

875208



# UNIVERSIDAD VILLA RICA

---

---

ESTUDIOS INCORPORADOS A LA UNIVERSIDAD  
NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

**FACULTAD DE CONTADURIA**

**“IMPORTANCIA DE LA PLANEACION DE LA  
AUDITORIA EN UNA EMPRESA  
COMERCIAL”**

**TESIS**

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

**LICENCIADO EN CONTADURIA**

PRESENTA:

**JAVIER FLORES LAGOS**

**Director de Tesis:**

L.C. Paulino Antonio Córdoba Cayetano

**Revisor de Tesis**

L.C. Adda María Ayeche Assad

BOCA DEL RIO, VER.

2004



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.

ESTA TESIS NO SALE  
DE LA BIBLIOTECA

## INDICE

Capítulo I	Metodología	
1.1	Planteamiento del problema	1
1.2	Justificación	3
1.3	Objetivos	3
1.4	Hipótesis	4
1.5	Variables	4
1.6	Tipo de estudio	5
1.7	Población y muestra	5
1.8	Instrumento de medición	5
1.9	Proceso	6
1.10	Procedimiento	6
1.11	Análisis de datos	6
Capítulo II	Marco Teórico	
2.1	Generalidades de la auditoría	
2.1.1	Necesidades de la auditoría	7
2.1.2	Definición de la auditoría	9
2.1.3	Normas de auditoría	10
2.1.4	Técnicas y procedimientos	12
2.1.4.1	Naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría	14
2.1.4.2	Pruebas de los controles	16
2.1.5	La evolución de la auditoría en el mundo	26
2.1.6	Ventajas de la planeación de la auditoría	30
2.2	Planeación de la etapa inicial	
2.2.1	Entrevistas previas	31
2.2.1.1	Objetivo del trabajo	31
2.2.2	Limitaciones del trabajo del auditor	32
2.2.3	Periodo a revisar y fecha de entrega del informe	33
2.2.4	Ayuda y elementos que proporciona el cliente	33
2.2.5	Aspectos importantes a platicar con el cliente	34
2.2.6	Estudio general de la compañía	35
2.2.7	Importancia del personal que intervendrá	45

2.3	Estudio del control interno y programa de trabajo	
2.3.1	Control interno	46
2.3.2	Elementos del control interno	48
2.3.3	Control interno como base del programa de trabajo	55
2.3.4	Influencia de la evaluación del control interno sobre la opinión del auditor	57
2.3.5	Estudio del programa de trabajo	58
2.4	Planeación de la etapa intermedia de la auditoría	
2.4.1	Modificación al programa de trabajo inicial	61
2.4.2	Problemas especiales durante el desarrollo del programa	62
2.5	Planeación en el cierre de la auditoría	
2.5.1	Consideraciones generales al cierre de la auditoría	67
2.5.2	Eventos subsecuentes a la fecha del balance y su relación con los estados financieros a dictaminar	71
2.5.3	Los procedimientos de auditoría que comúnmente se aplican en el periodo posterior a la fecha del balance	72
2.5.4	Ajustes de auditoría y de reclasificación, discusión con el cliente y su registro en libros	73
2.5.5	Carta a la gerencia	78

### Capítulo III Caso Práctico

3.1	Planteamiento del problema	84
3.2	Cuestionario sobre la importancia de la planeación de la auditoría	86
3.3	Análisis de la información	87
3.3.1	Análisis y evaluación por pregunta	89
3.3.2	Análisis y evaluación por volumen	91
3.3.3	Conclusiones de la investigación de campo	95

### Capítulo IV Conclusiones

4.1	Conclusiones	96
-----	--------------	----

### Bibliografía

# **INTRODUCCION**

## INTRODUCCION

La contabilidad es una técnica que se ocupa de registrar, clasificar y resumir las operaciones mercantiles de un negocio con el fin de interpretar sus resultados. Por consiguiente, los gerentes o directores a través de la contabilidad podrán orientarse sobre el curso que siguen sus negocios mediante datos contables y estadísticos. Estos datos permiten conocer la estabilidad y solvencia de la compañía, la corriente de cobros y pagos, las tendencias de las ventas, costos y gastos generales, entre otros. De manera que se pueda conocer la capacidad financiera de la empresa

Su origen se remonta desde tiempos muy antiguos, cuando el hombre se ve obligado a llevar registros y controles de sus propiedades porque su memoria no bastaba para guardar la información requerida. Se ha demostrado a través de diversos historiadores que en épocas como la egipcia o romana, se empleaban técnicas contables que se derivaban del intercambio comercial.

El inicio de la literatura contable queda circunscrito a la obra del franciscano Fray Luca Paccioli de 1494 titulado "La Summa de Arithmética, Geometría Proportioni et Proportionalitá", en donde se considera el concepto de partida doble por primera vez.

La Revolución Industrial provocó la necesidad de adaptar las técnicas contables para poder reflejar la creciente mecanización de los procesos, las operaciones típicas de las fábricas y la producción masiva de bienes y servicios. Con la aparición, a mediados del siglo XIX, de las corporaciones industriales, propiedad de accionistas anónimos y gestionadas por profesionales, el papel de la contabilidad adquirió aún mayor importancia.

Actualmente, dentro de lo que son los sistemas de información empresarial, la contabilidad se erige como uno de los sistemas más notables y eficaces para dar a conocer los diversos ámbitos de la información de las unidades de producción o empresas. El concepto ha evolucionado sobremanera, de forma que cada vez es mayor el grado de "especialización" de ésta disciplina dentro del entorno empresarial.

De las diversas áreas de la contabilidad especializada, hay tres de especial relevancia: auditoría, fiscalidad, y la contabilidad de las organizaciones. La auditoría consiste en la evaluación, por parte de un auditor independiente, de los datos financieros, los registros contables y los documentos de la empresa, así como de otro tipo de documentación sobre la empresa que permita verificar la validez de sus registros contables.

La auditoría o revisión de cuentas tiene algunos antecedentes muy remotos, como el caso descrito en un papiro de Zenón, que refiere que en el año 254 (a.n.e) Apolonios, Ministro de finanzas del rey Filadelfo, de la dinastía de los Ptolomeos de Egipto, contrariado por haberse pagado de su caja siete talentos de plata sin su autorización, ordenó fuesen comprobadas las cuentas de Aristeos, uno de los tesoreros y las del mayordomo Artemidoro esta orden la hizo extensiva a Zenón, administrador de todos sus intereses y jefe de Contabilidad para que preparase sus cuentas para ser inspeccionadas por Pythen, banquero del estado, a quien deberían entregar sus fondos que tuviesen en su poder y le serian devueltos mas tarde.

En la Europa Feudal esta profesión comenzó a precisarse más, llegando a identificarse las funciones con el cargo y así nació el auditor.

De esta época existen algunos antecedentes, principalmente en Inglaterra de los siglos XIII y XIV que permiten establecer las causas que dieron origen a esta profesión, principalmente las siguientes:

1. La necesidad de comprobar la honestidad de aquellos que administraban los bienes y dinero de otros.
2. El deseo de los administradores de que su honradez quedase comprobada.
3. La falta de conocimientos en realidad, para rendir informes y cuentas de la gestión realizada.

A partir del siglo XVII, el feudalismo se debilitaba. Se desarrollaba la clase burguesa controlando la banca, el seguro, el tráfico marítimo, los mercados y la incipiente industria contraponiendo su poderío económico a la Hegemonía feudal terminando por derrotar al feudalismo. Comienza así una era de gran desarrollo en las actividades comerciales e industriales.

Dentro de la auditoría existen Normas y Procedimientos de auditoría que el auditor pone en práctica para poder dictaminar las cifras que aparecen en los estados financieros de un ente económico.

Una de estas normas es la Planeación de auditoría que nos da beneficios en el ámbito profesional como ahorro de tiempo, bajo costo para el cliente ya que solo se utilizará al personal necesario en el periodo requerido en nuestro programa de trabajo, facilitará la supervisión del trabajo desarrollado y la delegación de funciones en auxiliares o ayudantes así como indicarle al auditor las áreas de los estados financieros que deberán examinarse más a fondo.

Esto debido a que gracias a la planeación de la auditoría el auditor puede seleccionar los procedimientos necesarios para realizar su trabajo en una compañía, profundizando en las áreas que representan ciertos riesgos que

podrían causar observaciones en los estados financieros de una compañía, obteniendo un trabajo más confiable y de mejor calidad.

Por lo que en mi proyecto intentaré describir las ventajas que da la planeación de auditoría y trataré de comprobar que en los despachos más importantes de la zona Veracruz- Boca del Río no se aplica eficientemente la planeación de auditoría, ocasionando que los despachos pierdan los beneficios que da la planeación de la auditoría tomándose más tiempo para realizar su trabajo, utilizando más personal, dificultando la revisión, pudiendo afectar incluso la calidad del trabajo y en el costo para el cliente.

# **CAPITULO I**

## **METODOLOGIA**

## Capítulo I

### METODOLOGIA

#### 1.1 Planteamiento del problema

Un contador público no solamente examina los estados financieros de la empresa, debe también conocer cuáles han sido los procedimientos seguidos para el control interno evaluando la eficiencia con que la administración del negocio los ha observado y hasta qué punto se reflejan en las cuentas. Es decir que debe considerar los estados financieros, como la expresión práctica de las políticas que han sido aceptadas por la administración del negocio y con arreglo a los cuales ésta ha operado.

La capacidad del contador público de dar confiabilidad a la información financiera con su dictamen, es una de las funciones que más relevancia dá a la profesión del Contador Público. Se puede comparar la opinión del auditor con la del notario público, aun cuando no goza su opinión de fé pública de acuerdo a nuestras leyes.

La importancia de esta actividad se debe a la gran cantidad de usuarios de la información contable de un ente económico y a la desconfianza que se empezó a vivir cuando comenzó la revolución industrial.

Se puede observar que la administración del ente económico es la responsable de preparar la información financiera, sin embargo debido a la amplitud con que se puede manejar el sistema de información contable, los diferentes usuarios de la misma por tener intereses conflictivos pueden desconfiar de dicha información. Por lo que resultó, necesario que un tercero capaz y desinteresado exprese su opinión acerca de la misma, haciéndola con esto útil y confiable para todos los usuarios.

El dictaminar sobre la razonabilidad de las cifras que aparecen en los estados financieros de un ente económico es una de las funciones que mayor fuerza han dado a la carrera de contador público.

La auditoría en términos generales es un proceso, llevado a cabo conforme a unas normas, mediante el cual los estados financieros de una empresa se someten a un examen y verificación de unos expertos calificados e independientes con el fin de que emitan su opinión sobre la confiabilidad de la información financiera contenida en los mismos.

Como todo proceso la auditoría tiene ciertas normas y procedimientos a realizarse que tienen como objetivo la determinación de los medios y actuaciones que han de ser utilizados y aplicados por los auditores para la ejecución de su trabajo.

La planeación de la auditoría es una de estas normas y nos da ventajas en el ámbito profesional como ahorro de tiempo, facilidad al realizar la revisión, menor intervención de personal en la revisión, obteniendo un bajo costo para el cliente. Los resultados de la revisión tendrán como consecuencia un trabajo de mejor calidad al indicarle al auditor las áreas de los estados financieros deberán examinarse más a fondo.

Dentro del curso de auditoría que se imparte en los planteles resulta imposible llevar a cabo, dentro de la docencia de la misma, una práctica completa que abarque todos los aspectos administrativos y técnicos de auditoría. Por lo tanto la planeación de la auditoría no se ve con la amplitud que se requiere, provocando con esto el que los auditores no apliquen una planeación adecuada de auditoría para escoger los procedimientos a realizarse, dando como consecuencia que no se escoja el personal necesario, se utilice tiempo de más en la revisión y que no se realice un trabajo adecuado y oportuno en una empresa comercial.

¿Cómo se escogen correctamente los procedimientos de auditoría a realizarse en una empresa comercial?

## 1.2 Justificación:

Siendo la planeación de la auditoría una norma de auditoría generalmente aceptada para realizar una auditoría será fundamental para el desempeño del trabajo del Auditor teniendo algunas ventajas adicionales como se mencionan a continuación:

1. Ahorro de tiempo, ya que en la revisión no habrá aplicación de procedimientos innecesarios, evitando duplicidad en el trabajo y como consecuencia la auditoría se realizará más rápida.
2. Como consecuencias del punto anterior, bajo costo para el cliente ya que sólo se utilizará al personal y el tiempo necesario para aplicar los procedimientos seleccionados.
3. El planear la auditoría en un programa de trabajo facilitará la supervisión del trabajo desarrollado y permitirá la delegación de funciones en auxiliares o ayudantes.
4. Los resultados de la revisión tendrán como consecuencia un trabajo de mejor calidad, ya que la planeación le indicará al auditor o a sus ayudantes, qué áreas de los estados financieros deberán examinarlas más a fondo.

Por lo anterior se pretende que en esta investigación, se demuestre que los despachos en la zona Veracruz – Boca del Río no aplican correctamente la planeación de auditoría, por lo que minimizan sus ventajas y trae como consecuencia pérdida de eficacia.

## 1.3 Objetivos:

### Generales

Demostrar si los auditores externos de la zona Veracruz- Boca de Río en las empresas comerciales utilizan la planeación de auditoría para escoger los procedimientos a realizarse.

### Específicos

Definir qué es una Auditoría

Explicar que son las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas

Explicar las Técnicas y Procedimientos de auditoría

Mencionar algunos factores que indiquen la importancia de la planeación de una auditoría externa.

Exponer la metodología de la planeación en la etapa inicial, etapa intermedia y cierre de la auditoría, estudios de control interno y programas de trabajo para lograr la planeación, señalando las consecuencias si esta se realiza erróneamente.

#### 1.4 Hipótesis:

La planeación de la auditoría dará al auditor la posibilidad de prever el alcance y la oportunidad de los procedimientos de auditoría que se utilizarán en una empresa comercial.

#### 1.5 Variables

Variable independiente:

La Planeación de auditoría

Definición conceptual:

Planeación: Consiste en fijar el curso concreto de acción que ha de cumplirse con políticas de un proyecto determinado.

Auditoría: Es una revisión analítica, hecha por un Contador Público del control interno y los registros de contabilidad de una empresa u entidad económica que precede a la expresión de su opinión acerca de la corrección de los estados financieros.

Definición operacional: Consiste en la previsión de los procedimientos de auditoría que se van a emplear, de la extensión del alcance que se les va dar y la oportunidad en que se van a aplicar, así como los papeles en que se plasmarán sus resultados, y del personal asignado a la realización del trabajo.

Variables dependientes:

Dará al auditor la posibilidad de prever el alcance y la oportunidad de los procedimientos de auditoría que se utilizarán en una empresa comercial.

Definición conceptual:

Dar: Conceder o otorgar.

Posibilidad: Aptitud o facultad para hacer o no hacer algo.

Prever: Disponer o preparar medios contra futuras contingencias.

Alcance: Distancia a la que llega la acción o influencia de alguien o algo.

Oportunidad: Momento propicio para algo.

Procedimientos: Métodos o serie de pasos para la realización de actividades.

Utilizar: Aprovecharse de algo.

Empresa comercial: Unidad de organización dedicada a actividades mercantiles con fines lucrativos.

Definición operacional:

Dará al auditor la posibilidad de prever el alcance y la oportunidad de los procedimientos de auditoría que se utilizarán en una empresa comercial: Conceder al auditor la facultad de profundidad y fecha en que se aplicaran métodos prácticos de investigación y pruebas que el contador utiliza para lograr recabar la información necesaria para poder dar su opinión.

#### 1.6 Tipo de estudio

El tipo de estudio que se va a realizar es documental, ya que se elaborara un estudio descriptivo para obtener un mayor conocimiento del fenómeno en cuestión, pero solo se pretende describir las características más importantes de la planeación de auditoría.

Por otro lado se realizará una investigación de campo apoyándonos en cuestionarios para aceptar o rechazar la hipótesis, llegando a las conclusiones que la aprueben o la rechacen.

#### 1.7 Población y Muestra

La población en la que se realizará la investigación será en los despachos de auditoría de la zona conurbada Veracruz – Boca del Río, confirmando la manera se escogen los procedimientos a realizarse en una empresa comercial.

La muestra se escogió en revisar el procedimiento de la planeación de la auditoría a 10 encargados, en los 4 despachos más importantes de la ciudad conurbada Veracruz- Boca del Río teniendo estos más del 60% de los clientes mas grandes del mismo lugar. Siendo estos Castillo Miranda, Salgado Cervantes y asociados, B.D.O. y Freysinier Morin.

#### 1.8 Instrumento de medición.

El instrumento de medición que se utilizará será la aplicación de encuestas, con el objetivo de obtener información referente sobre la realización de la planeación de la auditoría en la muestra ya mencionada.

La información a recabar, servirá para comprobar la hipótesis que anteriormente se planteó, la cual argumenta que la planeación de auditoría decide los procedimientos que se ocuparán dentro de la realización de la auditoría en una empresa comercial.

Se realizarán diez preguntas basadas en la hipótesis, verificando el correcto cumplimiento de las etapas de la planeación de la auditoría y las posibles consecuencias de la omisión de alguna de las etapas.

### 1.9 Proceso.

En forma personal se comunicará con el encargado de cada despacho de auditoría, solicitándole su apoyo para aplicar los cuestionarios a 10 de los auditores que laboran en estos despachos.

Los cuestionarios una vez contestados se recogerán para después analizar los datos arrojados por las respuestas.

### 1.10 Procedimiento:

En la investigación se pretende analizar como se dan las entrevistas previas con el cliente, realización del estudio general de la compañía, cuales son las etapas de auditoría subsecuentes, la importancia del personal que intervendrá, la elaboración de programas de trabajo, los problemas especiales durante el desarrollo de la planeación de la auditoría, el papel que juega el supervisor de auditoría en la planeación de esta, las conclusiones de la auditoría según la planeación de auditoría, forma en que se escogen los procedimientos de auditoría del cierre, los eventos subsecuentes a la fecha del balance, como y cuando se darán a conocer los ajustes obtenidos por la revisión, la revisión final de los papeles de trabajo, la carta a la gerencia, la forma de platicar la carta con el cliente, la manera de trabajar del equipo que realizó la auditoría.

### 1.11 Análisis de datos

Si en las encuestas a realizarse se obtiene que como mínimo el 60% de las respuestas que coincidan con la hipótesis, la hipótesis se considerara como verdadera y en caso de que este porcentaje sea menor la hipótesis se rechazará.

Los datos de las encuestas serán sumados y presentados en gráficas divididas por cada una de las preguntas, de esta manera se verá si las respuestas a las preguntas apoyan mi hipótesis o no.

## **CAPITULO II**

### **MARCO TEORICO**

## Capítulo II

### MARCO TEORICO

#### 2.1 Generalidades

##### 2.1.1 Necesidad de la auditoría

La auditoría nació por la necesidad de disponer de estados financieros veraces, dando lugar al nacimiento de la auditoría de estados financieros.

Así tenemos que la administración del ente económico es la encargada de preparar la información financiera, sin embargo debido a la amplitud con que se puede manejar el sistema de información contable, los diferentes usuarios de la misma por tener intereses conflictivos pueden desconfiar de dicha información. Por lo que resulto necesario que un tercero capaz y desinteresado expresará su opinión acerca de la misma haciéndola con esto útil para todos los usuarios.

La auditoría es en términos generales un proceso, llevado a cabo conforme a unas normas, mediante el cual los estados financieros de una sociedad se someten a examen y verificación de unos expertos calificados e independientes con el fin de que emitan su opinión sobre la finalidad que les merece la información económica – financiera contenida en los mismos. Esta opinión se comunica por medio de un informe o dictamen de auditoría.

Los estados financieros auditados interesan y son útiles a una variedad de personas y organismos por las razones siguientes:

1. A los directores y administradores, porque es una forma de asegurarse que la dirección se ha llevado de acuerdo con las políticas y procedimientos establecidos. Es también forma de garantizar la honestidad de la gestión.
2. A los accionistas y propietarios, porque les muestra el rendimiento obtenido y la forma como se maneja y conserva su patrimonio.
3. A los inversionistas, porque para invertir en acciones u obligaciones de la compañía deben obtener información digna de confianza que les permita conocer los rendimientos y situación financiera.
4. A las entidades de crédito, porque cuando reciben solicitudes de crédito de importancia necesitan conocer datos fiables con respecto a la solvencia de la empresa, resultado de sus operaciones, capacidad de pago, etc.

5. A las autoridades fiscales, porque el dictamen involucra la expresión de la buena fé del contribuyente, en cuanto a que los estados financieros auditados reflejan en forma razonable el cumplimiento que ha dado a sus deberes fiscales.
6. A los analistas financieros, porque todo su trabajo de organización, estudio y análisis está basado en cifras homogéneas y comparables.
7. A los acreedores, proveedores y terceros en general, porque en caso de tener que vender mercancías, ofrecer servicios, sobrevengan quiebras, suspensiones de pago, etc. contarán con información veraz que les permitirá conocer el riesgo que tienen implícito en la sociedad.
8. A los trabajadores, porque la situación de la empresa les afecte de cara a las negociaciones, participación en rendimientos, etc.
9. A los gobiernos, porque cualquier programa de política económica y social debe fundamentarse en datos reales y veraces que permitan obtener variables macroeconómicas precisas.
10. Al público en general, porque al enterarse la gran masa anónima de lectores de los estados financieros auditados pueden juzgarlos en la forma debida y tomar las decisiones pertinentes.

Los estados financieros cuando no han sido auditados son de difícil aceptación por dos razones fundamentales:

1. Han podido ser preparados con honestidad pero de una manera descuidada; así por ejemplo se han podido omitir pasivos, sobre valorar activos por errores aritméticos, etc.
2. Han podido ser deliberadamente falsificados con objeto de encubrir fraudes, evitar el pago de impuestos, obtener un préstamo bancario, etc.

## 2.1.2 Definición de Auditoría

1. Según W.H. Holmes “la auditoría es revisar los expedientes financieros, jurídicos y operaciones contables preparados anticipadamente por la compañía con el objeto de averiguar la exactitud, integridad y autenticidad de estos estados”(1).
2. Eric L. Kohler, define “la auditoría dice que es la revisión analítica, hecha por un Contador Público del control interno y los registros de contabilidad de una empresa mercantil u otra entidad económica que precede a la expresión de su opinión acerca de la corrección de los estados financieros. Siendo la expresión de su opinión el juicio profesional imparcial y experto que el Contador Público emite sobre si los estados financieros preparados por la gerencia y sometidos a su consideración, presentan con equidad la situación financiera de la empresa a una fecha determinada y los resultados de las operaciones por un periodo que termina en esa fecha, con base a la valorización crítica y objetiva que realiza al examinar los hechos, fenómenos y criterios reflejados en los estados financieros” (2).
3. Por último el C.P. Ricardo Mora Montes “la define como el estudio o examen del Contador Público se realiza o encuentra su plena realización cuando el auditor imagina ser o se pone en el lugar de los terceros interesados en la información y bajo este criterio la lee, la comprende y esta de acuerdo ésta, con lo que su labor de investigación y su espíritu interpretativo le arrojaron” (3).

Por lo tanto un Contador Público no solamente examina los libros de contabilidad, debe también conocer cuales han, sido los procedimientos seguidos para el control interno la eficiencia con que la administración del negocio los a observado y hasta que punto se reflejan en las cuentas, por lo que debe considerar las cuentas y los estados financieros formulados con estas, como la expresión práctica de los principios básicos contables que han sido aceptados por la administración del negocio y con arreglo a los cuales esta operado.

(1) “Auditoría – Principios y procedimientos” Arthur W. Holmes, CPA; Tomo I, Pág. I

(2) “Auditoría – introducción a la practica de la Contabilidad Pública” Erick L. Koller; Decima Impresión, año 2000, Pág. 24

(3) “Revista Num. 53” ITESM; Pág. 56

### 2.1.3 Normas de Auditoría

La capacidad del contador público de dar confiabilidad a la información financiera con su dictamen, es una de las funciones que mayor fuerza e importancia dio a la profesión del Contador Público. En cierta forma es como si gozara su opinión de "fé pública" aún cuando no se considera como tal ante la ley.

La importancia de esta actividad se debe a la gran cantidad de usuarios de la información contable de un ente económico.

Como preocupación acerca del compromiso contraído por la Contaduría Pública desde 1917 se hicieron los primeros intentos profesionales para codificar normas sobre las que se pudiera basar el proceso de auditoría. Y fue hasta 1947, después de numerosos intentos, cuando el Instituto Americano de Contadores Públicos emitió un informe preliminar titulado "Tentative Statement of Auditing Standards – their generally accepted significance and scope" el cual fue aprobado en 1948.

En México desde el año de 1939 empezaron los esfuerzos por reglamentar la actuación del Contador Público como auditor siendo el folleto del Instituto de Contadores Públicos Titulados denominado "La certificación de balances para fines de inscripciones y cotización de valores" el primero en su tipo.

En 1955 el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., creó la comisión de Procedimientos de Auditoría con los siguientes objetivos:

1. Determinar las normas de auditoría a que deberá sujetarse el contador independiente que emita dictámenes para terceros, con el fin de confirmar la veracidad pertinencia o relevancia y suficiencia de información de su competencia.
2. Determinar procedimientos de auditoría para el examen de los estados financieros que sean sometidos a dictamen de Contador Público.
3. Determinar procedimientos a seguir en cualquier trabajo de auditoría, en sentido amplio, que lleve a cabo el Contador Público cuando actúa en forma independiente.
4. Hacer las recomendaciones de índole práctica que resulten necesarias como complemento de los pronunciamientos técnicos de carácter general emitidos por la propia Comisión teniendo en cuenta las situaciones particulares que con mayor frecuencia se presenta a los auditores en la práctica de su profesión.

