desarrollo del negocio durante el ejercicio, así como la razonabilidad de las cifras presentadas; otra forma de evaluar esta información sin realizar procedimientos de auditoría es a través de la elaboración y análisis de razones financieras comparándolas con las del ejercicio anterior para ver las tendencias. De esta forma el auditor puede detectar problemas a los cuales enfocarse en su revisión, y evitar trabajo innecesario.

FASE: CONOCIMIENTO DEL CLIENTE	PASO: NORMATIVIDAD APLICABLE AL CLIENTE
CONCEPTO	BENEFICIOS
IDENTIFICAR PRINCIPIOS CONTABLES Y NORMAS DE AUDITORIA, DISPOSICIONES FISCALES Y LEGALES (CNV, CNB, SECOGEFE, ETC.) APLICABLES A CADA CLIENTE	ASEGURA CALIDAD QUITA SORPRESAS DE ULTIMO MINUTO ORIENTAR PRUEBAS

Antes de iniciar la auditoría, el auditor debe conocer la normatividad que le aplica al cliente específico, para que así pueda evaluar si la información financiera que se ha emitido es correcta y cumple con todos los requerimientos a que está sujeta; como en el caso de aquellos clientes que preparan su información basados en la normatividad que emite la Comisión Nacional Bancaria y de Valores. Por otro lado, el auditor debe conocer todas las disposiciones fiscales aplicables a su cliente, tanto obligaciones, como beneficios, para ayudarlo a cumplir adecuadamente y también informarle de los beneficios contenidos en la legislación fiscal que pudiera obtener.

FASE: CONOCIMIENTO DEL CLIENTE	PASO: IDENTIFICAR RIESGOS INHERENTES
CONCEPTO	BENEFICIOS
EVALUAR EL RIESGO INHERENTE DEL NEGOCIO, LA INDUSTRIA Y POR CADA RUBRO MATERIAL IDENTIFICAR RIESGOS O APOYAR CONFIANZA DEL AUDITOR	CUIDAR RIESGOS MUY PREOCUPANTES DISEÑAR PRUEBAS ESPECIFICAS REDUCIR ALCANCE EN AREAS BUENAS DESARROLLO DEL PERSONAL

Es muy importante esta evaluación del riesgo específico del negocio del cliente, tanto para el auditor como para el propio cliente. Al auditor le ayuda a planear mejor su estrategia de auditoría, pues sabrá que áreas requieren de mayor atención y así también podrá brindarle al cliente una mejor asesoría, a la vez que reduce su trabajo mediante la identificación de las áreas clave.

FASE: CONOCIMIENTO DEL CLIENTE	PASO: AMBITO COMPUTACIONAL
CONCEPTO	BENEFICIOS
IDENTIFICAR EQUIPOS USADOS, PROCESOS CLAVE Y EN SU CASO RIESGOS Y/O CONTROLES CLAVE	BUSCAR OPCIONES PARA USAR LA COMPUTADORA PARA EFICIENTAR EL TRABAJO EVITAR RIESGOS GRAVES

El auditor debe identificar todas las oportunidades para utilizar el equipo y el procesamiento electrónico de datos para desarrollar su trabajo, ya que así obtendrá una mayor eficiencia, derivada del ahorro de tiempo y por otro lado, la seguridad en los procedimientos. Cabe mencionar la importancia que tiene actualmente el contar con la tecnología adecuada para el desarrollo de cualquier trabajo, y el auditor debe estar consciente de ello y utilizar al máximo todas las herramientas que tenga a su alcance, aunque para ello, se requiere también de una capacitación adecuada del personal que manejará el equipo. También se debe evaluar la conveniencia de utilizar determinado equipo, de acuerdo a los requerimientos del trabajo y al presupuesto con que se cuenta, para no incurrir en gastos innecesarios, que lejos de proporcionar una eficiencia, dificultan el cumplimiento de las metas establecidas.

FASE: ENTENDER ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO Y EVALUAR RIESGO DE CONTROL	PASO: EVALUACION DEL AMBIENTE DE CONTROL
CONCEPTO	BENEFICIOS
CONOCER LA ACTITUD DE CONTROL. LOS CONTROLES GERENCIALES	IDENTIFICAR CONTROLES CLAVE GERENCIALES EN LOS QUE NOS APOYEMOS, O JUSTIFICAR LA VALIDACION AMPLIA FORTALECER IMAGEN Y COMUNICACION CON EL CLIENTE

El ambiente de control que existe en la empresa es la base fundamental de toda la planeación de la auditoría; es a través de éste que el auditor evalúa el riesgo de auditoría y así determina el alcance y oportunidad de sus procedimientos. Si este ambiente de control es favorable, entonces el auditor podrá reducir sus pruebas, pues los mismos controles de la empresa proporcionan una cierta seguridad de que la información es confiable; de lo contrario, estas pruebas deberán tener un mayor alcance, y adicionalmente el auditor deberá utilizar su juicio y experiencia para detectar desviaciones y ofrecer recomendaciones a su cliente.

FASE: ENTENDER ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO Y EVALUAR RIESGO DE CONTROL	PASO: SISTEMA CONTABLE
CONCEPTO	BENEFICIOS
ENTENDER LOS PRINCIPALES CICLOS, ARCHIVOS Y REPORTES DEL SISTEMA CONTABLE	CONOCER BIEN LOS SISTEMAS MAS IMPORTANTES Y ESCOGER SOLO LAS TRANSACCIONES Y ARCHIVOS CLAVE PARA AUDITAR

El auditor deberá evaluar el sistema contable con que cuenta su cliente y decidir si éste es adecuado al tipo de negocio, si funciona como se tiene planeado y si existen algunas debilidades que puedan ser corregidas para mejorar la eficiencia.

FASE: ENTENDER ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO Y EVALUAR RIESGO DE CONTROL	PASO: DOCUMENTAR CONTROLES DE MONITOREO Y EVALUAR RIESGO DE CONTROL
CONCEPTO	BENEFICIOS
DOCUMENTAR CONTROLES DE MONITOREO CONOCER CONTROLES INTERNOS CLAVE Y CONCLUIR SU BUEN FUNCIONAMIENTO PARA APOYAR LA DECISION DE LA ESTRATEGIA EN SU CASO PROBAR CONTROLES	PROBAR LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO Y REDUCIR ALCANCE DE PRUEBAS SUSTANTIVAS Y ANTICIPARLAS

Para que la gerencia sea capaz de dirigir adecuadamente a la entidad, necesita contar con información segura acerca de todas las operaciones que se realizan. En ocasiones, la gerencia monitorea directamente la manera en que funcionan ciertos procedimientos de control establecidos para dicho propósito, y otras veces simplemente evalúa la información a la vez que monitorea los resultados del negocio. Bien sea de manera directa o no, este monitoreo por parte de la gerencia imprime confiabilidad a la información generada por la entidad.

En este monitoreo, además de buscar que la información emitida sea confiable, la gerencia busca establecer puntos de control que le aseguren el correcto funcionamiento de las operaciones, como en el caso de la comparación de información real contra presupuesto; así también monitorea que los procedimientos de control establecidos funcionen adecuadamente.

FASE: ESTRATEGIA DE AUDITORIA	PASO: PLAN DE PRUEBAS
CONCEPTO	BENEFICIOS
DEFINIR PROCEDIMIENTOS APLICABLES POR AREA PARA SATISFACER LOS OBJETIVOS DE AUDITORIA ALCANCE, OPORTUNIDAD SUSTANTIVIDAD O POR CONTROL INTERNO	NO HACER NI MAS NI MENOS DEL TRABAJO NECESARIO PENSAR EN LA EFICIENCIA

El objetivo de establecer una estrategia es que exista un orden en el trabajo que se va a desarrollar, y una base para las decisiones que se han tomado. Por otro lado, el que exista una estrategia, proporciona confianza de que el trabajo realizado está sustentado en una adecuada planeación y no solamente sobre bases empíricas; ésto es muy importante, ya que el objetivo de que la información financiera sea revisada y evaluada por un tercero es imprimir confianza a dicha información a todos los usuarios de la misma, y por lo mismo se hace indispensable que todas las decisiones queden debidamente documentadas y soportadas.

FASE: PRUEBAS SUSTANTIVAS	PASO: PROGRAMAS
CONCEPTO	BENEFICIOS
TENER PROGRAMAS DE TRABAJO CON ALCANCES, OPORTUNIDAD Y LIGADOS CON OBJETIVOS DE AUDITORIAS	ORIENTAR BIEN EL TRABAJO. HACER JUSTO LO NECESARIO, NI MAS NI MENOS REDUCE REVISION

La estrategia que se haya decidido en la etapa de planeación quedará plasmada en los programas de trabajo, los cuales deben satisfacer todos los objetivos de auditoría (" Ver capítulo IV inciso C"). Es recomendable que se evite el que varios procedimientos satisfagan un solo objetivo de auditoría, para incrementar la eficiencia y obtener los mejores resultados, es decir, no hacer más trabajo del necesario.

FASE: TERMINACION DE LA AUDITORIA	PASO: ANALISIS FINANCIERO
CONCEPTO	BENEFICIOS
IDENTIFICAR CAMBIOS, TENDENCIAS O ACTIVIDADES IMPORTANTES Y RIESGOS, SABER QUE ESO SE CUBRIO EN LA AUDITORIA	GARANTIZA AL FINAL QUE VIMOS LO MAS IMPORTANTE ANTICIPA CUESTIONAMIENTOS DE TERCEROS

FASE: TERMINACION DE LA AUDITORIA	PASO: PUNTOS DE TERMINACION
CONCEPTOS	BENEFICIOS
CUBRIR TODOS LOS REQUISITOS DE NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS	ASEGURA CALIDAD

Al término de la auditoría, el auditor deberá tener la certeza de que revisó todas las áreas materiales de la empresa, para poder tener una base sobre la cual expresar su opinión. El llevar a cabo un análisis financiero, da un panorama general de la empresa y evita revisiones innecesarias al dar la pauta para evaluar las áreas importantes.

Adicionalmente, el auditor deberá cuidar que su trabajo cubra con las normas de calidad que requiere un trabajo de este tipo, como lo establecen las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA).

II. TERMINOS DEL TRABAJO Y ORGANIZACION

A. CARTA PROPUESTA O CONVENIO

Dada la importancia que tiene el que haya un claro entendimiento tanto del cliente como del auditor de la forma en que se llevará a cabo el trabajo de auditoría, incluyendo los derechos y obligaciones de ambas partes, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, regula en el Boletín 6080, la forma en que se debe presentar la carta para confirmar la prestación de servicios de auditoría.

Esta carta constituye la evidencia de la prestación del servicio, el objetivo y alcance, el grado de responsabilidad del auditor y los informes que éste proporcionará.

Previo a la presentación de esta carta al cliente, se debió llegar a un primer acuerdo sobre los servicios que éste recibirá del auditor y luego entonces se hace la confirmación por escrito.

CLIENTES POTENCIALES

Al entrar en contacto con un posible cliente, el auditor debe procurar investigar su prestigio y posición en el mercado, sin que esta investigación sea tomada como una actitud de duda por parte del auditor, sino como una garantía de que procura mantener la calidad en sus clientes.

Cuando el posible cliente tiene renombre dentro de la sociedad y del mercado, la investigación es fácil; sin embargo, puede haber ocasiones en que se requiera una investigación más formal, la cual tomará tiempo. Esta investigación deberá proporcionar al auditor un conocimiento general del cliente para poder llevar a cabo su evaluación. Algunos aspectos importantes para esta evaluación comprenden:

- Obtener información financiera relativa al cliente y a sus operaciones.
- Realizar investigaciones con terceros que tengan relaciones de negocios con el cliente: bancos, proveedores, clientes, e incluso con los auditores anteriores si los hubiera.
- Evaluar la independencia de la firma con respecto al cliente.
- Evaluar la capacidad de la firma para contar con el personal que el trabajo requiera.
- Evaluar si se cuenta con el tiempo necesario para llevar a cabo todos los procedimientos de auditoría necesarios.
- Determinar si el trabajo requerirá conocimientos especializados sobre algún área en específico y si éstos se pueden obtener para el desarrollo del trabajo.

Algunas de las consideraciones anteriores, también pueden aplicar para evaluar si es factible continuar la relación con algún cliente ya existente.

COMUNICACION CON AUDITORES ANTERIORES.

Como se mencionó anteriormente, un punto importante en la evaluación de un nuevo cliente, es la comunicación con terceros que hayan tenido o tengan relación profesional con él, y dentro de éstos, la comunicación con el auditor anterior es muy importante. Se le debe consultar al cliente si está de acuerdo en que se tenga contacto con el auditor anterior, y en caso de que no lo estuviera, investigar las causas y evaluar si realmente se debe aceptar el nuevo cliente.

En caso de que el cliente acceda, el auditor procederá a hacer preguntas que pudieran afectar la aceptación del nuevo cliente sobre la integridad de la administración, desacuerdos con la administración en relación con asuntos contables, causas para el cambio de auditores, etc.

Toda esta información proporcionará al auditor un panorama general de la situación del cliente y también podrá prever posibles dificultades o limitaciones durante su revisión, así como consideraciones especiales a las que debe enfocarse con mayor detalle. También es muy recomendable que el auditor revise los papeles del trabajo del auditor anterior, los cuales constituyen la evidencia y respaldo de la opinión que éste último haya emitido respecto a la situación financiera del cliente.

Una vez hecho lo anterior, o si se trata de un cliente recurrente, el auditor deberá entrevistarse con el cliente para discutir sobre:

- El tipo de servicios deseados.
- La finalidad de la revisión.
- Usuarios del informe del auditor.
- Fechas en que se requerirá el trabajo.
- Asuntos que requieran atención especial.

Ya identificados los requerimientos del cliente, el auditor puede determinar su plan de trabajo, el cual se resume en la carta propuesta o convenio; así como la estimación de sus honorarios. Mediante esta carta el auditor confirma sus servicios y sirve de base para llegar a un acuerdo definitivo sobre el alcance de la auditoría, la oportunidad y la distribución de trabajo entre el personal del cliente y del auditor, a la vez que constituye un punto de referencia para posteriores revisiones. Esta carta es enviada al cliente para su aceptación y se le pide firme una copia de la misma, como evidencia de que está de acuerdo con su contenido.

La carta puede variar en su forma y contenido en cada caso particular, pero de acuerdo al Boletín 6080 de Normas y Procedimientos de Auditoría, deberá hacer referencia a los siguientes aspectos:

- El objetivo y alcance de la auditoría incluyendo una referencia a los pronunciamientos del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
- La responsabilidad de la administración de la entidad sobre la información financiera.
- Los informes que el auditor emitirá como resultado de su trabajo.
- El hecho de que los procedimientos de auditoría no están diseñados específicamente para descubrir errores e irregularidades.
- El estudio y evaluación del control interno como parte de la auditoría.
- El libre acceso a los registros, documentación y cualquier otra información relacionada con la auditoría, incluyendo la utilización del equipo de cómputo.

Los puntos anteriores son básicos en la carta propuesta, adicionalmente, puede incluir otros aspectos como:

- El grado de utilización del trabajo de los auditores internos, si es que existen.
- La información que el cliente deberá preparar, para lo cual se pueden incluir cédulas previamente diseñadas por el auditor.
- El hecho de que se solicitará a la administración de la entidad que proporcione ciertas declaraciones escritas en relación a los estados financieros sujetos a examen, como son la carta de la gerencia.
- Descripción de otros informes y cartas que el auditor entregará.
- Las fechas en que se vaya a realizar el trabajo, así como en que se han de entregar los informes.
- La utilización de especialistas en ciertas áreas.
- Las bases sobre las que se calculan los honorarios y gastos, su importe, así como la forma de pago.

- Solicitud al cliente que confirme su aceptación del servicio en los términos que se mencionan en la carta firmando una copia de la misma y remitiéndola al auditor.

En la carta convenio, también se pueden incluir asuntos tales como: la expectativa de recibir una confirmación por escrito de la gerencia de las declaraciones que pudieran necesitarse en relación con la auditoría; la naturaleza y dimensión de otros servicios que se ejecuten conjuntamente con la auditoría, como pueden ser la intervención de los asesores fiscales o de sistemas; los arreglos en cuanto a honorarios y facturación. (Ver Anexo B)

Es importante que el auditor discuta con el cliente los asuntos administrativos que se incluyen dentro de la carta, para evitar posibles malentendidos, por ejemplo en cuanto a las limitaciones inherentes dentro de la auditoría.

Esta carta debe ser revisada anualmente y si es necesario, debe actualizarse.

En el caso de grupos de empresas, cuando el auditor de la tenedora es también auditor de alguna entidad relacionada, como subsidiaria o sucursal, el auditor deberá determinar si se ha de enviar una carta propuesta por separado a dicha entidad relacionada, para lo cual tomará en cuenta quien es la persona que designa al auditor de la entidad relacionada, si se van a emitir dictámenes individuales, así como la proporción en que es propietaria la tenedora. Además se deberá cuidar que los términos del trabajo sean comunes, que la carta se refiera solamente a las entidades que se van a examinar, que la gerencia de la subsidiaria conozca el contenido principal y que los requerimientos estatutarios locales no requieran la emisión de cartas convenio por separado.

B. OBJETIVOS DEL TRABAJO

Dentro de las actividades iniciales de una auditoría, están el reunir información acerca del cliente como una base para decidir si se acepta o no; establecer o confirmar los términos del trabajo para el presente año; establecer objetivos específicos; determinar si se va a requerir el uso de especialistas, etc.

Estas actividades deberán ser desarrolladas por el socio responsable y gerente con ayuda de especialistas, como puede ser en impuestos o computación; su naturaleza y extensión pueden variar de acuerdo a si la auditoría representa un trabajo nuevo o recurrente.

ESTABLECIMIENTO DE DE LOS TÉRMINOS DEL TRABAJO Y OBJETIVOS.

La principal responsabilidad del auditor en un trabajo de auditoría, es llevarlo a cabo de acuerdo con Normas y Procedimientos de Auditoría. El auditor puede tener responsabilidades adicionales, impuestas por requerimientos contenidos en regulaciones especiales o que son adquiridas al comprometerse a prestar sus servicios, y pueden traer consigo la realización de procedimientos adicionales a los requeridos para emitir la opinión sobre la información financiera. Estos términos deberán ser comunicados al cliente mediante la Carta Propuesta, descrita anteriormente.

El socio y el gerente deberán establecer los objetivos del trabajo a la luz de los términos que fueron acordados con el cliente; dentro de estos objetivos están: el grado en que el riesgo de auditoría vaya a ser controlado, la materialidad de los rubros o transacciones a examinar, pruebas específicas

que vayan a ser aplicadas. Adicionalmente, estos objetivos pueden incluir mejorar el servicio al cliente y lograr la eficiencia en el desarrollo del trabajo, a través de:

- Atender a las solicitudes del cliente relativas a la naturaleza u oportunidad de determinados procedimientos a realizarse.
- Identificación de áreas en las cuales el equipo de auditoría constituirá una ayuda especial al cliente.
- Comunicación de las recomendaciones para mejorar la estructura de control interno.
- Discusión sobre ciertos aspectos operacionales acerca del negocio del cliente.
- Desarrollo profesional del personal del equipo de auditoría.
- Identificación de áreas potenciales para hacer más eficiente la auditoría.

En base a todas estas consideraciones, el auditor podrá determinar el tiempo que se requerirá para poder desarrollar el trabajo, así como su costo aproximado (Ver Anexo A). Esta estimación del tiempo, es necesaria tanto para estimar los honorarios que se han de cobrar al cliente, como para controlar el trabajo y guiar a los ayudantes en el trabajo que se espera realicen. Para tener un mayor control, este estimado deberá detallarse de acuerdo a cada uno de los pasos que señala el programa de trabajo de auditoría. Es importante, que este control de tiempo se siga, evitando en lo posible los retrasos, pues el excederse en tiempo en algunas etapas de la auditoría puede dificultar su terminación y aumentar el costo de la misma, lo que puede ocasionar problemas con el cliente.

C. ASIGNACION DEL EQUIPO DE AUDITORIA.

La estructura que normalmente se tiene en un despacho de contadores públicos independientes es la siguiente:



Dentro de cada una de las categorías hay distintos niveles, por ejemplo, dentro del personal staff, existen personas con más antigüedad y experiencia, pero no la suficiente como para ser los responsables de un trabajo de auditoría. Esta clasificación puede subdividirse por tanto en varios niveles, pero éstas son las categorías estándar. La supervisión ejercida a cada uno de ellos va de la persona de más alto nivel hasta la de más bajo.

Como resultado de la experiencia que se tiene dentro del trabajo de auditoría, y después de una evaluación previa al cliente, el auditor está en posibilidad de saber cuantas personas necesitará y el tiempo aproximado en que se llevará a cabo la revisión. Hecho esto, se prepara un proyecto de asignaciones, donde se especifica qué personal es el que se necesita, considerando las cualidades con que cuenta dicho personal, a las cuales se hizo referencia en el Capítulo "I" inciso "C", cuando se habló acerca de las Normas Personales.

Independientemente de que el auditor forme equipos de trabajo para cada auditoría, es importante que se preocupe por inducir a todo su personal a obtener un entrenamiento técnico adecuado.

El Boletín 2010 de Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptados "Pronunciamientos sobre las normas personales", menciona la importancia que tiene el que el auditor tenga la preparación y capacidad necesaria para poder prestar un servicio de calidad al cliente. Este boletín define al entrenamiento técnico como sigue: "**representa la adquisición de los conocimientos y habilidades que son necesarias para el desempeño del trabajo y es, por consiguiente, un fundamento indispensable de la capacidad profesional; pero esta última requiere además, una madurez de juicio que no se logra con el simple entrenamiento técnico**".

Para que pueda decirse que un auditor tiene un entrenamiento adecuado, debe primero cumplir con los requisitos académicos que implica el terminar la carrera de Contaduría Pública y posteriormente la titulación, que es indispensable si se pretende hacer carrera en un despacho de contadores; una vez concluida esta preparación, el auditor deberá actualizarse constantemente ya sea mediante cursos de temas específicos, seminarios, libros, etc., y obtener experiencia práctica bajo la supervisión de personas más experimentadas.

Es importante decir que la capacidad profesional no es algo que simplemente se adquiera y ya no haya que hacer nada más, se requiere del enfrentamiento constante con los problemas y su solución, así como trabajar con personas de mayor experiencia y aprender de ellas.

El auditor forma grupos de trabajo, los cuales, por lo general no son fijos, pues cada cliente tiene necesidades diferentes; esto es bueno para el

personal ya que permite que se trabaje con gente distinta, con formas de trabajar también distintas, y así ir formando al personal.