Esta comisión emitió en 1956 su primera edición que constaba de 21 boletines entre los cuales se encontraban las Normas de Auditoría generalmente aceptadas.

En estas se consideraron los requisitos generales o mínimos de calidad para que un trabajo de auditoría sea aceptado públicamente y se refieren a la persona que lo realiza, al trabajo a realizar y al resultado del mismo o sea el dictamen y son las siguientes:

#### Normas personales

1. Entrenamiento técnico y capacidad profesional adecuados.
2. Cuidado y diligencia profesionales en la realización del trabajo.
3. Independencia mental en su trabajo profesional como auditores.

#### Normas Relativas a la ejecución del trabajo

1. Planeación y supervisión adecuadas del trabajo de Auditoría.
2. Estudio y evaluación adecuados del control interno existente en la empresa.
3. Obtención de evidencia suficiente y competente para su opinión.

#### Normas relativas a la información y al Dictamen

1. Aclaración de la relación del contador público con los estados financieros.
2. Opinión sobre si los estados financieros presentan de modo razonable la situación financiera y los resultados de operación de la empresa y si fueron formulados en base a los principios de contabilidad generalmente aceptados.
3. Declaración expresa de que los principios de contabilidad han sido observados consistentemente en el periodo actual en relación con el periodo anterior.

Es la norma, relativa al trabajo del auditor, de planear y supervisar adecuadamente el trabajo de auditoría, en la que se profundizará para explicar la forma en que el auditor efectúa su trabajo y puede llegar a tener la certeza moral de haber cumplido.

#### 2.1.4 Técnicas y Procedimientos.

Las herramientas que tiene el Contador Público para llevar a cabo un estudio o examen y obtener información son las técnicas de auditoría. El IMPC da la siguiente definición de estas: “Los métodos practicados de investigación y prueba que el contador utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para su opinión se denominan Técnicas de Auditoría” (4). Son los pasos específicos que se siguen para obtener evidencia sobre un punto o renglón de los estados financieros.

El IMCP establece la existencia de las siguientes técnicas:

##### 1.- Estudio General:

Apreciación que el auditor hace sobre la fisonomía o características generales de la empresa, sus estados financieros y los elementos de ambos, y de las partes importantes significativas o extraordinarias de ellos que pueden requerir atención especial.

##### 2.- Análisis:

Es la clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyen unidades homogéneas.

##### 3.- Inspección:

Es el examen físico de bienes materiales o de documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de la autenticidad de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los estados financieros.

##### 4.- Confirmación:

La cual consiste en cerciorarse de la autenticidad de activos, operaciones, etc. mediante el dicho, generalmente por escrito por una persona independiente de la empresa examinada, y que se encuentra formando parte de la operación y por tanto en condiciones de informar de una manera válida sobre ella.

##### 5.- Investigación:

Consiste en la obtención de información de parte de los funcionarios o empleados de la propia empresa.

(4) “Normas y procedimientos de Auditoría” IMPC; décima edición Pág. 6

#### 6.- Declaración o Certificación:

Cuando la importancia de las investigaciones efectuadas obligue que sean avaladas por la firma del funcionario o empleado que la proporciona se llama certificación o declaración.

#### 7.- Observación:

Es la técnica por medio de la cual el auditor se cerciora de ciertos hechos y circunstancias principalmente los relativos a la forma como las operaciones se realizan, o de la forma como el personal de la empresa realiza ciertas operaciones.

#### 8.- Cálculo:

Una parte de los datos de la contabilidad reflejada en los estados financieros es el resultado de cálculos o cómputos realizados sobre las bases predeterminadas.

El auditor puede cerciorarse de la corrección numérica de estas partidas mediante el cálculo independiente de las mismas. Conviene advertir que la práctica es muy conveniente seguir un procedimiento diferente al empleado originalmente por la empresa en la determinación de las partidas.

Es la combinación de algunas de estas técnicas aplicadas al estudio de una sección de los estados financieros o de la organización de la compañía, en base a las circunstancias, lo que se denomina procedimiento de auditoría.

La aplicación de estos así como su oportunidad y alcance será lo que determinemos con el proceso de Planeación de Auditoría.

La oportunidad de un procedimiento de auditoría es la época o el momento en que tal debe aplicarse; por ejemplo oportunidad de la confirmación puede ser a la fecha de cierre o en fecha anterior.

El alcance es la distancia a la que llega una acción o influencia de alguien o algo, por lo que podemos decir que es la emplitud que vamos a dar a una prueba y casi siempre se representan en porcentajes.

#### 2.1.4.1 Naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría

Al determinar el programa de trabajo podemos darnos cuenta que procedimientos deberán seguir para realizar la auditoría, por lo que a continuación se describe la naturaleza, oportunidad y extensión con la que el auditor debe medir los procedimientos de auditoría.

##### a) Naturaleza

La naturaleza de los procedimientos de auditoría se refiere a su propósito (pruebas de controles o procedimientos sustantivos) y su tipo, esto es, inspección, observación, indagación, confirmación, re-cálculo, re-desempeño, o procedimientos analíticos. Para algunos rubros, ciertos procedimientos de auditoría pueden ser más apropiados que otros. Por ejemplo, en relación con los ingresos, las pruebas de los controles pueden ser más apropiadas en relación con la completitud de la confiabilidad, si bien los procedimientos sustantivos pueden ser más apropiados en relación con la ocurrencia de la aserción.

Al determinar los procedimientos de auditoría a ser desempeñados, el auditor considera las razones para cada valoración de riesgo. Por ejemplo, si el auditor considera que existe un riesgo bajo a causa de las características particulares de la clase de transacciones (esto es, riesgos inherentes), el auditor puede determinar que los solos procedimientos analíticos sustantivos pueden proveer evidencia de auditoría suficiente y apropiada. De otro modo, si el auditor espera que existe un riesgo bajo del que pueda surgir una declaración equivocada material a causa de que una entidad tiene controles efectivos y el auditor intenta diseñar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos sustantivos planeados, con base en la operación efectiva de esos controles, entonces el auditor desempeña pruebas de los controles para obtener evidencia de auditoría sobre la efectividad de su operación. Por ejemplo, el riesgo de declaración equivocada se puede considerar bajo para una clase de transacciones de características razonablemente uniformes, no-complejas, que son procesadas y controladas de manera rutinaria por el sistema de información de la entidad.

Cuando la información que usa el auditor para aplicar los procedimientos de auditoría es producida por el sistema de información de la entidad, el auditor debe obtener evidencia sobre la exactitud y completitud de la información.

##### b) Oportunidad

La oportunidad se refiere a cuándo se desempeñan los procedimientos de auditoría o al periodo o fecha para la cual aplica la evidencia de auditoría.

El auditor puede desempeñar pruebas de los controles o procedimientos sustantivos en una fecha intermedia o a final del periodo. A más alto el riesgo de declaración equivocada material, mayor la probabilidad de que el auditor pueda

decidir que es más efectivo desempeñar procedimientos sustantivos cerca de, o al, final del periodo más que en una fecha temprana, o desempeñar procedimientos de auditoría no-anunciados o en tiempos no-predecibles. De otro modo, desempeñar procedimientos de auditoría antes de finalizar el periodo le puede permitir al auditor considerar asuntos significativos en cuanto ellos surgen y desarrollar un enfoque de auditoría efectivo para direccionarlos. Si el auditor desempeña pruebas de los controles o procedimientos sustantivos antes de finalizar el periodo, el auditor considera la evidencia adicional que se requiere para lo que resta del periodo.

Al considerar cuando desempeñar procedimientos de auditoría, el auditor también considera asuntos tales como:

- Cuándo está disponible la información relevante (por ejemplo, los archivos electrónicos pueden ser sobre-escritos de manera subsiguiente, o los procedimientos a observar pueden ocurrir solamente en ciertos tiempos).
- La naturaleza del riesgo (por ejemplo, si existe un riesgo de ingresos inflados para satisfacer expectativas de ganancias mediante la creación subsecuente de falsos acuerdos de ventas, el auditor puede desear examinar los contratos disponibles a la fecha de final del periodo).
- El periodo o fecha al cual se refiere la evidencia de auditoría.
- El ambiente de control.

Ciertos procedimientos de auditoría se pueden desempeñar solamente en o después de final del periodo, por ejemplo, concordar los estados financieros con los registros contables y examinar los ajustes hechos durante el curso de la preparación de los estados financieros. Si existe un riesgo de que la entidad pueda haber entrado en contratos de venta impropios o las transacciones pueden no haberse terminado al finalizar el periodo, el auditor puede, específicamente con relación a los ingresos, desempeñar procedimientos para responder a ese riesgo específico. Por ejemplo, cuando las transacciones son individualmente significativas o cuando un error en reducciones de gastos puede conducir a una declaración equivocada material, el auditor inspecciona las transacciones cercanas al final del periodo.

#### c) Extensión

La extensión incluye la cantidad a desempeñar de un procedimiento específico de auditoría, por ejemplo, un tamaño de muestra o una cantidad de observaciones de un procedimiento de control. La extensión de un procedimiento de auditoría se determina mediante el juicio del auditor luego de considerar la materialidad, el riesgo valorado, y el grado de aseguramiento que el auditor planea obtener. En particular, el auditor ordinariamente incrementa la extensión de los procedimientos de auditoría en la medida en que se incrementa el riesgo de

declaración equivocada material. Sin embargo, incrementar la extensión de un procedimiento de auditoría es solamente efectivo si el procedimiento de auditoría mismo es relevante para el riesgo específico; por consiguiente, la naturaleza de un procedimiento de auditoría constituye la consideración más importante.

El uso de técnicas de auditoría asistidas por computador puede facilitar pruebas más extensivas de las transacciones electrónicas y de los archivos de las cuentas. Tales técnicas se pueden usar para seleccionar transacciones muestra a partir de archivos electrónicos clave, para buscar transacciones con características específicas, o para probar una población entera en lugar de una muestra.

Las conclusiones válidas se pueden extraer ordinariamente empleando enfoques de muestreo. Sin embargo, si la cantidad de las selecciones hechas a partir de una población es demasiado pequeña, el enfoque de muestreo seleccionado no es apropiado para las circunstancias, o si las excepciones reciben el seguimiento apropiado, existirá un riesgo inaceptable de que la conclusión del auditor basada en una muestra puede ser muy diferente de la conclusión obtenida si la población entera estuviera sujeta al mismo procedimiento de auditoría.

El muestreo de auditoría se refiere al uso de diferentes procedimientos en combinación con un aspecto de la naturaleza de las pruebas, tal y como se discutió antes. Sin embargo, cuando desempeña diferentes procedimientos en combinación, el auditor considera si la extensión de las pruebas es apropiada.

#### 2.1.4.2 Pruebas de los controles

Cuando la valoración de riesgos de declaración equivocada material a nivel de aserción, realizada por el auditor, se basa en una expectativa de que los controles están operando efectivamente, el auditor debe desempeñar pruebas de los controles para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada respecto de que los controles estuvieron operando efectivamente en tiempos relevantes durante el periodo sometido a auditoría. Las pruebas de la efectividad de operación de los controles se pueden desempeñar sobre los controles que el auditor ha determinado están confiablemente diseñados para prevenir, o detectar y corregir, una declaración equivocada material en una aserción.

Según al entendimiento de la entidad, su entorno y valoración de los riesgos de declaración equivocada material, el auditor ha determinado que no es posible o no es práctico reducir los riesgos de declaración equivocada material a nivel de aserción a un nivel bajo aceptable con la evidencia de auditoría obtenida solamente a partir de procedimientos sustantivos, el auditor debe desempeñar pruebas de los controles para obtener evidencia de auditoría sobre la efectividad de su operación.

Las pruebas de la efectividad de la operación de los controles es diferente de obtener evidencia de auditoría respecto de que los controles han sido implementados. Cuando obtiene evidencia de auditoría sobre la implementación mediante el desempeño de procedimientos de valoración de riesgos, el auditor determina que existen los controles relevantes y que la entidad los está usando. Cuando desempeña pruebas de la efectividad de la operación de los controles, el auditor obtiene evidencia de auditoría de que los controles operan efectivamente. Esto incluye obtener evidencia de auditoría sobre cómo se aplicaron los controles en tiempos relevantes durante el periodo sujeto a auditoría, la consistencia con la cual se aplicaron, y por quién y por qué medios fueron aplicados. Si se usaron controles sustancialmente diferentes en distintos tiempos durante el periodo sometido a auditoría, el auditor considera cada uno por separado. El auditor puede determinar probar la efectividad de operación de los controles al mismo tiempo que evalúa su diseño y obtener evidencia de auditoría respecto de si es eficiente su implementación.

Además, si bien algunos procedimientos de valoración de riesgos que el auditor desempeñó para evaluar el diseño de los controles y para determinar que han sido implementados pueden no haber sido planeados específicamente como pruebas de los controles, ellos pueden, sin embargo, proveer evidencia de auditoría sobre la efectividad de operación de los controles y, en consecuencia, servir como pruebas de los controles. Por ejemplo, a causa de la consistencia inherente del procesamiento IT, el desempeño de procedimientos de valoración de riesgos para determinar si un control automatizado ha sido implementado puede servir como una prueba de la efectividad de operación de ese control, dependiendo de factores tales como si se ha cambiado el programa o si existe un riesgo significativo de cambio no-autorizado o de otra intervención impropia. También, en la obtención de un entendimiento del ambiente de control, el auditor puede haber hecho indagaciones sobre el uso que la administración da a los presupuestos, observado la comparación que del presupuesto y de los gastos mensuales realiza la administración, e inspeccionado los reportes que se relacionan con la investigación de las variaciones entre las cantidades presupuestadas y las cantidades actuales. Si bien esos procedimientos proveen conocimiento sobre el diseño de las políticas de presupuestación de la entidad y si ellas han sido implementadas, también proveen evidencia de auditoría sobre la efectividad de la operación de las políticas de presupuestación en relación con la prevención o detección de declaraciones equivocadas materiales en la clasificación de los gastos. En tales circunstancias, el auditor considera si es suficiente la evidencia de auditoría provista por esas pruebas.

#### a) Naturaleza de las pruebas de los controles

El auditor selecciona los procedimientos de auditoría para obtener aseguramiento sobre la efectividad de la operación de los controles. En la medida en que se incrementa el nivel de aseguramiento planeado, el auditor busca evidencia de auditoría más confiable. En circunstancias en las que el auditor

adopta un enfoque que consiste principalmente en pruebas de los controles, relacionadas particularmente con aquellos riesgos en los que no es posible o no es práctico obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada solamente a partir de procedimientos sustantivos, ordinariamente el auditor desempeña pruebas de los controles para obtener un mayor nivel de aseguramiento sobre la efectividad de su operación. La sola indagación no proveerá evidencia de auditoría suficiente y apropiada para probar la efectividad de la operación de los controles. Las pruebas de la efectividad de la operación de los controles ordinariamente incluyen aquellos procedimientos usados para evaluar el diseño de los controles y para determinar si han sido implementados, y también incluye el re-desempeño de la aplicación del control por parte del auditor. A menudo, el auditor usa una combinación de procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada en relación con la efectividad de la operación de un control. Por ejemplo, un auditor puede observar los procedimientos de apertura del correo y el procesamiento de los recibos de caja, para probar la efectividad de operación de los controles sobre los recibos de caja. Dado que una observación es pertinente solamente en el momento del tiempo en el que se hace, el auditor puede complementar la observación mediante indagaciones al personal de la entidad y mediante inspección de la documentación sobre la operación de tales controles en otros tiempos durante el periodo de auditoría.

La naturaleza de un control particular influye en el tipo de procedimiento de auditoría que se requiere para obtener evidencia de auditoría sobre si el control estuvo operando efectivamente en tiempos relevantes durante el periodo sometido a auditoría. Para algunos controles, la efectividad de operación se evidencia mediante documentación. En tales circunstancias, el auditor puede decidir inspeccionar la documentación para obtener evidencia de auditoría sobre la efectividad de operación. Sin embargo, para otros controles puede no estar disponible o puede no ser relevante tal documentación. Por ejemplo, puede no existir documentación de las operaciones para algunos factores del ambiente de control, tal como asignación de autoridad y responsabilidad, o para algunos tipos de procedimientos de control tal como los procedimientos de control que se desempeñan por computador. En tales circunstancias, la evidencia de auditoría sobre la efectividad de la operación se puede obtener mediante procedimientos de auditoría tales como observación, indagación, etc.

Al diseñar las pruebas de los controles, el auditor considera la necesidad de obtener evidencia de auditoría que soporte la operación efectiva de los controles relacionados directamente con la aserción e igualmente otros controles indirectos de los cuales dependen esos controles directos. Por ejemplo, el auditor puede identificar al usuario de una revisión de un reporte de excepciones de ventas a crédito sobre un límite de crédito autorizado a un cliente como un control directo relacionado con una confiabilidad. En tales casos, el auditor considera la efectividad de la revisión del reporte realizada por el usuario y también los

controles relacionados con la exactitud de la información contenida en el reporte (por ejemplo, los controles generales).

En el caso de un control de aplicación IT, dada la consistencia inherente del procesamiento IT, la evidencia de auditoría sobre la implementación del control, cuando se considera en combinación con la evidencia de auditoría obtenida en relación con la efectividad de operación de los controles generales de la entidad (y en particular, los controles del cambio) puede proveer sustancial evidencia de auditoría sobre su efectividad de operación durante el periodo relevante.

Cuando responde a la valoración del riesgo, el auditor puede usar pruebas de detalle como pruebas de los controles. El objetivo de las pruebas de detalle desempeñadas como pruebas de los controles es evaluar si un control operó efectivamente. El objetivo de las pruebas de detalle desempeñadas como procedimientos sustantivos es detectar declaraciones equivocadas materiales en los estados financieros. Si bien esos objetivos son diferentes, ambos se pueden lograr concurrentemente mediante el desempeño de una prueba de detalles sobre la misma transacción, conocida también como prueba de propósito dual. Por ejemplo, el auditor puede examinar una factura para determinar si ha sido aprobada y para proveer evidencia de auditoría sustantiva respecto de una transacción. El auditor presta consideración al diseño y a la evaluación de tales pruebas para cumplir ambos objetivos. La ausencia de declaraciones equivocadas detectadas por un procedimiento sustantivo no implica que sean efectivos los controles relacionados con el rubro que se está probando.

#### b) Oportunidad de las pruebas de los controles

La oportunidad de las pruebas de los controles depende del objetivo del auditor y determina el periodo de confianza en esos controles. Si el auditor prueba los controles en un tiempo particular, el auditor solamente obtiene evidencia de auditoría de que los controles operaron efectivamente en ese tiempo. Sin embargo, si el auditor prueba los controles a través del periodo, el auditor obtiene evidencia de auditoría sobre la efectividad de la operación de los controles durante el periodo.

La evidencia de auditoría que se relaciona solamente con un punto en el tiempo puede ser suficiente para el propósito del auditor, por ejemplo, cuando prueba los controles sobre el conteo del inventario físico de la entidad a final del periodo. Si, de otro modo, el auditor requiere evidencia de auditoría respecto de la efectividad de un control durante un periodo, la evidencia de auditoría que se relaciona solamente con un punto del tiempo puede no ser suficiente y el auditor complementa esas pruebas con otras pruebas de controles que sean capaces de proveer evidencia de auditoría de que el control operó efectivamente en los tiempos relevantes durante el periodo sometido a auditoría. Por ejemplo, para un control inmerso en un programa de computador, el auditor puede probar la operación del control en un punto particular del tiempo para obtener evidencia de

auditoría sobre si el control está operando efectivamente en ese punto del tiempo. El auditor puede entonces desempeñar pruebas de los controles dirigidas a la obtención de evidencia de auditoría sobre si el control operó consistentemente durante el periodo de auditoría, tales como pruebas de los controles generales relacionados con la modificación y uso de ese programa de computador durante el periodo de auditoría.

Cuando el auditor obtiene evidencia de auditoría sobre la efectividad de la operación de los controles durante un periodo intermedio, el auditor debe determinar qué evidencia adicional de auditoría se debe obtener para lo que resta del periodo.

Al hacer tal determinación, el auditor considera la significación de los riesgos valorados de declaración equivocada material a nivel de aserción, los controles específicos que se probaron durante el periodo intermedio, el grado en el cual se obtuvo evidencia de auditoría sobre la efectividad de la operación de esos controles, la duración que resta del periodo, la evidencia de auditoría sobre la efectividad de la operación que puede derivarse de los procedimientos sustantivos desempeñados en relación con lo que resta del periodo y con el ambiente de control general. El auditor obtiene evidencia de auditoría sobre la naturaleza y extensión de cualesquiera cambios significativos en el control interno, incluyendo los cambios en el sistema de información, en los procesos, y en el personal, que ocurren subsecuentes al periodo intermedio.

Se puede obtener evidencia de auditoría adicional mediante la extensión de la prueba de la efectividad de operación de los controles sobre lo que resta del periodo, considerando el monitoreo de los controles de la entidad, o desempeñando procedimientos sustantivos.

Si el auditor planea usar evidencia de auditoría sobre la efectividad de la operación de los controles obtenida en periodos anteriores, el auditor debe obtener evidencia de auditoría sobre si los cambios en esos controles específicos han ocurridos subsecuentes a la auditoría anterior. El auditor debe obtener, mediante una combinación de observación, indagación e inspección, evidencia de auditoría sobre si tales cambios han ocurrido, para confirmar el entendimiento de esos controles específicos. Por ejemplo, al desempeñar la auditoría anterior, el auditor puede haber determinado que un control automatizado estuvo funcionando como se tuvo la intención que lo hiciera. El auditor obtiene evidencia de auditoría para determinar si se han hecho cambios al control automatizado y si tales cambios afectan su funcionamiento efectivo continuado, por ejemplo, mediante la inspección de las bitácoras para señalar qué controles han sido cambiados. La consideración sobre la evidencia de auditoría sobre esos cambios puede soportar ya sea aumentar o disminuir la evidencia de auditoría esperada a ser obtenida en el actual periodo sobre la efectividad de operación de los controles.

Si el auditor planea confiar en controles que han cambiado desde que fueron probados por última vez, el auditor debe probar la efectividad de operación de tales controles en la auditoría actual. Los cambios pueden afectar la relevancia de la auditoría obtenida en periodos anteriores de manera tal que ya no pueden ser base para una confianza continuada. Por ejemplo, los cambios en un sistema que permiten que una entidad reciba un reporte nuevo del sistema probablemente no afectan la relevancia de la evidencia de auditoría del periodo anterior; sin embargo, un cambio que genera que los datos se acumulen o calculen de manera diferente la afecta.

Si el auditor planea confiar en controles que no han cambiado desde que fueron probados por última vez, el auditor debe probar la efectividad de operación de tales controles al menos cada tercera auditoría. Al considerar la duración del periodo de tiempo que puede transcurrir antes de volver a probar un control, el auditor considera el ambiente de control, el monitoreo de los controles que hace la entidad, los controles generales de IT, y la efectividad del control y su aplicación por parte de la entidad. No obstante ello, se requiere que el auditor vuelva a probar un control en el que está confiando, al menos cada tercera auditoría, dado que a mayor duración del tiempo transcurrido desde que se desempeñó la prueba de los controles, menor la evidencia de auditoría que puede proveer sobre la efectividad del control en el periodo actual de auditoría y mayor la confianza en controles tales como los controles al cambio. Los factores que pueden disminuir el periodo para volver a probar incluyen un ambiente de control débil, controles manuales, cambios de personal, y controles generales débiles. A más alto sea el riesgo de declaración equivocada material, o a mayor confianza en los controles, es probable que el período de tiempo transcurrido sea más corto.

En algunas ocasiones el auditor determina que es apropiado usar la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores, en este caso el auditor debe probar la efectividad de operación de algunos controles en cada auditoría. El propósito de este requerimiento es evitar la posibilidad de que el auditor pueda seguir el enfoque contrario para todos los controles en los cuales el auditor se propone confiar, pero probar solamente aquellos controles en un periodo único de auditoría sin prueba de controles en los dos periodos subsecuentes de auditoría. Además de proveer evidencia de auditoría sobre la efectividad de operación de los controles que se están probando en la auditoría actual, el desempeño de tales pruebas proporciona evidencia colateral sobre la efectividad continuada del ambiente de control y por consiguiente contribuye a la decisión sobre si es apropiado confiar en la evidencia de auditoría obtenida en las auditorías anteriores.

Según el Entendimiento de la entidad y su entorno y valoración de los riesgos de declaración equivocada material, el auditor ha determinado que un riesgo valorado de declaración equivocada material a nivel de aserción es un riesgo significativo y el auditor planea confiar en la efectividad de operación de los controles que tienen la intención de mitigar ese riesgo significativo, el auditor debe

obtener evidencia de auditoría sobre la efectividad de operación de esos controles a partir de las pruebas de los controles desempeñadas en el periodo actual. A mayor sea el riesgo de declaración equivocada material, mayor la evidencia de auditoría que el auditor obtiene respecto de que los controles están operando de manera efectiva.

De acuerdo con ello, el auditor no confía en la evidencia de auditoría obtenida en una auditoría anterior respecto de la efectividad de operación de los controles sobre tales riesgos.

#### c) Extensión de las pruebas de los controles

A mayor confianza del auditor sobre la efectividad de operación de los controles en el riesgo valorado, mayor es la extensión de las pruebas de los controles que realiza el auditor. Además, en la medida en que se incrementa la tasa de la desviación esperada de un atributo particular, el auditor incrementa la extensión de las pruebas de los controles.

Sin embargo, dada la consistencia inherente del procesamiento IT, el auditor puede no requerir incrementar la extensión de la prueba de un control IT. Un control de aplicación programado debe funcionar consistentemente a menos que se cambie el programa (incluyendo tablas, archivos, u otros datos permanentes usados en el programa). Una vez que el auditor determina que un control automatizado está funcionando como se intentó que lo hiciera (lo cual se debe hacer en el momento en el que el control se implementa inicialmente o en alguna otra fecha), el auditor considera desempeñar pruebas para determinar que el control continúa funcionando efectivamente. Tales pruebas pueden incluir determinar que los cambios al programa no se hagan sin estar sujetos a los controles apropiados para el cambio de programa, que para el procesamiento de las transacciones se usa la versión autorizada del programa, y que son efectivos los otros controles generales relevantes. Tales pruebas también pueden incluir determinar que no se han realizado los cambios al programa, como puede ser el caso cuando la entidad usa aplicaciones de software empaquetado sin modificarlas o mantenerlas.

#### d) Procedimientos Sustantivos

El auditor planea y desempeña procedimientos sustantivos que sean respuesta a la valoración relacionada del riesgo de declaración equivocada material. A mayor sea el riesgo valorado, es más probable que los procedimientos sustantivos serán desempeñados más cerca de final del periodo y se incrementa la extensión de tales procedimientos. Además, a mayor sea el riesgo valorado, más crítica se vuelve la naturaleza de los procedimientos sustantivos. Si bien el auditor puede modificar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos sustantivos cuando el auditor ha desempeñado pruebas de los controles para obtener evidencia de auditoría sobre la efectividad de su operación, la valoración de riesgos que realiza el auditor es asunto de juicio y puede no ser

suficientemente precisa para identificar todos los riesgos de declaración equivocada material. Además, existen limitaciones inherentes al control interno incluyendo que la administración lo evada. Independiente del riesgo valorado de declaración equivocada material, el auditor debe planear y desempeñar procedimientos sustantivos para cada clase de transacciones, balance de cuenta y revelación que sea material.

Según el entendimiento de la entidad, su entorno y valoración de los riesgos de declaración equivocada material, el auditor ha determinado que un riesgo valorado de declaración equivocada material a nivel de aserción es un riesgo significativo, el auditor debe desempeñar procedimientos sustantivos que sean respuesta específica a ese riesgo. Por ejemplo, si el auditor identifica que la administración está bajo presión para lograr expectativas de ganancias, puede existir un riesgo relacionado de que la administración esté inflando las ventas mediante el entrar en acuerdos de ventas que incluyen términos que impiden el reconocimiento de ingresos o mediante el facturar ventas después de la entrega. En esas circunstancias, el auditor puede, por ejemplo, diseñar confirmaciones externas no solamente para confirmar las cantidades excepcionales, sino también para confirmar los detalles de los acuerdos de venta, incluyendo fecha, cualesquiera derechos de devoluciones y términos de entrega. Además, el auditor puede encontrar que es efectivo complementar tales confirmaciones externas con indagaciones al personal no-financiero de la entidad en relación con cualesquiera cambios en los acuerdos de venta y en los términos de entrega.

Cuando el enfoque consta solamente de procedimientos sustantivos, los procedimientos de auditoría apropiados para direccionar tales riesgos significativos están compuestos solamente por pruebas de detalle, o una combinación de pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos diseñados para proveer un nivel alto de aseguramiento. Si el auditor escoge desempeñar solamente pruebas de detalle, las pruebas de detalle se desempeñan usando procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia de auditoría que tenga un nivel más alto de confiabilidad. Para los riesgos significativos, no es probable que la evidencia de auditoría obtenida solamente a partir de procedimientos analíticos sustantivos será suficiente.

#### e) Naturaleza de los procedimientos sustantivos

Los procedimientos sustantivos incluyen pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos. Los procedimientos analíticos sustantivos son generalmente más aplicables a volúmenes grandes de transacciones que tienen a ser predecibles en el tiempo. Las pruebas de detalle son ordinariamente más apropiadas para obtener evidencia de auditoría relacionadas con ciertas desviaciones de los estados financieros, incluyendo existencia y valuación.

El auditor diseña pruebas de detalle que sean repuesta al riesgo valorado, con el objetivo de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para lograr el nivel planeado de aseguramiento a nivel de aserción. Al diseñar procedimientos sustantivos relacionados con la existencia u ocurrencia de la aserción, el auditor selecciona entre los elementos contenidos en la cantidad correspondiente a un estado financiero y busca evidencia de auditoría que sea relevante. De otro modo, al diseñar procedimientos de auditoría relacionados con la completitud de la aserción, el auditor selecciona a partir de la evidencia de auditoría señalando que se debe incluir un elemento en la cantidad relevante del estado financiero e investiga si ese elemento se incluyó. Por ejemplo, el auditor puede inspeccionar los desembolsos de caja subsecuentes para determinar si se omitió cualquier compra en las cuentas por pagar.

Al diseñar procedimientos analíticos sustantivos, el auditor considera asuntos tales como:

- La confiabilidad de usar procedimientos analíticos sustantivos dadas las aserciones.
- La confiabilidad de los datos, ya sean internos o externos, a partir de los cuales se desarrolló la expectativa de las cantidades o ratios registradas.
- Si la expectativa es suficientemente precisa para identificar una declaración equivocada material en el nivel deseado de aseguramiento.
- La cantidad de cualquier diferencia entre las cantidades registradas y los valores esperados que es aceptable.

El auditor considera probar los controles, si los hay, sobre la preparación de información realizada por la entidad y que el auditor usa al aplicar procedimientos analíticos. Cuando tales controles son efectivos, el auditor tiene mayor confianza en la confiabilidad de la información y, por consiguiente, en los resultados de los procedimientos analíticos. De manera alternativa, el auditor puede considerar si la información estuvo sujeta a pruebas de auditoría en el periodo actual o en el periodo anterior.

Los procedimientos sustantivos del auditor incluyen concordar los estados financieros con los registros contables, examinar los ajustes materiales hechos durante el curso de la preparación de los estados financieros y otros procedimientos relacionados con el proceso de cierre de la presentación de reportes financieros.

#### f) Oportunidad de los procedimientos sustantivos

Cuando se desempeñan procedimientos sustantivos en una fecha intermedia, el auditor debe desempeñar procedimientos sustantivos adicionales o procedimientos sustantivos combinados con pruebas de los controles para cubrir el periodo que resta, con el fin de proveer una base razonable para extender las conclusiones desde la fecha intermedia hasta el final del periodo.

En algunas circunstancias, se pueden desempeñar procedimientos sustantivos en una fecha intermedia. Esto incrementa el riesgo de que puedan existir declaraciones equivocadas a final del periodo que no sean detectadas por el auditor. Este riesgo se incrementa en la medida en que se extiende lo que resta del periodo. Al considerar si desempeña o no procedimientos sustantivos en una fecha intermedia, el auditor considera: el ambiente de control, otros controles relevantes, el objetivo del procedimiento sustantivo, el riesgo valorado de declaración equivocada material, la naturaleza de la clase de transacciones o del balance de cuenta y de las aserciones relacionadas, y la habilidad del auditor para reducir el riesgo mediante el desempeño de procedimientos sustantivos apropiados o procedimientos sustantivos combinados con pruebas de los controles para cubrir lo que resta del periodo.

Ordinariamente, el auditor compara y concilia la información relacionada con el balance a final del periodo y la información comparable a la fecha intermedia para identificar las cantidades que parecen inusuales, investigar cualquiera de tales cantidades, y desempeñar procedimientos analíticos sustantivos o pruebas de detalle para probar el periodo de intervención.

Si en una fecha intermedia se detectan declaraciones equivocadas en las clases de transacciones o en los balances de transacciones, el auditor ordinariamente modifica la valoración relacionada del riesgo y la naturaleza, oportunidad o extensión planeados de los procedimientos sustantivos que cubren el periodo que resta y que se relaciona con tales clases de transacciones o balances de cuenta, o extiende o repite tales procedimientos de auditoría a final del periodo.

El desempeñar procedimientos de auditoría en una fecha intermedia puede asistir al auditor en la identificación y solución de problemas en una etapa temprana de la auditoría. En consecuencia, las pruebas intermedias pueden ser de particular importancia a pesar del requerimiento para que el auditor desempeñe procedimientos de auditoría adicionales a los desempeñados en una etapa intermedia.

#### g) Extensión del desempeño de los procedimientos sustantivos

A mayor sea el riesgo de declaración equivocada material, mayor la extensión de los procedimientos sustantivos. Sin embargo, incrementar la extensión de un procedimiento de auditoría es apropiado solamente si el

procedimiento de auditoría mismo es relevante para el riesgo específico. Dado que el riesgo de declaración equivocada material tiene en cuenta el control interno, la extensión de los procedimientos sustantivos se puede reducir mediante resultados satisfactorios obtenidos a partir de las pruebas de la efectividad de operación de los controles.

En la planeación de las pruebas de detalle, la extensión de la prueba ordinariamente se piensa en términos del tamaño de la muestra, el cual es afectado por el riesgo de declaración equivocada material. Según muestreo de auditoría y otros procedimientos selectivos de prueba contiene orientación sobre el uso del muestreo. En la planeación de los procedimientos analíticos, el auditor considera la cantidad de diferencia existente desde la expectativa que se puede aceptar sin investigación adicional. Esta consideración está influenciada principalmente por la materialidad y por la consistencia con el nivel de aseguramiento deseado. La determinación de esta cantidad implica considerar la posibilidad de que de que una combinación de declaraciones equivocadas en cuentas de balance, o clases de transacciones, o en otros balances o clases, específicos, se podría agregar hasta una cantidad inaceptable. Al diseñar procedimientos analíticos sustantivos, el auditor incrementa el nivel de aseguramiento deseado en la medida en que se incrementa el riesgo de declaración equivocada material. Según Procedimientos analíticos contiene orientación sobre la aplicación de los procedimientos analíticos durante una auditoría.

El uso de la planeación puede permitir la prueba más extensiva de transacciones y archivos electrónicos. Por ejemplo, al desempeñar procedimientos analíticos a nivel de aserción, se pueden usar tales técnicas para probar una población entera en lugar de una muestra.

### 2.1.5 La evolución de la auditoría en el mundo

Debido a la Globalización que se esta dando en el mundo, la información contable ahora se tiene que presentar en uno o dos formatos distintos de contabilidad basados en distintos principios aunque sean semejantes. Por esta razón se tuvieron que emitir unas Normas Internacionales de Auditoría para facilitar la comprensión de los objetivos y procedimientos de operación del Comité Internacional de Practicas de Auditoría (IAPC) y el alcance y autoridad de los documentos emitidos por ese comité el prefacio fue aprobado por el Consejo de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) para su publicación en julio de 1994. El IAPC es un comité permanente del consejo de IFAC, sus miembros de IAPC son aquellos nominados por los organismos miembros en los países seleccionados por el consejo para la colaborar en IAPC. Los representantes designados por el organismo miembro para colaborar en IAPC deben ser miembros de alguno de esos mismos organismos.

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) deben ser aplicadas en la auditoría de los estados financieros. Las NIAs deben de ser también aplicadas, con la adaptación necesaria, a la auditoría de otra información y de servicios relacionados.

Las NIAs contienen los principios básicos y los procedimientos esenciales junto con lineamientos relativos en forma de material explicativo y de algún otro tipo. Los principios básicos y los procedimientos esenciales se han de interpretar en el contexto del material explicativo de otro tipo que proporciona lineamientos para su aplicación.

En circunstancias especiales, un auditor puede juzgar necesario apartarse de una NIA para lograr en forma más efectiva el objetivo de una auditoría. Cuando esta situación surge, el auditor debe estar preparado para justificar dicha desviación.

Las NIAs no prevalecen sobre las regulaciones locales, antecedente que gobierna la auditoría de información financiera o de otra clase en un país particular. Al grado que las NIAs concuerdan con las regulaciones locales concordara automáticamente con la NIA relativa a ese asunto. En caso de que las regulaciones locales difieran de, o estén en conflicto con, las NIAs sobre un asunto particular, los organismos miembros deberán cumplir con las obligaciones de membresía señaladas en la Constitución de IFAC respecto de estas NIAs.

Además de que las normas se han tenido que actualizar y juntar a nivel mundial también la auditoría tubo una influencia muy fuerte con la utilización de equipos de computación por las instituciones que se auditan, ya que al llevar a cabo las auditorías el auditor se enfrenta a problemas muy diversos, uno de ellos, es la revisión de los procedimientos administrativos establecidos en la empresa auditada.

#### a) Avance de la auditoría con las computadoras

Los papeles de trabajo constituyen por su contenido, organización y forma de confeccionarlos, uno de los aspectos que caracteriza el trabajo de auditor, al reflejar en ellos tanto el trabajo realizado, como las evidencias obtenidas y las conclusiones alcanzadas. Pero en los años noventa se han producido cambios radicales en los métodos y procedimientos utilizados por los auditores, haciendo que esas típicas hojas amarillas y los gruesos legajos de papeles, se hayan visto sustituidos por complejas hojas de cálculo y CDS conteniendo documentación.

Las razones que han dado lugar a estos cambios han sido tanto internas como externas. Las primeras hay que situarlas en la necesidad de instaurar sistemas más eficientes que reduzcan los tiempos incurridos y sobre todo, normalizar los trabajos de auditoría, con el objetivo final de mejorar la rentabilidad de esta actividad. Respecto a las segundas, se podrían concretar en una drástica

reducción de costos y la mayor divulgación de estas herramientas que las han convertido en un elemento habitual.

Se ha iniciado un proceso que provocará que los papeles de trabajo, tal y como han sido concebidos hasta ahora desaparezcan y los procedimientos sean sustituidos y complementados con otras técnicas más acordes con los sistemas actuales.

El auditor fué desarrollando nuevas técnicas a medida que progresa la tecnología, combinando técnicas manuales con procedimientos basados en el uso de las computadoras. Por lo tanto se puede decir que la auditoría sin papeles consiste en utilizar técnicas de auditoría apoyadas por la computadora con el fin de verificar, mediante pruebas de cumplimiento, si los controles están funcionando satisfactoriamente.

Hablar de llevar adelante auditorías sin papeles, cuando las normas obligan a los auditores a documentar su tarea con papeles de trabajo parece una contradicción, pero si embargo no lo es.

Lo que los programas de auditoría ofrecen es la posibilidad de desaparecer lo que significaba la creación, cruce y archivo de los papeles de trabajo, que generalmente se repiten para las auditorías siguientes o similares, sin posibilidad de aprovechar el esfuerzo realizado una vez y sin que además, se pueda ahorrar espacio físico, pues éstos deben guardarse en carpetas y legajos durante varios años.

En su lugar, los programas de auditoría permiten la creación y gestión de papeles electrónicos, que son documentados susceptibles de impresión en papel físico (cumpliendo la norma) y proveen de grandes ventajas al auditor para su manejo.

Facilidad de manejo: Ya que su almacenamiento, consulta, modificación, control y versatilidad los torna mucho más accesibles que el documento escrito.

Ahorro de espacio: Como ya se menciona, los voluminosos legajos y carpetas de trabajo requieren para su archivo amplios espacios y tornan dificultosa su consulta. En cambio, en su versión electrónica, los papeles de trabajo ocupan muy poco espacio y permiten tenerlos al alcance en forma cómoda y práctica.

Disponibilidad inmediata: Relacionada con la ventaja anterior, la posibilidad de disponer de gran cantidad de información sin necesidad de trasladarse hacia un lugar físico como lo es el tradicional archivo, posibilita un ahorro de tiempo fundamentalmente en la tarea del auditor.

Posibilidad de impresión: Cuando las circunstancias lo requieran, ya sea para exponer ante un tercero un trabajo, o para trasladarse hacia sectores donde no se tenga un soporte informático siempre se cuenta con la opción de pasar del soporte digital al del papel.

Reducción de posibles errores de cálculo: Al moverse los datos dentro de un circuito cerrado que ofrece el mismo sistema, sin necesidad de que los cálculos matemáticos deban hacerse por medios alternativos, se reducen notablemente las posibilidades de ocurrencia de errores de cálculo.

Automatismos de ciertas operaciones: Operaciones que, por sus características altamente receptivas y que no requieran un análisis particular, pueden ser realizadas en forma automática por el sistema informático, liberando de esa manera carga al auditor para que este concentre sus esfuerzos en situaciones que requieren de su análisis, razonamiento y experiencia.

Pero a su vez la automatización tiene sus desventajas dentro de ellas esta que implementar un sistema de cero papel en la actualidad implica una gran inversión en equipamiento dado el alto incremento en los costos de los productos informáticos.

Otro elemento negativo que hay que tener en cuenta es que se corre el riesgo de perder la información, esto debido a los famosos virus informáticos.

Por último la confiabilidad y no alteración de la información ya que generalmente al ser todo digital no hay documentación, queriendo decir con esto que la persona que elaboró la información no puede dejar una marca por la cual se le haga responsable de la veracidad de la misma, esto se ha intentado solucionar en base a las firmas electrónicas pero todavía existen ocasiones que al conocer las claves se han dado hechos de alteración de documentación.

### 2.1.6 Ventajas de la Planeación de la Auditoría

El IMCP, define la planeación de la auditoría de la siguiente manera “Consiste en la previsión de los procedimientos de auditoría que se van a emplear, de la extensión del alcance que les va a dar y la oportunidad en que se van a aplicar, así como los papeles en que va a registrarse sus resultados del personal que va a asignarse a la realización del trabajo” (5).

Aplicando lo que nos dice el IMCP podemos decir que las ventajas de la planeación de la auditoría son las siguientes:

1. Ahorro de tiempo, ya que en la revisión no habrá aplicación de procedimientos innecesarios, desarrollándose estos como consecuencia lógica, evitando duplicidad en el trabajo y como consecuencia la auditoría se realizará más rápido.
2. Como consecuencias del punto anterior, bajo costo para el cliente ya que solo se utilizara al personal el tiempo necesario para llevarlos a cabo.
3. Al planearse la auditoría en un programa de trabajo facilitará la supervisión del trabajo desarrollado y facilitara la delegación de funciones en auxiliares o ayudantes.
4. Los resultados de la revisión tendrán como consecuencia un trabajo de mayor calidad, ya que la planeación le indicará al auditor o a sus ayudantes, que áreas de los estados financieros deberán examinarse más a fondo.

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

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

(5) “Normas y Procedimientos de Auditoría”, IMCP décima edición Pág. 56

## 2.2 Planeación en la etapa inicial de la Auditoría

### 2.2.1 Entrevistas previas

Obtener el conocimiento requerido del negocio es proceso continuo y acumulativo de recolección, la evaluación de la información y relacionar el conocimiento resultante con la evidencia de auditoría e información en todas las etapas de la auditoría. Por ejemplo, aunque la información se reúne en la etapa de planeación, ordinariamente se afina y se aumenta en etapas posteriores de la auditoría al ir conociendo más los auditores y auxiliares sobre el negocio.

Un conocimiento del negocio es un marco de referencia para el auditor en la planeación del trabajo. El conocimiento del negocio por el auditor ayuda en la identificación de eventos, transacciones y prácticas que puedan tener un efecto importante sobre los estados financieros.

Para dar lugar a la contratación de los servicios de un Contador Público para emitir su opinión es necesario que se den entrevistas previas entre el cliente y el profesional.

Estas las deberá llevar a cabo un socio de la firma, el cual deberá prepararse en cuanto al tipo específico de la compañía que se trate, tratando de conocer lo más posible acerca de ella, así logrará tener una idea de los puntos que deberá de tratar con el posible cliente.

Los puntos básicos que se deben aclarar en estas entrevistas son los siguientes y explicando lo que se espera de cada punto o que información se requiere:

#### 2.2.1.1 Objetivo del trabajo

Ya había señalado que todas las auditorías son con el fin de expresar una opinión sobre la información financiera de la empresa, la diferencia puede ser el conocer si hay algún usuario de la Contabilidad interesado en forma especial como es el caso de :

Una institución de crédito para otorgar un préstamo, el fisco en la determinación de los impuestos, etc.

Ya que la revisión deberá profundizar en los aspectos que interesen al usuario principal o quizá haya que preparar alguna información adicional a la normal en un dictamen o informe corto.

Se debe aclarar al cliente que debemos tener libertad de revisar hasta que nos sintamos satisfechos, y cualquier limitación de su parte provocará una salvedad a nuestra opinión.

También es importante determinar si las condiciones del archivo y la posibilidad de obtener la evidencia suficiente son propicias para la realización de nuestra revisión, pues el cliente puede no poner objeciones pero faltarnos los elementos necesarios.

### 2.2.2 Limitaciones al trabajo del auditor

Las limitaciones a nuestro trabajo, es uno de los puntos más difíciles de aclarar con el cliente, se debe tratar de que queden perfectamente entendidos.

Las salvedades en el dictamen del Contador Público pueden tener tres orígenes:

1. Salvedades debidas a las limitaciones en el alcance. Son las que se deben a procedimientos de auditoría que no se pudieran aplicar o la falta de documentos, por ejemplo: si al efectuar una primera auditoría no encontramos el inventario del principio del ejercicio sería necesario hacer constar esta situación en el dictamen.

Las salvedades de este tipo se consignan en el primer párrafo del dictamen el cual se refiere al alcance y debe aparecer su referencia consiguiente en el párrafo de opinión.

2. Salvedades debidas a peculiaridades y deficiencias en la contabilidad o en los procedimientos de la compañía examinada (principios de contabilidad).

Estas salvedades deben consignarse en un párrafo intermedio entre el alcance y el de opinión con su debida referencia en el párrafo de opinión.

3. Salvedades debidas a contingencias, cuyo efecto no puede medirse a la fecha de nuestro examen (circunstancias fuera de control de la compañía y del auditor).

Un ejemplo de estas situaciones puede ser la existencia de algún juicio pendiente con las autoridades fiscales a la fecha del dictamen. En este caso en el balance o en sus notas deberá hacerse medición de este pasivo contingente y también deberá consignarse en el dictamen en un párrafo intermedio y su efecto en el párrafo de opinión. Es usual que en este ejemplo específico solo se haga mención en el párrafo de opinión la nota a los estados financieros que contiene la explicación del pasivo contingentes y ya no se incluya párrafo intermedio.

El IMPC en su libro Normas y Procedimientos de Auditoría señala :

“Cuando el auditor se considere obligado a hacer salvedades a alguna de las afirmaciones genéricas de su dictamen, deberá expresarlas de modo claro e inequívoco, manifestar explícitamente a cual de las informaciones genéricas se refieren o indicar los motivos de la salvedad y trascendencia o importancia de ella dentro del cuadro general que suministran los estados financieros”.

### 2.2.3 Periodo a revisar y fecha de entrega del informe

En los acuerdos preliminares es necesario determinar que periodos se van a dictaminar, a que fecha cerraran las operaciones o si son periodos ya terminados en fecha anterior.

Es conveniente y facilita el trabajo de auditoría al acordar la revisión con el cliente antes de la fecha de cierre de operaciones pues así se tendrá tiempo para el estudio general de la compañía y del control interno.

También se podrá efectuar los inventarios, los arqueos, etc., sin necesidad de conectar a la fecha de cierre o hacerlos anticipadamente a esta si el control interno es bueno pudiendo distribuir mejor el trabajo.

La fecha de entrega del informe también debe dejarse establecida en las entrevistas previas y determinándose de esta manera el tiempo que tendrá el auditor para efectuar el trabajo aun cuando esta debe marcarse como la fecha probable debido a cualquier situación que pueda surgir. Este dato es muy importante para la planeación de la auditoría en cuanto a la distribución del trabajo y a la cantidad y calidad del personal que lo llevará a cabo.

Debemos dejar bien claro a quien será dirigido el informe, debido a la importancia del contenido que este pueda tener.

### 2.2.4 Ayuda y elementos que proporcionara el cliente

La ayuda del cliente empieza desde la oportunidad con que escoge o solicita los servicios del auditor, pues al hacerlo durante el primer semestre del ejercicio a auditar puede darle el tiempo necesario para planear adecuadamente su trabajo.

Los empleados del cliente que deban tratar con el auditor deben ser notificados de su nombramiento como auditor externo de la compañía y se les debe hacer entender que cooperar con el trabajo de auditoría es parte de ellos.

En negocios que tienen un control interno satisfactorio es el personal del cliente quien elabora los estados financieros así como mucho del trabajo de detalle, de esta forma el auditor puede optimizar el tiempo y por lo tanto el costo en la auditoría disminuye.

El cliente debe procurar el proporcionar la documentación de carácter financiero y no financiero que solicite el auditor lo más rápidamente posible, así como avisar a este de las fechas de toma de inventarios con la debida anticipación.

Existen casos sobre todo en negocios pequeños, en que el cliente arguye que el usar su personal en ayudarnos va en detrimento del negocio o que el personal carece de capacidad, entonces debemos explicarle y hacerle entender que esta actitud hará que el costo de la auditoría aumente.