Es muy recomendable que el equipo de auditoría que realizó el trabajo el año anterior, sea el que vaya en el año actual de la revisión, debido a que ya conocen la empresa y también el cliente está familiarizado con ellos; ésto trae consigo ahorros de tiempo en la realización del trabajo, pues ya no se tiene que invertir tiempo en el conocimiento inicial, sino solamente en actualizarlo.

Además del equipo de auditoría, existen otras personas alrededor, que aunque no están encargadas directamente de realizar el trabajo, tienen una influencia significativa, como pueden ser especialistas en impuestos, leyes o cualquier otra área, personal de sistemas, etc.

TRABAJO CON EL PERSONAL DEL CLIENTE.

En el desarrollo de la auditoría, es normal que se requiera hacer preguntas al personal del cliente e incluso que éste prepare ciertos papeles de trabajo, como cédulas de impuestos, nóminas, preparación de las confirmaciones de clientes, bancos y proveedores, que le ayudan al auditor a la realización de su trabajo, por ello es muy importante que el auditor se adapte a la forma de trabajar del personal del cliente.

COORDINACIÓN CON LOS AUDITORES INTERNOS.

Muchas entidades han establecido el departamento de Auditoría Interna. Su tamaño varía de empresa en empresa, así como sus responsabilidades. En algunas compañías opera con poca o ninguna restricción y reporta directa o indirectamente al Consejo de Administración o al Comité de Auditoría sobre varios asuntos, incluyendo la adecuación de la

estructura de control, el cumplimiento de las políticas internas y también de las regulaciones externas relativas a asuntos financieros y operativos. En otras compañías, la auditoría interna puede estar restringida en sus funciones y no tener acceso al Consejo de Administración o al Comité de Auditoría.

Cuando estos auditores internos están involucrados en evaluar y probar los registros financieros, la auditoría interna lleva a cabo una función de control muy especial. En este aspecto, es parte del ambiente de control y proporciona seguridad respecto de las operaciones y los controles y si éstos están funcionando como debieran.

Como último punto, cabe mencionar que esta asignación del equipo de auditoría para cada cliente es una labor que se desarrolla en conjunto, no es el socio el único que toma las decisiones, también intervienen los gerentes y supervisores pues son quienes más conocen al personal debido a que mantienen una relación de trabajo más directa.

III. CONOCIMIENTO DEL CLIENTE Y DE SU INDUSTRIA

A. FACTORES DE RIESGO EN LA INDUSTRIA Y EN LA EMPRESA.

El conocimiento del negocio del cliente y de su industria ayuda al auditor a identificar las condiciones de riesgo inherente, entender los problemas relacionados con los principios de contabilidad de registro, medición y revelación, entender los tipos y niveles de participación de la entidad y desarrollar las expectativas de los procedimientos analíticos, a la vez que fundamenta su estrategia.

Dentro de las políticas de los despachos de auditoría, normalmente existe la de reunir, o en su caso actualizar la información acerca del cliente como base para efectuar juicios preliminares sobre materialidad y evaluación de riesgos, y así poder determinar si se requiere una evaluación amplia del riesgo de control. En base a esto, se le dará alcance a las pruebas sustantivas y se podrán detectar las áreas que requieran de mayor atención.

Una vez que la propuesta de servicios o carta propuesta es aceptada por el cliente, el auditor debe obtener un entendimiento de toda su operación. Para que este conocimiento sea lo más completo posible, el auditor puede acudir a alguna cámara del giro al que corresponda la empresa y ahí podrá obtener información sobre la situación de la empresa que está revisando.

Muchos de los procedimientos para reunir o actualizar esta información son realizados antes de comenzar con la evaluación del riesgo de control y las pruebas sustantivas. Sin embargo, el auditor suele obtener información adicional acerca del cliente a lo largo de la auditoría y deberá también considerarla para determinar la naturaleza, programación de tiempo y alcance de las pruebas sustantivas.

Adicionalmente, el auditor deberá también obtener un conocimiento acerca de los métodos utilizados para procesar las transacciones, lo que se conoce como sistema contable; ésto le ayuda a elaborar su estrategia ya que le da un panorama de las condiciones en que el negocio debiera estar operando, así como los riesgos específicos, y por lo tanto puede detectar las áreas que serán clave para su revisión, además de que estará en posibilidad de ofrecer al cliente un servicio más completo, donde pueda dar sugerencias para mejorar su operación.

TIPOS DE CONOCIMIENTO REQUERIDO

El conocimiento que el auditor tenga acerca del negocio del cliente deberá incluir sus líneas de productos, fuentes y formas de abastecerse, comercialización y métodos de distribución, fuentes de financiamiento, y métodos de producción; ubicación y tamaño relativo de las plantas del cliente, sus divisiones y subsidiarias, y el grado en que está descentralizada la administración.

Sin este conocimiento, el auditor no estará en posibilidades de evaluar la razonabilidad de los principios contables utilizados o de las estimaciones hechas por la administración para la preparación de la información financiera.

El conocimiento del auditor acerca de la industria deberá incluir: condiciones de la industria y la posición del cliente en la misma. Las condiciones de la industria que pueden afectar al cliente incluyen su mercado y su tamaño relativo, prácticas de la industria (por ejemplo descuentos y políticas de ventas) y la competencia. Cuando el cliente opera en más de una industria, el auditor deberá obtener información acerca de cada una de las industrias en las que realice actividades significativas.

Además de las condiciones operativas, el auditor deberá obtener un entendimiento del entorno económico, incluso el político que afecte al negocio del cliente y a su industria. Las condiciones económicas afectan la continuidad de la entidad para generar utilidades, operar eficientemente, y dar a los inversionistas un retorno de su inversión. Las condiciones económicas desfavorables pueden despertar preguntas acerca de la recuperación de los activos, evaluación de sus obligaciones y por último, su capacidad para continuar en el negocio; también pueden incrementar la probabilidad de errores intencionales en la presentación de los estados financieros.

Un aspecto específico de la responsabilidad del auditor para entender el negocio del cliente incluye las relaciones y transacciones con partes relacionadas, las cuales se definen en el Boletín C-13 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, como sigue: ***"Son partes relacionadas de la empresa informante aquellas entidades o personas que individual o conjuntamente, directa o indirectamente: ejercen control o influencia significativa sobre ella, están bajo su control o influencia significativa o están bajo el mismo control o influencia significativa que ella"***. Dentro de lo posible, las partes relacionadas deberán identificarse al inicio de la auditoría e informarse a todos los miembros del equipo de auditoría, para ayudarlos a identificar las operaciones que realizan entre ellas.

FUENTES DE INFORMACIÓN

El auditor tiene a su alcance varias fuentes de información acerca del negocio del cliente:

- Pláticas con la gerencia.
- Visitas a las instalaciones.

- Análisis de los estados financieros del cliente.
- Informes preparados por bancos, aseguradoras, agentes de valores.
- Estadísticas gubernamentales.
- Cámaras de la industria.
- Publicaciones del cliente.
- Reportes de auditoría interna, si es posible.
- Información contenida en reportes de organismos reguladores, tales como la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.
- En el caso de clientes recurrentes, la revisión de los resultados de auditorías anteriores.

PLATICAS CON LA GERENCIA

Las pláticas con los altos funcionarios del cliente, si se conducen adecuadamente constituyen la parte más efectiva de un examen, ya que le sirven al auditor para conocer los planes y políticas que puedan tener una consecuencia importante en los estados financieros y también para facilitar la determinación del alcance de auditoría. En este tipo de entrevistas, el auditor debe investigar las condiciones del negocio, circunstancias legales importantes y los aspectos jurídicos y fiscales que afecten a la empresa. La gerencia, normalmente hace referencia a ciertos registros y documentos como: estatutos, actas de asamblea, escritura constitutiva, juntas de Consejo, contratos, manuales de procedimientos, gráficas de organización, descripciones de puestos, políticas, proyectos, etc., de los cuales el auditor deberá seleccionar aquellos que le sean útiles y obtener copia de ellos para archivarlos en el expediente permanente del cliente.

Esta comunicación entre la gerencia y el auditor debe ser continua, para evitar el desconocimiento de decisiones gerenciales que pudieran tener

un impacto en la información financiera. El auditor deberá procurar que las entrevistas no se extiendan demasiado, y tratar de obtener, a través de ellas un entendimiento global del negocio del cliente que le sirva para realizar una planeación más efectiva.

VISITA A LAS INSTALACIONES DEL CLIENTE.

El hacer este recorrido permite al auditor conocer los procesos de producción, los distintos productos, distribución de la planta y del almacén donde se realizarán los inventarios físicos, con lo cual podrá planear la manera en que los observará, así como programar cuanta gente y tiempo se requerirá. Durante este recorrido, el auditor debe estar alerta, ya que se pueden detectar problemas importantes como maquinaria muy antigua que no se le dé el mantenimiento adecuado, retrasos en la producción, mala distribución de la planta, que el almacén no esté ordenado debidamente, etc. Durante el recorrido por las oficinas, el auditor podrá tener un amplio panorama de la distribución del personal, a la vez que identificará a aquellos con los que vaya a estar en contacto.

Esta visita puede dar al auditor la oportunidad de observar la documentación interna que se maneja y los controles existentes en las distintas áreas, con lo que tendrá una visión más amplia del panorama general de la empresa.

Toda esta información, el auditor la dejará documentada en sus papeles de trabajo, ya sea a través de folletos o manuales de la empresa, narrativos, diagramas de flujo, etc., en un archivo permanente también denominado expediente continuo de auditoría, el cual servirá como referencia para futuras revisiones, y será actualizado conforme haya cambios.

Los despachos de contadores acostumbran hacer este trabajo durante la visita preliminar y el encargado de la auditoría es el que lo lleva a cabo, ya que en la evaluación de toda esta información interviene mucho el juicio del auditor, así como la experiencia y la visión que pueda tener acerca de la empresa y del ambiente en que ésta se desenvuelve.

REVISIÓN DE LOS RESULTADOS DE AUDITORÍAS ANTERIORES.

El conocimiento que el auditor obtiene de la revisión de los resultados de auditorías anteriores, le ayuda a determinar la probabilidad de encontrar errores materiales que puedan influir en la evaluación del riesgo de control. Por ejemplo, cuando la estructura del control interno no ha cambiado significativamente y en años anteriores los errores han sido pocos, este conocimiento deberá considerarse en la planeación de las pruebas sustantivas y ayudará a reducirlas, evitando trabajo innecesario.

Los papeles de trabajo de años anteriores que deberán ser revisados incluyen: información financiera, el conocimiento del negocio del cliente y de su industria y la evaluación de riesgos. El auditor también deberá revisar la documentación relativa a ajustes propuestos y asuntos de importancia para detectar o identificar su naturaleza y causas y, darles un adecuado seguimiento en la revisión presente. En auditorías de primer año, donde el cliente haya sido auditado por otra firma, la responsabilidad del auditor de conseguir los papeles de años anteriores no disminuye, pero deberá obtener el consentimiento del cliente.

En caso de que no pueda efectuarse esta revisión, se deberán seguir los siguientes procedimientos:

- Procedimientos Analíticos.
- Revisión del resultado de los inventarios físicos efectuados por el cliente.

- Transacciones poco usuales y significativas. Se revisarán aquellas ocurridas en la primera parte del año a revisar, a fin de determinar si han sido registradas correctamente en el periodo o se tiene que hacer un ajuste a ejercicios anteriores, como es el caso de gastos o ingresos que correspondan a operaciones del ejercicio anterior, ajustes a inventarios, utilidades, etc.
- Políticas contables nuevas y su aplicación. Se deberá poner atención especial al reconocimiento de las utilidades y prorrateo de los costos. También las bases para incrementos y disminuciones en las estimaciones deberán ser entendidas.
- Contingencias legales. El cliente debe tener copias de las últimas cartas de los abogados, las cuales deberán ser leídas por el auditor y evaluar si ello amerita una mención en los estados financieros. También son importantes las comunicaciones con las autoridades fiscales.

Si no es posible obtener suficiente evidencia con respecto a los puntos anteriores, el auditor no estará en posibilidad de opinar sobre la información financiera, por limitación a su alcance.

B. ENTENDIMIENTO DE LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO Y DEL SISTEMA CONTABLE DEL CLIENTE.

El entendimiento del sistema contable y de los controles internos que tiene la entidad, lleva a que el auditor establezca la relación que existe entre la calidad del control interno y el alcance, oportunidad y naturaleza de las pruebas de auditoría. Derivado de este estudio, se pueden encontrar debilidades en los controles, mismas que deberán informarse conjuntamente con las demás observaciones y recomendaciones derivadas de la revisión.

El boletín 3050 de "Normas y Procedimientos de Auditoría", menciona al respecto: ***"El estudio y evaluación del control interno se efectúa con el objeto de cumplir con la norma de ejecución del trabajo que requiere que el auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuado del control interno existente, que le sirva de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él y le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría"***.

Como puede verse, esta etapa es muy importante en el desarrollo de una auditoría, ya que un buen entendimiento del control interno, puede reducir o simplificar las pruebas que se tengan contempladas, además de que suelen detectarse debilidades o áreas clave para la revisión.

DEFINICIÓN Y ELEMENTOS DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO.

Las entidades cuentan con políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos

específicos de la entidad, esto es lo que constituye la estructura de control interno y consta de:

- El ambiente de control
- El sistema contable
- Los controles internos contables

Estos elementos han sido diseñados para salvaguardar los activos y asegurar la confiabilidad de los registros contables.

AMBIENTE DE CONTROL

Representa la combinación de factores que afectan las políticas y procedimientos de una entidad, fortaleciendo o debilitando sus controles.

Estos factores son:

- Actitud de la Administración hacia los controles internos establecidos.
- Estructura de organización de la entidad.
- Funcionamiento del Consejo de Administración y sus Comités.
- Métodos para asignar autoridad y responsabilidad.
- Métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de las políticas y procedimientos, incluyendo al departamento de auditoría interna.
- Políticas y prácticas de personal.
- Influencias externas que afecten las operaciones y prácticas de la entidad.

EL SISTEMA CONTABLE.

El sistema contable es desarrollado en base a la naturaleza del negocio, su tamaño y estructura organizacional, los tipos y volúmenes de transacciones, y si está o no sujeto a la jurisdicción de organismos reguladores. Consiste en procedimientos establecidos para identificar,

ensamblar, clasificar, analizar y registrar las transacciones de una entidad y los documentos producidos por el sistema. Tanto los documentos que produce el sistema contable, como los procedimientos diseñados por el cliente son importantes para prevenir errores en la información financiera. Los documentos generados proporcionan información sobre el procesamiento y registro de las transacciones; estos documentos incluyen: listados de antigüedad de saldos, cheques, controles del almacén, etc. Todos estos documentos son revisados por alguien de la entidad y por un tercero, y pueden detectarse errores en la información que contienen.

Este sistema puede ser manual o computarizado; en la actualidad, la mayoría de las empresas cuenta con un sistema computarizado.

La utilidad y confiabilidad de este sistema, deriva de que cuente con métodos y registros que:

- Identifiquen y registren todas las operaciones válidas.
- Describan oportunamente el tipo de transacción con suficiente detalle para permitir una clasificación apropiada de la misma para efectos de la elaboración de informes financieros.
- Midan el valor de la transacción en una forma que permita registrar su valor monetario en los estados financieros.
- Determinen el periodo de tiempo en el que se presenta la transacción para poder registrarla en el periodo contable correspondiente.
- Presenten adecuadamente la transacción y revelaciones correspondientes en los estados financieros.

Dentro de un sistema contable, se procesan dos tipos principales de datos: datos fijos y datos de la transacción. Los datos fijos son permanentes o semipermanentes, se encuentran en un archivo y se usan en forma repetida durante el proceso. Normalmente se tienen errores más significativos en los

datos fijos que en los datos de la transacción, pues si un dato fijo es erróneo, se seguirá utilizando en las transacciones, hasta que se corrija.

CONTROLES INTERNOS CONTABLES.

Estos controles tienen como finalidad salvaguardar los activos e imprimirle confianza a la información generada por el sistema contable. El que éstos existan, no significa que funcionen de manera adecuada, por lo que el auditor deberá determinar la manera en que la entidad ha aplicado las políticas o procedimientos, su uniformidad de aplicación y qué persona las lleva a cabo.

En función a sus objetivos y niveles de aplicación, estos procedimientos pueden ser de carácter preventivo o detectivo.

Los procedimientos de carácter preventivo son establecidos para evitar errores en el desarrollo de las transacciones; los de carácter detectivo identifican aquellos errores que no fueron evitados por los preventivos.

Estos controles, para ser efectivos, deben cubrir todo el sistema de contabilidad, desde el registro inicial hasta el registro y almacenamiento final.

Para que una estructura de control interno sea efectiva, la división de tareas no debe estar adecuada en la aplicación de procedimientos contables y controles internos contables relacionados, pues el riesgo de error aumenta. Esta efectividad, se ve limitada por malos entendidos de las instrucciones, errores de juicio, descuido, distracción o fatigas de los empleados.

Esta estructura del control interno debe tomar en cuenta el tamaño de la entidad, las características de su industria, su organización, la naturaleza del sistema de contabilidad y de las técnicas de control establecidas, problemas específicos del negocio, requisitos legales aplicables, etc.

El conocimiento de cada uno de los elementos de la estructura de control interno, lo obtiene el auditor a través de experiencias anteriores con la entidad, averiguaciones con el personal apropiado, inspección de documentos y registros y observación de las operaciones.

Este conocimiento deberá quedar documentado, de acuerdo a las características específicas de la entidad que se esté revisando, desde memorándums hasta diagramas de flujo, cuestionarios o árboles de decisiones. De éstos el más ilustrativo es el flujograma o diagrama de flujo, pues en el se representan de forma gráfica los ciclos de transacciones desde su origen hasta su fin.

FLUJOGRAMAS

Un flujograma debe ser preparado o actualizado por cada sistema contable que procese transacciones financieras significativas que proporcionen al auditor la información acerca del sistema y la naturaleza de las transacciones que fluyen a través de él. Deberá ilustrar el flujo de todas las transacciones significativas desde su inicio, proceso y por último, los reportes que emite el sistema: no es necesario incluir cada una de las transacciones de un sistema en particular. Las transacciones por fuera del flujo principal de información, como ajustes, pueden ser documentadas en narrativos complementarios.

La información necesaria para elaborar o actualizar este flujo, es obtenida primeramente a través de entrevistas con el personal del cliente y revisión de la documentación relativa. Esta información consiste en los principales aspectos del sistema contable, los cuales son:

- La naturaleza y fuente de las transacciones significativas.

Las transacciones significativas contempladas por ejemplo, para el ciclo de ingresos son las ventas a clientes y la cobranza; el flujograma debe resaltar que el origen de las ventas a clientes es el pedido por parte del cliente. Esta información es de mucha utilidad para identificar los documentos origen que serán utilizados al diseñar las pruebas sustantivas y al identificar las etapas en las cuales deberán existir controles.

- Las claves del proceso y el flujo de transacciones significativas.

El flujograma muestra el flujo de las transacciones desde el inicio, cuando se recibe el pedido y se registra en una orden de venta, hasta el final del proceso cuando se genera la factura y la orden de embarque, y hasta la emisión de los últimos reportes del sistema: reportes de ventas, listado de antigüedad de saldos. Esta información es útil para entender el proceso por el cual ciertos archivos clave son actualizados y se emiten reportes con el fin de diseñar pruebas sustantivas o identificar los controles a lo largo del proceso.

- Los principales archivos que contienen a las cuentas de balance y el proceso por el cual son actualizados.

El principal archivo de las cuentas por cobrar y el proceso por el cual se actualiza están contenidos en el flujograma. Esta información es útil para identificar archivos clave que puedan ser objeto de pruebas sustantivas; también puede servir para identificar archivos clave que puedan estar sujetos a procedimientos de control y por lo tanto deberán considerarse cuando se esté haciendo una evaluación del riesgo de control.

- Los reportes importantes emitidos, su frecuencia y distribución y de donde se derivan.

Esta información sirve para identificar los reportes que serán usados al diseñar las pruebas sustantivas. El flujograma también deberá contener las formas usadas por el cliente, como el pedido, factura, nota de remisión, etc.

El flujograma deberá ser elaborado con el suficiente detalle para facilitar la planeación y diseño de pruebas sustantivas y para complementar la evaluación del riesgo de control. Su tamaño dependerá del tamaño y complejidad de las operaciones del cliente.

No hay una manera específica en que deba hacerse. La dirección con que normalmente se hace es de izquierda a derecha o bien de arriba para abajo. El auditor deberá obtener copias de políticas del cliente y formatos que utiliza para complementar el flujograma.

Esta documentación deberá ser actualizada en cada auditoría. La documentación anterior deberá conservarse en el expediente, a fin de tener un archivo permanente del sistema anterior del cliente.

EVALUACIÓN PRELIMINAR DEL CONTROL INTERNO.

Primeramente, el auditor deberá evaluar el riesgo que lleva implícito el trabajo a realizar, para poder considerarlo dentro de su estrategia, como base para diseñar los programas de trabajo e ir identificando las características específicas de la entidad.

En esta etapa, el auditor deberá:

- Comprender el ambiente de control establecido por la administración para detectar errores potenciales.
- Describir y verificar su comprensión de los procedimientos de control de la administración.

- Evaluar el diseño de los sistemas de control, para determinar si es probable que sean eficaces para prevenir o detectar y corregir los errores potenciales identificados.
- Formarse un juicio sobre la confianza que podrá depositarse en el control que será probado.

Una vez hecho lo anterior, el auditor podrá decidir hasta que grado esos controles son confiables para sustentar el alcance de las pruebas sustantivas.

La evaluación final de los procedimientos de control, se hará una vez concluidas las pruebas de cumplimiento de dichos controles.

La finalidad de estas pruebas es reunir la evidencia suficiente para justificar la confianza depositada en el control interno, y el alcance de las pruebas sustantivas. Estas pruebas pueden implicar el examen de documentación de transacciones para buscar la presencia o ausencia de controles preventivos o la verificación de los controles detectivos.

Al efectuar las pruebas, puede determinarse una tasa máxima estimada de desviaciones y así poder llegar a una conclusión sobre la eficacia de los procedimientos durante el período.

Adicional a estas pruebas, se debe establecer la forma en que la administración se ha asegurado de que el sistema de control continúa operando de manera efectiva (Controles de Monitoreo).

ALCANCE DEL ENTENDIMIENTO DE LOS PROCEDIMIENTOS DE CONTROL.