## 2.2.5 Aspectos importantes a platicar con el cliente

### a) Honorarios y gastos

Otro punto muy importante en los acuerdos preliminares es la fijación de los honorarios por el trabajo de auditoría, así como el aclarar, en caso de tener que viajar para llevar a cabo esta, quien cubrirá los gastos.

Los honorarios se determinan casi siempre mediante la fijación de cuotas a las horas de trabajo de las diferentes categorías de personal que intervendrá como son supervisores, encargados, ayudantes o juniors y seniors.

Sin embargo la mayoría de los clientes desean saber o determinar el costo del servicio anticipadamente por lo que es común que se fijen las cuotas anteriores y se marque una cifra tope para el importe que llegarán a formar. Esto puede ser arriesgado para el auditor ya que en este momento no sabe si habrá situaciones que obliguen a extender la revisión por lo que es aconsejable que la posible extensión de estos se discuta con el cliente y se le explique que esto puede modificar el cálculo de los honorarios pactados.

También es un factor importante determinar la complejidad de las operaciones del cliente por ejemplo: será mas rápida la auditoría de un cliente que solo compra y vende, a la de un cliente que fabrica sus productos pues tendrá compras, ventas y el proceso de producción a revisar, también si se lleva por ejemplo procesamiento electrónico de datos o si la contabilidad es de tipo manual sabremos si será menor o mayor el tiempo que llevara la revisión.

Por el alcance de las operaciones del cliente tomaremos el volumen de sus operaciones por ejemplo no dura lo mismo la auditoría de un cliente que vende \$10,000,000 al año en un solo local a uno que venda \$300,000,000 al año con muchas sucursales en diferentes ciudades.

b) Condiciones de los registros del cliente

Si en nuestras juntas previas con el cliente, notamos en nuestras primeras observaciones que tiene mucho desorden en sus registros, que esta muy revuelto el archivero, aun cuando no este así toda la documentación. Esto nos llevará a determinar que la revisión tendrá que ser más detallada y que la búsqueda de la documentación nos hará perder tiempo por lo que se prolongará el tiempo estimado.

c) El tiempo empleado en la revisión anterior

En mi opinión este es uno de los más exactos factores para determinar el tiempo a emplear en una auditoría, sin embargo en caso de una primera auditoría no contamos con este conocimiento. Muchos clientes no cambian sus procedimientos ni estructuras por muchos ejercicios por lo que decimos que este es una de las exactas formas de conocer la duración aproximada de una auditoría.

Aun cuando algunos de estos datos no se conocen en la etapa que estamos describiendo si nos dan la idea de que tomaremos o que debemos tomar en cuenta al estimar el tiempo.

Con la experiencia es posible que estos factores se logren evaluar en esta etapa preliminar del trabajo con bastante exactitud, aún en caso de ser la primera revisión o auditoría inicial.

La persona idónea para efectuar estas entrevistas previas es el socio o gerente del despacho con que haya hecho contrato el cliente. Deberá preparar al final de ellos un memorandum con el resultado, hacer llegar una copia de este al cliente para que lo firme de conformidad o en base a la carta contrato de trabajo.

## 2.2.6 Estudio general de la compañía

La forma de obtener la evidencia comprobatoria necesaria para sostener la opinión profesional del auditor, la clase de procedimientos a aplicar, su extensión y su oportunidad dependen en alto grado de las características particulares de la empresa examinada.

Al desempeñar una auditoría de estados financieros, el auditor debería tener u obtener un conocimiento del negocio suficiente para que sea posible al auditor identificar y comprender los eventos, transacciones y practicas que, a juicio del auditor, puedan tener efecto importante sobre los estados financieros o en el examen o en el dictamen de auditoría.

El nivel de conocimiento del auditor para un trabajo incluiría un conocimiento general de la economía y la industria dentro de la cual la entidad labora, y un conocimiento más particular de cómo opera la empresa. El nivel de conocimiento requerido por el auditor ordinariamente sería, sin embargo, menor que el poseído por la administración.

#### a) Características operativas

El auditor debe conocer cual es el proceso de producción de la compañía para de esta manera determinar si el sistema contable para su registro es el adecuado y se presenta en la información financiera en forma correcta. Por ejemplo podrá determinar si existe gran cantidad de desperdicio, lo que le llevará a pensar en gastos de merma o en falta de control de la entrega de materia prima para la elaboración.

En caso de ser la operación del negocio la prestación de servicios la forma en que este se preste le dará una idea de los gastos que se deberán incluir como costo de la producción de la compañía.

Lo anterior nos sirve para darnos una idea de la revisión que haremos ya que no puede ser igual revisar las ventas de una compañía que hace ventas directas al mayoreo a la revisión de una compañía que tiene diez o más sucursales y hace ventas de menudeo al mostrador. En el primer caso debemos pensar que será mas fácil hacer una revisión de las ventas con que se tenga un control interno suficiente que puede consistir en la elaboración de facturas prenumerada. En el segundo caso será más difícil para el auditor lograr obtener la seguridad de que las ventas sean correctas, por el mismo tipo de operación.

Cuando una compañía obtiene créditos debemos tener en cuenta que se deben registrar los intereses correspondientes a los mismos, que se devenguen dentro del ejercicio que se revisa. También debemos tener en cuenta que la elaboración de créditos debe estar autorizada en forma debida.

El otorgamiento de créditos por parte de la compañía también debe estar regido por políticas marcadas por la dirección. También nos es muy útil conocer el tipo de estas políticas pues no será igual la revisión a efectuar en una compañía que realiza ventas en abonos.

También existen operaciones que no son propias de la actividad de la compañía y pueden ser divididas en operaciones marginales que son las que la compañía lleva a cabo en forma habitual aun cuando no es propia de su objetivo social como es el caso de ingresos de una renta de un activo fijo esos ingresos deben de ir separados de los ingresos propios por la actividad desarrollada.

#### b) Características jurídicas

Las más importantes características legales de una compañía son las formas de constitución de la empresa, régimen de sus propiedades y limitaciones a las mismas y contratos o compromisos contraídos por la compañía. Haciendo hincapié en que todas las características mencionadas deben conocerse con el fin de determinar que los estados financieros presentan la situación financiera de la compañía de manera razonable.

La forma de constitución de la compañía determina la razón social o el nombre de la compañía el cual va en el encabezado mismo de los estados financieros, así de cómo debe estar presentado el capital o patrimonio de la compañía, etc.

El régimen de sus propiedades, así como las limitaciones a las mismas nos dá idea de cómo va a presentarse el activo fijo de la compañía señalando las limitaciones jurídicas a la propiedad de los bienes.

Los contratos y compromisos contraídos por la compañía nos darán el conocimiento de cómo debe estar presentado el pasivo de la compañía.

#### c) Sistema de control interno

Es necesario mencionar que hasta esta etapa del trabajo de auditoría solo se hace el estudio y la evaluación parcial del control interno ya que esta se concluye simultáneamente con la realización de los procedimientos de auditoría. En esta fase solo se trata de conocer como es el control interno, sin probarlo, para que nos sirva como base en la formulación del programa de trabajo.

Para obtener la información enunciada, la cual es indispensable para la planeación de la auditoría se debe recurrir a las siguientes fuentes:

#### d) Inspección de las instalaciones y observación de las operaciones.

Muchos datos relativos a las características operativas de la compañía especialmente las de producción, venta, guarda control de activos y tramites de las operaciones pueden ser conocidas por medio de la inspección y observación hecha por el auditor en las instalaciones de la compañía.

e) Investigación o indagación con directores y funcionarios

Las políticas generales de la empresa tanto comerciales como financieras y los criterios contables aplicados por la compañía se conocen por medio de las entrevistas con directores y funcionarios el auditor debe formular por escrito un resumen del resultado de las entrevistas realizadas y solo en caso de que lo considere necesario por su importancia debe pedir por escrito y firmada por la persona que se le proporcionó.

f) Inspección de documentos

Las características jurídicas de la compañía se pueden determinar mediante la inspección de actas de asamblea de accionistas, actas del consejo de administración, acta constitutiva, contratos de compra venta, escrituras de propiedad, contratos laborales.

Se debe prepara un resumen de las características más significativas encontradas en esta inspección la cual debe constar en los papeles de trabajo.

g) Examen y análisis de estados financieros

Los estados financieros de ejercicios anteriores son una fuente importante de la información sobre la constitución financiera de la empresa y de la naturaleza de sus operaciones.

Los estados financieros básicos son:

- El balance general.
- El estado de resultados.
- El estado de cambios en el patrimonio.
- El estado de cambios en la situación financiera.

El análisis e interpretación de estados financieros comparativos de la compañía nos da la posibilidad de obtener un sin número de información especial de cambios excepcionales en la situación financiera así como de operaciones extraordinarias que pueden ameritar especial atención.

h) Auditorías anteriores

El examen de los papeles de trabajo de auditorías anteriores, cuando es un cliente al que ya se le han prestado servicios son muy útiles para planear el trabajo.

Cuando existe informe o dictamen de otro auditor, como no tenemos acceso a los papeles de trabajo, nos sirve en cuanto a la existencia de excepciones a su dictamen las cuales nos llamarían a tener cuidado en las áreas específicas en ellas, como también nos servirá el informe de control interno obtenido como complemento de la auditoría realizada, de ser necesario se puede entrevistar al anterior auditor para que nos proporcione más información.

i) Trabajo a realizar por el cliente

Anteriormente se había señalado de que el cliente está en posición de prestar gran ayuda al auditor agilizando el trabajo con una buena disposición. Por lo que trataremos en este punto de identificar claramente que trabajo puede realizar el personal del cliente.

“El trabajo que los empleados del cliente hagan para el auditor debe ser aquel que no dañe su independencia ni su actitud; la ayuda del personal del cliente no requiere juicio o habilidad personal, las cédulas generales que prepare el personal del cliente, deben revisarse cuidadosamente y compararse por el auditor con los registros originales” (6).

El auditor debe solicitar que la siguiente información esté lista antes de comenzar un trabajo ahorrando de esta manera tiempo, lo cual ve en beneficio del cliente:

1. Balanza de comprobación del mayor general.
2. Conciliaciones bancarias.
3. Relaciones de cuentas por cobrar y cédula de clasificación por antigüedad de los saldos.
4. Cédula de documentos por cobrar y otros saldos por cobrar incluyendo cuentas a cargo de funcionarios y empleados.
5. Análisis detallados de la provisión de cuentas de cobro dudoso.
6. Cédula de inversiones, relaciones por tipos, incluyendo compras del año en curso y ventas; así como los intereses recibidos y acumulados.

7. Cédula de adiciones del activo fijo, así como de las bajas del mismo y el resultado de esta, y la cédula de depreciaciones del ejercicio.
8. Análisis de los cargos diferidos y de los pagos anticipados.
9. Proporcionar estados de cuenta de los proveedores y acreedores; cédula de documentos de cualquier garantía colateral proporcionada y copias de las declaraciones de impuestos del ejercicio.
10. Sumario de ventas, devoluciones y bonificaciones sobre ventas, por meses.
11. Análisis de gastos por subcuentas y por mes. Así como análisis de los documentos de gastos más importantes.

El auditor debe conjuntamente con el personal del cliente diseñar las cédulas donde se plasmará la información.

Es también muy útil que el departamento de contabilidad del cliente tenga la libertad y la posibilidad de discutir con el auditor externo, los problemas de políticas de contabilidad y de procedimientos contables que aparezcan en la marcha normal del negocio cada vez que ocurran. Evitando de esta manera que cualquier diferencia de criterio en cuanto a principios de contabilidad o prácticas adoptadas obligue a rehacer o reclasificar trabajo de varios meses u obligue a dar una opinión con salvedades. Las políticas más significativas en su cambio, en los estados financieros son las siguientes.

1. Política de valuación de inversiones en valores mobiliarios.
2. Políticas de valuación de derechos y fondos fideicomisos.
3. Políticas de valuación de inventarios.
4. Políticas para depreciación de activos.
5. Política de efecto del impuesto sobre la renta.
6. Valuación de inversiones en compañías asociadas y subsidiarias no consolidadas.
7. Bases de consolidación de estados financieros, es obligatoria para considerar completa la información financiera de una compañía.

j) Auditores internos de la entidad

El auditor externo deberá considerar las actividades de auditoría interna y su efecto, si lo hay, sobre los procedimientos de auditoría externa.

Se define a la auditoría interna como :

Una actividad de evaluación establecida dentro de una entidad como un servicio a la entidad. Sus funciones incluyen, entre otras cosas, examinar, evaluar y monitorear la adecuación y efectividad de los sistemas de contabilidad y de control interno.

Si bien el auditor externo tiene responsabilidad única por la opinión de auditoría expresada y por la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría externa, ciertas partes del trabajo de auditoría interna pueden ser útiles para el auditor externo.

El papel de la auditoría interna es determinado por la administración, y sus objetivos difieren de los del auditor externo quien es nombrado para dictaminar independientemente sobre los estados financieros. Los objetivos de la función de auditoría interna varían de acuerdo a los requerimientos de la administración. El interés primordial del auditor externo es si los estados financieros están libres de representaciones erróneas de importancia relativa.

No obstante, algunos de los medios de lograr sus respectivos objetivos son a menudo similares y así ciertos aspectos de la auditoría interna pueden ser útiles para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría externa.

La auditoría interna es parte de la entidad. Independiente del grado de autonomía y objetividad que pudiera tener, no puede lograr el mismo grado de independencia que se requiere del auditor externo cuando expresa una opinión sobre los estados financieros por lo tanto el auditor externo tiene responsabilidad solo por su opinión y todos los juicios relacionados con la auditoría de los estados financieros.

Sin embargo el auditor externo deberá obtener una comprensión suficiente de las actividades de auditoría interna para ayudar a la planeación de la auditoría y a desarrollar un enfoque de auditoría efectivo.

Durante el curso de la planeación de la auditoría el auditor externo debe realizar una evaluación preliminar de la función de auditoría interna cuando parezca que la misma es relevante para la auditoría externa de los estados financieros en áreas específicas de la auditoría.

Cuando el auditor externo planea usar el trabajo de auditoría interna, el auditor externo necesitará considerar el plan tentativo de auditoría interna para el periodo y discutirlo tan al principio como sea posible. Cuando el trabajo de auditoría interna va a ser un factor para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos del auditor externo, es deseable convenir por adelantado el tiempo para dicho trabajo, el grado de cobertura de la auditoría, los niveles de pruebas y los métodos propuestos, para la selección de muestras, documentación del trabajo desarrollado y revisión de los procedimientos para reportes.

El enlace con auditoría interna es más efectivo cuando celebran juntas a intervalos apropiados de tiempo, tener acceso a informes de auditoría interna relevantes y mantenerse informado de cualquier asunto importante que venga a la atención del auditor interno lo que puede afectar el trabajo del auditor externo. En forma recíproca, el auditor externo ordinariamente debería informar al auditor interno de cualquier asunto importante que puedan afectar a auditoría interna.

Cada vez que el auditor externo tiene la intención de usar un trabajo específico de auditoría interna, será necesario evaluar y probar dicho trabajo para confirmar su adecuación para propósitos del auditor externo.

La naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas del trabajo específico de auditoría interna dependerá del juicio del auditor externo respecto del riesgo e importancia relativa del área en cuestión, la evaluación preliminar de la auditoría interna y la evaluación del trabajo específico por auditoría interna. Dichas pruebas pueden incluir examen de partidas ya examinadas por auditoría interna, examen de otras partidas similares y observación de procedimientos de auditoría interna.

#### k) El trabajo de un Experto

Durante el proceso de la auditoría el auditor puede necesitar obtener, conjuntamente con la entidad o independientemente, evidencia de auditoría en forma de informes, opiniones, valuaciones y declaraciones de un experto. Algunos ejemplos son:

- a) Valuaciones de ciertos tipos de activos, como terrenos, edificios, maquinaria, trabajos de arte y piedras preciosas.
- b) Determinación de cantidades o condiciones físicas de activos.

- c) Determinación de montos usando técnicas o métodos especializados.
- d) La medición de trabajo completado y por completar en contratos en desarrollo.
- e) Opiniones legales concernientes a interpretaciones de convenios, estatutos y reglamentos.

Al planear el uso del trabajo de un especialista, el auditor deberá evaluar la competencia profesional del experto considerando, la certificación o licencia profesional, o membresía del experto en el órgano profesional apropiado y la experiencia, reputación del experto en el campo en que el auditor ésta buscando evidencia de auditoría.

El auditor deberá evaluar la objetividad del especialista ya que el riesgo de que la objetividad de un experto sea menoscabada, aumenta cuando el profesional sea empleado por la entidad y éste relacionado de algún otro modo a la entidad.

Si el auditor tiene dudas respecto de la competencia u objetividad del experto, el auditor necesita discutir cualquier reserva con la administración y considerar si puede obtenerse suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto del trabajo de ese experto. El auditor puede necesitar llevar a cabo procedimientos adicionales de auditoría o buscar evidencia de auditoría de otro experto.

El auditor deberá obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría de que el alcance del trabajo del experto es adecuado para los fines de la auditoría. Puede obtenerse evidencia de auditoría mediante una revisión de los términos de referencia que a menudo se fijan en las instrucciones de la entidad al experto, dichas instrucciones al experto pueden incluir asuntos como, los objetivos y el alcance del trabajo del experto, un bosquejo general sobre los asuntos específicos que el auditor espera que el informe del experto cubra, el uso que el auditor piensa dar al trabajo del experto, incluyendo la posible comunicación a terceras partes de la identidad del experto y del grado de involucración, el grado de acceso del experto a los registros y archivos apropiados, clarificación de la relación del experto con la entidad, confiabilidad de la información de la entidad y la información respecto de los supuestos y métodos que se piensa usar por el experto y su consistencia con los usados en periodos anteriores.

En caso de que estos asuntos no se expongan claramente en instrucciones escritas al especialista, el auditor puede necesitar comunicarse con el profesional directamente para obtener la evidencia de auditoría necesaria.

Cuando se emite un dictamen sin salvedad, el auditor no debería referirse al trabajo de un experto. Dicha referencia podría ser malentendida como una calificación de la opinión del auditor o una división de la responsabilidad, ninguna de las cuales es la intención.

Si, como resultado del trabajo de un experto, el auditor decide emitir un dictamen de auditor modificado, en algunas circunstancias puede ser apropiado, al explicar la naturaleza de la modificación, referirse o describir, el trabajo del especialista (incluyendo la identidad del experto y el grado de involucración del experto). En estas circunstancias, el auditor debería obtener el permiso del profesional antes de hacer dicha referencia. Si el permiso es negado y el auditor cree que es necesaria una referencia, el auditor necesita buscar asesoría legal.

#### l) Etapa inicial en auditorías subsecuentes

En auditorías subsecuentes en las que ya contamos con información sobre las políticas contables del cliente, tenemos un estudio de evaluación de su control interno y un programa de trabajo ya elaborado, se puede pensar que no habría necesidad de pasar por la etapa o de realizar en cierta forma los pasos que se han descrito en esta tesis, sin embargo no es así.

Toda auditoría subsiguiente debe empezar con una revisión a las políticas contables tratando de encontrar cambios en su aplicación. El control interno debe ser revisado, con la misma intención, de encontrar cambios en su estructura aún cuando después se efectúen las pruebas acerca del correcto funcionamiento del mismo. El programa de trabajo deberá ser modificado con los cambios encontrados en el control interno y en las políticas contables de la compañía así como las experiencias obtenidas en el trabajo realizado anteriormente.

Existen algunos clientes que no tienen cambios en sus condiciones, o si existen son mínimos por lo tanto podemos tomar como base los papeles preparados por la empresa para la auditoría anterior y seguir el programa de trabajo usual tan solo aumentándole columnas para relacionar el trabajo de ambos ejercicios.

### 2.2.7 Importancia del personal que intervendrá

El contador público que firma el dictamen y es responsable del mismo no ejecuta todo el trabajo de auditoría sino que delega parte en otras personas.

En un despacho mediano existen por lo menos 4 niveles en cuanto a la jerarquía y responsabilidad del personal, estos son:

1. Socio: es el contador público responsable de los dictámenes, quien los firma y se ocupa de los problemas importantes encontrados en las auditorías.
2. Supervisor: es la persona encargada directamente del trabajo, revisa los papeles realizados en cuanto a la calidad del trabajo y que cumplan con los requisitos de la firma.
3. Encargado de auditoría: es quien se responsabiliza directamente del personal que interviene en una revisión y esta en las oficinas del cliente guiando y efectuando al trabajo.
4. Ayudantes: son los que efectúan bajo las órdenes del encargado, el trabajo de volumen, existiendo diversas categorías según la experiencia de los mismos.

De estos niveles se escoge el personal que intervendrá teniendo en cuenta:

- a) La clase de trabajo a realizar.
- b) El tipo de empresa y magnitud de la misma.
- c) La experiencia del personal con que cuenta el despacho.
- d) Lo complicado de los sistemas de la empresa.

El grado de detalle en la elaboración del programa de trabajo será en relación a la experiencia del personal que intervendrá, a mayor experiencia menor detalle en el programa de trabajo. La supervisión debe ir también en relación a la experiencia del personal, a mayor experiencia menor supervisión.

En este punto cabe mencionar que el comportamiento del personal del Contador Público, su apariencia personal, el cuidado y orden con que realice su trabajo así como la prudencia en las relaciones con el personal del cliente son de suma importancia. Rara vez un cliente es una persona capacitada para atender los papeles de una auditoría o más raro que un cliente vea los papeles de trabajo preparados por el personal del Contador Público, por lo que califica el trabajo realizado por los signos externos del mismo. En mi corta experiencia he notado que muchas veces ni el dictamen o informe es interpretado con la importancia y profundidad que tiene por parte del cliente.

## 2.3 Estudio del control interno y programa de trabajo.

### 2.3.1 Control Interno

El control interno tuvo su origen al igual que la contabilidad con el crecimiento de los negocios. El que antaño era dueño de un negocio o fábrica podían llevar acabo todas las actividades necesarias en la misma o a vigilarlas de cerca. En la actualidad vemos que esto resulta materialmente imposible, el dueño o dueños deben delegar en otras personas las diferentes actividades y estos a su vez repartirlas entre sus ayudantes. Por control interno puede tomarse todas las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad a la administración de una entidad económica. Y por administración debemos entender el conjunto de actividades necesarias para lograr el objeto de la entidad económica.

La responsabilidad de crear y mantener un buen sistema de control interno descansa desde luego en la administración de la empresa. No obstante, la efectividad del sistema es de capital importancia para el auditor, dando que la extensión del examen que se requiere para dar una opinión sobre los estados financieros depende del grado de confianza que se pueda depositar en los procedimientos en uso.

El examen de casi cualquier organización no sería práctico si no hubiera algún grado de control interno, y el examen de los estados financieros no sería posible si no fuera por los controles internos que generalmente proporcionan el plan de organización y los procedimientos de contabilidad en vigor. Por lo tanto, el auditor tiene la responsabilidad de evaluar íntegramente los procedimientos en vigor y determinar con un grado de seguridad razonable el alcance, enfoque y oportunidad de sus pruebas en función de la evaluación que se hubiere hecho de la efectividad del control interno.

La finalidad de la evaluación del control interno es cumplir con la norma de auditoría establecida, además el auditor tiene la responsabilidad de informar al cliente de cualquier recomendación que pueda tener para mejorar dicho control y los procedimientos de contabilidad en la organización ya que el cliente tiene derecho a beneficiarse con las observaciones del auditor y con su experiencia al sugerir métodos que puedan proporcionar mejores y más eficientes salvaguardas.

La forma en que las recomendaciones sean hechas al cliente y a quien se las dirija, depende de las circunstancias, incluyendo sus relaciones con el cliente, la importancia y efecto de sus sugerencias y su experiencia en el pasado. Las recomendaciones se rendirán de tal modo que introduzcan al cliente a presentarles la debida consideración. Sin embargo, antes de hacer cualquiera de ellas, el auditor deberá cerciorarse de los hechos en que se basan y deberá discutir las con las personas afectadas para determinar si son prácticas y razonables.

El comité de procedimientos de auditoría del Instituto Americano de Contadores en su estudio *Internal Control*, de noviembre de 1948, define al control interno de la siguiente manera:

“El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para la protección de sus activos, la obtención de información financiera correcta y segura, la promoción de eficiencia de operación y la adhesión a las políticas prescritas por la dirección extendiéndose mas allá de las funciones que directamente corresponden a los departamentos contables y financieros”.

J. Gomez Morfín en su obra “El control interno de los negocios” define a este de la siguiente manera:

“El control interno consiste en un plan coordinado entre la contabilidad, las funciones de los empleados y los procedimientos establecidos, de tal manera que la administración de un negocio pueda depender de estos elementos para obtener una información segura, proteger adecuadamente los bienes de la empresa, así como promover la eficiencia de las operaciones y la adhesión a las políticas administrativas prescritas”.

De las dos definiciones anteriores podemos concluir que el control interno tiene como objetivos la información, protección y eficiencia. La información es indispensable para el desarrollo de un negocio, pues será guía la toma de decisiones.

La protección de los bienes del negocio fue uno de los objetivos originales del control interno, tratando de evitar las posibilidades de fraudes en las compañías.

La eficiencia de operación apareció como un subproducto del control interno, sin embargo, por las condiciones económicas en la actualidad es uno de los objetivos que mayor importancia tienen.

En un sentido amplio, el control interno incluye por lo tanto controles que pueden ser contables o administrativos.

Los controles contables comprenden el plan de organización y todos los métodos y procedimientos, que tienen que ver principalmente y están relacionados directamente con la salvaguarda de los activos y la veracidad de los registros financieros. Generalmente incluyen controles tales como los sistemas de autorización y aprobación, separación de obligaciones relacionadas con los libros de registros que se llevan y los informes contables que están conectados con la operación y custodia de los activos y la auditoría interna además puede incurrir en control presupuestal, costos estándar, información periódica sobre la operación, análisis estadísticos y su distribución, programas de entrenamiento personal,

estudios sobre tiempo y movimientos propios de la ingeniería industrial y controles de calidad mediante un sistema de inspección que es fundamentalmente una función de producción.

Los controles de la administración comprenden todos los métodos y procedimientos que están relacionados principalmente con eficiencia de las operaciones, la adhesión a las políticas gerenciales y que ver indirectamente con los requisitos financieros. Generalmente incluyen controles tales como análisis estadísticos, estudios de tiempo y movimiento, informes de actuación, programas de adiestramiento del personal y controles de calidad.

### 2.3.2 Elementos del control interno

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos nos menciona en su libro de "Normas y Procedimientos de Auditoría", las siguientes clasificaciones de los elementos del control interno:

#### a) Organización

Los elementos del control interno que quedan incluidos dentro de esta clasificación.

La dirección comprende a los funcionarios encargados del establecimiento de políticas y decisiones necesarias para la buena marcha de las operaciones.

La coordinación tiene como finalidad lograr una armonía completa en las partes integrantes de la empresa y prever los conflictos de invasión de funciones o interpretaciones de autoridad.

Las divisiones de labores debe quedar claramente definida la independencia de las funciones de operación, custodia, registro. Tratando de que la persona que efectúa una operación no intervenga en el registro de la misma o en la posesión de los bienes involucrados en ella.

La asignación de responsabilidades es establecer los nombramientos dentro de la empresa definiendo claramente la jerarquía de los mismos, así como las facultades de autorización de transacciones de acuerdo con la responsabilidad adquirida sobre ellos.

El desarrollo de un buen sistema de control interno de contabilidad y el funcionamiento uniforme y adecuado de una organización dependen en gran parte de una razonable definición y distribución de las obligaciones y responsabilidades de funcionarios, jefes de departamento y empleados. Para alcanzar estos objetivos es virtualmente indispensable que la compañía tenga cuadros de organización claros y bien planeados.

El cuadro general de organización deberá ser suficiente detallado para indicar los departamentos que supervisan los funcionarios principales de la compañía. El cuadro general de la organización deberá estar completado por cuadros que indiquen las tareas y responsabilidades de los funcionarios ejecutivos, los distintos jefes de departamento y los principales empleados de las divisiones del negocio. En empresas mayores se forman algunas veces comités ejecutivos o de operaciones y el cuadro de organización debe mostrar los miembros de dichos comités y las funciones generales de cada grupo. Los cuadros deben servir no solo para indicar que se ha hecho una división adecuada de funciones y responsabilidades, sino que, si se preparan con suficiente detalle, deben indicar también los métodos de operación de la compañía. Un buen cuadro de organización puede servir como guía valiosa para formular un programa de investigación de los procedimientos.

#### b) Procedimiento

Este esta formado por los siguientes elementos:

La planeación y sistematización que consiste en tener definidas las actividades de cada empleado plasmado estas en instructivos o manuales de procedimientos. Estos instructivos tienen como finalidad reducir errores, abreviar el periodo de entrenamiento del personal y eliminar o reducir el número de órdenes verbales y apresuradas.

Por ejemplo en el aspecto de la contabilidad, la planeación y sistematización exigen al menos un catálogo de cuentas con su respectivo instructivo, o una gráfica del trámite contable y un manual de procedimientos aplicable a las formas, registros e informes contables.

Los registros y formas como parte del control interno se deben adoptar los registros y diseñar las formas necesarias para recabar información necesaria en la administración de la compañía.

Deben ser lo más accesible que se pueda para facilitar el registro así como se debe pensar en todos sus usos posibles a fin de que el número de registros y formas sea el mínimo razonable.

El informe es la información interna que se produzca en la compañía, así como el uso adecuado de la misma será uno de los elementos de control interno más importantes en cualquier compañía.

### c) Personal

Es el elemento humano el centro de toda organización pues de que nos serviría el equipo y la organización si no hay quien opere todo lo descrito.

Dentro del personal tenemos al entrenamiento y selección del personal, que mientras mejores sean los métodos de entrenamiento y la selección sea más rigurosa más apto será el personal encargado de los diversos aspectos del negocio, reduciéndose la ineficiencia y el desperdicio.

La eficiencia es un puente que después del entrenamiento esta depende del juicio personal aplicado a cada actividad. La dirección de la compañía debe buscar la forma de alentar la eficiencia de sus empleados la cual se vera reflejada en los estados financieros en la disminución de los costos.

Es obvio que la actitud hacia las labores que desempeña una persona influye de gran manera en la corrección o descuido de las mismas. Si un empleado siente que su actividad es importante y necesaria y su esmero es tomado en consideración se desarrollará en sus actividades de la mejor manera posible, con lo que el control interno se verá reforzado y podría descansar sobre esto.

Una manera de tomar en cuenta al trabajador que está realizando correctamente su trabajo, es manejarle una retribución, la cual dándose adecuadamente ayudará a que la moralidad del trabajador se conserve pero además si esta retribución por el esfuerzo también va de acuerdo con responsabilidad adquirida refuerza en gran forma el control interno.

### d) Supervisión

El buen control interno de contabilidad requiere la segregación de las funciones de tesorería o de custodia, de las de contabilidad. Es esencial que ningún empleado o pequeño grupo de ellos tenga tal control de todas las fases de una operación financiera significativa, de tal forma que estén capacitados a cometer una irregularidad y ocultarla sin colusión con otros empleados o departamentos.

La segregación efectiva de las funciones depende en gran parte del planeamiento preciso y detallado de todos los procedimientos y la cuidadosa asignación de funciones a las distintas personas dentro de la organización. Los procedimientos detallados deben exponerse en memorándum en los que también se muestre la explícita asignación de las funciones a cada departamento o grupo de empleados. Los procedimientos escritos, las instrucciones y la asignación de funciones, evitarán la duplicidad en el trabajo, interferencia u omisión de funciones importantes, malos entendimientos y otras situaciones que pueden resultar en el debilitamiento de los controles internos de contabilidad.

Una regla satisfactoria de todo buen control interno lo constituye una acertada división de labores, en la que los empleados que inicien una labor no la concluyan, o que el trabajo desarrollado por un empleado sea supervisado por otros, o bien que los empleados que manejen valores u otros bienes de la compañía no desarrollen otras funciones tales como los de registros, autorizaciones para la adquisición o venta de valores y activos.

Para mantener un buen control interno, es necesario que la división de labores subsista, entre otras medidas y que la compañía establezca como política que los funcionarios y empleados de confianza no sean parientes entre sí, reduciendo así que la división de labores se vea desvanecida o debilitada.

Se han dado casos de fraudes en que el funcionario de una compañía con un interés especial en otra ha aprobado operaciones entre ambas compañías. Puede resultar difícil el determinar la existencia de tal situación, puesto que las relaciones con otras empresas pueden estar fuera de la esfera normalmente sujeta a revisión. Por ejemplo, los informes de tipo financiero suelen dar generalmente la historia personal y conexiones en negocios de los funcionarios de la compañía; fuentes como estas, junto con averiguaciones discretas hechas con tacto con funcionarios de ambas compañías, deben utilizarse para lograr obtener información.

Es necesario, aparte de los ya mencionados elementos de control interno que se supervise constantemente que se están siguiendo las normas establecidas y que no existen desviaciones a las mismas.

Con un buen sistema de procedimientos y un buen diseño de formas e informes se logra que la supervisión se haga casi en forma automática. La visión de labores crea la participación de varias personas en las diferentes etapas de una transacción, dando también por resultado una supervisión automática.

En compañías grandes se crea un departamento de auditoría interna el cual supervisa que las medidas de control interno se llevan a cabo y no haya desviaciones a las mismas.

#### e) Riesgo

Dado que las empresas funcionan en escenarios dinámicos, constantemente se enfrentan a diversas situaciones internas o externas, que pueden frenar o impedir el logro de sus metas y objetivos, a estas situaciones se les conoce con el nombre de riesgos.

La generalidad de las empresas puede verse expuestas a diversos tipos de riesgos que pueden resumirse en los siguientes:

- a) Contabilidad errónea o inapropiada.
- b) Pérdida o destrucción de activos fijos o recursos financieros.
- c) Costos excesivos / Ingresos deficientes.
- e) Sanciones legales.
- f) Fraude o robo.
- g) Decisiones erróneas de la gerencia.
- h) Interrupción del negocio. Deficiencias en el logro de objetivos y metas.
- i) Desventaja ante la competencia y desprestigio de imagen.

De acuerdo con la lista anterior, se puede decir que los riesgos son fácilmente identificables; sin embargo, las causas que proporcionan su aparición, pueden ser múltiples y de índole muy diversa. Una misma causa puede generar más de un tipo de riesgo.

Los riesgos no se originan por falta de controles, sino por sí mismos y se presentan cuando son causados.

Los riesgos también se consideran como incertidumbre y en el proceso de negocios, la incertidumbre se debe convertir en un objetivo a ser controlado en el Plan Estratégico de la empresa, puede traer consecuencias positivas o negativas, de donde los riesgos positivos se denominan oportunidades y los riesgos negativos son llamados nada más riesgos.

Las consecuencias son el resultado positivo o negativo de decisiones, eventos o procesos.

Los riesgos hacen necesaria la existencia de mecanismos de control, los cuales comprenden políticas, procedimientos y actividades establecidas por la Dirección a fin de que los riesgos se minimicen y se cumplan los objetivos del control.

En la implantación de los mecanismos de control necesarios para protegerse de todos y cada uno de los riesgos a que esta expuesta determinada empresa, deberá considerar aquellos sistemas cuya relación costo-beneficio justifique su implantación, mantenimiento o fortalecimiento.

Como elementos útiles para identificar los riesgos, se deben tomar en cuenta:

- a) Un entendimiento cuidadoso del negocio y de los procesos del negocio.
- b) Un medio para generar una lista razonable de riesgos posibles.

Los Estándares especifican los factores de riesgo como eventos medibles u observables que indican la presencia de riesgos, a saber:

Factores Subjetivos.- Suposiciones.

Factores Históricos.- Sustentados por estadísticas.

Factores Objetivos.- Medibles directamente.

Factores Calculados.- Estimados a partir de otros datos.

En base a lo anterior se desprende que el Riesgo Administrativo, son los riesgos y consecuencias después de la aplicación del Control.

La selección que realiza el auditor entre los procedimientos de auditoría se basa en la valoración del riesgo. A más alta la valoración que hizo el auditor sobre el riesgo, más confiable y relevante es la evidencia de auditoría que busca el auditor. Esto puede afectar tanto los tipos de procedimiento de auditoría a ser desempeñados como combinación. Por ejemplo el auditor puede confirmar la completitud de los términos de un contrato con un tercero, además de inspeccionar el documento.

El Riesgo en la auditoría puede significar que el auditor de una opinión de auditoría inapropiada cuando los estados financieros están elaborados en forma errónea de una manera importante.

El riesgo de la auditoría tiene tres componentes:

**Riesgo inherente:** Que vendrían a ser aspectos relacionados o aplicables exclusivamente al negocio, independientemente de los sistemas desarrollados, o sea es cuando se presenta una representación errónea que pudiera ser de importancia relativa, asumiendo que no hubo controles internos relacionados.

El auditor deberá evaluar el riesgo inherente a nivel estado financiero observando la integridad de la administración, experiencia y conocimientos de esta, presiones inusuales sobre la administración, la naturaleza del negocio de la entidad y los factores que afectan la industria en la que opera la entidad.

A nivel saldo de cuenta el auditor deberá observar cuentas de los estados financieros probables de ser susceptibles a representaciones erróneas, la complejidad de transacciones subyacentes y otros eventos que podrían requerir el trabajo de un experto, el grado de juicio implicado para determinar saldos de cuenta, susceptibilidad de los activos a pérdida o malversación, la terminación de transacciones inusuales y complejas, transacciones no sujetas a procedimiento.

**Riesgo de control:** Representación errónea atribuibles a los sistemas de control, incluido la auditoría interna y que no se han prevenido, detectado o corregido con oportunidad.

**Riesgo de detección:** Es de responsabilidad del auditor, referido a la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría aplicadas no logren detectar una representación errónea que existe en un saldo de una cuenta o en una transacción de importancia relativa.

El concepto de riesgo es un tema que está estrechamente relacionado con la función del auditor; sin embargo, cuando se hace referencia a su desempeño, se asocia a éste más con la evaluación de riesgos, lo cual no es exacto, ya que en estricto sentido, los controles se establecen para prevenir o predecir riesgos; por lo tanto, para poder evaluar objetivamente la eficacia de los controles, primero debemos identificar los riesgos que deben prevenir, detectar o corregir.

La evaluación de riesgos es utilizada para identificar, medir y priorizar riesgos con el fin de que el mayor esfuerzo sea realizado para identificar las áreas auditables de mayor relevancia.

Bajo ese contexto las declaraciones sobre las normas de auditoría establecen lineamientos en materia de riesgos que los auditores deben observar para realizar un buen trabajo y cumplir con sus responsabilidades.

El riesgo de auditoría y la importancia de la realización de la misma, señala que la existencia del riesgo de auditoría está implícita en la frase “en nuestra opinión” y que el riesgo de auditoría es el riesgo que corre el auditor de no modificar, inadvertidamente y en forma apropiada, su opinión sobre los estados financieros que se presentan incorrectamente en importes considerables. Establece, así mismo, que el auditor debe planear la auditoría para que el riesgo antes señalado se limite a un nivel bajo que sea, a su juicio profesional, apropiado para emitir una opinión sobre los estados financieros, que el riesgo de auditoría puede evaluarse en términos cuantitativos o no cuantitativos, y que el auditor necesita considerarlo a nivel cuenta o clase de transacciones individuales es por eso que el estudio de riesgos es de vital importancia para la planeación de la auditoría.

Para efectuar una buena valuación de riesgos con relación a su organización y señala como elementos del proceso de valuación:

- Identificación de las actividades auditables.
- Identificación de factores de riesgo que son relevantes a las actividades auditables.
- Valuación de los factores de riesgo.

De acuerdo con las interpretaciones o guías para la aplicación de las normas de auditoría generalmente aceptadas, contenidas en las declaraciones a que se hizo referencia en el apartado anterior, podemos observar que los procesos de evaluación de riesgos, tanto en la planeación, como en la ejecución del trabajo de auditoría, no requieren de un manejo especializado de software, ni de elevados conceptos matemáticos, sino del conocimiento, entendimiento y análisis de diversos aspectos que proporcionan al auditor los elementos de juicio objetivos para direccionar su trabajo hacia las áreas y operaciones críticas y de mayor importancia.

### 2.3.3 Control interno como base del programa de trabajo

En el punto anterior de este capítulo se definió al control interno y este se abarcara todos los controles y procedimientos que efectuó una compañía en sus operaciones, sin embargo el Contador Público para emitir su dictamen y para llevar a cabo su examen de los estados financieros con el fin de emitir una opinión sobre la razonable corrección de los mismos solo necesita estudiar y evaluar aquellos que dan como resultado la obtención de información contable.

Con esto queremos decir que no está el contador público obligado a estudiar por ejemplo el control de calidad que se ejerce en la fábrica, pero sí necesita saber como controlan y registran la materia prima utilizada y la compra de la misma. Sin embargo existen ocasiones en que si le es necesario al contador revisar controles que no son financieros para apoyar su opinión o la veracidad de algunas cifras por ejemplo deberá revisar el control interno de la fábrica si encontrara que una parte importante de la producción se rechazó y se tuvo que destruir o volver a elaborar, así como determinar el efecto de esta situación en los estados financieros.

La manera en que se estudia el control interno dentro de una compañía son los siguientes:

El método descriptivo que consiste en hacer una narración por escrito de los procedimientos seguidos por la compañía detallando quienes y que formas se utilizan en los mismos.

El método de cuestionarios que consiste en un listado de preguntas aplicables a las diversas secciones de estudio, las cuales casi siempre deben contestarse en un sí o un no, determinando por la cantidad de respuestas afirmativas lo aceptable del control interno existente.

El método gráfico es el que por medio de gráficas del flujo de los procedimientos y de la organización general se muestra la forma en que la información financiera es captada.

En mi opinión la combinación del método descriptivo con el gráfico es el que logra una descripción más clara del control interno existente, por lo que para auditores nuevos es lo más recomendable.

El método de cuestionarios es el más usado en México sin embargo en este juega un papel muy importante la experiencia del auditor para captar y sentir si el control interno existente es satisfactorio y para poder elaborar su programa de trabajo. La evaluación del control interno de la compañía es un sentimiento que nace en el auditor, del estudio efectuado del mismo, sin embargo debe dejarse plasmada en los papeles de trabajo la conclusión a que se llegó en cuanto a su confiabilidad y suficiencia.

En el programa de trabajo debe existir procedimientos claramente encauzados a probar que el control interno descrito o estudiado se está llevando a cabo de manera correcta y otros procedimientos necesarios de los cuales la conclusión obtenida en el estudio del control interno y el resultado de los procedimientos aplicados para su verificación nos darán la naturaleza, oportunidad y alcance que les daremos.

Es práctico que las pruebas o procedimientos encargados a aprobar el control interno se efectúan en la primera parte o visita previa de la auditoría para que el resultado de las mismas se pueda usar para determinar los procedimientos subsecuentes. Estas pruebas pueden ser siguiendo una operación desde que se inicia hasta que se dá efecto a su registro y se les conoce como pruebas de corriente. Por ejemplo se toma un documento que puede ser un pedido de clientes y se sigue la operación hasta que se realiza la venta y se entrega la mercancía determinando que todas las autorizaciones y las formas necesarias se llevaron a efecto y coinciden en cantidades y descripción. También se puede llevar a cabo analizando cierto número de movimientos realizados en una cuenta y revisando el número de movimientos realizados en una cuenta y revisando la documentación que les dió origen y si se cubrió con todos los requisitos y formas necesarias en los mismos.

Los demás procedimientos a seguir serán basados en el resultado de los anteriores como ya señalé tan solo existen dos procedimientos que se marcan como obligatorios por IMCP, los cuales son Confirmación de las cuentas por cobrar y observación de la toma de inventarios.

Si estos procedimientos no se llevaran a cabo debe mencionarse este hecho en el dictamen del Contador Público aún cuando puede expresar que a pesar de no haber efectuado se satisfizo de la corrección de las cifras presentadas por medio de otros procedimientos aplicados.

De lo anteriormente enunciado podemos concluir que el programa de trabajo esta totalmente basado del estudio del control interno y su evaluación.

El alcance de los procedimientos que se apliquen dependerá de lo adecuado del control interno a mayor control interno menor será el alcance dado a las pruebas.

Así también la oportunidad en que deben practicarse dependerá de la confiabilidad en el control interno, si el control interno es bueno se puede enviar las confirmaciones en fecha anterior al cierre del ejercicio conectando después los saldo confirmados con los saldos de fin del ejercicio.

#### 2.3.4 Influencia de la evaluación del control interno sobre la opinión del auditor

En todo el tiempo debe tenerse presente que el objeto fundamental para el contador público que examina el control interno es lograr una idea fundamentada de la confianza que puede asignar a los registros contables y consecuentemente, a las cifras de los estados financieros en que se apoyan estos.

Mientras el control interno lo permita, el auditor debe procurar emitir su opinión sobre los estados financieros sin oponer excepciones resultantes de omisión de procedimientos de auditoría.

Nos es posible fijar una regla inflexible para determinar el número de pruebas de auditoría que son necesarias para descansar en el control interno como base de estados financieros.

Cuando la porción de pruebas realizadas inicialmente determina que el control interno no es completamente efectivo, el auditor deberá tomar la decisión de ampliar sus pruebas abarcando entre el 50% o 70% del total requerido en una auditoría detallada y en ciertos casos, quizá rebasaría considerablemente estos límites.

Los casos a que se refiere lo anterior son aquellos en que la debilidad del control interno es de tal gravedad, que amerita una auditoría detallada parcial o totalmente. En negocios pequeños, en que el tiempo necesario para realizar una auditoría detallada no es excesivo, el auditor puede optar por este camino, con el consentimiento de su cliente. Cuando esto no es posible, el auditor queda imposibilitado para emitir su dictamen sobre los estados financieros.

Por lo que podemos decir que en la emisión de opiniones de los contadores públicos sobre los estados financieros, el examen del control interno es la base fundamental sobre la que se apoyan la naturaleza, la extensión y la oportunidad de las pruebas de los registros de contabilidad, y de los demás procedimientos de auditoría, la evaluación del control interno es principalmente la impresión mental y

personal del contador público. Se recomienda sin embargo, que el examen del control interno y las conclusiones relativas se hagan constar en papeles de trabajo.

Los contadores públicos no deben emitir opiniones sobre los estados financieros de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptados sin haber cumplido plenamente con aquella que le obliga a examinar el control interno en sus aspectos relacionados con la propiedad de los métodos y registros sobre los que se apoyan los estados financieros, el hecho de que un contador de su opinión sin salvedades no implica su aprobación táctica del sistema de control interno del negocio examinado y cuando el examen del control interno en vigor le implica confiar en la propiedad de los métodos y registros sobre los que se apoyan los estados financieros, el contador público debe suplir esta falta con los procedimientos de auditoría detallada que sean aplicables, de acuerdo con las circunstancias. Cuando estas lo impidan, el contador público debe abstenerse de expresar opinión alguna sobre los estados financieros tomados en conjunto.

### 2.3.5 Estudio del programa de trabajo

El resultado de la planeación de la auditoría se condensa habitualmente en un programa de trabajo, este, considerado en su aceptación amplia incluye también el proyecto de papeles de trabajo y el programa de adscripción de personal al trabajo a realizarse.

De los tres elementos enunciados, el más importante es el primero al grado de que en la práctica se designan con el mismo término este concepto y el de concepto general.

En el sentido estricto el programa de trabajo es un enunciado, lógicamente ordenado y clasificado, de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que les ha de dar y la oportunidad en que se han de aplicar. En ocasiones se agregan a esto algunas explicaciones o detalles de información complementaria, tendientes a ilustrar a la persona que va aplicar los procedimientos de auditoría, sobre características o peculiaridades que debe conocer.

Existen muchas formas y modalidades de los programas de trabajo. Desde el punto de vista del grado de detalle a que llegan, se les clasifica en programas generales y programas detallados siendo los primeros aquellos que se limitan a un enunciado genérico de las técnicas a aplicarse, con medición de los objetivos particulares que se persiguen en cada caso y son generalmente, destinados al uso de los jefes de auditoría.

Los programas detallados son aquellos en los cuales ya vienen los procedimientos a aplicar para el rubro a investigar, así es como en la actualidad trabaja la mayoría de los despachos grandes, pero existen despachos donde los procedimientos de auditoría se le dejan al contador que realice la auditoría y escoja abiertamente los procedimientos o revisiones a realizar.

El programa de la auditoría se obtiene principalmente de la planeación de la auditoría ya que aquí es donde se seleccionan las cuentas a revisar y la cantidad de porcentaje de análisis que se tienen que darle al alcance a tus investigaciones.

En caso de que el despacho no realice una planeación de auditoría, no podía realizarse ningún trabajo de auditoría a ninguna empresa ya que entonces no sabría que revisar, como revisarlo y que papeles son necesarios para pedir la información a revisar.

#### a) Elementos del programa de trabajo

El programa de trabajo en sentido estricto es el resultado del estudio de control interno, un listado lógico de los procedimientos a aplicar en la revisión, la oportunidad en que habrán de aplicarse y la extensión que les dará.

También en algunos despachos se acostumbra que contenga columnas para referenciar las cédulas en que se llevaron a cabo los procedimientos y columnas para la firma del auditor que los llevó a cabo.

El dato de las cédulas en que se llevó a cabo el procedimiento facilita en gran forma la supervisión de la auditoría permitiendo realizar una o dos secciones del estudio con algún procedimiento descrito en el programa de trabajo.

También puede incluir el tiempo en que se llevo a cabo el procedimiento y el tiempo que se había estimado.

El proyecto de los papeles de trabajo en la mayoría de los despachos se tienen adoptados formas o diseños de cédulas para algunos procedimientos que se aplican por lo general en todas las revisiones como pueden ser arqueos de caja, arqueos de clientes, cédulas para controlar el envío de confirmaciones, cédulas para verificar el cálculo de depreciación, etc.

El programa de adscripción de personal al trabajo a realizarse una vez que tenemos el programa de trabajo según el tipo de procedimientos a aplicar sabremos si el trabajo tendrá mucho de detalle o si los procedimientos resultaron bastante complicados. Con esto podemos definir que clase de personal necesitamos, pro lo tanto preveer el grado de experiencia que necesitará la auditoría.

En un despacho de tamaño mediano se planea cuanto personal y de que niveles se necesitan en las diferentes etapas de la auditoría, aún cuando en este momento no se determine quienes en forma específica serán los que lleven a cabo el trabajo.

b) Elaboración del programa de trabajo

La elaboración del programa de trabajo de la primera auditoría debe ser llevado a cabo por el socio con quien el cliente hizo el contrato, conjuntamente con el supervisor de la misma. Según ya habíamos mencionado en el capítulo anterior el encargado directo de la auditoría participe en la elaboración del programa ya que normalmente se tiene un conocimiento a simple vista de la empresa y el dispone cuanto personal va a ocupar.