El alcance del entendimiento de los procedimientos de control que se necesita y la naturaleza de la documentación relativa que se requiere, será diferente para cada cliente, de acuerdo a factores tales como la estrategia de

la auditoría, la naturaleza de los sistemas del cliente, las características de sus cuentas de balance y los objetivos de auditoría que pretendan cumplir las pruebas sustantivas.

Aún cuando no se pretenda hacer una evaluación extensa del riesgo de control, es necesario obtener el entendimiento de ciertos procedimientos de control para poder diseñar apropiadamente las pruebas sustantivas. Cuando el entendimiento de un procedimiento de control específico es tan importante para el diseño de una prueba específica de sustantivación, este conocimiento deberá quedar documentado, ya sea mediante comentarios adicionales al flujograma o bien con un narrativo.

AMBIENTE COMPUTACIONAL.

El auditor deberá obtener un entendimiento acerca del sistema de información electrónica usado para las operaciones. Esta información servirá de base para:

- Identificar las aplicaciones principales del sistema de cómputo.
- Identificar el sistema utilizado.
- Identificar el alcance de los controles utilizados.
- Determinar si el sistema puede ser utilizado para las pruebas de auditoría.

El auditor debe entender la relación de los sistemas de cómputo del cliente con sus sistemas globales de contabilidad y la relación del trabajo de auditoría que van a efectuar los especialistas en auditorías por computadora con las otras fases de la auditoría. Debe evaluar los resultados del trabajo llevado a cabo por los especialistas y asegurar que éste, al considerarlo conjuntamente con los otros aspectos de la auditoría, respalde el dictamen que se va a dar.

C. PROCEDIMIENTOS ANALITICOS SOBRE INFORMACION FINANCIERA RECIENTE.

El auditor deberá revisar estados financieros recientes y otro tipo de información financiera disponible y efectuar procedimientos para identificar cuáles cuentas del balance y qué tipo de transacciones son materiales y cuáles inmateriales, e identificar las relaciones entre las cuentas. Esta revisión, incluye los procedimientos analíticos, los cuales constituyen una parte importante dentro de la obtención de evidencia comprobatoria suficiente y competente para fundamentar la opinión del auditor.

Los procedimientos analíticos pueden ser utilizados por el auditor para diversos propósitos: obtener y actualizar información acerca del cliente, determinar la estrategia de auditoría (planeación), aplicar pruebas sustantivas, hacer revisiones generales de los estados financieros en la etapa de terminación y para revisar eventos subsecuentes.

El Boletín 3100 de Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptados " Revisión Analítica " define la revisión analítica como **" el estudio de las relaciones y tendencias que se desprenden, principalmente de la información financiera y no financiera, incluyendo la investigación resultante sobre variaciones y partidas poco usuales."**

NATURALEZA DE LOS PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS.

Los procedimientos analíticos son pruebas sobre la razonabilidad de las cuentas de balance u otra clase de transacciones e incluyen comparaciones de las cantidades registradas con las expectativas del auditor. Estos procedimientos abarcan análisis de variaciones, razones

financieras, comparaciones de estados financieros e investigación de aquellas operaciones poco usuales.

Una premisa básica dentro de estos procedimientos es que las relaciones relevantes que existen entre ciertos rubros deberán continuar a menos que haya condiciones específicas que causen algún cambio. Ejemplos de estas condiciones pueden ser transacciones poco usuales, cambios en políticas contables, cambios en el negocio, así como errores e irregularidades.

Para llevar a cabo estos procedimientos adecuadamente, es necesario que el auditor tenga ciertas expectativas, en base al conocimiento obtenido acerca de la naturaleza del negocio, la industria en la cual opera, las condiciones del riesgo inherente, las características individuales de las cuentas de balance y los tipos de transacciones. Las fuentes de las que el auditor comúnmente obtiene la información son:

- Comparación de información financiera de años anteriores ajustada con las expectativas para el presente año, como por ejemplo, la expectativa que se tenga de las ventas en razón al comportamiento anterior y los precios de venta.
- Resultados anticipados, como expectativas obtenidas de los presupuestos, las cuales deberán ser comparadas con los datos reales.
- Relaciones entre diversos rubros de los estados financieros del periodo, como por ejemplo las comisiones sobre ventas, las cuales irán en relación al volumen de venta que se tenga.
- Información relativa a la industria en la que opere el cliente.
- Relaciones entre la información financiera e información relevante no financiera. Por ejemplo, horas hombre en relación a los costos de mano de obra.

APLICACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS EN LA ETAPA DE PLANEACIÓN.

En la planeación, los procedimientos analíticos ayudan al auditor a tener un mejor entendimiento del negocio e industria del cliente, así como a identificar áreas de riesgo y puntos específicos a los cuales enfocar más su atención, y de esta manera determinar más racionalmente su estrategia.

Es importante que el auditor considere los siguientes factores al llevar a cabo este tipo de procedimientos durante la etapa de planeación:

- Qué pretende obtener y la confianza depositada en los procedimientos.
- Naturaleza de la entidad. De acuerdo al tipo de negocio, variará la forma de aplicar los procedimientos.
- Con qué información cuenta para su análisis y hasta qué grado es confiable.
- El conocimiento que ya se tiene del cliente por revisiones anteriores.

EVALUACIÓN DEL RIESGO DURANTE LA PLANEACIÓN.

En la determinación de la estrategia de auditoría, los procedimientos analíticos ayudan al auditor a evaluar los riesgos por:

- Aspectos sobresalientes nuevos y logros dentro del negocio de los cuales el auditor no estaba enterado.
- Identificación de cuentas de balance que no son materiales y por lo tanto tienen un riesgo bajo de errores materiales.
- Identificación de relaciones poco usuales o inesperadas que puedan ser indicadoras de errores materiales en cuentas específicas, o condiciones de riesgo inherente, tales como decremento en la liquidez o una operación deficiente, que puedan tener un efecto negativo en los estados financieros.

La principal materia de atención del auditor al realizar los procedimientos analíticos como parte de la planeación de otras pruebas de auditoría es la identificación previa de riesgos específicos a través de la detección de cambios poco usuales o inesperados en las relaciones entre las cuentas del balance. El auditor considera estos riesgos al planear la naturaleza, oportunidad, y alcance de las pruebas sustantivas. El uso de procedimientos analíticos obliga al auditor a obtener evidencia con respecto a las cuentas afectadas y a considerar el impacto que se tiene sobre otras cuentas. Los procedimientos analíticos, llevados a cabo cuando se planean las pruebas de auditoría, pueden también identificar tendencias desfavorables u otros asuntos que puedan originar preguntas acerca de la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha.

La extensión con que son usados en la etapa de planeación dependerá de la disponibilidad y confiabilidad de los datos relevantes.

CONSIDERACIONES SOBRE EFECTIVIDAD Y EFICIENCIA.

El auditor debe considerar la efectividad y eficiencia esperada acerca de los procedimientos analíticos en alcanzar sus propósitos, cada vez que se usen en la auditoría. Esta eficiencia y efectividad esperadas en detectar errores materiales o irregularidades depende, entre otras cosas de:

- La relevancia de la relación.
- La confiabilidad de los datos usados.
- La precisión de la expectativa o pronóstico.

PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS APLICABLES.

- **Comparación de cifras del año a revisar con las del año anterior.** El hacer esta comparación da al auditor un panorama general de los cambios

en la operación del negocio; es importante que esta comparación se haga por el mismo período de tiempo, sobre todo para las cuentas de resultados, ya que existen negocios estacionales, cuya operación mayor se da en alguna época específica del año, y no sirve el comparar información que abarque períodos de distinta duración. Si se quiere tener un panorama más amplio, puede hacerse la comparación de varios ejercicios, y así poder identificar tendencias.

- **Comparar información real contra el presupuesto.** Para ello, el auditor deberá platicar con el cliente la forma en que se elabora el presupuesto y los objetivos que éste persigue, y posteriormente comentar las desviaciones respecto a lo sucedido en la realidad y las posibles causas. De esta comparación, pueden detectarse áreas clave, por ejemplo, puede ser que se esté presupuestando un margen de utilidad bruta del 30% y realmente se tenga un 20%, debido a altos costos de producción, ocasionados por capacidad instalada ociosa, mermas de productos, maquinaria ineficiente, de lo cual el cliente no se haya percatado, y que el auditor detecte posteriormente, al realizar sus pruebas, y de esta manera podrá hacer a su cliente las recomendaciones pertinentes.
- **Comparar la información del cliente con información acerca de la industria en general.** El auditor puede obtener en la Cámara de la Industria respectiva, información promedio para la industria, estándares, y así saber como está su cliente en relación a sus competidores y en que áreas necesita mejorar o eficientar para ser más competitivo.
- **Comparar información no financiera como volumen de ventas, volumen de producción, capacidad instalada, número de empleados, líneas de producción con el año anterior y con el presupuesto.** De esta manera el auditor comparará la operación del cliente y aunado con la

información financiera podrá obtener conclusiones acerca de la evolución del negocio.

- **Cálculo de porcentajes integrales.** Consiste en determinar la relación que existe entre cada rubro de los estados financieros respecto a un total, para el balance general podrá ser el total de activos y pasivos y para el estado de resultados las ventas totales. Con este simple análisis, el auditor puede determinar la situación general del negocio; por ejemplo si la empresa está muy apalancada, si la inversión que tiene en inventarios o activo fijo es adecuada de acuerdo al tipo de negocio, si su operación es eficiente, etc.
- **Cálculo de razones financieras.** Las razones financieras tienen como finalidad determinar la relación que existe entre los diversos rubros de los estados financieros, y están encaminadas a juzgar aspectos relevantes como la liquidez, solvencia, estructura financiera, capacidad de endeudamiento, etc. A continuación se mencionan las que se utilizan con más frecuencia:

RAZONES DE CAPITAL DE TRABAJO.

DE CORTO PLAZO O DE CAPITAL DE TRABAJO	ACTIVO CIRCULANTE PASIVO A CORTO PLAZO	CAPACIDAD DE PAGO A CORTO PLAZO
RAZON RIGIDA O PRUEBA DEL ACIDO	ACTIVO CIRCULANTE - INVENTARIOS PASIVO A CORTO PLAZO	CAPACIDAD DE SOLVENCIA INMEDIATA
DE LIQUIDEZ (DISPONIBLE)	EFFECTIVO E INVERSIONES TEMPORALES PASIVO A CORTO PLAZO	INDICE INMEDIATO DE LIQUIDEZ
MARGEN DE SEGURIDAD	CAPITAL DE TRABAJO PASIVO A CORTO PLAZO	ESTRUCTURA FINANCIERA DE CORTO PLAZO
INMOBILIZACION DE INVERSION	ACTIVO FIJO CAPITAL CONTABLE	FUENTE DE INVERSIONES A LARGO PLAZO

RAZONES DE ACTIVIDAD.

ROTACION DE CARTERA	$\frac{\text{VENTAS NETAS A CREDITO}}{\text{PROMEDIO DE CUENTAS POR COBRAR}}$	NO DE VECES DE RECUPERACION DE CARTERA EN EL PERIODO
ROTACION DE INVENTARIOS	$\frac{\text{COSTO DE VENTAS}}{\text{PROMEDIO DE INVENTARIOS}}$	NO DE VECES DE RECUPERACION DE INVENTARIOS EN EL PERIODO
ROTACION DE INVERSION TOTAL	$\frac{\text{VENTAS TOTALES}}{\text{PASIVO TOTAL + CAPITAL CONTABLE}}$	INDICE DE ACTIVIDAD DE LA INVERSION
ROTACION DE INVERSION ACTIVO FIJO	$\frac{\text{VENTAS TOTALES}}{\text{ACTIVO FIJO}}$	INDICE DE LA ACTIVIDAD EN LA INVERSION EN ACTIVO FIJO

RAZONES DE ENDEUDAMIENTO.

ESTRUCTURA FINANCIERA	$\frac{\text{PASIVO TOTAL}}{\text{PASIVO TOTAL + CAPITAL CONTABLE}}$	PORCION FINANCIADA POR TERCEROS
INVERSION PROPIA	$\frac{\text{CAPITAL}}{\text{PASIVO TOTAL + CAPITAL CONTABLE}}$	PORCION APORTADA POR SOCIOS

RAZONES DE RENTABILIDAD.

DE LA INVERSION PROPIA	$\frac{\text{UTILIDAD NETA}}{\text{INVERSION DE ACCIONES PROMEDIO}}$	RENTABILIDAD DE LA INVERSION PROPIA
DE LA INVERSION TOTAL	$\frac{\text{UTILIDAD DEL EJERCICIO}}{\text{PASIVO TOTAL + CAPITAL}}$	RENTABILIDAD DE LAS INVERSIONES
MARGEN EN VENTAS	$\frac{\text{UTILIDAD DE OPERACION}}{\text{VENTAS NETAS}}$	CONTRIBUCION MARGINAL

DOCUMENTACION.

La documentación de los procedimientos analíticos usados al evaluar el riesgo para el propósito de determinar la estrategia de auditoría deberá incluir la identificación de partidas poco usuales, la evidencia de que los procedimientos analíticos fueron llevados a cabo, que las expectativas fueron comparadas contra los registros y que aquellos resultados no esperados, fueron investigados adecuadamente.

IV. ESTRATEGIA DE AUDITORIA

DETERMINACION DE LA MATERIALIDAD EN LOS DISTINTOS RUBROS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

El trabajo de auditoría no implica que se deban examinar todas y cada una de las partidas que componen los estados financieros. La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría ha establecido que el énfasis que se le deba dar a cada partida estará en relación directa, tanto a la importancia relativa de las partidas, como al riesgo probable de que dichas partidas tengan errores.

El Boletín 1020 "Declaraciones normativas de carácter general sobre el objetivo y naturaleza de la auditoría de estados financieros", establece que ***"la determinación del alcance, naturaleza y oportunidad de los procedimientos de auditoría se debe basar, entre otros aspectos, en los conceptos de Importancia relativa y Riesgo de auditoría"***.

El Boletín 3060 "Evidencia comprobatoria" indica que ***"la obtención de evidencia de auditoría debe guiarse también por estos dos conceptos"***.

En el Boletín 5020 "El muestreo en la auditoría" se mencionan los términos de error tolerable y Riesgo de auditoría para referirse a estos conceptos.

Los boletines anteriores, sin embargo, no explican claramente como se relacionan estos 2 conceptos con cada una de las fases de la auditoría. Por ello, se emitió el Boletín 3030 "Importancia relativa y riesgo de auditoría", el cual define los conceptos de Importancia relativa y Riesgo de auditoría y explica el efecto que tienen en la planeación y desarrollo de una auditoría de estados financieros.

IMPORTANCIA RELATIVA

El Boletín da una definición de Importancia Relativa: ***"representa el importe acumulado de los errores y desviaciones de principios de contabilidad, que podrían contener los estados financieros sin que, a juicio del auditor y a la luz de las circunstancias existentes, sea probable que se afecte el juicio o decisiones de las personas que confían en la información contenida en dichos estados."*** Para determinar que tan importante es una partida, se debe atender al efecto cuantitativo que esta tiene en los estados financieros en su conjunto, así también, deben considerarse los aspectos cualitativos como la presentación y revelación, y la importancia que tenga para la empresa en particular. En esta determinación, interviene el juicio profesional y la experiencia del auditor.

Los procedimientos que serán realizados por el auditor, estarán en función a la determinación de la materialidad o importancia relativa que haya hecho de cada una de las partidas que integran los distintos rubros de la información financiera.

En la planeación se considera la materialidad para poder tener la seguridad de que se obtendrá la evidencia suficiente y competente para estar en condiciones de emitir una opinión. En esta etapa, se realiza una estimación preliminar del nivel de error más bajo que pudiera influir en el juicio de los usuarios de la información; el objetivo es que el auditor diseñe sus procedimientos de manera tal que no se invierta tiempo en buscar errores inateriales que no afectarían su opinión.

En el dictamen, se hace referencia a que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de la entidad, y esto se refiere a que el riesgo de auditoría fue controlado adecuadamente y que los

errores que pudiera contener dicha información no afectan en forma importante la información financiera.

DETERMINACION DE LA IMPORTANCIA RELATIVA EN LA PLANEACION.

En esta etapa, es cuando el auditor establece la materialidad de cada uno de los rubros de los estados financieros aún no preparados, por lo que deberá decidir entre los elementos disponibles, cual es el que deberá utilizar, como pueden ser cifras presupuestadas, anualizadas, a una fecha intermedia, e incluso, puede darse el caso de que utilice los estados financieros del año anterior.

La materialidad que el auditor determina en la etapa de planeación, por lo mencionado anteriormente, diferirá de la que determine en la etapa de evaluación. De ser necesario, deberá ampliar los procedimientos aplicados.

La materialidad puede determinarse en función al balance general o al estado de resultados, pero siempre seleccionando el nivel más bajo y aplicándolo en todos sus procedimientos de auditoría. El primer paso es determinar la materialidad de los estados financieros en su conjunto, para lo cual es importante considerar las relaciones que existen entre los distintos rubros.

Se debe tener cuidado de no basar la determinación de la importancia relativa en elementos poco importantes. Es muy común que este nivel de importancia se determine en base al resultado del ejercicio, lo cual en algunos casos es recomendable, pero cuando se trata de empresas que operan en un nivel de equilibrio, el basar el nivel de importancia en dicha partida no tendría sentido.

Con esta determinación de la materialidad para cada rubro, se asegura el que los procedimientos de auditoría detecten errores importantes en relación a los estados financieros en su conjunto.

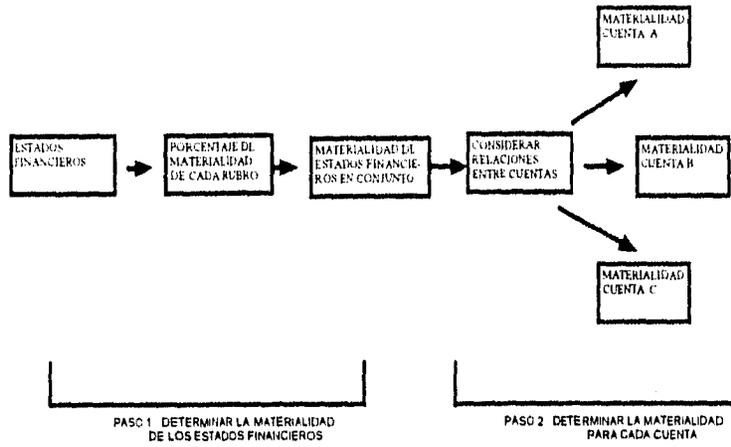
El nivel máximo de errores aceptables para cada rubro de los estados financieros que el auditor establezca, no deberá exceder el nivel de la importancia relativa de la planeación.

El auditor necesita elaborar su plan de trabajo, de tal manera que pueda detectar errores, irregularidades y actos ilegales que pudieran repercutir de manera importante en los estados financieros del cliente.

Para ello, el auditor debe considerar dos factores importantes: el primero, como ya se mencionó, es establecer los niveles de materialidad. Una vez determinados, el auditor debe tomar en cuenta la efectividad de la estructura de control interno para prevenir y detectar errores. Todo esto le sirve de base para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas.

El auditor debe tomar en cuenta esta materialidad tanto en la etapa de planeación como en la evaluación de los resultados a la luz de la evidencia obtenida mediante la aplicación de las pruebas sustantivas.

A continuación se muestra un esquema de la determinación de la materialidad:



B. EVALUACION DEL RIESGO DE AUDITORIA

El auditor al emitir su opinión, debe tener la seguridad de que existe un bajo nivel de riesgo de que ésta sea errónea; si la revisión de los estados financieros, fue efectuada siguiendo los lineamientos que marcan las NAGA, el auditor puede tener la seguridad de que los estados financieros contienen un nivel de error mínimo.

El concepto de riesgo en general, se refiere a la contingencia que existe de que ocurra algún error o evento no deseado. El Boletín 3030 de NAGA define al riesgo como la posibilidad de que el auditor emita una opinión positiva sobre unos estados financieros que contengan errores y desviaciones de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) que excedan la importancia relativa y en consecuencia los usuarios de la información puedan tomar decisiones equivocadas. Para que este riesgo sea lo más bajo posible, se requiere que el auditor planee la auditoría de modo que exista una certeza razonable de que los errores e irregularidades importantes se detectarán a lo largo del trabajo, sin que esto signifique que el auditor deba detectar todos los errores, pero sí que la probabilidad de que un error material no sea detectado será relativamente baja.

Lo anterior significa que el no prever adecuadamente este riesgo durante la etapa de planeación, puede repercutir en una opinión errónea sobre los estados financieros o bien emitir la opinión sin contar con la evidencia suficiente y competente. Dentro del cuerpo del dictamen, las palabras en mi opinión y razonablemente se refieren a que a juicio del auditor, el riesgo de auditoría fue controlado adecuadamente y que por lo

tanto los errores que pudieran existir no inciden de manera importante en las cifras contenidas en los estados financieros.

Las aseveraciones erróneas contenidas en la información financiera, pueden derivarse tanto del fraude como del error. Cabe hacer distinción entre estos términos: el "fraude" abarca tanto declaraciones erróneas intencionales de los estados financieros como malversación de activos por parte del cliente o de su personal; en cambio, el término "error" se refiere a errores no intencionales en la preparación de estados financieros. Para asegurar un nivel bajo en este riesgo, el auditor deberá considerar estos 3 puntos:

- Qué probabilidad espera el auditor de que errores materiales no sean detectados? Entre menor sea esta probabilidad esperada, los procedimientos de auditoría debieran estar diseñados para detectar el mayor número de irregularidades.
- Qué tan probable es que las cuentas revisadas contengan errores materiales? Por su misma naturaleza, existen cuentas que tienen mayor probabilidad de contener errores que otras y en dicho caso, los procedimientos diseñados deberán detectarlos.
- Qué tan efectivo es el control interno del cliente para prevenir y/o detectar errores materiales? Cuanto menos efectivos sean estos controles, los procedimientos de auditoría se diseñarán para que se detecten el mayor número de desviaciones existentes.

Los puntos anteriores constituyen la base del riesgo de auditoría y del modelo de riesgo de auditoría. Adicionalmente, para poder evaluar el riesgo de auditoría el auditor considera:

- Los riesgos extendidos relacionados con los estados financieros en su conjunto.