En la práctica es muy difícil que antes de empezar la revisión se tenga elaborado completamente el programa de trabajo. Casi siempre lo que se hace es planear la revisión de las áreas más importantes y con esto empezar el trabajo. Después se elaboran los programas para las demás acciones. El encargado es el responsable de todo el trabajo realizado en la auditoría.

El programa de trabajo debe de elaborarse en las oficinas del cliente y servirá para la primer auditoría y subsecuentes tomando este como base para preparar en el despacho del contador público el programa para la revisión actual.

## 2.4 Planeación en la etapa intermedia de la auditoría

### 2.4.1 Modificación al programa de trabajo inicial

Como ya había mencionado, el programa de trabajo deberá adaptarse a las circunstancias que se encuentren durante la revisión. Por lo que el resultado que arroje la ejecución de ciertos procedimientos, será la luz para los cambios a realizar.

Toda modificación que se le haga al programa de trabajo la debe hacer el supervisor junto con el encargado de la auditoría. Nunca un ayudante debe hacer modificaciones al programa de trabajo sin la autorización de su superior.

Hay casos en los que puede suceder un cambio en el programa de trabajo, como en las siguientes situaciones.

Podemos tener un tanto por ciento de contestación tan bajo en las circularizaciones que se requiera programar, una segunda circularización y una ampliación del número de circularización.

Encontramos fallas en la contabilidad que no pudieron ser detectados en el breve estudio inicial y que demuestra faltas de control, por lo que programamos volver a examinar algunas cuentas al cierre que ya se habían examinado en la etapa anterior, encontramos que algunas respuestas a nuestras solicitudes de confirmación dan datos diferentes a los de la contabilidad de la empresa, por lo que tenemos que analizar totalmente esas cuentas, encontramos cuentas con tanta antigüedad que originan un estudio amplio de su veracidad.

Todas estas situaciones no pueden saberse al hacer el programa inicial, solo se van conociendo a medida que avanza el trabajo. Por consiguiente esta interrelación que pudiéramos llamar, investigación preliminar, examen de acuerdo con esta planeación y programación inicial, programación adicional de acuerdo con los resultados del examen.

El programa de trabajo inicial debe tomarse como los procedimientos mínimos a llevar a cabo en la revisión a la luz del estudio preliminar. Deberá de entenderse que basándose en el resultado de estos sea ampliará o modificará el programa de trabajo si es necesario, de aquí el peligro de uso de programas estándares que pueden limitar la investigación por parte de auditores jóvenes o de los ayudantes, quienes están más en contacto con los problemas de la compañía.

#### 2.4.2 Problemas especiales durante el desarrollo del programa

Al aplicar el programa de trabajo podemos detectar problemas que salgan de lo común o que su efecto en los estados financieros sea impactante, pudiendo encontrar desfalcos o faltantes en inventarios, localizar como es el caso políticas contables que vayan en contra de los principios de contabilidad, las adiciones a los inmuebles de la compañía, las cuales se encuentran registradas en gastos en lugar de aumentar el valor del activo correspondiente.

Estos problemas difieren de los mencionados anteriormente por su importancia aún cuando traigan consigo cambios en el programa de trabajo.

En cuanto se conozca la existencia de alguno de estos problemas debe comunicarse al encargado de la auditoría, quien lo informará al socio del despacho que conoce de ello y al cliente para que se discuta y se tomen las medidas a seguir. Pudiendo ser estos cambios en el programa de trabajo, trabajo a elaborar por el cliente para componer o reclasificar datos y unificar el criterio contable.

También es posible que este tipo de problema tenga incidencia en el dictamen y que nos de lugar a una salvedad dentro de la opinión del socio.

##### a) Supervisión del trabajo de auditoría

Después de haber obtenido todos los datos necesarios y determinando la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría, se podrá estar en condiciones de seleccionar el personal adecuado y necesario para que realice el examen.

Este es de gran importancia ya que el prestigio de la firma descansará en gran medida en el desempeño de su personal.

El contador público que se responsabiliza al dictaminar unos estados financieros, no desarrolla el trabajo operativo de la auditoría, normalmente se auxilia en personas con los conocimientos y experiencias necesarias para que lo lleven a cabo, estas personas pueden ser supervisores, encargados de auditoría y ayudantes. En realidad no es posible ni conveniente que una auditoría sea efectuada íntegramente por el contador público responsable ante el cliente, ya que en el transcurso de la revisión, hay labores rutinarias en las cuales no se requiere una gran experiencia para ejecutarlas y se pueden encargar a contadores que estén iniciando dentro de la práctica de la auditoría, lo que repercute favorablemente al cliente por que se reduce el costo de la misma.

Es esta capacidad de delegación del trabajo de auditoría lo que trae como consecuencia la necesidad de supervisar el trabajo delegado.

En el mismo código de esta ética que rige la actuación del contador público hay un postulado que se refiere a la responsabilidad personal, en el cual se establece que el contador público siempre aceptará una responsabilidad personal por los trabajos llevados a cabo por él o realizados bajo su dirección. Esto último implica que los trabajos ejecutados por sus encargados profesionales quedan de todas formas bajo su responsabilidad pudiendo delegar su realización pero sin compartir su responsabilidad.

En dicho código también se dice que los informes de cualquier tipo que emita el contador público con su firma, deben ser necesariamente el resultado de un trabajo practicado por él o por algún colaborador bajo supervisión.

De lo anterior derivan dos situaciones importantes; la responsabilidad personal y la obligatoriedad de la supervisión cuando el contador público no realice personalmente el trabajo, estas normas de ética son generalmente para todo contador público y para todo tipo de trabajo efectuado por él, para obligar al contador público a cumplir con ello se les elevó a la categoría de normas de auditoría.

En estas se establece que la supervisión debe ejercerse en proporción inversa a la experiencia, la preparación técnica y la capacidad profesional del auditor supervisado, ejercerse en las etapas de planeación, ejecución y terminación del trabajo, dejarse en los papeles de trabajo evidencia de la supervisión ejercida.

De todo lo anterior debe concluirse que la supervisión tiene la categoría de pronunciación a nivel de ética, y como declaración de la comisión de normas y procedimientos de auditoría, también se clasifica como uno de los pronunciamientos normativos, del trabajo de auditoría.

La supervisión la debe realizar el contador público que firmara el dictamen, sin embargo esto no solo es así cuando se trata de un despacho pequeño.

En organizaciones mayores en las que existen dos o más socios, estos solo supervisan los informes a presentar conjuntamente con el supervisor, como su nombre lo indica y la persona quien efectúa el trabajo.

Las funciones y responsabilidades del supervisor es que debe realizar su intervención en la auditoría desde las primeras entrevistas con el personal del cliente; asistiendo al socio directivo de la firma en actividades tales como la formulación del presupuesto de honorarios y el borrador de la carta de contratación, debe constituir un puente entre el personal de la entidad y la firma, debe participar importantemente en las planeaciones administrativas y técnicas de la auditoría, en la primera para la asignación del personal idóneo para cada encargo profesional recibido por la firma, y en cuanto a la planeación técnica, él

supervisor debe seleccionar el tipo de programa de trabajo a utilizar e intervenir profundamente en la primera auditoría, determinando la naturaleza y oportunidad de los procedimientos a aplicar y permitiendo que esto lo sugiera el encargado de auditorías posteriores, con el objeto de que vaya tomando experiencia.

También deberá realizar la supervisión formalmente. Lo cual implica sistematización dejando huella de la misma tanto en cédulas de auditoría como en algún otro documento formal que pudiera ser un memorandum o cuestionario.

Otra de sus responsabilidades es realizar la supervisión oportunamente, lo cual implica que debe intervenir en todas y cada una de las etapas de la auditoría preliminar, en relación al estudio y evaluación del sistema del control interno y auditoría de movimientos o de corrientes y auditoría de saldos, formulación de informes; esto es obligatorio para el supervisor si desea desarrollar un trabajo eficiente y enterarse a tiempo de los problemas de la auditoría.

En su actuación el deberá aplicar el código de ética, normas de auditoría y los principios de contabilidad estos para cerciorarse del cumplimiento de los mismos dentro del examen de los estados financieros.

También como parte de su trabajo el supervisor debe verificar el cabal e irrestricto cumplimiento de las normas de auditoría, al respecto debe cerciorarse que los estados financieros objeto del examen, fueron formulados de conformidad con dichos principios, dado que en el dictamen que emitirá el contador público una de las afirmaciones genéricas será precisamente esa.

Parte de su trabajo se prefiere a determinar la calidad y competitividad de la auditoría básicamente por medio de la verificación del cumplimiento de las tres guías mencionadas y actuando bajo el principio de las excepciones lo cual prácticamente se traduce en determinar los puntos pendientes clasificándolos en de fondo y de forma especificando quien debe cubrirlos, con que oportunidad y su efecto en la terminación de la auditoría y en el informe correspondiente. Con ello el supervisor va dando luz verde a cada una de las etapas y procesos de la auditoría incluyendo su conclusión. La cantidad e importancia de los puntos pendientes que se establezcan, constituirá para el encargado de la auditoría y su equipo humano, el termómetro que les determina la calidad y competitividad de su trabajo.

Otra de sus responsabilidades importantes es la capacitación del personal a su cargo en dos facetas básicas que son sobre la marcha y formal dentro de los cursos de capacitación de la firma. En este sentido el supervisor debe ser muy profesional y hacer a un lado sus intereses personales, perjuicios e incluso el temor de que el personal bajo su responsiva lo supere; en todo caso actuando profesionalmente deba correr ese riesgo dado que el mismo está involucrado en

una red caballerosa en la que destacará la persona con mayor calidad profesional, técnica y humana, que si desea evitar que ello ocurra deberá capacitarse adecuadamente para aspirar a las siguientes posiciones dentro de la firma.

Intimamente ligado con lo anterior esta una de sus responsabilidades administrativas, referente a la calificación de meritos y errores del personal a su cargo y la proporción formal de promociones, cambio en remuneraciones y en su caso llamadas de atención y despido del mismo. Lógicamente también esto requiere de profesionalismo e independencia de criterio y se debe hacer formalmente a través de cuestionarios y formatos predeterminados.

Durante el transcurso de la auditoría el supervisor esta obligado a abordar los problemas de fondo y de criterio de la misma, resolviéndolos o en su caso tratándolos con el directivo de la firma y el personal ejecutivo de la entidad involucrado.

En la parte final de la auditoría deben intervenir para comentar con el personal de la entidad, los ajustes derivados de la misma, el informe corto, la carta de recomendaciones y demás reportes derivados del examen realizado, lo cual puede o debe hacerse según el caso conjuntamente con el encargado de la auditoría y el socio directivo de la firma.

Como complemento directo a lo anterior, el supervisor debe estar alerta con el cumplimiento de la fecha límite de la auditoría y en su caso tomar las acciones que correspondan.

De la misma forma el supervisor debe verificar el cumplimiento de los procedimientos de auditoría obligatorios y aquellos para los cuales no existen supletorios como son la carta de la gerencia y el certificado del secretario del consejo de administración otro de los asuntos importantes para el supervisor es cerciorarse del cumplimiento de los procedimientos de terminación de la auditoría mencionados por IMPC.

La supervisión debe constar de manera expresa como ya se había mencionado. Deberá hacerse de una manera sistematizada y esto se logra por dos métodos conocidos por memorandum y el método de cuestionarios.

El método de memorandums consiste en una serie de escritos que emitirá el supervisor al encargado de la auditoría con los puntos pendientes que determine en las diversas etapas de su intervención y los cuales deben satisfacer al encargado.

El método de cuestionarios consiste en una serie de preguntas las cuales deberá cubrir el supervisor en las diferentes etapas de su actuación. Su ventaja en cuanto al anterior método es que recordará al supervisor puntos que tal vez le hayan pasado desapercibidos.

En lo particular se sugiere que una debida combinación de ambos métodos sería el ideal para cubrir la supervisión de manera formal.

El cuestionario guiará y recordará al supervisor todos los aspectos a tratar y por medio de memorandums guiando la actividad del encargado de la auditoría.

Los cuestionarios y memorandums que prepara el supervisor deberán de formar parte de los papeles de trabajo y se archivarán con estos, las marcas sobre los programas de trabajo y las cédulas o papeles que hagan constar la aprobación del supervisor serán los que prueben que se cumplió con la auditoría.

## 2.5 Planeación en el cierre de la auditoría

### 2.5.1 Consideraciones generales al cierre de la auditoría

Dentro de este capítulo se tratará aquellos procedimientos tanto para cerrar la auditoría, como procedimientos de revisión para cerciorarnos de que el examen fue conducido de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y que por lo tanto aplicamos los procedimientos que consideramos necesarios, de acuerdo con las circunstancias y de que hemos obtenido la suficiente evidencia y de que esta competente para apoyar nuestra opinión sobre los estados financieros que fueron examinados. Tratare de ir llenando los aspectos mencionados en el párrafo anterior de manera que los procedimientos a aplicar y los aspectos a considerar se vayan resolviendo con una secuencia lógica. Claro está que en cada auditoría, existen las circunstancias del caso en particular y de que cada auditor tiene sus preferencias al respecto. En todo caso el orden debe estar supeditado a aquellos pasos que primeramente se tienen que dar para obtener información que nos permita resolver los que están más adelante y en última instancia ser lo más eficiente en nuestro trabajo y evitar duplicaciones innecesarias de esfuerzos.

#### a) Procedimientos de auditoría que comúnmente se aplican al cierre de la auditoría

Por lo general es el cumplimiento de la presentación de estados financieros con principios de contabilidad generalmente aceptados, ya que en el segundo párrafo del dictamen se expresa una opinión en base a la situación financiera revisada, la cual se tiene que basar en principios de contabilidad generalmente aceptados para que haya conformidad entre los estados financieros de las empresas.

En el estudio inicial que hace el auditor para planear el desarrollo de su auditoría, revisa en forma general el cumplimiento de los estados financieros con principios de contabilidad generalmente aceptados.

El primer paso para determinar el cumplimiento con principios de contabilidad generalmente aceptados es cerciorares de la inclusión en los libros de contabilidad de la empresa de las operaciones efectuadas por la administración de una entidad económica y que por supuesto esten de acuerdo con dichos principios.

La acción a tomar en el cierre de la auditoría se puede enunciar en forma sencilla revisándose los procedimientos aplicados para determinar que los saldos presentados en los estados financieros son la consecuencia de las transacciones financieras realizadas por la administración en el período sujeto a examen.

Darle efecto a esta acción requiere el más alto cuidado y diligencia profesional por parte del auditor en todas las etapas de su examen.

El segundo paso para cerciorares el auditor sobre el cumplimiento, es determinar si la presentación de estados financieros es conveniente hacer mención de los objetivos importantes con el fin principal de completar la explicación señalada en párrafos anteriores:

Es necesario determinar que lo que esta en ellos es todo lo que debe estar y segundo que esté presentado correctamente, por lo cual en forma enunciativa se pueden señalar los siguientes objetivos para el auditor:

1) Determinar los principios de contabilidad aplicables por la compañía y desviaciones con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

2) Verificar la consistencia de aplicación de los principios de contabilidad utilizados con relación al ejercicio inmediato anterior.

3) Determinar el cumplimiento de los estados financieros con reglas de presentación de los mismos ya sea inclusión de bases de valuación, grado de análisis y síntesis, nomenclatura de todos los capítulos y conceptos así como notas complementarias.

4) Como medida práctica es aconsejable preparar una cédula de referencia permanente en la cual se enlistan los principios de contabilidad utilizados por la compañía, en los años subsecuentes se señalan únicamente los cambios ocurridos. Las desviaciones con principios de contabilidad generalmente aceptados y las inconsistencias, se señalarán en el resumen de situaciones y puntos importantes a incluir en el informe.

El IMCP ha emitido en Febrero de 1980 su boletín oficial de principios de contabilidad titulado Revelación de los efectos de la inflación en la situación financiera, en el mismo se señala la obligación de reexpresar la información de los estados financieros que se elaboren para los ejercicios sociales que se inicien a partir del 1 de enero de 1980.

Debido a que la base de registro de las operaciones contables son los principios de realización y valor histórico original, los cuales son efectivos cuando la unidad monetaria aplicada mantiene su valor a través del tiempo y esto no ha sucedido debido a la inflación, la información financiera en este momento contiene pesos de diferentes valores en cuanto a poder adquisitivo, distorsionando así las cifras que se presentan en cuanto a su posible comparación.

El auditor en el futuro deberá de verificar que se haya cumplido con lo dispuesto por el boletín mencionado y en caso de no ser así deberá hacer la debida salvedad a su dictamen.

Por esta razón el auditor en el cierre de la auditoría deberá observar los siguientes conceptos:

b) Registro de operaciones en moneda extranjera

El objetivo del auditor a este respecto es determinar si en el balance general están incluidas todas las obligaciones liquidables en moneda extranjera y derechos por cobrar en moneda extranjera. Si estas se encuentran valuadas al tipo de cambio vigentes a la fecha del balance determinándose la utilidad o pérdida producida por la diferencia entre el tipo de cambio en la fecha de registro y el tipo de cambio al cierre del ejercicio o a la fecha de liquidación de las obligaciones o de los derechos. Esta utilidad o pérdida debido al cambio de moneda debe presentarse en el estado de resultados como partida extraordinaria del periodo.

c) Certificado de actas.

La solicitud del certificado de actas como generalmente se le conoce, es un procedimiento aplicado en la mayoría de los casos casi al final o en el curso de la auditoría.

El objetivo primordial es que el auditor pueda tener la seguridad de que en los libros de actas de la sociedad se encuentran incluidas todas las correspondientes a las sesiones del consejo de administración, asambleas de accionistas, comités ejecutivos, etc., celebradas en el periodo.

La solicitud correspondiente debe ser hecha en papel membreteado de la empresa, al secretario del consejo de administración, que es la persona que normalmente será encargada del libro o libros correspondientes, con la petición de que su contestación sea dirigida directamente a los auditores.

#### d) Solicitudes de información a abogados

Es muy común encontrar en las empresas problemas de orden legal que pueden tener repercusión en los estados financieros.

Con objeto de obtener la información correspondiente debe hacerse la solicitud, tanto a los abogados externos como internos, en papel membretado de la empresa, también como en el caso anterior con la petición de que sus contestaciones sean dirigidas directamente a los auditores.

Dicha solicitud que puede ser hecha en el transcurso de la auditoría para adelantar la solución de posibles problemas, pero que invariablemente será realizada en la fase final de la revisión, debe incluir la petición de información de juicios civiles, administrativos fiscales y de trabajo, estimación de las responsabilidades pecuniarias para la compañía, contratos, convenios, opciones, compromisos de los que pueden derivarse obligaciones pecuniarias para la empresa.

Esta solicitud es para obtener información sobre litigios pendientes de resolver, el estado de los mismos, su opinión profesional de ganarlos o perderlos y el monto máximo probable que deberá pagar la empresa en caso de que el veredicto no sea favorable, incluyendo los gastos legales.

Un procedimiento que es útil en la determinación de las situaciones marcadas en los puntos anteriores, es el examen de recibos de honorarios y cuentas de gastos pagadas a los abogados, estudiando al efecto el concepto del pago. Otro procedimiento, es el estudio de los expedientes de la correspondencia cruzada con los abogados.

En caso de que un abogado no conteste la carta solicitando información y si la contingencia es de importancia relativa, el auditor deberá incluir una salvedad en su dictamen por limitación al alcance de su trabajo.

#### e) Otros procedimientos de auditoría de acuerdo con las circunstancias

La inclusión de este punto en el temario, obedece principalmente a la necesidad de enfatizar que no pueden existir programas rígidos para el desarrollo de la auditoría y de que esta es conducida de acuerdo con las circunstancias de cada caso en particular. Esto por supuesto es aplicable en el desarrollo de cualquier fase de la auditoría sin embargo para la fase final y/o cierre de la misma, se pueden señalar los siguientes procedimientos: revisión final de expedientes en el despacho, de la correspondencia cruzada con la empresa, revisión de las últimas actas de sesiones de consejo, de asambleas de accionistas, de sesiones de comités, revisión del cumplimiento con convenios de préstamos, acuerdo sobre

acciones preferentes, contratos importantes, comprobación de la cobertura de seguros y los procedimientos aplicables para la revisión de eventos subsecuentes.

#### 2.5.2 Eventos subsecuentes a la fecha del balance y su relación con los estados financieros a dictaminar

Los estados financieros a dictaminar por el auditor son estados financieros de una empresa en marcha, es decir la situación financiera, cambia constantemente en el transcurso normal de las operaciones.

Dicha situación se puede ver importantemente afectada por ciertos hechos y transacciones que ocurren después de la fecha del balance inclusive los resultados de operación por cambios ocurridos posteriormente a la fecha del cierre.

En la mayoría de los casos, el auditor realiza su trabajo en una fecha posterior a la de los estados financieros sujeto a examen. El periodo que abarca de la fecha de dichos estados a la fecha en que el auditor determina el trabajo de auditoría en las oficinas del cliente se le ha dado en llamar periodo subsiguiente. La fecha en que termina el trabajo en las oficinas del cliente es la que se utiliza en el dictamen o informe del auditor y es la que debe aparecer en la carta de la gerencia.

El auditor tienen la obligación de estudiar y determinar los eventos subsecuentes que puedan afectar la posición financiera y los resultados de operación.

Los tres grupos de eventos subsecuentes a ser tomados en cuenta son:

Los eventos que afectan los estados financieros y que deben reflejarse en ellos, si la información subsiguiente es obtenida a tiempo para permitir su uso, si la información proporciona una base más correcta para provisiones o estimaciones y si la información hubiera estado disponible a la fecha del balance, deben hacerse los ajustes apropiados en los estados financieros. Algunos ejemplos son: la cobranza o establecimiento de pasivos sobre una base sustancialmente diferente a la previamente utilizada, o eventos que pueden causar una baja de valor de cantidades importantes de los inventarios o inversiones en valores.

Los eventos que no requieren ajustes a los estados financieros pero cuyo efecto en el futuro puede ser tal que su inclusión es aconsejable en notas complementarias a los estados financieros, algunos ejemplos pueden ser cambios en el pasivo corto y largo plazo y en el capital social, convenios restrictivos relativos a dividendos, fusiones o adquisiciones, disposición de una parte sustancial de los activos productivos, pérdidas importantes por inundación, fuego u otras contingencias.

Los eventos que no motivan ajustes a los estados financieros o notas de los mismos, como es el caso de la guerra, huelgas, formación de sindicatos, cambios en la gerencia, convenios sobre mercados, o pérdidas de clientes importantes. Estos eventos usualmente no son incluidos debido que se crean dudas sobre las razones para hacerlo y sus efectos pudieran confundir al lector aún cuando los mismos hubieran ocurrido antes de la fecha del balance y no hubieran sido comentados en los estados financieros.

Algunos ejemplos de estos eventos subsecuentes pueden ser litigios pendientes por concepto de patentes o derechos de autor, litigios por infracción de leyes ambientales, documentos por cobrar descontados (cuando se descuentan con responsabilidad ya que en este caso si el deudor principal no paga, la empresa deberá hacerle frente a la obligación), Revisiones por parte de la Dirección General de Tributación Directa y Avaluos o fianzas otorgados por la empresa.

### 2.5.3 Los procedimientos de auditoría que comúnmente se aplican en el periodo posterior a la fecha del balance

Los procedimientos de auditoría que se aplican en el periodo subsiguiente, podrían entre otros, incluir a los siguientes:

- a) Revisión de los estados de cuenta del banco y créditos y cargos del banco posteriores a la fecha del balance.
- b) Revisión de cobranzas y de cuentas por cobrar.
- c) Revisión de notas de crédito emitidas por devoluciones de ventas y descuentos.
- d) Revisar el registro de ingresos de efectivo en busca de evidencia de ingresos por prestamos.
- e) Revisar el registro de egresos de efectivo por pagos no usuales y pagos de pasivos no registrados.
- f) Leer actas de secciones de consejo, accionistas o comentes importantes.
- g) Revisión de pólizas y asientos registrados en la contabilidad en el periodo subsiguiente.
- h) Revisión de pólizas y asientos registrados en la contabilidad en el periodo subsiguiente.
- i) Preguntar a la gerencia sobre eventos concernientes que pudieran haber ocurrido después de la fecha del balance.

Los papeles de trabajo deben contener información específica sobre el balance de la investigación de eventos subsecuentes y la consideración dada a cada uno de ellos.

#### 2.5.4 Ajustes de auditoría y de reclasificación, discusión con el cliente y su registro en libros

El auditor debe trabajar con la eficiencia necesaria para que no se le pueda acusar de errores matemáticos o de contabilidad, por ello un nuevo cálculo de los ajustes será un indicio de ineficiencia.

Las explicaciones de los asientos de ajustes tienen una importancia primordial en una auditoría. Algunas personas son capaces de preparar explicaciones a los asientos en unas cuantas palabras; otras necesitan muchas. La explicación ideal será la más breve posible y tan clara que no pueda ser mal interpretada, bien por el próximo auditor o por el próximo cliente ante los ajustes. En una nueva auditoría es difícil prever las reacciones del cliente ante los ajustes en una auditoría repetida, se le conoce mejor y pueden interpretarse más fácilmente sus reacciones.