- Los riesgos relacionados con objetivos individuales de auditoría para saldos de cuenta particulares y tipos de transacciones reflejados en los estados financieros.
- El grado del riesgo de auditoría, debe ser establecido por el auditor previamente al inicio del trabajo, y nunca podrá ser cero, ya que el auditor jamás podrá tener la certeza de que todos los errores fueron detectados, pero sí podrá establecer niveles bajos en función a cada trabajo en específico. Este riesgo debe considerarse a nivel de cuenta o rubro para ayudar a la determinación de los procedimientos a utilizar por cada cuenta o rubro.

La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría se determinan con base en el riesgo de auditoría, la importancia relativa y los resultados de la evaluación del control interno.

Durante la etapa de conocimiento del cliente, el auditor puede obtener elementos de juicio, tales como el ambiente de control, giro de la empresa y el conocimiento que ha adquirido de la misma en cuanto a organización, políticas, integridad de la administración, etc., para determinar un nivel previo de riesgo, y con ello diseñar los procedimientos de auditoría que aplicará a cada rubro de los estados financieros.

Este nivel previo de riesgo, no necesariamente continúa a lo largo de la revisión, es decir, el riesgo establecido, puede variar dependiendo de los resultados obtenidos en la aplicación de los procedimientos, y esto originaría un cambio en la estrategia determinada durante la planeación.

El auditor debe estimar el riesgo de cada cuenta o transacción que va a revisar, pero no está obligado a cuantificarlo, ya que es muy difícil que se tenga una cuantificación objetiva. A medida que el nivel de riesgo decrece, la probabilidad de que un error material no sea detectado, también debe

decrecer. Por lo tanto, para niveles bajos de riesgo, las pruebas sustantivas utilizadas deberán ser más efectivas para detectar errores materiales.

COMPONENTES DEL RIESGO DE AUDITORIA

El riesgo de auditoría tiene 3 componentes:

- **Riesgo Inherente.** Es el riesgo de que en un rubro de los estados financieros o en un negocio específico, se presenten errores materiales, en función de sus características, sin tomar en cuenta los procedimientos de control interno que se tengan establecidos. Por ejemplo, el efectivo normalmente tiene un riesgo inherente mayor que cualquier otra cuenta debido a que puede haber malos manejos o robos; otro ejemplo sería, los saldos de las cuentas que están sujetos a apreciaciones de la compañía como son las reservas de activos y pasivos, como reservas para cuentas incobrables, obsolescencia en inventarios, etc. Los controles internos establecidos por el cliente, reducen este nivel de riesgo en la medida que sean eficaces y funcionen adecuadamente.

La existencia de un mayor o menor nivel de riesgo inherente a nivel compañía, está dada por condiciones propias de la industria o negocio del cliente, es decir condiciones macroeconómicas, las cuales debieron haber sido identificadas en la etapa del conocimiento de la industria y negocio del cliente. Dentro de estas condiciones de riesgo inherente existen varios niveles:

- **Nivel macroeconómico** - condiciones económicas, a nivel país y que influyen en la trayectoria del negocio, y que la empresa no puede controlar, como cambios en la reglamentación del impuesto sobre la renta o en el clima político y la volatilidad de la paridad y tasas de interés. Por ejemplo, cuando un país atraviesa por una crisis económica, esto puede ocasionar que los

proyectos de una determinada industria, como puede ser la de la construcción, queden detenidos e incluso cancelados, lo cual podría influir en la capacidad de la empresa para seguir operando y en este caso, el auditor deberá darle la importancia necesaria.

- Nivel industrial- condiciones que afectan solamente a determinadas industrias, como pueden ser: cambios tecnológicos, cambios legislativos, falta de trabajadores calificados en la producción, la posición del cliente dentro de la industria, sobrecapacidad, etc. Por ejemplo, con la apertura comercial del país, puede ocurrir que un cliente se enfrente a un competidor extranjero con mejor tecnología y menores costos y ello puede ocasionar el que los ingresos de la empresa disminuyan, y se vea obligada a cambiar su tecnología de producción y con ello tenga también una obsolescencia en inventarios, y en este caso, el auditor deberá cuidar su correcta valuación.

- Nivel Compañía - condiciones físicas del negocio del cliente tales como nuevas líneas de productos o la decisión de importar en lugar de producir y no se sabe la aceptación que el nuevo producto tendrá ante el consumidor y si esto le reportará utilidades o pérdidas, lo cual tiene relación con la valuación de la cartera y los inventarios.

Este estudio y análisis de las condiciones de riesgo inherente, hacen posible que el auditor pueda asesorar a su cliente en sus decisiones financieras y operativas; incluso existen algunas que por su posible efecto en los estados financieros merecen una atención especial. Por ejemplo, en el caso de una recesión económica mencionada anteriormente, el auditor puede evaluar la posibilidad de la compañía de seguir operando como un negocio en marcha o en el caso de una compañía que tuviera un índice de apalancamiento muy alto y no estuviera generando utilidades.

El riesgo inherente afecta el grado en que se cumplen los objetivos de auditoría, especialmente los relacionados con la valuación, derechos y obligaciones, y presentación y revelación.

Es indispensable que el auditor evalúe año con año las condiciones de riesgo inherente, ya que éstas no permanecen constantes durante toda la vida de la empresa, y normalmente tienen un efecto muy importante sobre la decisión de la estrategia a seguir, pues ubican a la empresa como tal en un cierto nivel de riesgo. Asimismo, el auditor debe evaluar si los cambios en el negocio han tenido o no un efecto sobre las características de riesgo inherente y si la estructura de control interno del cliente ha sido revisada y modificada de manera que responda a los mismos.

El que el auditor realice una evaluación adecuada de este riesgo, puede ser de gran utilidad para su cliente, pues puede alertarlo sobre condiciones macroeconómicas que atenten contra la permanencia de la empresa.

- **Riesgo de Control.** De acuerdo con el Boletín 3030 de NAGA, es el riesgo de que existan errores materiales en las cuentas o transacciones y que no sean detectados o prevenidos por la estructura de control interno del cliente. En cuanto más efectiva sea dicha estructura, el nivel de riesgo, será menor. Supongamos, que resultado de la evaluación de la estructura de control interno, el auditor concluye que ésta es efectiva y que de cada 100 errores, se detectan 80, esto es que solamente 20 errores no son detectados; en este caso el riesgo de control será de un 20%; en cambio, si tenemos que la estructura de control interno no es efectiva y que de cada cien errores, solamente 50 son detectados, se tendría un nivel de riesgo del 50%.

El auditor determina el riesgo de control en base a un estudio y evaluación del sistema de control interno, de acuerdo a lo que señala el

Boletín 3050 de NAGA a través de las pruebas de cumplimiento, de las cuales se hablará más adelante. En la medida en que este riesgo tenga un nivel bajo, el auditor podrá reducir el alcance de sus procedimientos, pues la misma estructura de control interno hace que la probabilidad de que los estados financieros contengan algún error material, sea menor.

Lo anterior no significa que el auditor pueda confiar totalmente en la estructura de control interno, siempre deberá realizar sus pruebas sobre los saldos de las cuentas (pruebas sustantivas), y evaluar su razonabilidad, ya que siempre existirá la posibilidad de que la mejor estructura de control no detecte algún error.

Los dos tipos de riesgo mencionados anteriormente existen en forma independiente al auditor, es decir, no tiene control sobre ellos, solo puede detectarlos y medirlos.

En presencia de estos dos riesgos, el auditor establece sus procedimientos, e incurre por ello en un tercer riesgo, el riesgo de auditoría, que si es inherente al auditor, es decir, depende de él. A continuación, se define dicho riesgo:

- **Riesgo de Detección.** Es el riesgo de que las pruebas sustantivas realizadas por el auditor no detecten errores materiales que no hayan sido previamente detectados por el control interno. En la medida en que el auditor realice una buena planeación de su auditoría y sus procedimientos sean eficientes, se podrán detectar errores.

El nivel adecuado del riesgo de detección es establecido por el auditor y se relaciona de forma inversa con los anteriores riesgos. Por ejemplo, si la estructura de control interno es efectiva, se tendrá un riesgo de control bajo, lo cual permite que el auditor efectúe menos pruebas sustantivas y por lo tanto el riesgo de detección se vuelve mayor; es decir, si el auditor da un bajo

alcance a sus pruebas, existirá la posibilidad de que no detecte errores materiales, en cambio, si se revisa más, podrán detectarse más errores, es por ello que se habla de un equilibrio en el riesgo total de auditoría, como se ilustra a continuación:

Riesgo de Control	Alto	Medio	Bajo
Riesgo inherente	Riesgo de detección		
Alto	Bajo	Bajo	Medio
Medio	Bajo	Medio	Alto
Bajo	Medio	Alto	Alto

Este riesgo, a diferencia de los anteriores, es responsabilidad del auditor, por ello, es muy importante que fundamente los alcances de su revisión.

A diferencia del riesgo de control, que se evalúa con pruebas de cumplimiento, el riesgo de detección primero es establecido y posteriormente se controla a base de pruebas sustantivas, de las cuales se hablará más adelante.

El riesgo de auditoría se debe considerar a nivel de los estados financieros tomados en su conjunto, así como a nivel de cada cuenta o rubro para que así el auditor pueda tener un parámetro sobre los resultados obtenidos y para que pueda evaluar el riesgo sobre el total de las cifras al emitir su opinión.

RIESGO DE MUESTREO Y RIESGO DE NO MUESTREO

El muestreo tiene como objetivo obtener la evidencia necesaria para poder emitir la opinión objetivamente, y con ello cumplir con lo que señalan las normas de ejecución del trabajo. Por razones de efectividad y eficiencia, el auditor no examina todas las transacciones, sino que utiliza el muestreo para realizar sus pruebas, y el riesgo determinado en la planeación constituye un factor importante para la determinación de dichas muestras, de acuerdo con el Boletín 5020 "El muestreo en la auditoría".

El muestreo consiste en la aplicación de un procedimiento, ya sea de cumplimiento o sustantivo a menos de la totalidad de las partidas que forman el saldo de una cuenta o grupo de transacciones para evaluar sus características y obtener conclusiones respecto del total de la población.

Para seleccionar la muestra, en auditoría se utiliza la selección al azar, que puede ser:

- Selección Sistemática.- Selección de partidas mediante un intervalo entre cada selección; el punto de partida del intervalo se selecciona al azar. Sólo se utilizará si el universo no está estructurado de tal manera que el intervalo muestreado corresponda a un patrón particular de dicho universo.
- Selección Casual.- El objetivo es obtener una muestra representativa del universo. En este método el auditor debe evitar hacer una selección prejuiciada, es decir, no debe tener tendencia a sólo examinar determinadas partidas, ya que el muestreo no cumplirá su objetivo.

FACTORES QUE DEBEN SER TOMADOS EN CUENTA AL DEFINIR LA MUESTRA:

- Objetivos de auditoría a alcanzar para poder definir el plan de pruebas que se aplicará.

- **Universo.** La información de donde el auditor obtendrá una muestra para evaluarla y emitir sus conclusiones. Debe ser apropiado para el objetivo que se pretende alcanzar. A cada partida individual se le denomina unidad de muestreo. La estratificación ayuda al auditor a dirigir su atención hacia las partidas que él considere tienen el mayor grado de error; consiste en dividir el universo en unidades de muestreo con características comunes.
- **Riesgo y certidumbre.** Se determina en base al criterio profesional del auditor. Los riesgos inherente y de control, existen independientemente a los procedimientos de muestreo; en cambio, el riesgo de detección se origina por las incertidumbres de muestreo (riesgo de muestreo), es decir que la conclusión del auditor pueda variar si se hubiera examinado el universo en lugar de sólo una muestra y por las incertidumbres de otros factores (riesgos fuera del muestreo), como puede ser el uso de procedimientos inapropiados o malinterpretar la evidencia y no reconocer un error; sin embargo, esto se puede reducir con una planeación, dirección, supervisión y revisión adecuadas.
- **Tamaño de la muestra.** Va en relación al grado de confianza que quiera tener el auditor respecto de los resultados obtenidos; a mayor confianza requerida, la muestra deberá ser también mayor.
- **Error tolerable.** Es el error máximo que el auditor puede aceptar para concluir que ha alcanzado los objetivos de auditoría. Se define en la planeación. La relación: a menor error tolerable, mayor muestra. Si se trata de pruebas de cumplimiento, se expresará como porcentaje de desviación aceptable respecto a los controles establecidos; para pruebas sustantivas, consiste en el error monetario máximo aceptable en un saldo o transacción.
- **Error esperado.** El error que el auditor espera que tenga el universo, en base a auditorías previas, evaluación del control interno, procedimientos

analíticos y experiencia del auditor. Relación: a menor error esperado, menor tamaño de la muestra.

ANALISIS DE ERRORES EN LA MUESTRA.

Los errores se definen en base a los objetivos de auditoría. Se evalúa tanto el aspecto cuantitativo del error como el cualitativo: causa y naturaleza del error, y también la repercusión que tiene en otras etapas de la auditoría.

Los errores detectados en la muestra, se proyectan al universo. Existen varios métodos para ello, pero sea cual sea el que se use, debe ser consistente con el que se utilizó para seleccionar la muestra.

Al evaluar los errores, el auditor deberá verificar si exceden el límite del error tolerable: se compara el error proyectado con el tolerable y luego se comparan los resultados del muestreo con otros procedimientos de auditoría que se hayan aplicado.

Si se concluye que los resultados del muestreo no son satisfactorios, se deberán aplicar otros procedimientos para cerciorarse de la razonabilidad del universo. Por otro lado, cuando el nivel de error se acerca al error tolerable, se deberán ampliar las pruebas para cerciorarse de que no se rebasa dicho nivel.

DOCUMENTACIÓN.

El auditor deberá documentar la manera en que realizó su muestreo, describiendo:

- Sistema de muestreo elegido, y además fundamentar su decisión.
- Sistema para seleccionar la muestra.
- Procedimientos aplicados a la muestra.

- Resultados o conclusiones acerca de los procedimientos de auditoría, clasificando y cuantificando los errores detectados.
- Proyección de resultados al universo.
- La forma en que se evaluaron los resultados.
- Conclusiones acerca de los resultados obtenidos.

C. OBJETIVOS DE AUDITORIA

El auditor, al obtener y evaluar la información financiera de su cliente, dirige dicha evaluación hacia unos objetivos, los cuales corresponden a las afirmaciones de la gerencia respecto a dicha información. Estos objetivos, se pueden aplicar a cualquier rubro o transacción, pero varía la forma en que se aplican, de acuerdo a la naturaleza de lo que se va a revisar, y a los principios de contabilidad que les apliquen, y constituyen la evidencia comprobatoria que respalda las aseveraciones de la administración acerca de la información financiera, como lo señala el Boletín 3060 "Evidencia Comprobatoria".

Los programas de trabajo desarrollados por el auditor, como se verá más adelante, para que se consideren completos y efectivos, deberán, mediante sus procedimientos, considerar en mayor o menor grado cada uno de los objetivos de auditoría.

Cabe mencionar que el Boletín 3060 de NAGA, define cinco objetivos de auditoría: Existencia u Ocurrencia, Integridad o Totalidad, Derechos y Obligaciones, Valuación y Presentación y Revelación, sin embargo, el enfoque de los diversos despachos de contadores varía a este respecto. Para el desarrollo de este trabajo, se tomó el enfoque del Despacho Coopers & Lybrand (Despacho Roberto Casas Alatríste), y de acuerdo a ello, se adicionan dos objetivos: Exactitud y Corte.

EXISTENCIA

Que existan los activos y pasivos registrados a la fecha del balance general, que se hayan presentado las transacciones registradas y no sean ficticias.

Ejemplos:

- Las cuentas por cobrar a clientes o los pasivos con proveedores registrados representen cantidades que se tengan por cobrar o por pagar a la fecha del balance general; el procedimiento que normalmente se sigue para confirmar estos saldos, es confirmar con los terceros, la veracidad de los mismos.
- Las transacciones de ventas registradas representen bienes reales embarcados o servicios prestados durante el período cubierto por los estados financieros.

TOTALIDAD/ INTEGRIDAD

Que todos los saldos y transacciones que debieran incluirse en los estados financieros se hayan incluido.

Diseñar pruebas sustantivas que sean efectivas para detectar operaciones que no estén registradas en la información del cliente es difícil. Es por ello, que los auditores prefieren soportar sus pruebas en el control interno del cliente y así poder asegurar esa totalidad. La observación es una técnica útil para verificar la totalidad, como en el caso de los inventarios físicos, donde el auditor deberá estar alerta a detectar artículos que no se estén incluyendo en el conteo.

Ejemplos:

- Las cuentas por cobrar a clientes representan todas las cantidades que se deben a la entidad por concepto de ventas, a la fecha del balance general.
- Todos los embarques o servicios prestados durante el período cubierto por los estados financieros se encuentran reflejados en los estados financieros.

CORTE

Que las transacciones sean registradas en el período apropiado, es decir, que las transacciones ocurridas durante un período se hayan registrado en el mismo y no después, así también, que no incluyan transacciones ocurridas en el período siguiente.

El efecto que se pueda tener por transacciones no registradas en el período correcto depende de la naturaleza de dicha transacción; por ejemplo, si la compañía no registra un activo fijo adquirido al final del período, esto afectará al balance pero probablemente no al estado de resultados, si la política es registrar depreciación por meses completos, sin embargo, el no registrar embarques de mercancía a los clientes, afecta tanto al rubro de inventarios como al costo de ventas.

Para verificar el corte de las transacciones, el auditor deberá revisar las transacciones ocurridas poco antes y después del cierre del ejercicio y cerciorarse de que quedaron registradas en el período correspondiente. La manera más común y efectiva de efectuar dicha revisión es verificar que en aquellos documentos numerados como cheques, facturas, notas de crédito, notas de cargo, órdenes de entrada y salida del almacén, los últimos números correspondientes al ejercicio se hayan registrado en el mismo ejercicio y que de los primeros del siguiente, efectivamente se haya hecho su registro hasta el siguiente período. Con esto, el auditor tendrá la seguridad de que las transacciones han sido registradas oportunamente.

Ejemplos:

- Las transacciones de ventas se registren en el período apropiado.

DERECHOS Y OBLIGACIONES

Que los activos registrados sean derechos de la entidad y los pasivos registrados, obligaciones de la misma, a la fecha del balance general. Es importante mencionar que el verificar la existencia, en algunos casos es sinónimo de propiedad por parte de la compañía, pero no siempre ocurre esto, como es el caso de equipo rentado, para ello, el auditor además de verificar la existencia, deberá revisar la documentación soporte que ampare la propiedad de los bienes, o los derechos que sobre ellos tenga.

Ejemplos:

- Las cuentas por cobrar a clientes constituyan derechos legales de la entidad a la fecha del balance general, es decir, que las cuentas de clientes que se hayan vendido o descontado en factoraje estén excluidas del saldo de cuentas por cobrar a clientes.

VALUACION

Que se seleccionen y apliquen apropiadamente los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de medición y reconocimiento. Para poder determinar la correcta valuación de las transacciones se requiere un amplio conocimiento de estos principios.

Ejemplos:

- Las cuentas por cobrar a clientes aparecen en montos netos cobrables, es decir, que las reservas para cuentas incobrables, descuentos, devoluciones y partidas similares hayan sido determinadas en forma apropiada.

El auditor no solamente deberá verificar que los métodos de valuación utilizados estén de acuerdo a Principios de Contabilidad, sino que también deberá evaluar si dichos métodos son apropiados a las circunstancias. Una

vez que el auditor tiene la certeza de que los métodos son apropiados, entonces realizará pruebas para probar la exactitud con que su cliente aplica dichos métodos.

EXACTITUD

Que las transacciones registradas y saldos de cuenta sean matemáticamente exactos, estén basados en cantidades correctas, y hayan sido clasificados en las cuentas adecuadas. Las cantidades que aparecen en los estados financieros, son acumulaciones de cantidades pequeñas; el auditor deberá verificar si los registros de la compañía acumulan correctamente todas esas partidas para incluirlas dentro de los mayores auxiliares y posteriormente en cada rubro de los estados financieros.

A diferencia de la valuación, que tiene que ver con la correcta aplicación de los Principios de Contabilidad, la exactitud sólo involucra el correcto cálculo de operaciones aritméticas y si no se cumple con éste objetivo, no podrá tenerse una correcta valuación. Adicionalmente, las implicaciones que tiene el que un procedimiento no cumpla con el objetivo de exactitud son distintas a que si no se cumple con el objetivo de valuación y es importante para la emisión de la opinión hacer dicha distinción.

Ejemplos:

- Los saldos de las cuentas por cobrar reflejan transacciones de ventas que están basadas en los precios y cantidades correctos y calculados con exactitud y clasificados y resumidos con exactitud y contabilizados en el libro mayor general en las cuentas correspondientes del libro mayor general y del auxiliar de cuentas por cobrar.
- Sean correctos los sumarios de contabilización en el auxiliar de cuentas por cobrar a clientes y cuenta de ventas.

- El auxiliar de cuentas por cobrar a clientes esté matemáticamente correcto y esté de acuerdo con lo que aparece en el libro mayor general.

PRESENTACION Y REVELACION

Que los componentes de los estados financieros estén adecuadamente clasificados y descritos, y que se hayan hecho las revelaciones adecuadas.

Después de haber realizado pruebas sustantivas para verificar que los registros sean correctos, el auditor debe verificar que la presentación de los estados financieros cumpla con los requerimientos que marcan los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en cuanto a que los componentes de éstos se encuentren adecuadamente clasificados y descritos y también que se hayan hecho las revelaciones adecuadas. Con respecto al último punto, el auditor deberá revisar los eventos subsecuentes, si existe alguna contingencia a revelar, cambios en políticas contables, o algún evento de importancia tal que amerite ser revelado como nota a los estados financieros.

Ejemplos:

- Las cuentas por cobrar a clientes y ventas estén adecuadamente descritas y clasificadas en los estados financieros.
- Los cambios en la medición y reconocimiento de ingresos hayan sido adecuadamente presentados y revelados.

D. PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO Y SUSTANTIVAS

Dentro de las normas de ejecución del trabajo en el Boletín 1010 de NAGA "Normas de Auditoría" se encuentra contemplada la obtención de evidencia suficiente y competente. Esta norma se refiere a que el auditor debe aplicar los procedimientos necesarios para obtener la evidencia que requiere para fundamentar su opinión.

El Boletín 3060 de NAGA "Evidencia Comprobatoria" establece los requisitos mínimos que debe reunir dicha evidencia comprobatoria, en base a los objetivos de auditoría.

Al obtener esta evidencia, el auditor debe quedar satisfecho respecto de los hechos asentados en los estados financieros, ya que dará su opinión sobre ellos.

Esta confianza que debe tener el auditor respecto de la evidencia, depende de la fuente de que se obtenga: interna o externa; interna, procedente de la revisión de documentos, saldos o procedimientos del cliente y la externa, puede ser la confirmación con terceros.

Es importante que el auditor no olvide que así como debe obtener la seguridad de que su opinión está bien fundamentada, también debe realizar su trabajo de una manera eficiente, porque la seguridad la obtendría haciendo su revisión a un 100%, pero esto no sería eficiente en lo absoluto.

La manera en que el auditor obtiene dicha evidencia, es a base de pruebas, las cuales pueden clasificarse en pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas.

PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO

De acuerdo con el Boletín 5030 de NAGA " Metodología para el Estudio y Evaluación del Control Interno", *las pruebas de cumplimiento*

constituyen la comprobación de que una o más técnicas de control interno estaban en operación durante el período auditado.

Una vez evaluado el ambiente de control y los sistemas de contabilidad, el auditor puede decidir si los controles son lo suficientemente confiables como para evaluar el riesgo mediante pruebas de cumplimiento de dichos controles y reducir así las pruebas sustantivas o si obtiene mayor seguridad aplicando directamente los procedimientos de sustantivación debido a que los controles internos son poco confiables.

Es recomendable no optar por efectuar pruebas de cumplimiento cuando se tenga alguna de las siguientes circunstancias:

- Se tiene evidencia de que el sistema de control interno del cliente es deficiente.
- Se pueden aplicar pruebas sustantivas de manera relativamente sencilla debido a que el cliente tiene un volumen de operaciones bajo.
- El cliente no posee un sistema computarizado complejo o utiliza sistemas manuales.
- El efectuar las pruebas de cumplimiento implica repetir demasiados procedimientos, es decir, resulta ineficiente aplicarlas.

En estos casos, el auditor realizará su revisión con pruebas sustantivas, en base a la evaluación de la importancia relativa y el riesgo de auditoría realizada con anterioridad.

Si el auditor decide realizar pruebas de cumplimiento, éstas le otorgarán la seguridad necesaria para reducir el alcance de las pruebas sustantivas y resultan ser de gran utilidad sobre todo si el cliente cuenta con sistemas computarizados muy complejos, pero que aseguran un bajo nivel de error. El objetivo al aplicar pruebas de cumplimiento, es determinar si los controles funcionan adecuadamente y en forma continua. Estas pruebas

normalmente son aplicadas a las cuentas derivadas de ciclos de operaciones debido a que son las que involucran un mayor volúmen de transacciones.

Lo primero que debe determinar el auditor es si el sistema incluye los controles necesarios para prevenir o detectar errores en relación con los objetivos de auditoría. Para decidir a que controles internos se aplicarán las pruebas, el auditor debe enfocar su atención hacia aquellos que estén diseñados para alcanzar los objetivos de integridad, validez, exactitud, mantenimiento y seguridad física.

El alcance de estas pruebas, depende entre otros de los siguientes factores: la importancia que un determinado ciclo tenga en relación a los saldos de los rubros contenidos en los estados financieros, que tanta importancia tenga dicho control dentro de un ciclo de transacciones, etc.

Las técnicas empleadas al realizar estas pruebas son: observación, entrevistas con el personal de la empresa, repetición de los procedimientos de control, e inspección de documentación, entre otras.

Normalmente, las pruebas de cumplimiento dan la pauta para efectuar las de sustantivación, sin embargo, hay ocasiones en que para lograr una mayor eficiencia en la revisión, se realizan en forma simultánea sobre la misma muestra, a estas pruebas, se les conoce como pruebas de doble propósito.

El conocimiento obtenido al aplicar pruebas de cumplimiento, debe quedar documentado y actualizarse cada año. La forma de documentar puede ser a través de fluxogramas, matrices de control, cuestionarios, o descripciones de los procedimientos, lo cual dependerá de las políticas y forma de trabajar de cada despacho en particular.

FLUXOGRAMAS. Son diagramas que muestran paso a paso una operación desde que ésta entra al sistema, hasta su registro contable. El fluxograma

sólo deberá detallar los procedimientos importantes, resaltar a los puestos responsables, la separación de funciones, la supervisión y la frecuencia con que funcionan los controles.

MATRICES DE CONTROL. Estas pueden ser utilizadas en lugar de cuestionarios de control interno; en ellas se describen los principales procedimientos de control diseñados por el cliente para cubrir los objetivos de control interno. Esta matriz consiste de seis columnas; en la primera, se describe la operación o documento y las cinco restantes corresponden a los objetivos del control interno, que se detallan a continuación:

- **INTEGRIDAD.** Se identifican los procedimientos que se tienen para asegurar que todas las operaciones son registradas y procesadas.
- **EXACTITUD.** Se identifican los procedimientos que aseguran que la información se registre correctamente.
- **VALIDEZ/AUTORIZACION.** Se identifican los procedimientos que impiden que transacciones no autorizadas sean procesadas.
- **ACTUALIZACION.** Se identifican los procedimientos que permiten que los registros contables estén actualizados.
- **MANTENIMIENTO.** Se identifican los procedimientos que aseguran que los registros contables permanecen completos y exactos.

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO. Este cuestionario debe diseñarse de manera que incluya los controles esperados; se divide por ciclos de operación, donde se abarcan los flujos de las operaciones principales de un determinado tipo de negocio, en base a los objetivos de control mencionados anteriormente, y cada objetivo se subdivide en preguntas acerca de los procedimientos contables y de los controles contables internos existentes para controlar las operaciones. Es

recomendable que las preguntas se formulen de manera que puedan ser contestadas con un sí o un no, y así indique la existencia o ausencia de controles.

Una vez efectuadas las pruebas de cumplimiento, se deben evaluar los resultados obtenidos, y entonces el auditor decidirá si es posible confiar todavía en los controles internos, en base al nivel de confianza planeado originalmente y al porcentaje de desviación esperado. Las deficiencias de los controles internos encontradas, deben documentarse e incluirse además comentarios sobre su posible efecto en los estados financieros y como repercute ésto en la estrategia de auditoría. Normalmente estas deficiencias son comunicadas al cliente a través de una carta de observaciones y sugerencias que se entrega como parte del producto final de la revisión, la cual es previamente discutida con el cliente.

En base a los resultados de las pruebas de cumplimiento, el auditor puede definir el alcance que dará a sus pruebas sustantivas.

PRUEBAS SUSTANTIVAS.

Las pruebas de cumplimiento dan una seguridad al auditor de la forma en que están operando los controles internos, pero para que el auditor esté seguro de la razonabilidad de un determinado saldo dentro de los estados financieros, deberá aplicar procedimientos de sustentación, los cuales vienen a complementar los resultados obtenidos con las pruebas de cumplimiento, por ello es muy importante que la planeación de las pruebas sustantivas esté en relación directa con los resultados de las pruebas de cumplimiento.

DEFINICION Y OBJETIVOS DE AUDITORIA

Las pruebas sustantivas consisten en procedimientos analíticos, pruebas detalladas de los saldos de las cuentas y de las operaciones relacionadas, constituyen la evidencia del grado en que se han cumplido los objetivos de auditoría, aunque éstas no se realicen sobre el 100% de las partidas.

NATURALEZA, OPORTUNIDAD Y ALCANCE

La naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas, depende de:

- La probabilidad de que los errores no sean detectados por la estructura de control interno del cliente.
- El tipo de cuenta.
- La información recopilada o actualizada acerca del cliente para poder hacer juicios acerca de la materialidad y evaluar los riesgos inherentes y de control.
- El criterio del auditor sobre la combinación más efectiva y eficiente de los procedimientos de auditoría

TIPOS DE CUENTAS

Básicamente, hay tres tipos de cuentas:

- Cuentas derivadas de un ciclo de operación, que involucran grandes volúmenes de transacciones, y comúnmente están sujetas a un sistema de controles internos contables. Estas se relacionan con los objetivos de integridad, existencia y exactitud. Ejemplos de estas cuentas son: efectivo, cuentas por cobrar, inventarios, cuentas por pagar, compras y ventas.

- Cuentas que implican la acumulación, el diferimiento o amortización de ingresos y egresos o la valuación de activos y pasivos. En ellas interviene el criterio del cliente para determinar el período o método de asignación y también para seleccionar y aplicar los principios de contabilidad de medición y reconocimiento; es por ello que aunque estas cuentas están sujetas a controles, no es recomendable someterlas a pruebas de cumplimiento. Ejemplos: cargos y créditos diferidos, y estimaciones o reservas de activos y pasivos, como reserva para cuentas de cobro dudoso, reserva para inventarios obsoletos, depreciación de activo fijo, etc.
- Cuentas que normalmente reflejan un número pequeño de operaciones importantes en un determinado período y cuyo saldo puede pasar al ejercicio siguiente, como son: activo fijo, bonos por pagar y cuentas de capital.

En estas dos últimas cuentas el auditor deberá cuidar que se cumplan los objetivos de integridad, existencia y exactitud.

Típicamente, las pruebas que el auditor elige para aplicar sus procedimientos sustantivos son las pruebas de detalle de los saldos de las cuentas y de las operaciones tales como: confirmaciones de saldos, observación física, cálculo, inspección, investigación, etc.

La confirmación consiste en obtener una declaración de una tercera persona con respecto a un saldo, como puede ser un proveedor, un cliente o un banco. Con esta confirmación, el auditor puede estar seguro de la exactitud de un determinado saldo y de que todas las operaciones fueron registradas en el período correcto, en cambio, la confirmación no es útil para validar los objetivos de integridad, valuación, derechos y obligaciones o presentación y revelación.

La inspección consiste en contar o examinar físicamente las partidas que forman parte de los saldos. En esta técnica, el auditor observa o participa con el personal de la empresa mientras se lleva a cabo la función, como es el caso de la toma física de inventarios. Mediante la inspección, el auditor obtiene seguridad de la existencia e integridad de las partidas.

Para las cuentas que son resultado de la acumulación de cálculos, el auditor evalúa el proceso con que se realizaron dichos cálculos y además repite una parte o la totalidad de los mismos, como en el caso de las reservas: inventarios, cuentas por cobrar y depreciación, para estar seguro de que existió una correcta valuación.

La comprobación implica que el auditor examine la evidencia que respalda una determinada operación o partida dentro de los estados financieros, si existió autorización y además evaluar los procedimientos realizados por el cliente para probar su exactitud y existencia.

Adicionalmente a cubrir los objetivos de auditoría y sustanciar los hechos relacionados con las operaciones, el auditor debe evaluar la aplicación de los principios de contabilidad efectuada por la empresa.

La determinación de la naturaleza de las pruebas sustantivas a efectuar está en función de la cantidad de seguridad requerida y de la eficiencia con la que se obtiene la evidencia. El auditor debe tener presente que existe relación entre las diferentes cuentas al diseñar sus pruebas sustantivas, ya que los resultados de una determinada prueba, pueden servir para validar varios saldos o transacciones dentro de los estados financieros y así lograr una mayor eficiencia en el desarrollo de la auditoría.

También debe considerar la información disponible dentro del negocio y los procedimientos ejecutados por el cliente para monitorear las actividades del negocio. Los clientes también llevan a cabo procedimientos en periodos

provisionales o al cierre del ejercicio con el fin de proporcionar evidencia acerca de los saldos de cuenta, como: conteos de inventarios, conciliaciones bancarias o con saldos de clientes y proveedores. La auditoría será más eficiente en la medida en que el auditor utilice el trabajo que el cliente realiza como parte de la operación normal del negocio, en lugar de hacerlo él mismo, pues de esta manera reducirá tiempo y costo de la auditoría.

OPORTUNIDAD

Algunas veces, se llevan a cabo las pruebas sustantivas a una fecha anterior al cierre del ejercicio (pruebas sustantivas tempranas), en particular si el cliente solicita que se termine la auditoría poco después del cierre. Esto puede hacerse bajo las circunstancias apropiadas, sin afectar la efectividad de la auditoría, pero es normalmente menos eficiente que aplicar las pruebas sustantivas al cierre del ejercicio.

Si se aplican las pruebas sustantivas en forma temprana, el auditor debe quedar satisfecho de que sea bajo el riesgo de un error importante en el período intermedio (o sea, el período entre la fecha de las pruebas sustantivas tempranas y la fecha del balance general). Esta seguridad puede obtenerse mediante:

- Indagaciones, observaciones y, cuando se aplique, examinando evidencias de la operación del sistema de contabilidad y controles relacionados, durante el período intermedio.
- Examinando evidencia de la operación de procedimientos especiales establecidos por el cliente para el período intermedio.

El riesgo de un error importante en el período intermedio no es bajo, por lo que el auditor debe poder efectuar las suficientes pruebas de detalle a la fecha del balance y pruebas de transacciones en el período intermedio,

para asegurarse de que no existe una asección errónea importante en los estados financieros. Sin embargo, lo más probable es que este enfoque incremente los costos de auditoría.

Cuando existen controles para la salvaguarda de activos, pero no son efectivos, en general es inadecuado aplicar pruebas sustantivas tempranas, ya que el auditor no podrá depender de la efectividad de los controles en el periodo intermedio para dar una seguridad acerca de la existencia de los activos al cierre del ejercicio.

En general, resulta eficiente efectuar pruebas sustantivas sobre cuentas relacionadas, a la misma fecha. Por ejemplo, las pruebas de corte de embarques y recepción de mercancía se relacionan con las cuentas de ventas, cuentas por cobrar, costo de ventas, cuentas por pagar e inventarios.

Si se llevan a cabo pruebas sustantivas tempranas, el auditor debe conectar los saldos sujetos a las mismas con los saldos al cierre mediante uno o más de los siguientes procedimientos:

- Revisando los indicadores de desempeño clave y la información gerencial para identificar variaciones inesperadas en los saldos de cuenta a la fecha del balance general e investigando cualesquiera variaciones importantes en los saldos de cuenta y cualquier actividad poco común desde el momento de las pruebas sustantivas tempranas.
- Revisando los procedimientos especiales que haya efectuado el cliente sobre las cifras del cierre.
- Revisando las conciliaciones de saldos individuales del libro mayor con las cuentas de control e investigando cualquier partida poco común en las conciliaciones.
- Asegurándose que los asuntos importantes detectados en las pruebas sustantivas tempranas, han sido satisfactoriamente resueltos.

- Volviendo a evaluar las cuentas de valuación, como la provisión para cuentas de cobro dudoso a la luz de la información más reciente disponible.

Los cambios significativos en las circunstancias del cliente después de la fecha de las pruebas sustantivas tempranas, pudieran requerir que se aplicaran algunos procedimientos adicionales.

ALCANCE

Al determinar el alcance de las pruebas sustantivas, el auditor debe considerar los juicios preliminares sobre materialidad y los resultados de las evaluaciones de riesgos inherente y de control. Estas evaluaciones, inclusive si no incluyen una evaluación ampliada del riesgo de control, proporcionan al auditor una base para reducir las pruebas sustantivas del nivel máximo.

Las pruebas sustantivas de detalle pueden llevarse a cabo sobre el 100% de las partidas en un saldo de cuenta o tipo de transacción, o sobre menos del 100% de las partidas. En algunos casos, si el auditor decide efectuar un procedimiento, como sería volver a calcular el saldo de una reserva de activo, solo se puede aplicar al saldo de cuenta completo. Siempre que se examine menos del 100% de las partidas, deberá elegirse qué método de prueba utilizar: pruebas de alto valor, pruebas de aceptación/rechazo, o muestreo.

El primero consiste en llevar a cabo un examen sobre un alto porcentaje de partidas en un saldo de cuenta o tipo de transacción, de modo que el número de partidas no probadas sea inmaterial. El riesgo de que exista un error importante en las partidas no probadas puede reducirse a un nivel bajo utilizando otros procedimientos de auditoría, como los

procedimientos analíticos, la evaluación del riesgo de control, o los procedimientos de muestreo.

En las pruebas de aceptación/rechazo la proyección de una cantidad de error no está contemplada, por lo tanto, puede ser más limitado el número de partidas examinadas. En lugar de esta proyección, el auditor "acepta" que se ha cumplido el objetivo de prueba ya que la prueba produce errores nulos o insignificantes o "rechaza" la prueba porque sus resultados son materiales. Si se rechaza la prueba, el auditor lleva a cabo pruebas de auditoría adicionales después de asegurarse que se haya identificado la fuente de error y que ésta se haya corregido, para alcanzar el objetivo de la prueba.

En general, las pruebas de aceptación/rechazo deben restringirse a aquellos casos en los que:

- No se podría proyectar un error, como conteos de inventarios.
- Los procedimientos analíticos deben proporcionar una seguridad primaria.
- La seguridad primaria se obtiene al efectuar una evaluación ampliada del riesgo de control y las pruebas de detalle se usan únicamente para confirmar la operación continua de los controles.
- El auditor está probando adquisiciones, ampliaciones, etc., en cuanto a su exactitud.

SELECCION Y OBJETIVOS DE AUDITORIA

El auditor debe diseñar un programa de pruebas sustantivas que:

- Proporcione la seguridad deseada en cuanto a que se han logrado los objetivos de auditoría específicos relacionados con cuentas específicas.
- Respalde la opinión de auditoría sobre los estados financieros tomados en su conjunto.

Las pruebas sustantivas que aplica el auditor sobre los saldos de las cuentas, deben ser diseñadas de manera que se asegure el que dichos saldos cumplan con los objetivos de auditoría:

TOTALIDAD, EXACTITUD, EXISTENCIA Y CORTE

En el caso de cuentas derivadas de sistemas, el auditor evalúa el riesgo inherente y de control y ejecuta una combinación de pruebas sustantivas de detalle y procedimientos analíticos para lograr el nivel de seguridad deseado en el sentido de que se han alcanzado los objetivos de auditoría de totalidad y exactitud y, en algunos casos, existencia y corte. Si el auditor lleva a cabo una evaluación ampliada del riesgo de control para objetivos específicos de auditoría, con frecuencia las pruebas sustantivas dirigidas específicamente a dichos objetivos de auditoría pueden reducirse o limitarse aún más a procedimientos analíticos.

Si el cliente cuenta con una estructura de control interno mal diseñada, o si el auditor determina que debido al bajo volumen de transacciones o a la presencia de procedimientos fuertes del cliente fuera del sistema de procesamiento de transacciones resulta ineficiente evaluar dichos controles, el auditor debe ejecutar procedimientos analíticos, pruebas sustantivas de detalle, o ambos, para alcanzar estos objetivos.

En el caso de otras cuentas que involucran la acumulación, el diferimiento o la amortización de ingresos y egresos o la valuación de activos y pasivos, en general los procedimientos analíticos y el reproceso de cálculos ofrecen la seguridad necesaria acerca de la exactitud. En estas cuentas, el auditor debe asegurarse que las transacciones que dieron origen a dichos saldos, cumplen con los objetivos de totalidad, existencia y corte por medio de pruebas sustantivas de detalle.

En el caso de las cuentas que involucran saldos que se llevan de un año al siguiente el auditor puede lograr los objetivos de totalidad, exactitud, corte y en algunos casos existencia volviendo a efectuar los cálculos sobre las transacciones seleccionadas y ejecutando procedimientos analíticos. La seguridad con respecto a la existencia de ciertas cuentas puede obtenerse mediante la confirmación o en situaciones en las que la custodia de los activos constituye un riesgo significativo, mediante la inspección de los activos.

En algunas empresas las transacciones registradas que afectan estas cuentas están sujetas a los controles internos contables y en este caso, el auditor lo deberá considerar antes de definir su aplicación de pruebas sustantivas.

VALUACIÓN, DERECHOS Y OBLIGACIONES, Y PRESENTACIÓN Y REVELACIÓN

Los objetivos de valuación, derechos y obligaciones y presentación y revelación, en general no son contemplados por el sistema de controles internos contables, a pesar de que el sistema de contabilidad puede generar datos que la gerencia utilice al efectuar los juicios de valuación y revelación. Los procedimientos analíticos ayudan a detectar cambios en los principios de contabilidad utilizados, sin embargo, si un principio de contabilidad se ha venido aplicando incorrectamente, pero sin sufrir ningún cambio, los procedimientos analíticos no detectarán esta desviación. La única manera de detectar si existen desviaciones respecto de estos principios es por medio de pruebas sustantivas de detalle.

El que existan desviaciones respecto de estos principios dentro de los estados financieros puede resultar de una aplicación incorrecta intencional o

no intencional de los principios de contabilidad generalmente aceptados. Lo anterior, debe ser considerado por el auditor dentro de la evaluación del riesgo de auditoría; se trata de un riesgo general que debe tener en mente el auditor a lo largo del examen, y no únicamente al efectuar las pruebas sustantivas específicas. La responsabilidad del auditor implica más que lograr los objetivos específicos de auditoría y más que sustanciar hechos sobre las transacciones y otros eventos y circunstancias; el auditor es también responsable de evaluar cómo ha traducido el cliente esos hechos a presentaciones de contabilidad apropiadas.

Para poder cumplir con dicha responsabilidad, el auditor requiere de amplios conocimientos de los principios de contabilidad y de las formas en las que deben aplicarse para producir estados financieros que reflejen, en todos los aspectos importantes, la sustancia de las transacciones del cliente y que presenten una imagen verdadera de la empresa.

PRUEBAS DEL ESTADO DE RESULTADOS

El auditor obtiene una cierta seguridad acerca de las transacciones del estado de resultados al llevar a cabo pruebas sustantivas de detalle de transacciones abiertas en el balance general y procedimientos analíticos que confirmen el bajo riesgo de error asociado a las transacciones terminadas e identifiquen las clasificaciones equivocadas dentro del estado de resultados. Sin embargo, puede haber casos en que haya un alto riesgo de que exista un error importante en una cuenta específica del estado de resultados, y entonces, sí deberán realizarse pruebas sustantivas sobre dicha cuenta.

OTROS PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS

Además de las pruebas sustantivas de detalle, existen otros procedimientos sustantivos como la lectura de las actas de las asambleas del consejo de administración y sus comités importantes, la obtención de cartas de abogados en relación con asuntos legales y cartas de declaraciones de la gerencia.

Al leer las actas de las asambleas del consejo de administración y sus comités importantes, el auditor puede verificar la aprobación del consejo de acciones corporativas y determinar si se han manejado apropiadamente las decisiones importantes que afectan los estados financieros o deben revelarse en las notas. El auditor deberá obtener copias de las actas de todas las asambleas celebradas durante el período auditado, incluso las que se efectúen después del cierre, pero antes de la fecha del dictamen, ya que la responsabilidad del auditor incluye los hechos ocurridos hasta tal fecha.