Algunos auditores tratan de incluir solo aquellos ajustes que agradarán al cliente, lo cual es sin duda, una falta a los deberes morales y técnicos, debe ser condenada con toda severidad. Los auditores concienzudos hacen todos los ajustes que consideran necesarios y deseables. Si existen casos en los que el ajuste que se propone es simplemente el resultado de una diferencia de opinión sin que ni el auditor ni el cliente cometan una incorrección, el asiento del cliente debe dejarse sin ajustar por el auditor.

Hay demasiados contadores con criterio estrecho y con prejuicios favoritos y creencias que ignorando el valor de otros métodos insisten ciegamente en que todas las demás personas así como sus métodos son incorrectas. Esto es verdad en relación con los principiantes de la profesión, pero no se limita en ningún modo a ellos. La profesión de la contabilidad no necesita la tolerancia sino más bien la educación que haga que las preferencias personales no la perjudican.

Los ajustes de auditoría determinados en el curso de la revisión es necesario ir los señalando inmediatamente después de determinados, en las cédulas apropiadas donde se pueden resumir, haciendo referencias cruzadas con los papeles de trabajo en los cuales conste la determinación de los mismos. De preferencia debe abrirse una sección especial en los papeles de trabajo, en la cual para un mejor control de los ajustes se pueden clasificar en la forma siguiente según los ajustes que la compañía incluirá en libros antes o a la fecha del balance a dictaminar, ajustes no importantes que no afecten el informe y que la compañía correrá en libros después de la fecha del balance a dictaminar, ajustes fundamentales que la compañía no correrá en libros, que si modifican la posición

financiera o los resultados de operación y que motivan notas a los estados, o salvedades.

Se dá por entendido que el auditor debe hacer su mejor esfuerzo con los argumentos técnicos contables del caso, para convencer al cliente, en caso de que este se rehusé a correr en libros los ajustes mencionados en el punto anterior, indicando al cliente que tendrá una contabilización correcta de las operaciones y por supuesto la opinión del auditor sobre sus estados financieros, podrá ser sin salvedades, si acepta los ajustes propuestos por el auditor.

Existen casos en los cuales es llamado el auditor a practicar la auditoría estando ya cerrados los libros. Por supuesto en este caso se utilizarán clasificaciones de ajustes señaladas en el párrafo anterior. En este caso puede existir inclusive la mejor disposición por parte del cliente a correr los ajustes de auditoría en los libros, pero debido a que ya están cerrados los mismos, los ajustes determinados se correrán hasta el ejercicio siguiente. Pueden presentarse dos alternativas al auditor dictaminar con salvedades los estados financieros de existir ajustes que las provoquen o bien incluir dichos ajustes en los estados financieros haciendo mención en su informe a dicha inclusión y señalando que no están incluidos en los libros a la fecha del balance puede adicionarse.

Inclusive si en el caso que se cercioró de que dichos ajustes fueron incorporados en libros posteriormente en esta segunda alternativa al cliente debe aceptar expresamente su consentimiento para modificar los estados financieros originalmente preparados con base en los saldos que mostraban los libros de contabilidad a la fecha del cierre.

Una vez discutidos los asientos de ajuste con el cliente, deberá el auditor cerciorarse de que estos se registren en libros, al efecto, debe señalarse en la cédula correspondiente el número de póliza o asiento en que conste el registro así mismo es conveniente solicitar del cliente copias de las pólizas para su archivo en los papeles de trabajo.

Debe preocuparse que los ajustes de presentación y de reclasificación sean incluidos en los libros de contabilidad. Aún cuando en muchos casos, el auditor prepara los estados financieros, no se debe olvidar que los estados financieros son los del cliente y no los del auditor. Sucede con frecuencia que debido al sistema de contabilidad y al catálogo de cuentas el cliente se rehúsa en estos casos y presentación o reclasificación, se incluyan a la fecha del balance y reversen después de la apertura de libros en el siguiente ejercicio.

Cuando en los ajustes de auditoría como en los de reclasificación el cliente no los corra en sus libros deben mencionarse claramente en los papeles de trabajo indicando las causas por las cuales el cliente rehusó su registro.

Cruce de cédulas analíticas con cédulas sumarias y cruce sumarias con la hoja de trabajo e inclusión de ajustes de auditoría y de reclasificación.

El objetivo principal a alcanzar al llevar a cabo estos cruces, es lograr la integridad en los papeles de trabajo y la preparación de los datos necesarios para el informe.

Reconocimiento que existen diferentes formas para la preparación y el ordenamiento de los papeles de trabajo, se dá por entendido que en las cédulas analíticas esta el examen de las distintas cuentas o conceptos de los estados financieros. Es una costumbre bastante generalizada el dividir por secciones a los papeles de trabajo. De acuerdo con este sistema las secciones a los papeles de trabajo corresponden con los conceptos de los estados financieros, como es el efectivo en caja y bancos, cuentas y documentos por cobrar a clientes, inventarios muebles, activos intangibles, gastos pagados por anticipados y así sucesivamente para los conceptos del pasivo, capital contable y de resultados.

Para cada uno de los conceptos antes mencionados debe prepararse una cédula sumaria en la cual se agrupen las distintas cuentas que conforman el concepto a presentar en los estados financieros.

El contenido de dicha cédula sumaria debe ser el siguiente

- a) Número y nombres de las cuentas según el catálogo de cuentas.
- b) Saldos según libros de contabilidad.
- c) Ajustes de auditoría en su caso.
- d) Saldos ajustados.
- e) Ajustes de reclasificación.
- f) Saldos a presentar en los estados financieros.

Por último, referencias cruzadas con las cédulas analíticas correspondientes, debe tenerse el suficiente cuidado para determinar que los saldos pasados a las cédulas sumarias sean iguales.

La hoja de trabajo debe prepararse, señalando primeramente los saldos según la balanza de comprobación del libro mayor según la compañía utilizando los números del catálogo de cuentas y las designaciones que para las cuentas utiliza la compañía. Las cuentas de la balanza de comprobación deben agruparse pensando ya en la presentación de los estados financieros.

Posteriormente deben incluirse los ajustes de auditoría y de reclasificación según las cédulas correspondientes presentándolas en columnas por separado, para determinar posteriormente los saldos finales a presentar en los estados financieros.

Estos saldos deben compararse con los saldos de las cédulas sumarias haciéndose las referencias cruzadas correspondientes.

- a) Conciliación en su caso de estados financieros según con la hoja de trabajo del auditor

El paso inmediato es comparar los saldos finales de la hoja de trabajo con los saldos según libros de contabilidad, que se entiende que ya deben incluir los ajustes propuestos por el auditor, discutidos con el cliente. Esta comparación por supuesto es absolutamente necesaria para la verificar finalmente que los saldos que aparecerán en los estados financieros a dictaminar, están basados en las cifras que muestran los libros de contabilidad.

La conciliación de los saldos según la hoja de trabajo del auditor con los saldos que presenta la compañía, será hecha únicamente en el caso, por supuesto, de que existan discrepancias. Esta conciliación que puede ser hecha en el mismo papel de trabajo, utilizando al efecto las columnas apropiadas, puede ayudar importantemente al auditor a decidir la inclusión de salvedades en el dictamen, viendo si las diferencias que existen son o no de importancia.

- b) Revisión general de papeles de trabajo

Es absolutamente indispensable y casi obligatoria, que el auditor en jefe, auditor responsable o auditor senior como en algunos despachos se le designa, revise los papeles de trabajo antes de la preparación del informe de auditoría.

Con esto logramos auto analizar la calidad del examen practicado, para determinar los puntos importantes que deben incluirse en el informe y los puntos pendientes en nuestra revisión.

Una ayuda muy importante a este aspecto es la preparación del cuestionario sobre el trabajo realizado.

La complejidad de los papeles de trabajo puede ser vista desde distintos ángulos en las diferentes clasificaciones que pueden emanar de los mismos (archivo permanente, cuestionarios de control interno, programas de trabajo, cédulas sumarias, analíticas, confirmaciones de terceros, etc.).

Desde el punto de vista de forma, deben revisarse que la clasificación sea apropiada y este de acuerdo con los instructivos o manuales de la firma, que en las cédulas señale, el nombre de la empresa, el nombre de la cuenta, y que específicamente se refiera al papel de trabajo y los procedimientos aplicados como análisis de saldos o movimientos.

Que en los papeles de trabajo se señale la clave apropiada para identificarlos, la fecha del balance que examina, la fecha de preparación, las iniciales del auditor que preparo el papel de trabajo y las de quién lo revisó, así mismo la inclusión de marcas y llamadas de auditoría y las fuentes de información con que se ayudo el auditor en la preparación de su trabajo.

Desde el punto de vista del auditor, el cuestionario de control interno es imprescindible para su estudio ya que este le dará la pauta para ver la seguridad que le puede tener al trabajo realizados por el encargado de la auditoría y por sus auditores junior que lo hubieran auxiliado, de esta manera se empieza el estudio de la auditoría por el encargado además que revisándose estos cuestionarios puede darse cuenta si el programa de trabajo preparado esta basado en la realidad del sistema de la empresa, tomando en cuenta la eficiencia y los puntos débiles encontrados. En esencia esta revisión conjuntamente con la del programa de auditoría aplicado, tienden a satisfacer al auditor sobre los cumplimientos con la segunda norma de auditoría relativa a la ejecución del trabajo.

#### c) La revisión del programa de trabajo y otros papeles de trabajo

La revisión del cumplimiento con el programa de trabajo, si es que este se ha preparado por secciones y se ha previsto las columnas adecuadas para señalar el alcance de los procedimientos y su oportunidad de aplicación así como la fecha en que se aplicó el procedimiento y las iniciales o nombres del auditor que lo desarrollo, puede ser rápida, ya que se concretará a verificar que aparezcan en las columnas antes mencionadas las iniciales del auditor y la fecha de cumplimiento. En el programa de trabajo es muy recomendable adicionar una columna en la que se señale la clave de la cédula analítica o del papel de trabajo en la conste la aplicación del procedimiento. En esta forma la revisión del cumplimiento del programa de trabajo y de las cédulas analíticas puede ser hecha simultáneamente (se hace la aclaración de que lo anterior no significa que por cada procedimiento marcado en el programa debe prepararse una cédula ya que muchos de los procedimientos aplicados constarán únicamente en papeles y registros de la empresa).

Los procedimientos previstos en el programa de trabajo que por alguna razón no pudieron ser aplicados que por alguna razón no pudieron ser aplicados y que por su importancia puedan afectar el alcance sobre el trabajo realizado y no

se hubiera obtenido la suficiente evidencia sobre algún concepto en particular, así como aquellos procedimientos en que el alcance que se les dio a los mismos, no fue en igual forma suficiente para obtener la evidencia buscada, deberán incluirse en el resumen de situaciones y puntos importantes a incluir en el informe.

Es aconsejable en la revisión de los cuestionarios de control interno, del cumplimiento con el programa de trabajo y de otros papeles, contar con cédulas de los objetivos que el auditor persigue en el examen de los distintos conceptos que forman los estados financieros, para determinar la complejidad del examen practicado.

En la sección de inventarios podemos determinar la existencia de los inventarios que se presentan en el balance, determinar la propiedad de su presentación en el balance de acuerdo con su grado de realización y naturaleza, determinar la correcta valuación y probabilidad de realización de los inventarios presentados, verificar que los inventarios sean propiedad de la empresa, verificar de la libre disposición de los inventarios.

De no contar en los papeles de trabajo con cédulas en las que se muestren los objetivos que el auditor persigue en el examen de cada concepto de los estados financieros, los boletines de la comisión de procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, señalan al principio de cada uno de ellos, dichos objetivos y dan una gran ayuda al auditor a este respecto.

Debe también hacerse una revisión crítica de todos aquellos papeles que forman el archivo permanente, debe evitar, la preparación innecesaria de papeles de trabajo y por lo tanto eliminar la duplicación de esfuerzos.

#### 2.5.5 Carta de la gerencia

El objetivo de un examen normal de estados financieros por un auditor independiente es la expresión de una opinión sobre la razonabilidad con que presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera, de conformidad con principios de contabilidad. El dictamen del auditor es el medio por el cual expresa su opinión o, si las circunstancias lo requieren, lo niega.

Además el auditor puede emitir otro documento distinto del informe de auditoría, normalmente con anterioridad al mismo, donde se informa a la dirección de la empresa distintos aspectos de la entidad auditada. Este documento es la carta de recomendaciones o informe sobre el control interno.

Por medio de esta el auditor comunicará a la dirección de la entidad las debilidades significativas identificadas en las pruebas de auditoría realizadas, con el alcance que haya considerado necesario para su trabajo de auditoría. Es obligación del auditor comunicar a su cliente las debilidades significativas en el sistema del control interno identificadas en el curso del trabajo de auditoría, ya que éste incluye el estudio y evaluación del sistema de control interno implantado por la dirección.

La carta de recomendaciones o informe de control interno. Es aquella en la cual, generalmente existen dos grupos principales de información:

- Comentarios sobre el control interno establecido por la dirección.
- Ajustes y reclasificaciones recomendados sobre los estados financieros que fueron formulados por la dirección.

La carta de recomendaciones también puede incluir, según los casos, otra información como una descripción detallada del trabajo realizado o la cronología del mismo.

En la carta debe coincidir la fecha de terminación con la fecha del informe del auditor, la cual usualmente es la fecha de terminación del trabajo en las oficinas del cliente como ya antes se señaló.

El objeto de la carta de la gerencia es tener un récord por escrito cubriendo varios aspectos sobre los cuales no siempre podemos satisfacernos a través de procedimientos normales de auditoría.

La carta da también a los ejecutivos del cliente una oportunidad para considerar si todos los asuntos importantes le han sido manifestados al auditor.

Se puede describir el propósito de la carta de la gerencia como la información mostrada a través de manifestaciones escritas que puede ser obtenida, cuando sea pertinente. Reduciéndola a un escrito suministra evidencia, evita malos entendimientos y tiene la ventaja adicional de recordarle al cliente su responsabilidad primaria por la corrección de los estados financieros. No existe evidencia de que los pronunciamientos o afirmaciones sean referidos para revelar al contador público independiente de cualquiera de sus funciones de auditoría o responsabilidades. El propósito es más bien asegurar la cooperación activa del cliente.

Es natural que el contenido de la carta de la gerencia o certificado de pasivo como en ocasiones también se e denomina varíe en cada auditoría.

Sin embargo y a vía de ejemplo a continuación se mencionan algunos enunciados que en forma recurrente se incluyen en la carta de la gerencia.

- a) En nuestra opinión el inventario de mercancías no incluye artículos obsoletos, de escaso movimiento, mercancía dañada etc.
- b) Los bienes muebles o inmuebles no han sido hipotecados ni están en garantía de pago de pasivos.
- c) Los siguientes contratos no han sufrido modificaciones en el presente ejercicio aquí por supuesto se solicitara información sobre los contratos básicos en la operación de la empresa.

En el curso de la revisión deben irse anotando en una cédula al efecto, todas aquellas situaciones que por su naturaleza deban incluirse en la carta de la gerencia. El total de situaciones a incluir se determinará finalmente en la revisión de papeles de trabajo antes comentados.

En ciertas circunstancias, el auditor podrá requerir salvaguardas por escrito de otros individuos. Por ejemplo, querrá obtener salvaguardas por escrito acerca de la integridad de las actas de las juntas entre Accionistas, de Directores y de Comités de Directores, de la persona responsable de la guarda de tales actas. Igualmente, si el auditor independiente examina los estados financieros de una subsidiaria pero no examina los correspondientes de la compañía Matriz querrá obtener una salvaguarda de la gerencia de la compañía matriz acerca de los asuntos que pueden afectar a la subsidiaria, tales como las transacciones entre partes relacionadas o la intención de la compañía matriz de continuar proporcionando el soporte financiero a la subsidiaria.

#### a) Dictamen o Informe de Auditoría

El dictamen o Informe de auditoría es el documento que muestra el alcance del trabajo efectuado por el auditor y su opinión profesional sobre los estados financieros y que estos se hubieran realizado bajo Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Este documento junto con un paquete de Software, es lo que se le entregan a las autoridades fiscales cumpliendo con la ley fiscal.

El dictamen tiene varios elementos en su cuerpo, los cuales mencionan a continuación:

##### 1) El título o identificación

Deberá identificarse el informe bajo el título de "Informe de Auditoría Independiente de Estados Financieros", para que cualquier lector del mismo

pueda distinguirlo de otros informes que puede emitir el auditor resultado de trabajos especiales, revisiones limitadas o informes preparados por personas distintas de los auditores, como pueden ser los informes de la Dirección o de otros órganos internos de la entidad. Por lo tanto, dicho título sólo se aplicará por el auditor a informes basados en exámenes cuya finalidad sea la de expresar una opinión sobre los estados financieros en su conjunto.

## 2) Párrafo de alcance

Este párrafo, cuyo objeto es describir la amplitud del trabajo de auditoría realizado, debe claramente:

Identificar los estados financieros auditados. Por lo tanto deberá incluir el nombre de la entidad, los estados financieros objeto de examen y el periodo que cubren los estados financieros, hacer referencia al cumplimiento en el examen de Normas y Procedimientos de Auditoría.

Si el auditor no mencionara en el párrafo de alcance ninguna limitación o salvedad, se entenderá que ha llevado a cabo todos los procedimientos y pruebas de auditoría necesarios para expresar su opinión sobre los estados financieros de la entidad. En caso contrario, deberá hacer constar que ha existido limitaciones al alcance en su examen, con las palabras "Excepto por".

Hacemos notar que en este párrafo de alcance únicamente se expresa si no han existido limitaciones al alcance o si, por el contrario, han existido limitaciones, en cuyo caso se menciona únicamente que han existido, pero no se dice nada de que tipo de limitaciones ni tampoco qué procedimientos de auditoría se han dejado de aplicar con motivo de la limitación o las limitaciones; tal información se redactara en uno o varios párrafos de salvedades.

## 3) El párrafo de opinión

El párrafo de opinión del Informe de Auditoría Independiente debe mostrar claramente el juicio final del auditor sobre si los estados financieros, consideraron en todos los aspectos significativos, expresan adecuadamente o no la imagen fiel de los siguientes aspectos de la entidad auditada.

En este párrafo también se dirá si las cuentas anuales contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada. La citada información debe identificarse con la información mínima obligatoria que ordena publicar la normativa específicamente aplicable.

También en el párrafo de opinión, el auditor hará constar, en su caso, la naturaleza de cualquier salvedad significativa sobre los estados financieros auditados. Cuando se diera esta circunstancia, es preciso que se incluya la expresión "excepto por" cuando la salvedad o salvedades fueran muy significativas, el auditor deberá denegar su opinión o expresar una opinión desfavorable.

#### 4) Párrafo de énfasis

Mediante los párrafos de énfasis, el auditor pone de manifiesto aquellos hechos que considera revelantes o de especial importancia, aunque tales hechos no llegan a afectar a la opinión.

Por lo tanto, cuando en un informe de auditoría aparece un párrafo de énfasis, el auditor pretende con ello destacar al lector ese hecho en concreto, el cual considera de especial trascendencia para la sociedad, si bien ello no significa que la opinión de auditoría deba recoger salvedad alguna. Nunca debe confundirse, por tanto un párrafo de énfasis con uno de salvedad.

Algunas razones por las que el auditor suele incluir en su informe de auditoría párrafos de énfasis:

Por necesidad de poner de manifiesto que un porcentaje importante de las operaciones se están realizando con una entidad en concreto.

Salvedades puestas de manifiesto en anteriores informes y corregidas en este ejercicio dado que al haber sido corregidas en este ejercicio no tiene aplicación su inclusión como salvedad en este ejercicio, sin embargo, y dada la importancia que esta circunstancia tuvo en anteriores informes, se incluyen en el presente como párrafo de énfasis.

Defecto de cobertura de seguros sobre el inmobiliario de la sociedad. Si bien este hecho no tiene efecto sobre los estados financieros de la sociedad, el auditor puede considerar esta circunstancia importante como para ponerla en manifiesto.

No aplicación excepcional de algún Principio de Contabilidad Generalmente Aceptado, debido a que su aplicación impediría mostrar la imagen fiel. Si el auditor no está conforme con la no aplicación, dará lugar a salvedad o a una opinión negativa.

En los resultados extraordinarios se recogen gastos o ingresos correspondientes a ejercicios anteriores y son significativos.

Un párrafo de énfasis nunca estará referenciado en el informe de auditoría por la expresión “excepto por” ya que expresa un hecho o circunstancia que no afectara a la opinión de auditoría en modo alguno.

#### 5) El párrafo de salvedades

Cuando el auditor ha de poner de manifiesto en su informe que existen algunos reparos en relación con los estados financieros formulados por la sociedad, utiliza el párrafo de salvedades, en el cual se deben justificar siempre los motivos de sus reparos, cuantificándose el impacto que esta salvedad tiene sobre los estados financieros auditados, si el efecto de la salvedad no fuese susceptible de ser estimado o cuantificado razonablemente, sólo se mencionarán las causas que provocan tal salvedad.

Es usual y resulta lógico que el auditor recoja la salvedad o salvedades suficientes explicadas y detalladas, ya que se causa, normalmente, por las diferencias de criterios o de interpretación que ante un mismo hecho o circunstancia, se producen entre los administradores o sus asesores y el propio auditor o firma de auditoría.

Los párrafos de salvedades se sitúan entre el párrafo de alcance y el párrafo de opinión, por lo que son también llamados párrafos intermedios. Nunca se debe confundir un párrafo de salvedades con uno de énfasis. El hecho recogido en un párrafo de salvedades afecta a la opinión, el reflejado en un párrafo en un párrafo de énfasis, no.

**CAPITULO III**  
**CASO PRACTICO**

## Capítulo III Caso práctico

### 3.1 Planteamiento del caso práctico

En la investigación se pretende analizar como se dan las entrevistas previas con el cliente, como se hace el estudio general de la compañía, cuales son las etapas de auditorías subsecuentes, como se dá la importancia del personal que intervendrá, como es la elaboración de programas de trabajo, cuales son los problemas especiales durante el desarrollo de la planeación de la auditoría, cual es el papel que juega el supervisor de auditoría en la planeación de esta, como se darán las conclusiones de la auditoría según la planeación de auditoría, como se escogerán los procedimientos de auditoría del cierre, como se planearán los eventos subsecuentes a la fecha del balance, como y cuando se darán a conocer los ajustes obtenidos por la revisión, como se dará la revisión final de los papeles de trabajo, cuando se sacarán los pendientes que se determinarán con la revisión final de los papeles de trabajo, cuando se dará la carta a la gerencia, como es la forma de platicarla con el cliente y la manera en que esta ayudará al cliente a remediar sus deficiencias en los registros de la información contable, como se califica la manera de trabajar del equipo que realizó la auditoría.

El cuestionario se realizará de una manera simple y fácil de contestar para que la gente le entienda fácil además de que este esta relacionado con el tema de trabajo por lo que les será fácil contestarlo.

Si en las encuestas a realizarse se obtiene que como mínimo el 60% de las respuestas que coincidan con la hipótesis, la hipótesis se considerara como verdadera y en caso de que este porcentaje sea menor mi hipótesis será rechaza.

Los datos de las encuestas serán sumados y presentados en gráficas divididas por cada una de las preguntas, de esta manera se verá si las respuestas a las preguntas apoyan la hipótesis o no.

Dentro del cuestionario se podrá ver que se está hablando en varias preguntas de lo mismo por lo cual se puede enmarcar que la pregunta 1, 6 y 10 hablan claramente de que si el auditor a la hora de realizar la planeación de la auditoría toma encuentra el riesgo de cómo esta la compañía que se auditará además de que si se toma encuentra que el mismo cliente conoce el riesgo que su negocio tiene.

Otras preguntas las podemos dividir en que, si en base a la planeación de la auditoría se determinan la cantidad de personas que ejecutarán el trabajo así como en cuanto tiempo deberán realizar su trabajo paso fundamental para poder darle una buena calidad y alcance a nuestra auditoría. Las preguntas que hablan sobre esto son la 2, 3, 4 y 5.

Por último en la planeación de la auditoría sé determiná las pruebas sustantivas y de cumplimiento así como los alcances que se le darán a estos lo cual es necesario para la realización de la auditoría ya que no se puede hacer un análisis muy fuerte para no perder tiempo y no se puede dejar pasar cosas que luego lastimen a la empresa así como a los auditores. Dentro del cuestionario las preguntas que hablan de esto son la 7,8 y 9.

Con todo esto podremos evaluar en tres gráficas el punto de calidad que cada despacho le da a sus auditorías, en que es lo que le dan la importancia a la auditoría a realizar cuales son sus puntos fuertes, etc.

### 3.2 Cuestionario sobre la importancia de la planeación de la auditoría.

Despacho:

Nombre:

1. Dentro de una auditoría se toman en cuenta las consideraciones de retención y aceptación del cliente en cuanto a los riesgos inherentes en las actividades del cliente.

Si                      No

2. Se preparan presupuestos de tiempo en función a la planeación y se preparó carta de contratación.

Si                      No

3. Dentro de la planeación de la auditoría, se siguen la instrucciones del programa de tiempo y las fechas establecidas del despacho en que trabajas.

Si                      No

4. Se solicita ayuda del cliente en todas las áreas posibles.

Si                      No

5. El personal que el despacho designa para una auditoría está basado en la planeación de esta.

Si                      No

6. En la planeación de la auditoría se determinan los alcances de la auditoría en función las áreas de riesgo y a la fortaleza o debilidad del control interno.