La obtención de cartas de los abogados del cliente proporciona al auditor la seguridad de que todo litigio activo, pendiente o esperado le ha sido informado. Por ello, dichas cartas deben enviarse a todos los abogados que hayan prestado servicios legales significativos al cliente durante el período que se examina.

Estas cartas son útiles porque constituyen la evidencia de las declaraciones de la gerencia y ayudan a que no se le retenga información al auditor.

Adicionalmente, el auditor deberá obtener evidencia del registro de todos los pasivos conocidos, la existencia del pasivo contingente, eventos subsecuentes al cierre, y que el inventario esté completo, su existencia y valor, entre otros.

EXCEPCIONES

Las excepciones se refieren a los errores o desviaciones respecto de los procedimientos establecidos después de aplicar pruebas sustantivas; el auditor debe obtener las razones de ello y considerar sus implicaciones. Si existe la posibilidad de errores significativos en el saldo de cuenta o saldos de cuenta relacionados, el auditor debe evaluar si amplía el alcance de las pruebas sustantivas o cambia su naturaleza u oportunidad. Si las excepciones revelan que la deficiencia no fue identificada previamente por los controles internos contables, esto deberá documentarse en la explicación de los controles.

PROCEDIMIENTOS ANALITICOS.

Los procedimientos analíticos pueden también ser usados como pruebas sustantivas para añadir seguridad con respecto a uno o más objetivos específicos de auditoría relacionados con una o más cuentas del balance o clases de transacciones. Cuando los procedimientos analíticos son utilizados para cuentas de resultados, es muy recomendable llevarlos a cabo al mismo tiempo que se están revisando las cuentas de balance relacionadas.

Para algunas cuentas, los procedimientos analíticos pueden ser los métodos más efectivos, con los cuales el auditor puede cubrir ciertos objetivos de auditoría y en algunas ocasiones puede ser el único procedimiento efectuado; Por ejemplo, en algunos casos el comparar la reserva para cuentas incobrables como un porcentaje de las cuentas incobrables con una expectativa en base al porcentaje de años anteriores. Para obtener seguridad en relación a la exactitud de la depreciación del activo fijo, una combinación de procedimientos analíticos y pruebas

sustantivas como el recálculo individual de los montos significativos puede ser apropiado.

En los casos en donde se hacen pruebas sustantivas desde un principio, los procedimientos analíticos pueden ser usados para obtener seguridad acerca del registro de las transacciones durante el período comprendido entre la auditoría previa y final.

La decisión de utilizar los procedimientos analíticos, pruebas sustantivas o ambas es en base al juicio profesional, reflejando la evaluación del auditor sobre la efectividad anticipada de los diversos procedimientos de auditoría para alcanzar los objetivos. Esta decisión es frecuentemente influenciada por los objetivos de auditoría particulares relativos a cuentas específicas y por la naturaleza de las cuentas.

Muchas compañías, como parte del control de las operaciones de su negocio, efectúan procedimientos analíticos para identificar transacciones poco usuales, relaciones entre las cuentas en forma oportuna. Dependiendo de la importancia y confiabilidad de esos procedimientos y de los datos que se analicen, esta información puede ser de mucha utilidad al auditor. Cuando se está evaluando el ambiente de control, el auditor puede identificar indicadores clave, la información presupuestal que maneja la administración de la compañía y que puede ser de utilidad al realizar los procedimientos analíticos. Ejemplos de esto incluyen presupuestos de operación, flujos de caja, análisis de ventas, rotación de inventarios y pronósticos.

Cuando se usa un procedimiento analítico como una prueba de sustantivación, la naturaleza de las cuentas o clases de transacciones y los objetivos específicos de auditoría también pueden afectar la eficiencia y efectividad esperadas. Todo lo anterior, afecta el nivel de seguridad que

puede esperarse de los procedimientos analíticos usados como pruebas sustantivas.

EVALUACIÓN DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS EN LOS PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS.

Los resultados obtenidos de los procedimientos analíticos pueden, ya sea confirmar las expectativas del auditor o requerir investigaciones adicionales si se tienen desviaciones muy fuertes respecto de dichas expectativas.

Cuando se obtiene alguna relación inesperada, el auditor debe investigar esta desviación de acuerdo a como considere necesario para llegar a una conclusión acerca de su efecto en dicha cuenta y en su caso en las cuentas relacionadas. La naturaleza y extensión de esta investigación puede incluir, entre otras cosas, el obtener explicaciones adicionales de la gerencia y realizar procedimientos de auditoría adicionales en caso que sea necesario.

Al realizar esta evaluación, el auditor deberá:

- Considerar la discusión sobre variaciones inesperadas con el demás personal del cliente que tenga conocimiento del área a investigar.
- Asegurar que las explicaciones sean también relevantes, y suficientes para explicar, la desviación inesperada.
- Considerar si las explicaciones son consistentes con otra evidencia y explicaciones recibidas durante la auditoría y con el conocimiento del cliente por parte del auditor.

Las respuestas que dé la gerencia, deberán ser corroboradas con alguna evidencia material. Adicionalmente, si las explicaciones de la gerencia indican errores graves en los registros, el auditor deberá llevar a cabo

procedimientos adicionales de acuerdo a las circunstancias y deberá evaluar si se afectan otras áreas de la auditoría, como la evaluación del riesgo de control, o algún rubro de los estados financieros.

El grado de detalle de la documentación (incluyendo la investigación de las desviaciones encontradas) depende de la confianza depositada en el procedimiento, la precisión con que fue desarrollada la expectativa, la magnitud de la desviación, y la materialidad de la cuenta de balance o transacción.

E. DISEÑO DE PROGRAMAS DE TRABAJO

Un programa de trabajo es una lista detallada de los procedimientos de auditoría que se van a desarrollar durante la auditoría, su extensión y oportunidad. Es un plan de trabajo, que sirve de guía y dirección para comparar el trabajo desarrollado.

La evaluación preliminar de los controles proporciona las bases para elaborar el primer proyecto de programa de auditoría. El programa de auditoría ayuda a distribuir y determinar la oportunidad del trabajo, evita omisiones y duplicaciones y muestra el trabajo que se ha hecho cuando se usa para este control; es necesario para ejercer una adecuada planeación y supervisión del trabajo, como lo indica la primera de las normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables a la ejecución del trabajo. En la práctica, sin embargo, la presión del tiempo con frecuencia impide la elaboración escrita y detallada de un programa antes de iniciar el trabajo. Ante una presión de esta naturaleza, el auditor puede empezar a planear y supervisar el trabajo de sus ayudantes y obtener adecuada documentación de la auditoría sin contar con un programa escrito, pero debe proceder a escribirlo en cuanto le sea posible.

El auditor debe revisar este programa con base en un entendimiento actualizado de su cliente, sus circunstancias y sus necesidades, y deberá corregir el programa de acuerdo con las circunstancias. Esto último, debido a que el programa de auditoría es esencialmente un recurso administrativo para dar instrucciones al personal sobre lo que hay que hacer.

Existen dos tipos de programas de trabajo: aquellos que se utilizan para verificar la efectividad del control interno, y en base a los resultados obtenidos, se elaboran los programas para la realización de las pruebas

sustantivas. Se elaboran programas de trabajo por cada ciclo de operaciones en el caso del control interno, y los de sustantificación son más específicos.

Es muy recomendable, que dentro de los programas de trabajo, los procedimientos que vayan a realizarse se relacionen con los objetivos de auditoría que cumplen, para tener la seguridad de que se está cumpliendo con todos ellos, y que cada uno de estos procedimientos esté referenciado al papel de trabajo correspondiente. En sus revisiones, el auditor utiliza marcas de auditoría, las cuales significan que se verificó algún dato, también es conveniente poner estas marcas en el programa de trabajo, y en los papeles de la auditoría, hacer referencia a ello.

El uso de programas estándar no es muy recomendable, ya que el auditor necesita entender a cada cliente y diseñar el procedimiento de auditoría más adecuado a cada uno con base en ese entendimiento. Cada auditoría, debe prepararse y diseñarse según las necesidades particulares del cliente en particular.

Estos programas de trabajo son elaborados ya sea por el encargado de la auditoría, o en caso de que su equipo cuente con la experiencia necesaria, cada miembro elaborará el programa de trabajo correspondiente a cada una de las áreas asignadas, teniendo cuidado de que vayan de acuerdo a la estrategia establecida.

Generalmente la revisión y modificación del programa de auditoría es responsabilidad del supervisor o gerente y el socio normalmente revisa la lógica seguida por éstos. Para esto último debe tener a la mano cuando menos los resultados de la evaluación del control interno y otros papeles de auditoría que muestren como se aplica la lógica de la auditoría en el programa. Tanto el supervisor como el socio deben dejar evidencia de que

han ejercido su responsabilidad firmando el programa de auditoría una vez que lo han aprobado.

CONTENIDO

Un programa de auditoría debe contener (Ver Anexo C):

- El área o ciclo de operaciones que se va a revisar.
- El periodo que se está revisando.
- La fecha de elaboración.
- El nombre de la persona que lo elaboró y de la que va a llevar a cabo cada uno de los procedimientos.
- Descripción de los procedimientos a aplicar.
- La referencia a los papeles de trabajo donde se haya realizado el procedimiento.
- Los objetivos de auditoría con que cumple cada uno de los procedimientos.
- Las marcas de auditoría que se hayan utilizado, y su significado.

Aunque no es recomendable la utilización de programas estándar para realizar la auditoría, en ciertos casos presenta ventajas, como:

- Se tiene un plan a seguir con el mínimo de dificultades y confusiones.
- Le permite al encargado de la auditoría utilizar al máximo la capacidad de su equipo.
- Sirve para verificar que no hubo omisiones en los procedimientos al terminar la auditoría.
- Sirve de guía para auditorías futuras.

- Sirve como capacitación para el auditor para determinar el alcance y efectividad de los procedimientos empleados.

Así también, el uso de programas estándar, presenta las siguientes desventajas:

- Se limita el juicio del auditor.
- Puede dar lugar a efectuar trabajo innecesario.

**V. DOCUMENTACION DE LA PLANEACION DE LA AUDITORIA
(MEMORANDUM DE PLANEACION)**

A. PAPELES DE TRABAJO

El trabajo que realiza el auditor a lo largo de una revisión, debe quedar documentado a través de papeles de trabajo, los cuales son propiedad del auditor y deberá conservarlos. En estos papeles de trabajo, se encuentran plasmados los lineamientos del trabajo, su desarrollo y las conclusiones que se obtuvieron como resultado de la revisión.

El Boletín 3010 de NAGA "Documentación de la Auditoría", hace referencia a la obligación que tiene el auditor de documentar aquellos aspectos de la auditoría que proporcionen evidencia de que el trabajo se llevó a cabo de acuerdo con los lineamientos que marcan las normas de auditoría. Estos constituyen una ayuda en todas las etapas de la auditoría, desde la planeación hasta la revisión del trabajo por parte del socio encargado, pues no debe olvidarse que estos papeles de trabajo respaldan la opinión que éste emitirá acerca de unos estados financieros.

El auditor prepara papeles de trabajo en el curso normal de su trabajo, es necesario solamente que se preparen con el debido cuidado para hacerlos legibles, coherentes y consistentes y así puedan ser útiles para cualquier usuario, no solamente para el auditor.

FINALIDAD U OBJETIVOS DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo tienen diversas finalidades u objetivos:

- Registrar el conocimiento del negocio de cliente y su ambiente de control.
- Documentar la planeación de la estrategia de la auditoría.
- Documentar la evaluación del ambiente de control, incluyendo las pruebas de cumplimiento.

- Documentar los procedimientos de sustantivación aplicados, desde la decisión, hasta su ejecución e incluir las conclusiones obtenidas.
- Deberá existir evidencia de que el trabajo realizado por los auditores de menor experiencia fue supervisado.
- Deben incluir las recomendaciones necesarias, si existe algún punto a mejorar por parte del cliente.
- Sirven como referencia para futuras revisiones.

FORMA Y CONTENIDO

La naturaleza del trabajo, las características del dictamen, el tipo de negocio que se está auditando y las características particulares del cliente, determinan la forma y contenido de los papeles de trabajo que elabora el auditor.

Los papeles de trabajo pueden contener desde la descripción de los procedimientos a seguir, como es el caso de un programa de trabajo, el desarrollo de un cierto procedimiento como una confirmación de saldos o la inspección de facturas, una carta de observaciones y recomendaciones, la documentación de un determinado ciclo de operaciones del cliente, análisis de saldos y transacciones, razones financieras, evidencia de la planeación y supervisión de la auditoría, declaraciones del cliente, conclusiones de la revisión, etc. Estos papeles, pueden ser elaborados en forma manual, a máquina, o por medio de computadora, lo importante es que cumplan su finalidad.

Estos papeles de trabajo, normalmente son elaborados por el auditor, sin embargo, hay ocasiones en que por razones de costo, se pide al cliente que prepare cierta información, lo cual es una forma de eficientar la auditoría, pero no exime al auditor de revisar la información que le fue proporcionada.

En caso de que el cliente prepare información para el auditor, es conveniente que el auditor elabore cédulas diseñadas por él mismo, en las que se especifique la información que requiere; estas cédulas deben ser claras para evitar confusiones en su elaboración y para que cumplan su propósito.

Existen algunos procedimientos de auditoría que son esenciales en todo trabajo de auditoría, y para los cuales se utilizan papeles de trabajo estándar, como son las confirmaciones de saldos con clientes, proveedores y bancos, cuestionarios de control interno, etc.; normalmente los despachos de contadores cuentan con varios formatos estándar de papeles de trabajo, y estos son de gran utilidad, sin embargo, no hay que olvidar que estos no son limitativos, siempre el auditor tendrá que adaptarlos a cada trabajo en particular.

Se ha mencionado, que los papeles de trabajo constituyen un respaldo a la opinión que emite el auditor y que deben ser claros y completos, pero no debe incurrirse en la exageración, es decir que se tengan demasiados papeles de trabajo y sin un valor agregado, como sería el incluir demasiadas copias de documentación del cliente. Los auditores más experimentados, deberán instruir a los de menor experiencia en como preparar los papeles de trabajo y en como documentar la evidencia de una forma eficiente.

Los papeles de trabajo elaborados por las distintas firmas de contadores cuentan con diversos formatos, lo cual depende de la forma de trabajar de cada uno de ellos, pero sea cual sea el formato, éstos deben contener:

- Un encabezado que indique el cliente de que se trate, el tipo de trabajo que se está realizando (auditoría, trabajo especial, revisión fiscal, etc.) y el área que se está revisando (bancos, cuentas por cobrar, ciclo de ingresos).

- La fecha de elaboración.
- El nombre y firma del auditor que lo elaboró.
- El nombre y firma del auditor que revisó ese papel de trabajo, así como la fecha en que lo hizo.

Los procedimientos que realiza el auditor y que documenta a través de programas de trabajo, normalmente implican varias tareas como sería: verificar que exista documentación soporte, que la documentación cuente con requisitos fiscales, que existan firmas de autorización, que la operación este registrada correctamente, etc, y todo esto debe quedar reflejado en el papel de trabajo, es por ello, que los auditores utilizan marcas con las que referencian todos los objetivos a cubrir por el procedimiento. El significado de estas marcas puede documentarse dentro del papel de trabajo o en el programa de trabajo; en este último caso, en el papel de trabajo se hará referencia a que el significado de las marcas se encuentra en el programa de trabajo.

Las conclusiones a las que se llegaron como resultado de la aplicación de los procedimientos deberá quedar documentada ya sea en el papel de trabajo donde se realizó el procedimiento o en un memorándum independiente.

ORGANIZACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, no contemplan lineamientos acerca de la manera de organizar los papeles de trabajo en una auditoría. Una práctica común, entre las firmas de contadores es dividirlos por áreas de los estados financieros, y así tenemos papeles de trabajo de activo, pasivo, capital y de cuentas de resultados.

Para que estos papeles de trabajo puedan ser manejados fácilmente, deben estar clasificados, utilizando por ejemplo, letras para nombrar a las cuentas de balance y números para las cuentas de resultados, siguiendo el orden con el cual aparecen dentro de los estados financieros; por ejemplo las cédulas de trabajo relacionadas con el efectivo (caja y bancos) tendrán la letra A, las cuentas por cobrar la B, inventarios la C, etc.; para las cuentas de resultados sería el 10 para los ingresos, 20 para el costo de ventas, 30 para cuentas de gastos operativos, etc. (Ver Anexo D)

Las letras, números o combinación de ambos con que se nombra a los distintos papeles de trabajo, reciben el nombre de índices de auditoría. Por medio de estos índices, los papeles de trabajo pueden relacionarse entre sí, atendiendo al grado de detalle.

Es indispensable en toda firma de contadores que se instruya al personal de menor experiencia en la importancia que tiene una adecuada clasificación de los papeles de trabajo, ya que esto facilita la comprensión de los mismos y contribuye en gran medida a lograr la eficiencia en una auditoría; debe evitarse por completo el no referenciar los papeles de trabajo, el olvidar poner los índices o dejarlos al final, no poner los significados de las marcas de auditoría, pues se demerita el trabajo y se fomenta una cultura de desorden en el personal que se está formando.

DIVERSOS PAPELES DE TRABAJO.

Cuando el auditor está por iniciar una auditoría, el primer papel de trabajo que elabora es el memorándum de planeación, del cual se hablará más adelante.

Para poder iniciar su revisión, el auditor necesita vaciar a sus papeles de trabajo las cifras de los estados financieros de su cliente y a éstos papeles

se les conoce como sumarias u hojas de trabajo; la manera de nombrar éstas cédulas depende del auditor; en el caso de los despachos, existe una nomenclatura estándar para todo el despacho. Normalmente se utilizan tres hojas de trabajo o sumarias básicas: la de activo, la de pasivo y capital y la de resultados, las cuales se dividen por rubros: efectivo, cuentas por cobrar, proveedores, préstamos bancarios, ingresos, gastos, etc.

Estas tres hojas de trabajo deberán ser la base para la preparación de los Estados Financieros definitivos; por ello, lo más conveniente es que se utilice la misma clasificación y concepto en cada uno de los rubros; con esto se eficientará el trabajo realizado en la etapa de terminación de la auditoría, a la vez que permite una fácil comprensión para cualquier usuario.

De estas hojas de trabajo básicas, se derivan otras cédulas que contienen el detalle de cada uno de estos rubros; por ejemplo la cédula de efectivo tendrá las distintas cajas que se manejan, así como cuentas bancarias, y a estas cédulas suele denominárseles subsumarias.

Posteriormente, están las cédulas analíticas, donde se documentan los procedimientos de revisión que se utilizaron para cada uno de los saldos contenidos en las subsumarias.

Adicionalmente existen memorándums, donde se documentan los procedimientos utilizados, la evaluación del ambiente de control, las observaciones y recomendaciones, etc.

ARCHIVO PERMANENTE

Existen algunos documentos que por su importancia y características particulares, deben conservarse en un expediente especial, como son: Acta constitutiva, actas de asamblea, contratos, organigrama de la empresa, políticas y procedimientos contables, etc. Este expediente se debe formar la

primera vez que se le realiza auditoría a un cliente, y actualizarse cada año. Los papeles que contiene este archivo constituyen información de uso continuo y que no está sujeta a cambios constantes

REVISION DE LOS PAPELES DE TRABAJO

La revisión de los papeles de trabajo constituye un factor clave, por lo que debe estar estrechamente relacionada con la revisión final de los estados financieros. La revisión de estos papeles implica conjuntar todo lo relativo a la planeación de la auditoría, el trabajo realizado y lo registrado en los papeles de trabajo, y asegurarse así de que los procedimientos son los adecuados, que se han ejecutado con propiedad, que las conclusiones finales son objetivas y lógicas y que lo que exhiben los papeles de trabajo es base sólida para un dictamen perfectamente respaldado. Deberá concluirse si la auditoría está completa de acuerdo con el programa y en base al resultado de las pruebas realizadas; se debe juzgar la calidad del trabajo de auditoría desarrollado, la naturaleza de los juicios y decisiones del cliente y la revisión que de ellos haya hecho el auditor y, finalmente, lo adecuado de los papeles de trabajo y del entendimiento que el auditor logra de las operaciones de la empresa.

La revisión de papeles de trabajo es tan compleja e importante que muchas firmas de contadores cuentan con políticas y listas de procedimientos uniformes que todo trabajo debe cumplir; el que una auditoría cuente con papeles de trabajo completos y correctos constituye un punto muy importante dentro del control de calidad en las revisiones.

Para cuando los papeles de trabajo se someten a revisión, deben contener un registro completo de cada paso y de cada proceso mental que condujeron a los juicios y conclusiones finales; si una auditoría está

adecuadamente planeada, ejecutada y supervisada, la revisión de los papeles de trabajo solamente constituye un control final de los resultados ya obtenidos y un medio de asegurarse de que todas las partidas y hechos significativos han sido tomados en consideración antes de cerrar la auditoría.

Si los resultados de la auditoría pretenden evaluarse al momento de revisar los papeles de trabajo, ya no se tendrá tiempo para analizar los problemas y mucho menos para tomar acciones correctivas. Los problemas detectados a lo largo de una revisión, deben analizarse y comentarse tan pronto como se descubren y no deben dejarse para después, mucho menos para cuando se revisen los papeles de trabajo.

En los despachos de contadores se acostumbra que alguien de mayor experiencia como un gerente o incluso el socio, efectúen una revisión a su equipo de auditoría antes de que concluya el trabajo para ver el avance que se tiene en la revisión y dar solución a los problemas detectados y de ser necesario, se lleva a cabo una plática con el cliente para discutir cuestiones importantes a las cuales haya que dar un seguimiento especial. En estas revisiones, normalmente se revisa que se hayan efectuado los procedimientos básicos y que los papeles de trabajo se hayan elaborado en forma adecuada, y de esta manera se asegura que la auditoría cuenta con los requisitos mínimos de calidad.

B. REVISION PRELIMINAR Y FINAL

El trabajo de campo de la auditoria, se identifica con la revisión preliminar y la final, y el trabajo que se desarrolla durante cada una de estas visitas es sustancialmente diferente.

VISITA PRELIMINAR

Las revisiones preliminares que efectúan los auditores comienzan a partir de la segunda mitad del ejercicio, normalmente desde el mes de agosto. En la visita preliminar se actualiza el conocimiento del cliente, o en caso de un cliente nuevo, se obtiene dicho conocimiento con el fin de poder iniciar con la planeación de la auditoría, es decir se define la forma en que se va a trabajar. El propósito es tener un panorama general de las transacciones efectuadas a lo largo del ejercicio y detectar posibles problemas que existan en forma anticipada y así poder tomar acciones correctivas antes de que termine el ejercicio; también durante esta etapa, el auditor adelanta trabajo para la revisión final y detecta las áreas que requieran de mayor atención.

Los procedimientos que normalmente se efectúan durante esta etapa, se mencionan a continuación:

- Evaluación del Control Interno

Resultado de esta evaluación, el auditor diseñará su plan de pruebas de cumplimiento y de sustantivación; estas últimas las podrá efectuar durante esta visita o posponerlas para la visita final.

- Pruebas de transacciones:

Ventas

Compras-Consumos-Costos

Nóminas

Gastos

- Adiciones de Activo Fijo

Es muy recomendable efectuar este procedimiento durante la visita preliminar, y en la visita final bastará con un análisis de variaciones y si resulta ser grande, se efectuarán algunas revisiones adicionales.

- Preparación y envío de circularización

Este es un punto muy importante dentro de la visita preliminar, que por ningún motivo debe posponerse; de esta manera se tendrá mayor probabilidad de recibir las contestaciones a tiempo. Las confirmaciones con terceros ayudan a reducir en un gran porcentaje el trabajo del auditor, debido a que proporcionan la seguridad que se requiere respecto a los saldos, sin invertir tiempo en procedimientos alternos.

- Procedimientos analíticos en balance general y estado de resultados

Estos procedimientos consisten en analizar las variaciones contra el ejercicio anterior y las relaciones entre cuentas del ejercicio; aunque no proporcionan una seguridad acerca de la información financiera, si ayudan mucho al auditor a detectar posibles áreas clave y priorizar el trabajo.

- Actualización del archivo permanente

En esta visita, el auditor debe obtener un conocimiento acerca de cambios importantes en la organización, en los ciclos de operaciones, nuevos contratos, etc., y deberá actualizar el expediente que tiene para tal efecto.

- Borrador de carta de observaciones preliminar

Los irregularidades o asuntos a mejorar que sean detectados durante esta visita, deberán quedar documentados y comentarse con el cliente a fin de que se tomen medidas correctivas y se evite una posible opinión negativa.

- Revisión del trabajo efectuado

Es muy importante la revisión durante esta etapa, ya que se pueden detectar debilidades y corregirse a tiempo.

- Planeación de inventario físico
- Requerimientos visita final

Probablemente durante esta visita, el auditor no pudo efectuar algunos procedimientos por falta de información por parte del cliente, o simplemente como resultado de las pruebas efectuadas decide hacer revisiones adicionales en la visita final para lo cual requiere de cierta información, y es conveniente que lo informe al cliente por escrito y con la fecha en la que se necesitará, para evitar retrasos de última hora.

VISITA FINAL

En la visita final se concluye con los procedimientos de sustantivación, se evalúan los resultados de la revisión y se elabora una carta de observaciones definitiva.

- Balanza de comprobación definitiva

El auditor obtiene del cliente su balanza de comprobación definitiva, sobre la cual efectuará sus pruebas y determinará los ajustes y reclasificaciones que sean necesarios.

- Pruebas de saldos: pruebas sustantivas y procedimientos analíticos

En caso de que se hayan adelantado pruebas durante la visita previa, el auditor analizará las variaciones y determinará si hace falta ampliar sus pruebas o no.

- Resumen de probado

El auditor debe dejar documentado que porcentaje se revisó con respecto al total de partidas o de un saldo en específico y evaluar si su revisión cumple con la materialidad e importancia relativa que se determinó al inicio.

- Conclusiones en papeles de trabajo sobre trabajo efectuado

Todo procedimiento, debe tener una conclusión del auditor sobre la razonabilidad de las operaciones, ya sea en el papel de trabajo o en un memorándum independiente.

- Resumen de observaciones y recomendaciones

El auditor deberá proporcionar a su cliente un resumen de las irregularidades o asuntos a mejorar que haya detectado a lo largo de la revisión junto con su recomendación al respecto; esta carta deberá ser muy clara y concreta e incluir ejemplos de los puntos mencionados. También es de gran utilidad incluir los comentarios del cliente al respecto. Esta carta no debe quedar olvidada por el auditor, para la siguiente revisión se deberá verificar si el cliente ha dado seguimiento a dichos puntos y si se han corregido.

- Borrador de dictamen y estados financieros

Antes de emitir el dictamen definitivo, el auditor deberá comentarlo con su cliente al igual que los estados financieros; estos últimos son responsabilidad de la empresa, pero lo que normalmente sucede es que el auditor los elabora y la empresa solamente les da el visto bueno.

- Revisión del trabajo efectuado

En esta etapa, se debe concluir con la revisión del trabajo efectuado y verificar que éste cumpla con todos los puntos de control de calidad que se requieren.

- Carta de Gerencia

El auditor no debe emitir su dictamen sin obtener de su cliente la carta de la gerencia, a la cual se le ha llamado el lavamanos, pues en ella, la gerencia declara que la información que proporcionó es cierta y que no se le ha ocultado nada al auditor; esta carta es una protección para el auditor, ya

que es casi imposible que éste detecte algo que su cliente no le quiere comunicar.

Es importante mencionar, que el trabajo de auditoría no concluye con la visita final; una vez que el auditor ha abandonado las instalaciones del cliente, debe emitir el dictamen, estados financieros y carta de observaciones definitivos, imprimirlos y encuadernarlos para distribuir, y esto le consume tiempo, por lo que deberá planear su trabajo de modo que pueda entregar oportunamente. Adicionalmente a la auditoría financiera, por requerimientos de las autoridades fiscales, el auditor debe emitir un dictamen fiscal normalmente dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio; este trabajo deberá empezar a planearse y discutirse con el cliente una vez concluida la auditoría financiera.

C. CONTROL DE CALIDAD EN LA AUDITORIA

Debido a la naturaleza y extensión del trabajo de auditoría, éste debe contar con ciertos requisitos mínimos de control de calidad. Es muy importante asegurarse que el trabajo de auditoría se realice con un espíritu de calidad total, para así superar los retos de la competencia y que los clientes aprecien el servicio que se les está prestando. Esta calidad en la auditoría, implica que se logre una competencia profesional que por lo menos satisfaga las normas profesionales tanto técnicas como éticas. En general, puede decirse que la calidad que se logre en cada uno de los trabajos de auditoría, se verá reflejada en la imagen que los clientes y el público en general tengan de las distintas firmas de contadores.

Básicamente, existen dos mecanismos reguladores de este control de calidad: el sistema autorregulador de la profesión y los sistemas disciplinarios de las dependencias de gobiernos como la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV) o la Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF).

El sistema autorregulador impone sanciones cuando se incurre en una conducta o actuación que se encuentre fuera de las normas profesionales. Adicionalmente, la profesión contable, ha diseñado sistemas de control de calidad que aseguran el que las firmas de contadores se ajusten a las normas de la profesión como son las revisiones de las prácticas contables y de auditoría de una firma, por parte de colegas.

Por otro lado, los sistemas disciplinarios de las dependencias del gobierno, evalúan la actuación del auditor e imponen las sanciones que sean necesarias cuando se determina que ha habido una violación a las normas.

El control de calidad abarca la independencia del contador y su personal con respecto a su cliente, los sistemas de contratación y promoción del personal, la asignación de éste a los trabajos y la supervisión del trabajo, entre otros. La forma en que sea implantado, depende de cada contador público, sin olvidar que el objetivo es lograr que cada trabajo reúna los requisitos que establecen las normas de auditoría.

El boletín 3020 de Normas y Procedimientos de Auditoría se refiere al control de calidad que deben implantar los contadores públicos para lograr que sus trabajos cumplan con las normas de auditoría y tiene como objetivo establecer y explicar los procedimientos para la aplicación práctica de dicho control de calidad.

PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS RELATIVOS AL CONTROL DE CALIDAD

A este respecto, el boletín enumera algunas consideraciones que deberá hacer el contador público al establecer un sistema de control de calidad.

- Deben establecerse políticas y procedimientos que den una seguridad de que el contador público y su personal mantienen independencia respecto al trabajo. Por independencia, se entiende que no debe existir alguna relación entre cliente y auditor, que pudiera afectar la objetividad del juicio, como el parentesco con algún miembro de la compañía, el formar parte del Consejo de Administración, etc.
- Debe cuidarse que las personas que se contraten para los trabajos de auditoría posean las características necesarias que les permitan ejecutar su trabajo competentemente. Esto es comprensible, ya que la capacidad

de las personas que planean, ejecutan y supervisan el trabajo, determinarán la calidad del mismo.

- Establecimiento de un plan de educación profesional continua. Los cursos de entrenamiento impartidos por personal calificado son básicos en este punto. En ocasiones los despachos no poseen la infraestructura o los instructores adecuados, pero el Colegio de Contadores Públicos de la localidad o el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., cuentan con gran variedad en cuanto a capacitación. Adicionalmente el despacho debe proporcionar a su personal comunicaciones escritas sobre asuntos técnicos y de actualidad.
- Establecimiento de un sistema de promoción de personal. Lo más recomendable y que más se acostumbra en los despachos de contadores es hacer evaluaciones periódicas del desempeño del personal. De esta manera, conforme el personal está más preparado, se aumentará la responsabilidad asignada.
- Establecimiento de un plan de asignación de personal a los trabajos de auditoría. La forma de asignar el personal a los trabajos de auditoría, irá en función a la misma naturaleza del trabajo y a la experiencia del personal.
 - Establecimiento de un sistema de investigación y consulta en casos especiales. Es recomendable, que se cuente con especialistas en algunas materias a fin de asegurar una mayor calidad en el trabajo y así darle un valor agregado al servicio que se proporciona a los clientes.
- Establecimiento de un sistema de planeación, ejecución y supervisión del trabajo en todas sus fases, para comprobar que éste se realiza con las normas de auditoría y de calidad establecidas por el contador público. Para facilitar esto, es recomendable que se tengan lineamientos respecto

a la forma de realizar el trabajo y que ello quede plasmado en los programas de auditoría.

- Deberán usarse sistemas de inspección para comprobar que los procedimientos establecidos para mantener el control de calidad se están cumpliendo. Esto se hará a través de revisiones del cumplimiento de los elementos de control de calidad. En los despachos de contadores, normalmente existe un grupo de personas con experiencia en auditorías, que se dedican exclusivamente a evaluar la calidad del trabajo que se está realizando en dicho despacho y a la vez emiten recomendaciones para mejorar en algunos puntos.

Los objetivos de control de calidad que debe cubrir todo trabajo de auditoría, deberán ser considerados por el auditor desde el inicio, es decir, durante la etapa de planeación del trabajo y se deberán monitorear a lo largo de toda la revisión; no debe esperarse a concluir el trabajo para que el socio responsable verifique si se cumplió con los requisitos mínimos de calidad, sino que los puntos a cuidar deberán quedar documentados en el memorándum de planeación e irse desarrollando durante la revisión.

Cabe señalar que la calidad de un servicio profesional como es la auditoría independiente de estados financieros, radica en el mejoramiento de dicho servicio profesional y en la identificación de las necesidades de los clientes, es decir, no sólo realizar el trabajo obteniendo beneficios marginales y es importante el no olvidar que el trabajo que desempeña el contador público independiente no sólo está dirigido al cliente que lo contrata, sino que también los diversos usuarios de la información, son sus clientes indirectos, y por ello debe realizar un trabajo que sea de utilidad para todos ellos.

D. EJEMPLO

El trabajo de planeación de auditoría debe quedar documentado. La forma de documentar varía de firma a firma. A continuación se presenta una propuesta de un memorándum de planeación, el cual constituye una guía respecto de las actividades que se desarrollan durante la planeación de una auditoría de estados financieros.

El formato está desarrollado de manera sencilla y breve, pero cumple con los requerimientos contenidos en las NAGA y está basado en la información contenida en el presente trabajo.

MEMORANDUM DE PLANEACION DE LA AUDITORIA

Mediante el llenado de este documento y la utilización de anexos, el auditor podrá documentar las decisiones en cuanto a la planeación de la auditoría. Cumple con los requerimientos que señala el boletín 3010 de NAGA en lo relativo a la documentación de la auditoría.

Cliente _____

Auditoría de estados financieros al _____

Nombre del Auditor encargado _____

Nombre del Gerente de la Auditoría _____

Nombre del Socio responsable _____

Auditoría previa al _____

I. TERMINOS DEL TRABAJO Y ORGANIZACION**1. OBJETIVOS DEL TRABAJO**

- Emitir una opinión sobre los estados financieros.
- Identificar áreas de oportunidad del negocio del cliente en que le podamos asesorar.
- Emitir carta respecto a sugerencias para mejorar el ambiente de control.
- Enfatizar ciertos aspectos operativos del negocio del cliente.
- Verificar la información presentada ante terceros: Banco, Bolsa, autoridades fiscales, controladora, etc.

2. Verificar que la carta convenio haya sido aprobada por el cliente.
3. Mencionar los nombres y categorías de los integrantes del equipo de auditoría.

NOMBRE	CATEGORIA

4. Requerimientos del cliente

INFORMACION REQUERIDA	FECHA DE ENTREGA	NO. DE EJEMPLARES	LISTA DE DISTRIBUCION

5. Funcionarios y/o empleados con quien se tenga más trato.

NOMBRE	PUESTO Y AREA	COMENTARIOS

6. Fechas de visita programadas.

ACTIVIDAD	FECHA VISITA	CONFIRMADA POR EL CLIENTE
RATIFICACION O LEVANTAMIENTO DE CONTROL INTERNO		
AUDITORIA PREVIA		
AUDITORIA FINAL		
INVENTARIOS FISICOS		

7. Utilización de otras disciplinas de la firma.

DISCIPLINA	COMENTARIOS
SISTEMAS	
FISCAL	
CONSULTORIA	

8. Si el Despacho cuenta con varias oficinas, especificar si se van a utilizar servicios por parte de alguna de ellas y elaborar un plan de trabajo, donde se especifique su participación.

9. Se utilizará el trabajo de Auditoría Interna.

Si No

10. Si la respuesta es no, explicar las causas. Si es sí, ¿Se han incluido los procedimientos requeridos en el programa de trabajo?

11. El trabajo de auditoría interna se utilizará para:

- Documentar el sistema
- Pruebas del ambiente de control
- Auditoría de funciones o divisiones
- Pruebas sustantivas

12. Utilización de especialistas externos

ESPECIALIDAD	SI-NO	NOMBRE	COMENTARIOS

II. CONOCIMIENTO DEL CLIENTE

13. Asuntos importantes que influyen en la determinación de la estrategia (En su caso, hacer referencia a anexos)

a. Observaciones de auditoría anterior y el seguimiento dado por la Compañía.

b. Diferencias en criterios de utilización de los Principios Contables

c. Naturaleza y causa de los ajustes propuestos en auditorías anteriores.

d. Cambios importantes en las operaciones y el negocio del cliente.

e. Conclusión de la evaluación del ambiente de control con base en guía respectiva, mencionar riesgos específicos. (Ver Anexo E)

f. Cambios en la organización de la empresa.

g. Confirmación del entendimiento del sistema contable y procedimientos relativos.

(Documentar en anexos el levantamiento o ratificación de los ciclos de operación)

h. Cambios en la utilización de Principios Contables

i. Condiciones actuales de la rama económica a que pertenece el cliente.

j. Rubros u operaciones que frecuentemente tienen problemas.

k. Analisis de información financiera reciente.

CONCEPTO	ANEXO
INCREMENTO EN CIFRAS (IDENTIFICAR TENDENCIAS)	
COMPORTAMIENTO DEL MERCADO	
COMPORTAMIENTO DE LA COMPETENCIA	
EVOLUCION DEL NEGOCIO	
CAMBIOS EN LA SITUACION FINANCIERA	
CAMBIOS FISCALES	
OTROS	

14. Identificación de riesgo inherente.

CUENTA O TRANSACCION	REFERENCIA	RIESGO NO HAY BAJO MEDIO ALTO

15. Identificar si existen partes relacionadas y programar las pruebas necesarias.

16. Realizar análisis de variaciones respecto a las cifras del año anterior. Comentar con la compañía y obtener explicaciones de las causas de dichas variaciones en anexo separado.

III. ESTRATEGIA DE AUDITORIA

17. Elaborar la Tabla de decisión de la estrategia de auditoría. (Ver Anexo F)

18. Elaborar el anexo del estimado de tiempo. (Ver Anexo A)

19. Utilización de programas de trabajo:

Se utilizaron los del año anterior _____

Programa Estándar _____

Se diseñaron programas especiales _____

20. Puntos de terminación de auditoría:

a. Carta de Gerencia debidamente firmada _____

b. Comparación de estados financieros dictaminados contra la última
balanza de comprobación del cliente. _____

c. Aprobación de los estados financieros por parte del cliente _____

d. Documentación de los controles de monitoreo _____

e. Revisión y estudio de las Actas de Consejo y Asambleas _____

f. Obtención de la carta del Secretario del Consejo. _____

g. Programas de auditoría fechados, firmados y revisados _____

h. Carta de observaciones discutida y aprobada por el
cliente _____

i. Planeación de dictamen fiscal _____

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

La información financiera que preparan las entidades, tiene diversas finalidades, y es también utilizada por usuarios diversos, de ahí la importancia de que ésta sea preparada sobre bases preestablecidas, y que sea confiable. En esta confiabilidad es donde radica la importancia del trabajo del contador independiente, el cual no constituye una actividad empírica.

Todo el trabajo que el auditor desarrolla para poder dar su opinión sobre la información financiera, está regulado por normas de auditoría de aplicación obligatoria que ha emitido la profesión, y ello, adicionalmente a la independencia mental del auditor, es lo que le proporciona una cierta calidad y confiabilidad a su trabajo. Dentro de estas normas, la planeación, como primera etapa de la auditoría, tiene una importancia esencial, ya que en ella se define la forma en que se va a trabajar, en ella se fundamenta el porqué del plan de pruebas con el fin de obtener la certeza que requiere el trabajo del auditor y reducir al mínimo cualquier riesgo de revisión que pudiera existir.

Al ser la auditoría una actividad dinámica, contemplada dentro de un proceso lógico, que comienza con la aceptación del trabajo por parte del cliente y el auditor, y que concluye con la revisión de los puntos de calidad al finalizar el trabajo de auditoría, la planeación proporciona las bases

esenciales para poder modificar el plan de pruebas de acuerdo a las circunstancias que se vayan presentando posteriormente a la determinación de la estrategia. Esto quiere decir que las decisiones tomadas durante la planeación no tienen un carácter definitivo, sino que siempre que se requiera se pueden hacer modificaciones al plan inicial.

Esta planeación requiere que el auditor tenga un profundo conocimiento del negocio y la operación de su cliente, así como un entendimiento de los procedimientos de control y registro utilizados, para que después aplique este conocimiento al momento de decidir la forma en que llevará a cabo su revisión; por ello es importante que en los despachos de auditoría exista una estructura tal que asegure que se está formando a gente capaz de contar con el entrenamiento técnico adecuado para evaluar la información financiera con un criterio profesional, y por otro lado hacer recomendaciones que sean de utilidad para la mejora de procesos dentro de las entidades e incluso detectar áreas de oportunidad que conduzcan al cliente de auditoría a obtener mejoras administrativas en su negocio.

Es importante que al realizar su trabajo, el auditor de Estados Financieros identifique los factores que lo conducirán a trabajar en forma más eficiente. Sin lugar a dudas, entre menos procedimientos de revisión aplique el auditor para contar con la evidencia necesaria para emitir la opinión, más eficiente será su trabajo.

En la medida en que se haga una adecuada evaluación del ambiente de control del cliente y este ambiente sea confiable, el auditor podrá ya considerar reducir el alcance de sus procedimientos de sustantivación y obtener así ahorros importantes en el tiempo de revisión.

La determinación que hace el auditor en la etapa de planeación, respecto a la importancia relativa y el riesgo de auditoría, si no cuenta con una fundamentación adecuada, puede conducir al auditor a una opinión errónea, debido a que son la base para la determinación de la estrategia a seguir.

Los objetivos de auditoría constituyen los criterios bajo los cuales el auditor evalúa la información financiera de su cliente, y éstos se identifican o relacionan directamente con las afirmaciones de la gerencia respecto a dicha información. El auditor deberá procurar que a través de sus procedimientos de revisión se cubran dichos objetivos, pues de ello dependerá que su opinión cuente con bases adecuadas.

Ante la tendencia hacia la globalización de las economías locales, las firmas de auditoría que actualmente existen en nuestro país deben preocuparse por mantener la calidad del servicio que ofrecen a sus clientes. Es muy recomendable que exista, dentro de los despachos, un departamento especial para verificar que las auditorías realizadas cumplen con los

requisitos mínimos de calidad. Este aseguramiento de un nivel de calidad contribuirá a que las distintas firmas de auditoría y en sí la profesión contable conserven su prestigio ante los usuarios de la información, quienes depositan su confianza en el Contador Público independiente.

El Contador Público debe estar consciente de la importancia que tiene la planeación de la auditoría, ya que ésta le podrá brindar un horizonte más amplio sobre el cual desempeñar su trabajo. Asimismo, ésto le ayudará a convertirse, más que en un revisor que ofrece confiabilidad a los usuarios de la información financiera de las distintas entidades, en un asesor financiero que pueda brindar a su cliente un servicio de calidad con un alto valor agregado.

Los constantes cambios a que se enfrenta el mundo de los negocios, la nueva tecnología y la búsqueda de la excelencia, resultan factores determinantes para que el auditor busque lograr dar este valor agregado a su cliente, y no sólo entregar como producto de su trabajo el dictamen u opinión sobre la información financiera.

Estos beneficios que el auditor puede dar a su cliente pueden consistir tanto en sugerir estrategias fiscales como financieras, alertar sobre riesgos en el transcurso de la operación, proporcionar recomendaciones para mejorar los controles existentes, etc.

La profesión contable independiente, debe de preocuparse por formar entre sus miembros una cultura de calidad, en brindar cada vez un servicio

que proporcione mayores beneficios a su cliente y que lo conviertan realmente en un asesor financiero, en un pilar importante dentro del mundo de los negocios, ya que tiene todos los requisitos para serlo; de la profesión depende, por tanto, contribuir a lograr un cambio de ideología dentro del ambiente empresarial, y el primer paso para ello es asegurar un nivel de calidad en el trabajo realizado, el cual, definitivamente no puede ser alcanzado si no se realiza el trabajo de manera adecuada desde el inicio.

ANEXOS

ESTIMADO DE HORAS

09 Oct 86 COMPANIA X. S.A. DE C.V.
RESUMEN ESTIMADO DE TIEMPO
AÑO DE 1986

CATEGORIA AREAS	ESTIMADO POR CATEGORIA					REAL POR CATEGORIA				
	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
	PREV	REAL	PREV	REAL	PREV	REAL	PREV	REAL	PREV	REAL
VENTAS		16	16			0				
GASTOS EN VENTAS		32				0				
GASTOS DE ADMINISTRACION		8	8			16				
GASTOS DE VENTA				12	12					
NUMEROS		12	12			12	12			
GASTOS EN MATERIALES		2	2			4				
OTROS GASTOS		2	2			4				
PAGOS EXTERNO		3	3			8	8			
PAYROLL		8	8			16				
OTROS		4	4			8				
SUBTOTAL	0	28	24	106	124	104	108	63	67	545
TERMINACION ALICATORIO		6	6			12				
REPORTE ANALITICO		2	2			5				
REPORTE		6	6			13				
ESTADISTICA		4	4			26				
ACREDITACION		4	4			22				
DE SERVICIO		2	2			8				
LABOR DE OPERACIONES		4	4			28				
SUBTOTAL	6	16	4	20	48	35	0	0	0	94
ADMINISTRACION ASISTENTE										
SERVICIO		16	16	12	12					
SALARIOS		2	2			80				
COMISION DE TIEMPO		4	4			3				
COMISION DE GASTOS		8	8			32				
SUBTOTAL	16	28	24	22	22	0	0	0	0	135
TOTAL	34	52	88	68	230	188	104	108	67	883

Este resumen de horas se basa en los datos de las actividades de las áreas de la compañía. No incluye el tiempo de las actividades de las áreas de la compañía que no están reportadas en este resumen.

Fecha

Persona a quien va dirigido
Puesto
Compañía X, S.A. de C.V.
Dirección.

Estimado X.

Como el año anterior, nos complace poner a su consideración la propuesta de servicios profesionales que se acompaña para la auditoría de estados financieros de Compañía X, S.A. de C.V., por el año que terminará el 31 de diciembre de 199X. Para una mejor comprensión, nuestra propuesta se divide como sigue:

- I. Objetivos y alcance del trabajo
- II. El enfoque de auditoría de Despacho X
- III. Honorarios profesionales

I. OBJETIVOS Y ALCANCE DEL TRABAJO

En relación con la auditoría de estados financieros de Compañía X, S.A. de C.V., por el año que terminó el 31 de diciembre de 199X, nos permitimos confirmar a ustedes nuestra aceptación y entendimiento de las bases sobre las que se desarrollará nuestro trabajo.

Nuestra auditoría se llevará a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., las cuales son muy semejantes a las normas emitidas por el American Institute of Certified Public Accountants. Estas normas requieren pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideremos necesarios en las circunstancias.

Para determinar el alcance de nuestros procedimientos daremos consideración a la efectividad del sistema de control interno contable de la empresa, para lo cual llevaremos a cabo un estudio y evaluación del mismo.

Para formar nuestra opinión sobre los estados financieros en su conjunto, efectuaremos las pruebas necesarias para obtener seguridad razonable con respecto a si la información que contienen los registros contables principales y otra documentación fuente es confiable y suficiente para ser utilizada en la

preparación de los estados financieros. También evaluaremos si dicha información está presentada y revelada adecuadamente en los estados financieros, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados en México.

Debido a la naturaleza y limitaciones inherentes a la auditoría y a cualquier sistema de control interno, existe el riesgo de que no sean descubiertos errores e irregularidades importantes; sin embargo, en caso de ser detectados serán informados inmediatamente a la administración de la empresa.

Como resultado de la auditoría que practiquemos emitiremos un dictamen sobre los estados financieros de la empresa que se menciona en esta propuesta. Como consecuencia del estudio y evaluación del sistema de control interno contable mencionado con anterioridad y del resultado de la aplicación de nuestros procedimientos de auditoría, podríamos determinar debilidades importantes en dicho sistema, las cuales serían comunicadas a ustedes en carta por separado.

Nos permitimos recordarles que la Administración de la empresa es responsable de la información contenida en los estados financieros y su revelación suficiente. Esto incluye el mantenimiento de registros contables y controles internos adecuados, la selección y aplicación de políticas de contabilidad y la salvaguarda de los activos. Como parte del proceso de auditoría, solicitaremos de la Administración de la empresa confirmación escrita de las declaraciones que nos hagan en relación con la auditoría que practicaremos.

Para dar cumplimiento a las disposiciones legales establecidas en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, en relación con el dictamen fiscal de la empresa, procederemos a efectuar la extensión de nuestra auditoría para efectos de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, que incluye la emisión de un dictamen sobre estados financieros y un informe sobre la revisión de la situación fiscal de la empresa por el año que terminó el 31 de diciembre de 199X. La preparación de la información requerida así como su captura en disco magnético flexible, es responsabilidad de la Administración de la empresa.

II. EL ENFOQUE DE AUDITORIA DE DESPACHO X

El enfoque de auditoría de Despacho X nos permite proporcionar un servicio de auditoría de alta calidad sobre la base de costo efectivo.

Nuestro enfoque está diseñado para adaptarse a las necesidades y circunstancias de cada Empresa, y nos permite ofrecer un servicio de alta calidad.

Los principales elementos de nuestro enfoque de auditoría son:

- Identificación clara de nuestros objetivos
- Conocimiento profundo del negocio y la industria de cada Empresa
- Estrategia de auditoría a la medida
- Participación directa de Socios y Gerentes para asegurar la implantación de la estrategia

El enfoque de auditoría de Despacho X consiste en la evaluación de riesgos en relación con objetivos de auditoría. Adoptamos una perspectiva de negocios de "arriba hacia abajo", y derivado de nuestro conocimiento de la Empresa y de su industria, nos enfocamos a identificar problemas críticos de auditoría y áreas de riesgo. Recabamos o actualizamos información sobre la empresa con el propósito de determinar la estrategia de auditoría.

Determinar la estrategia de auditoría implica hacer juicios de materialidad y evaluar riesgos inherentes y de control para desarrollar un plan de pruebas de auditoría específico. La evaluación de riesgos se hace en relación con los objetivos de auditoría para los saldos de cuentas individuales y para cada tipo de transacciones, logrando así determinar el nivel mínimo de aseguramiento requerido de nuestras pruebas de auditoría.

Tanto la evaluación de riesgos como las pruebas de auditoría nos proporcionan la evidencia que habrá de soportar el dictamen de auditoría, y nos dan las bases para preparar recomendaciones de control y operación a la gerencia.

III. HONORARIOS PROFESIONALES

Nuestros honorarios profesionales por los servicios de auditoría de estados financieros y extensión fiscal, se determinan con base en el tiempo estimado y las categorías del personal utilizado para llevar a cabo el trabajo.

Auditorías de estados financieros-

Con base en el conocimiento que hemos podido adquirir de Compañía X, S.A. de C.V., y contando como el año anterior con la colaboración de su personal para la preparación y actualización de análisis contables y de impuestos, así como de otra información requerida en el transcurso de nuestra auditoría, hemos estimado 3,500 horas para llevar a cabo los trabajos antes mencionados.

Los honorarios se determinaron aplicando una cuota promedio de N\$ X a las horas estimadas para llevar a cabo el trabajo.

Extensión de la auditoría
para efectos fiscales-

Los honorarios correspondientes a la extensión de auditoría para efectos fiscales, de acuerdo con los requerimientos del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, los hemos estimado como el año anterior en un 30% de los honorarios por la auditoría de los estados financieros de la empresa. Esta estimación asume que la información requerida será preparada y capturada en disco magnético flexible por la Administración de la Empresa para su revisión posterior correspondiente.

Forma de pago-

A los importes facturados agregaremos el impuesto al valor agregado correspondiente. Los gastos realizados por nuestro personal durante el transcurso de la auditoría por concepto de gastos de hospedaje, alimentación, transporte, comunicaciones, etc. serán reembolsados directamente por Ustedes.

Si los honorarios propuestos merecen su aprobación, nos permitimos sugerirles que el pago de la auditoría de estados financieros se haga mediante tres iguales mensuales del 30% a partir de X, y el remanente a la conclusión de nuestro trabajo, y que el pago de honorarios por la extensión de auditoría para efectos fiscales se haga al concluir el trabajo.

Quedamos desde luego a sus órdenes para aclarar cualquier duda que pudiera existir en relación con su contenido.

Por la oportunidad renovada que nos dan de servirles, les aseguramos la mejor atención de nuestra parte y el compromiso de brindar a Compañía X un valor agregado en el servicio de auditoría.

Atentamente,

Carla Carrillo
Contador Público

PROGRAMA DE VALIDACION

COMPAÑIA
AUDITORIA AL

PREPARADO POR / FECHA	
REVISADO POR / FECHA	

DESCRIPCION DEL PROCEDIMIENTO 1	ALCANCE		REF. A PARTES DE TRABAJO 4	TIEMPO		OBJETIVOS DE AUDITORIA												
	PRUEBA 2	FINAL 2		ESTIMADO 5	REAL 5	VALUACION 6	IDENTIFICADO	EXACTITUD	EXISTENCIA	FORMA	VALUACION	INDICACION DE RELACION						

- 1 Descripción de la prueba que se realizará, en base a la decisión tomada acerca de la estrategia de auditoría
- 2 Se señalarán los procedimientos que se utilizarán en cada etapa de la auditoría. Hay algunos que solo aplican en una de las etapas y otros que se deben realizar en las dos
- 3 En caso de que aplican, se anotará aquí el alcance que se vaya a dar a los distintos procedimientos
- 4 Aquí se anotará el papel de trabajo donde se encuentre el desarrollo del procedimiento en específico

- 5 Se anotará el tiempo que se estimó para desarrollar cada procedimiento; al finalizarlo, se anotará el tiempo real, y por último, se compararán ambos y se evaluarán las causas para ser tomadas en cuenta en trabajos posteriores
- 6 Se especificarán los objetivos de auditoría que se cubren con cada procedimiento. Es importante resaltar que con un procedimiento específico no pueden cubrirse todos los objetivos de auditoría. También debe procurarse no hacer trabajo innecesario, como realizar procedimientos que cubran los mismos objetivos para un rubro.

COMPANIA X, S.A. DE C.V.

BALANCE GENERAL ACTIVO

Cifras en nuevos pesos

REFERENCIA	Nombre de la cuenta	31 Dic-94	31-SEP-95	31 Dic-95	AJUSTES		Saldo ajustado	RECLASIFICACIONES		SALDO FINAL
					DEBE	HABER		DEBE	HABER	
A	EFFECTIVO E INVERSIONES TEMPORALES	14,670,000	16,553,500	17,990,500	300,000	0	18,290,500	0	0	18,290,500
B	CUENTAS POR COBRAR	81,553,000	88,072,000	106,734,000	2,000	1,000,000	105,736,000	0	0	105,736,000
D	IVA ACREDITABLE	760,000	600,000	800,000	400		800,400	0	0	800,400
C	INVENTARIOS	40,000,000	47,000,000	28,800,000	0	4,000,520	24,799,480	0	0	24,799,480
Suma el activo corral		136,983,000	152,225,500	154,324,500	302,400	5,000,520	149,626,380	0	0	149,626,380
U/V	ACTIVO FIJO, NETO	55,000,000	70,000,000	95,000,000	0	0	95,000,000	0	0	95,000,000
W	OTROS ACTIVOS	3,632,435	5,813,932	3,142,128	0	0	3,142,128	0	0	3,142,128
(1)	(2)	(3)	(3)	(3)	(4)	(4)	(5)	(6)	(6)	(7)
BG/A	Suma total activo	195,515,435	228,039,432	252,466,528	302,400	5,000,520	247,768,508	0	0	247,768,508

- (1) En esta columna se anotará el índice de la sumaria que contiene el detalle de cada rubro
- (2) En esta columna se anotará el nombre de cada rubro de acuerdo con los estados financieros
- (3) Aquí se muestran los saldos al cierre del año anterior, los de la revisión preliminar del ejercicio a revisar y los del cierre del ejercicio
- (4) En estas columnas se anotan los ajustes determinados por el auditor a lo largo de su revisión, una vez que se han discutido y aprobado por el cliente
- (5) En esta columna se muestran los saldos finales, ya incluyendo ajustes
- (6) Para efectos de presentación dentro de los Estados Financieros, el auditor suele hacer algunas reclasificaciones entre las cuentas, las cuales deberá documentar
- (7) En esta columna se presentan los saldos tal y como aparecerán dentro de los Estados Financieros definitivos

CDMPAÑA X, S.A. DE C.V.
SUMARIA DE EFECTIVO E INVERSIONES TEMPORALES
 Cifras en nuevos pesos

Cuenta	Subcta	Nombre de la cuenta	31-Dic-94	31 SEP-95	31-Dic-95	DEBE	HABER	Saldo Ajustado	DEBE	HABER	Saldo Final	
1	1100	001	Fondo fijo M.N.	70,000	90,000	90,000		90,000			90,000	
2	1100	002	Bancos M.N.	2,500,000	3,589,000	4,000,000	300,000	4,300,000			4,300,000	
3	1100	003	Bancos Moneda Extranjer	3,600,000	874,000	900,000		900,000			900,000	
4	1100	004	Inversiones en valores M	8,500,000	12,000,500	13,000,500		13,000,500			13,000,500	
5												
6												
7												
8												
9												
10												
11												
12												
13												
14												
15	(1)	(2)	(3)	(4)	(4)	(4)	(5)	(5)	(6)	(7)	(8)	
16												
	A		SUMAS									
				14,670,000	16,553,500	17,990,500	0	0	16,290,500	0	0	16,290,500

- (1) En esta columna se anotará el número de la cuenta de mayor que esté en la balanza de comprobación de la Compañía.
- (2) En esta columna se anotará el número de la subcuenta que se maneje en la balanza de comprobación de la compañía.
- (3) En esta columna se anotará el nombre de la cuenta que se maneje en la balanza de comprobación de la compañía.
- (4) Aquí se muestran los saldos al cierre del año anterior, los de la revisión preliminar del ejercicio a revisar y los del cierre del ejercicio.
- (5) En estas columnas se anotan los ajustes determinados por el auditor a lo largo de su revisión una vez que se han discutido y aprobado por el cliente.
- (6) En esta columna se muestran los saldos finales, ya incluyendo ajustes.
- (7) Para efectos de presentación dentro de los Estados Financieros, el auditor suele hacer algunas reclasificaciones entre las cuentas, las cuales deberá documentar.
- (8) En esta columna se presentan los saldos tal y como aparecerán dentro de los Estados Financieros definitivos.

GUÍA DE CONTROL INTERNO

Esta guía está de acuerdo al boletín 3050 de NAGA "Estudio y Evaluación del Control Interno. Por medio de este documento, el auditor podrá evaluar la estructura de control de su cliente; solo constituye una referencia respecto de los puntos que se deben considerar al evaluar la estructura de control, se deberán diseñar cuestionarios específicos para cada cliente en particular.

1. Evaluar la integridad de la Administración.
3. Documentar cual es la función del Consejo de Administración.
4. Documentar cuales son los controles de la Gerencia para monitorear las operaciones diarias y asegurar la confiabilidad de la información.
5. En caso de que exista un departamento de Auditoría Interna, documentar cual es su función y responsabilidades.
6. Existe adhesión a las políticas establecidas por parte del personal de la compañía, inclusive por la gerencia.
7. La estructura de control interno es adecuada para la empresa.
8. Existe separación de funciones.
9. Existen políticas de revisión y autorización de transacciones bien definidas
10. Se realiza una aplicación adecuada de los principios de contabilidad.
11. Existen medidas para proteger los activos
12. El sistema suministra información completa y correcta.
13. El sistema previene o en su defecto detecta errores u omisiones en los procesos.
14. Se da un adecuado seguimiento y corrección a fallas de control detectadas.
15. Existe un adecuado entrenamiento del personal a cargo de las funciones.
16. Documentar los ciclos de transacciones del cliente y detectar si existen puntos a mejorar.

EMPRESA: COMPANIA X, S.A. DE C.V.
AUDITORIA AL: 31 DE DICIEMBRE DE 1998
DOCUMENTACION DE LA ESTRATEGIA DE AUDITORIA

DETALLE DE AUDITORIA

NOMBRE DE LA CUENTA O GRUPOS DE CUENTAS	SALDOS Y PORCENTAJE DE MATERIALIDAD		EVALUACION DE RIESGOS						# PROCEDIMIENTOS *
	(MILES DE PESOS)								
	PROMO	NYAR	EMR	NYAR	EMR	COMA			
EFECTIVO (BVA TEMPLE)	24,492,876	6	17,697,063	5	X		1,2,7,12,8	P P P P S S S	2 ARDHO
CHEQUES	42,580,258	11	61,106,903	16		X	1,4,10,12	P P P P S S P	3 MOV. EXISTENCIAS
OTRAS CUENTAS X CERRAR	45,492,335	12	45,537,228	12	X		1,3,5,5	S S P S P S P	4 VALUACION
BVA ADICIONALES	6,415,884	2	8,256,911	2	X		4,9	P S S S P S P	5 DEUSION ALTA
RENTAS	123,224,176	12	106,955,547	28	X	X	1,2,4,6,8,10,12	P P P P P S S	6 PRUEBA DE COMPRAS
RENTAS DE TIERRAS	3,091	0	4,018	0	X		11		8 ANAL. MOVIMIENTOS
ALICUOTADO	131,960,824	35	137,049,143	36	X	X	4,5,8,9,10	P S P S P S P	9 CALC. DEPRE.
OTROS ACTIVOS	5,813,932	2	3,342,128	1	X	X	4,5,8,9,11,10	P S P S P S P	10 REV. ESTIM.
SUMA EL ACTIVO	375,528,970	100	378,807,885	100					11 ANALISIS DE OTAS
									12 DEPRE.
PROVEEDORES	8,273,249	4	11,264,432	7	X		1,2,4,12,11	P S S S S P P	
MANUAS AFILIADOS	26,802,297	17	35,956,094	23	X		1,3,4,10	P S S S S P P	
IMPUESTOS POR PAGAR	6,903,293	5	11,419,265	7	X		4,9	P P P S P S P	
ARRETRATOS	90,907,509	53	73,426,284	47	X	X	1,3,4,11	P P P S P S P	
RENTAS	13,444,462	7	0	0	X	X	10	S S S S P S P	
DE LOS QUE PAGAR	19,220,109	13	23,100,090	15	X		1,4,10	P S P S P S P	
SUMA EL PASIVO	153,441,500	100	154,786,087	100					
CAPITAL SOCIAL	144,656,307	64	144,656,307	72	X		4	P S S S S P P	
RESERVA LEGAL	2,982	0	2,982	0	X		4	P S S S S P P	
RESERVA POR REV.	186,359	0	186,359	0	X	X	4	S P S S S P P	
RESERVA POR COM.	56,965,401	25	56,965,401	28	X		4	S P S S S P P	
RESERVA DE RESERVA	24,856,474	11			X		4	S P S S P S P	
SUMA EL CAPITAL	228,458,473	100	301,835,055	100					
VENTAS	662,692,953	100	518,275,158	100	X	X	9,11,12	P S S P P P P	
COSTO DE VENTAS	169,389,697	52	228,436,869	52	X	X	4,11,12	S P S P P S S	
GASTOS DE VENTAS	96,397,470	24	110,061,289	23	X		11	P S S P P P S	
GASTOS DE GUBERNA	15,522,827	4	22,480,225	4	X		11	P S S P P P S	
GASTOS DE MANTEN.	4,622,425	1	5,438,263	1	X		11	P S S P P P S	
GASTOS EXTERMINACIONES	1,144,443	0	1,256,162	0	X		11	P S S P P P S	
RESERVA LABORAL	19,923,583	5	10,036,896	6	X	X	4,8,11	P S P P P S P	
RESERVA DE TI	2,273,590	1	2,870,132	1	X	X	4,8,11	P S P P P S P	
OTROS GASTOS	5,991,772	2	12,448,819	2	X		4,11	S S S P P S S	
IMPAY.	20,125,904	4	25,231,604	5	X		4,8	P S S P P S P	
PTI					X		4,8	P S S S P S P	
SUMA RESULTADOR	24,856,474	7	23,238,445	4					
FECHA DE LA PRUEBA	CEM		REVISION	PCI					
ELABORADO			ALFONSO						

* LOS PROCEDIMIENTOS A APLICAR SE DETERMINAN DE LA CUENTA QUE SE ESTE REVISANDO Y DE LA SITUACION DE CADA EMPRESA EN PARTICULAR

EN CASO DE REVISARSE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA ADICIONALES, INDICARLO

BIBLIOGRAFIA

PRINCIPLES OF AUDITING

O. Ray Whittington, Kurt Pany, W. Meigs

Ten Edition

Ed. Irwin

Boston, 1991

CONCEPTOS GENERALES DE AUDITORIA

Santiago Lassati, H. Braesas, J. Ponte

Ed. Macchi

México, 1992

AUDITORIA MONTGOMERY

Volumen I

Philip DeFliese, Keneth Johnson

Segunda Edición

Editorial Limusa

México, 1991.

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.

México, 1993

PROGRAMAS DE AUDITORIA

Fco. Javier Sánchez Alarcón

Séptima Edición

ECASA

México, 1995.

TEMAS PRACTICOS DE AUDITORIA

MODULO 2. SECCION PLANEACION Y SUPERVISION

Jaime del Valle Noriega

Segunda Edición

Dofiscal Editores

México, 1994.

TEMAS PRACTICOS DE AUDITORIA

MODULO 3. SECCION INFORME DE SUGERENCIAS SOBRE CONTROL INTERNO

Jaime del Valle Noriega

Segunda Edición

Dofiscal Editores

México, 1994.

TEMAS PRACTICOS DE AUDITORIA

MODULO 1. SECCION GENERAL

Jaime del Valle Noriega

Segunda Edición

Dofiscal Editores

México, 1994.

AUDITORIA CON VALOR AGREGADO

Jorge Barajas Palomo

Editores e Impresores FOC

México, 1995.

**LA EXPERIENCIA DEL AUDITOR ANTE IRREGULARIDADES
IMPORTANTES: FRECUENCIA, NATURALEZA Y DETECCION**

James K. Loebbecke, Martha M. Eining, John J. Willingham

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

México, 1994.

INVESTIGACIONES SOBRE TEMAS DIVERSOS 2

Javier Cocina Martínez

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

México, 1993.

ACCOUNTING AND AUDITING MANUAL

Coopers & Lybrand

1991.

MATERIAL DE CURSO: ENFOQUE DE LA AUDITORIA C & L

1994.