Si                      No

7. En la planeación de la auditoría se determina una adecuada aplicación combinada de pruebas de cumplimiento y sustantivas.

Si                      No

8. Dentro de la planeación de la auditoría se consideran en los alcances y pruebas los aspectos fiscales en el desarrollo de nuestro trabajo, principalmente cuando emitimos un dictamen fiscal.

Si                      No

9. Dentro de la planeación de la auditoría se contemplan los cálculos globales.

Si                      No

10. Dentro de la planeación de la auditoría se consideraran las áreas de riesgo del negocio y de la auditoría.

Si                      No

### **3.3 ANALISIS DE LA INFORMACION**



### **3.3.1 ANALISIS Y EVALUACION POR PREGUNTA**

1. Dentro de una auditoría se toman en cuenta las consideraciones de retención y aceptación del cliente en cuanto a los riesgos inherentes en las actividades del cliente.

Si 60% No 40%

Con esto podemos ver que los despachos en su mayoría si toman en cuenta el riesgo inherente para realizar su planeación de auditoría.

2. Se preparan presupuestos de tiempo en función a la planeación y se preparó carta de contratación.

Si 50% No 50%

Se puede observar que solo la mitad de los despachos de la zona Veracruz- Boca del Río preparan presupuestos de tiempo en función a la planeación de la auditoría, comentándoselo al cliente y con esto fijando costos.

3. Dentro de la planeación de la auditoría, se siguen la instrucciones del programa de tiempo y las fechas establecidas del despacho en que trabajas.

Si 68% No 33%

Podemos ver que la mayoría de los despachos si utilizan la planeación de auditoría para establecer fechas de apertura de auditoría y cierre, intentando con esto cumplir las fechas que fueron mencionadas al cliente.

4. Se solicita ayuda del cliente en todas las áreas posibles.

Si 63% No 38%

Como los resultados demuestran que la mayoría de los despachos solicitan ayuda al cliente para facilitar la revisión y no perder tiempo de mas haciendo cosas que son de la obligación del cliente.

5. El personal que el despacho designa para una auditoría está basado en la planeación de esta.

Si 58% No 43%

Se observa que la mayoría de los despachos utiliza a todo el personal que tiene en las revisiones no los selecciona por la planeación de la auditoría ocupándolos en sus especialidades.

6. En la planeación de la auditoría se determinan los alcances de la auditoría en función las áreas de riesgo y a la fortaleza o debilidad del control interno.

Si 63% No 38%

Se observa que la mayoría de los despachos en base al estudio del control interno de la compañía a auditar, se especifican las áreas a profundizar la investigación.

7. En la planeación de la auditoría se determina una adecuada aplicación combinada de pruebas de cumplimiento y sustantivas.

Si 65% No 35%

Como vemos la mayoría de los auditores de los despachos de la zona Veracruz- Boca del Río utiliza la planeación de auditoría para determinar la amplitud de las pruebas a realizar y sobre que áreas.

8. Dentro de la planeación de la auditoría se consideran en los alcances y pruebas los aspectos fiscales en el desarrollo de nuestro trabajo, principalmente cuando emitimos un dictamen fiscal.

Si 63% No 38%

Como vemos casi todos los despachos en la zona Veracruz- Baca del Río ponen mucho énfasis en sus pruebas en los aspectos fiscales más aun cuando se trata de entregar un dictamen fiscal por lo que luego se puede utilizar mucho tiempo en este aspecto y no darle importancia a otras áreas.

9. Dentro de la planeación de la auditoría se contemplan los cálculos globales.

Si 58% No 43%

Como se puede ver los despachos no contemplan dentro de la planeación de auditoría los cálculos globales, ya que dichos cálculos los utilizan los auditores para disminuir el tiempo invertido en la revisión, utilizando una prueba sustantiva fácil en ciertas cuentas.

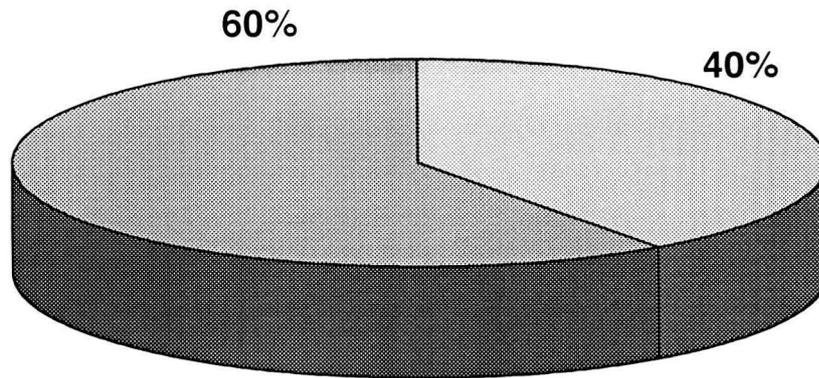
10. Dentro de la planeación de la auditoría se consideraran las áreas de riesgo del negocio y de la auditoría.

Si 58% No 43%

Con esto podemos ver que la mayoría de los auditores toman en cuenta los distintos tipos de riesgo que pueden encontrar en la ejecución de su trabajo.

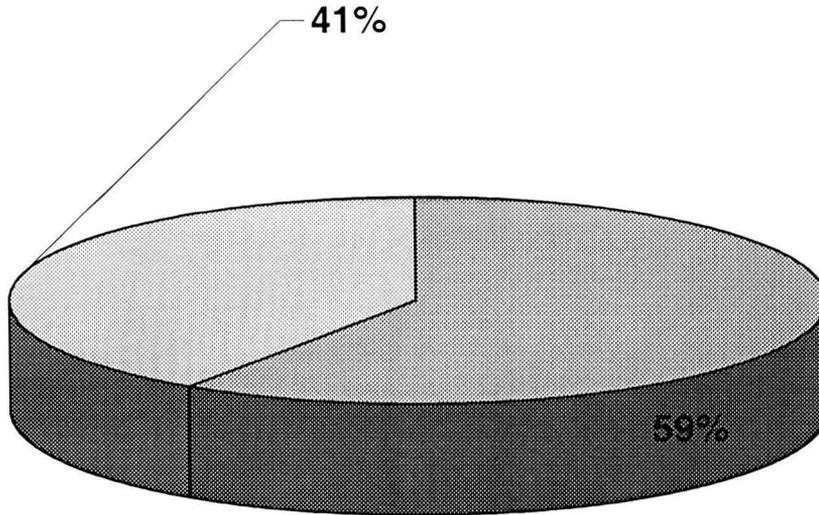
### **3.3.2 ANALISIS Y EVALUACIÓN POR VOLUMEN**

## **RIESGO**



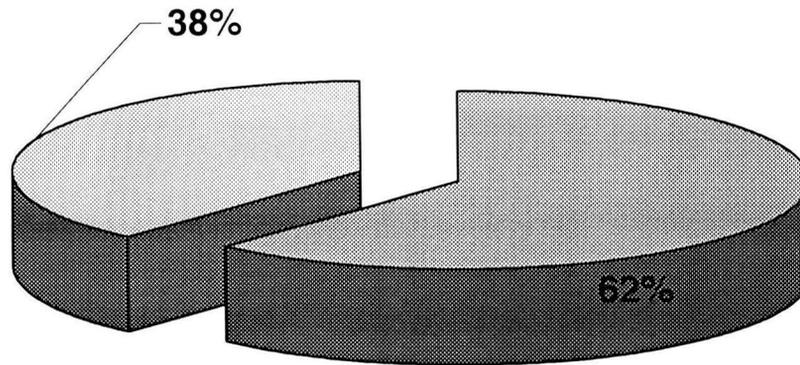
- SI TOMAN EN CUENTA EL RIESGO PARA DIRIGIR SUS ANALISIS
- NO TOMAN EN CUENTA EL RIESGO PARA DIRIGIR SUS ANALISIS

## ***PROGRAMA DE TIEMPO DE TRABAJO***



- SI UTILIZAN LA PLANEACION PARA DETERMINAR EL TIEMPO Y PERSONAL NECESARIO
- NO UTILIZAN LA PLANEACION PARA DETERMINAR EL TIEMPO Y PERSONAL NECESARIO

## **ESCOGER PRUEBAS A REALIZAR**



- SI UTILIZAN LA PLANEACION PARA ESCOGER LAS PRUEVAS A REALIZAR
- NO UTILIZAN LA PLANEACION PARA ESCOGER LAS PRUEVAS A REALIZAR

### 3.3.3 Conclusiones de la investigación de campo

#### Conclusiones de la Investigación de Campo

Por medio de nuestra investigación, gracias a los cuestionarios podemos concluir que dentro de los despachos más importantes de la zona Veracruz-Boca de Río, según las respuestas obtenidas el cliente y el auditor conocen los riesgos inherentes dentro de la organización y que estos son tomados en cuenta dentro de la planeación de la auditoría, aunque el porcentaje de auditores que aplica esto es apenas el mínimo mencionado para rechazar la hipótesis.

También se pudo observar que los auditores de los principales despachos de la zona Veracruz- Boca de Río si se basan en la planeación de la auditoría para establecer la cantidad de personal que se ocupará en la realización del trabajo de la auditoría y la cantidad de tiempo que se deberá invertir para realizar el trabajo siguiendo las instrucciones del programa de tiempo y las fechas establecidas por el despacho, aunque solo el 59% de estos auditores lo cumplen, por lo que este concepto no rechaza la hipótesis y se demuestra que la planeación de auditoría no se está utilizando correctamente por lo que no se están aprovechando las ventajas de disminuir tiempos y personal que se ocupa.

También se concluyó que los despachos escogen las pruebas de cumplimiento y sustantivas a aplicar en una auditoría basándose en el programa de planeación de la auditoría, observando que solo el mínimo planteado en la tesis para rechazar mi hipótesis es decir que solo un 62% de los auditores a los cuales les fue aplicado el cuestionario aplican la planeación de la auditoría para escoger las pruebas a realizar y que los demás auditores pactan las pruebas a realizar en una empresa comercial con la gerencia del cliente ó escogen los los procedimientos por experiencia de otras compañías.

Con esto concluimos que los despachos investigados guardan una calidad relativa, ya que en su elaboración del trabajo no toman todos los auditores la planeación de la auditoría, como base para realizar el estudio en una empresa comercial.

# **CAPITULO IV**

## **CONCLUSIONES**

## Capítulo 4 Conclusión

En base a nuestra tesis podemos concluir que la planeación de la auditoría nos da ventajas en el ámbito profesional como ahorro de tiempo, bajo costo para el cliente, ya que solo se utilizará al personal y el tiempo necesario para llevarlos a cabo, al planearse la auditoría en un programa de trabajo facilitará la supervisión del trabajo desarrollado y facilitará la delegación de funciones en auxiliares o ayudantes, los resultados de la revisión tendrán como consecuencia un trabajo de mayor calidad e indicarle al auditor las áreas de los estados financieros que deberán examinarse más a fondo.

El problema es resolver como se escogen correctamente los procedimientos de auditoría a realizarse en una empresa comercial

Siendo la planeación de la auditoría una norma de auditoría generalmente aceptada para realizar una auditoría, es fundamental para el desempeño del trabajo del Auditor, teniendo algunas ventajas como se mencionan a continuación:

1. Ahorro de tiempo, ya que en la revisión no habrá aplicación de procedimientos innecesarios, desarrollándose éstos como consecuencia lógica, evitando duplicidad en el trabajo y como consecuencia la auditoría se realizará más rápida.
2. Como consecuencias del punto anterior, bajo costo para el cliente ya que sólo se utilizará al personal el tiempo necesario para llevarlos a cabo.
3. Al planearse la auditoría en un programa de trabajo facilitará la supervisión del trabajo desarrollado y facilitará la delegación de funciones en auxiliares o ayudantes.
4. Los resultados de la revisión tendrán como consecuencia un trabajo de mayor calidad, ya que la planeación le indicará al auditor o a sus ayudantes, qué áreas de los estados financieros deberán examinarlos más a fondo.

Dentro del marco teórico de esta tesis se tocaron puntos como que la planeación de la auditoría forma parte de las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados que debe de realizar el contador.

Planear el trabajo será, por consiguiente, decidir previamente cuales son los procedimientos de auditoría que se van a emplear, cual es la extensión que va a darse a esas pruebas, en que oportunidad se van a aplicar y cuales son los papeles de trabajo en que se van a registrarse sus resultados. Igualmente forma parte de la planeación el decidir que persona y de que calidad deberá asignarse al trabajo.

La planeación de un trabajo de auditoría no puede hacerse en abstracto: cada trabajo tiene características y peculiaridades propias que exigen que los procedimientos de auditoría sean adaptados a las condiciones específicas de cada situación. Por consiguiente, la planeación de un trabajo de auditoría requiere conocer los antecedentes peculiares del caso para el cual se está planeando.

Aún cuando el examen de estados financieros tiene una finalidad propia, definida por su misma naturaleza, los negocios concretos que se presentan al auditor pueden tener variantes, que dependen de que el examen de los estados financieros tenga una finalidad especial determinada, por ejemplo la solicitud de un crédito bancario o la realización de una emisión de obligaciones, o de que el propio cliente por razones de conveniencia o de falta de interés en ciertos renglones desea establecer limitaciones y restricciones al trabajo o realizarse.

Para que el auditor pueda planear su trabajo sobre bases firmes, es necesario que previamente este seguro de que tanto él como el cliente comprenden claramente y con la misma extensión la clase de trabajo que se va a realizar, sus limitaciones, y las consecuencias de estas limitaciones si es que existen.

Es necesario que el cliente entienda, por ejemplo, que si desea un dictamen sin salvedades, esto le obliga a no poner limitaciones al trabajo del auditor, a aceptar que el examen del auditor se extienda en la forma, grado y oportunidad que el mismo auditor considere conveniente.

Por otro lado, el cliente debe entender que si, por razones relativas al costo de auditoría o por otro motivo particular, él pone limitaciones o condiciones de trabajo a realizarse, tales como la omisión de algunos procedimientos de auditoría, estas limitaciones se verán reflejadas en el dictamen que recibirá sobre los estados financieros.

Es evidente que el cliente puede determinar bien el tipo de dictamen que va a recibir o bien las restricciones que van imponer al trabajo del auditor, pero nunca ambas cosas simultáneamente. Esta posición, su significado y alcance, y la trascendencia que tenga sobre los distintos elementos determinantes del negocio, el costo del trabajo, el dictamen que se podrá rendir etc., deben ser claramente comprendidos y entendidos por el cliente y por el auditor. De ahí que sea necesario que el auditor adquiera la convicción completa de que las condiciones del trabajo han sido entendidas por él cliente en el mismo sentido y con el mismo alcance.

En cada fase del trabajo de auditoría el auditor tiene que cerciorarse de ciertos hechos.

Estos objetivos particulares de cada fase del trabajo de auditoría aún cuando fundados en el objetivo general de la auditoría, son distintos para cada grupo de principios de contabilidad aplicables y por la clase de información y de evidencia comprobatoria que el auditor necesita con respecto a esa partida o grupo concretos.

La forma de obtener la evidencia comprobatoria necesaria para sostener la opinión profesional del auditor, la clase de procedimientos a emplear, su extensión y su oportunidad, depende en alto grado de las características particulares de la empresa examinada. La autenticidad de las existencias de inventarios, por ejemplo, se comprobará de distinta manera si es que estos inventarios están reunidos en un solo almacén general, que si están dispersos en almacenes colocados en distintos lugares de una misma ciudad o de ciudades diferentes.

Para poder planear adecuadamente su trabajo, el auditor necesita conocer de antemano aquellas características de la empresa que pueden hacer variar los procedimientos de auditoría que va a utilizar su extensión o su oportunidad.

La mayor parte de los elementos específicos o características peculiares de la empresa cuyos estados financieros se van a examinar quedan involucrados dentro del sistema de control interno. Este término en su sentido amplio, incluye, por lo menos de que la organización de la empresa o sea el sistema de dirección, la división y coordinación de labores y correlativa asignación de responsabilidades.

El procedimiento o prácticas establecidas, incluyendo su planeación y sistematización, los registros y formas y la información que permiten proteger la integridad de los activos y mantener control adecuado sobre los pasivos, los productos y los gastos.

El personal de la empresa incluyendo los elementos de entrenamiento, eficiencia, moralidad y retribución.

La supervisión que abarca desde la más elemental verificación interna, hasta la asignación de funciones específicas de auditoría a algunos funcionarios o a un departamento especializado.

Los datos necesarios para planear adecuadamente el trabajo de auditoría a los que nos hemos venido refiriendo anteriormente son obtenidos de muy diversas maneras de acuerdo con la naturaleza de los datos y con las condiciones particulares de la empresa examinada.

Por necesidad inevitable, para la simple contratación de trabajo, se requiere tener una o varias entrevistas previas con el cliente que nos conducen a la fijación de las condiciones básicas del mismo trabajo.

Es necesario que en estas entrevistas el auditor se presente debidamente preparado. Conviene formular previamente un memorandun de los puntos a definir y tratar en cada entrevista, a efecto de poder estar cierto de que se cubren todos los temas que es necesario definirlos y aclararlos. Al terminar la entrevista, el auditor debe revisar los puntos tratados con su memorandun o agenda y estimar si quedan suficientemente tratados, si se cubrieron todos y así como consecuencia de la propia entrevista, no surgieron dudas o problemas nuevos que ameriten una entrevista posterior.

En la entrevista se deben fijar, por lo menos, el objetivo, las condiciones y limitaciones del trabajo concreto que se va a realizar deben determinarse también las condiciones bajo las cuales se va a presentar el servicio, tiempo, honorarios y gastos, los elementos que va a proporcionar el cliente, la coordinación del trabajo de auditoría con el de la propia oficina del cliente y todos aquellos que, por su naturaleza, ameriten ser definidos antes de la iniciación del trabajo.

Conviene, a este respecto, mencionar en forma especial que en las entrevistas con el cliente debe definirse a quien se debe entregar y dirigir el informe final de auditoría, una vez terminado el trabajo, esto, por la importancia que puede tener la persona a quien vaya dirigido y a quien sea materialmente entregado el informe o dictamen del auditor.

Generalmente se acostumbra, a efecto de evitar futuras dificultades de interpretación, que una vez que el auditor y el cliente se han puesto de acuerdo sobre las bases del trabajo a realizar, estas sean confirmadas por escrito. La forma habitual de hacerlo es que el auditor envíe al cliente una carta en la que se resumen el resultado de las entrevistas obtenidas y que el cliente, en caso de conformidad con el resumen hecho, responda manifestando estar de acuerdo con dichas condiciones.

Muchos de los datos relativos a las características operativas de la empresa, especialmente las de producción y el sistema de control interno, pueden ser conocidos por la inspección personal que el auditor haga de las instalaciones, de planta, de oficina o de venta, en que la empresa realiza sus operaciones, y por la observación de la forma como esas operaciones son realizadas.

Datos tales como el arreglo físico de los almacenes, la ubicación de las cajas en que se guarda efectivo, la eficacia del control de existencia en patios y bodegas, se conocen en parte considerable por la inspección física de las instalaciones de la empresa.

Por otra parte, muchos de los datos relativos al proceso productivo, al trámite de las operaciones, a las rutinas de vigilancia y control, pueden ser obtenidos por la observación de cómo son realizadas esas operaciones en algún o algunos días ordinarios.

Las políticas generales de la empresa tanto relativas a producción en el aspecto financiero y a los criterios de contabilización, se conocen principalmente por la investigación o indagación realizadas directamente con los directores y funcionarios.

Aún cuando no es conveniente que a las entrevistas que se realizan con dichos directores y funcionarios se les de un carácter demasiado formal, si es necesario que el auditor vaya a ellas preparado, habiendo formulado previamente un memorando o agenda de los asuntos que tiene que investigar con cada funcionario y de las dudas que con cada uno de ellos debe aclarar.

Es necesario en la mayor parte de los casos que el resultado de estas investigaciones sea resumido por escrito por el propio auditor y en algunos casos de especial importancia es necesario que ese resumen sea confirmado por escrito por la persona que proporciono los datos ya sea dando su visto bueno al resumen formulado por el auditor o dirigiendo al auditor una declaración expresa por escrito de los puntos que se le hayan solicitado explicar o aclarar.

Es también necesario que el auditor inspeccione los documentos que se relacionen con la situación jurídica de la empresa escrituras constitutivas y sus reformas actas de asamblea y de consejo escrituras propiedad contratos de compra o de venta, etc.

El auditor deberá hacer en sus papeles de trabajo un resumen de los puntos significativos encontrados en los documentos legales inspeccionados y en su caso de ser necesario deberá recurrir a los abogados o departamento jurídico de la empresa o previa autorización del cliente a un jurista independiente para la aclaración o explicación de los puntos dudosos que la preparación jurídica del propio auditor no le permitirá aclarar por sí mismo.

El estudio cuidadoso de los estados financieros de la empresa tanto los del ejercicio que se va a examinar como los de ejercicios precedentes pueden suministrar al auditor una información extensa y apropiada sobre la naturaleza de las operaciones de la propia empresa y las características de su constitución financiera.

Este examen y análisis particularmente el de los estados comparativos, indica la naturaleza, frecuencia o importancia de las distintas partidas y tipos de operaciones; pueden llamar la atención sobre las operaciones extraordinarias y sobre cambios excepcionales en la situación financiera que ameriten atención especial durante el examen y en una palabra revela una gran parte de los datos significativos para la planeación.

Los procedimientos de análisis que se implantan el grado y formalidad con que se apliquen dependerán del buen juicio profesional del auditor, pero este debe recordar que por la naturaleza de los estados financieros como por su entrenamiento especializado profesional, que el análisis de ellos es una fuente básica de información.

El examen de los papeles de trabajo de auditorías anteriores cuando es un cliente al que ya se le han prestado servicios, o el estudio del informe de otro auditor, cuando ha sido otro profesional el que a realizado el trabajo en otras ocasiones, son elementos importantes en el trabajo de planeación.

De sus propios papeles de trabajo el auditor puede obtener informaciones importantes. El archivo permanente le suministra los datos relativos a los elementos constantes de la empresa. El archivo de papeles corrientes le ilustra sobre problemas o dificultades especiales ya localizadas y él permite afinar sus procedimientos para realizar un mejor trabajo o a menor costo.

En forma semejante aunque no con la misma efectividad se puede obtener información adecuada del examen de los informes rendidos en auditorías pasadas por los profesionales.

El auditor debe de tener previsto en términos generales, cual va a ser el trabajo que va a desarrollar, de tal manera que es indispensable que antes de iniciar cualquier labor de auditoría propiamente dicha, el auditor tenga ya realizada la planeación del trabajo en sus términos generales.

Sin embargo puede suceder que la planeación de una fase concreta del trabajo no pueda realizarse detalladamente sino hasta algún momento posterior. Cuando esto no afecta substancialmente a los planes para otras fases del trabajo se puede diferir la planeación detallada de cualquier parte de la auditoría y comenzar el trabajo sobre otra fase de la misma. En resumen podemos decir que no es necesario para iniciar una fase del trabajo de auditoría, que estén planeadas detalladamente todas las fases de ella, aunque si es necesario que este planeada en lo general toda la auditoría y en lo particular la fase concreta que se va a desarrollar.

Por último, es necesario que la planeación de la auditoría no sea de un carácter rígido e inflexible. El auditor debe estar preparado para modificar los planes formulamos cuando en el desarrollo del mismo trabajo se encuentre circunstancias no previstas o elementos no conocidos previamente, y cuando los resultados mismos del trabajo indiquen la necesidad de hacer variaciones o ampliaciones a los programas previamente establecidas.

Con todo lo descrito en esta tesis y nuestro resumen de conclusiones de la investigación de campo se puede decir que:

1. El dictamen del contador público sobre los estados financieros de un ente económico es necesario para dar confiabilidad a los mismos.
2. El contador público determinara la razonable corrección de los estados financieros a la luz de la evidencia obtenida en su estudio o examen.
3. La planeación de la auditoría es necesaria para cumplir con los requisitos de calidad exigidos por la profesión.
4. El contador público al estudiar el control interno se abocara a los controles de tipo contable de la empresa, aun cuando en caso de ser necesario deberá hacer un estudio de los controles administrativos que le pueden arrojar la evidencia necesaria.
5. El estudio del control interno de la compañía a auditar es la base para la elaboración del programa.
6. El programa de trabajo es el resumen de la planeación de la auditoría.
7. El programa de trabajo se debe tomar como los procedimientos mínimos a llevar a cabo en la revisión a la luz del estudio preliminar.
8. La supervisión del trabajo de auditoría es una norma de auditoría referente a la ejecución del trabajo y es un postulado ético del trabajo del contador público.

## **BIBLIOGRAFIA**

## Bibliografía:

- Anthony, Robert. La contabilidad en la administración de empresas. UTEHA.
- Barnard, Chester. Las funciones de los elementos dirigentes.
- Brealey, R.; Nieyers, S. Principios de finanzas corporativas. Mc Graw-Hill.
- Bosch, Julio; Vargas, Luis. Contabilidad básica. Soelco Ltda.
- Bosch, Julio; Vargas, Luis. Contabilidad intermedia. Soelco Ltda.
- Cashin, James; Lerner, Joel. Contabilidad. Mc Graw-Hill.
- Contreras, Hugo; González, Leonel. Manual de la cuenta mercaderías. CEPET.
- Coole, J. W.; Winkle, G. M. Auditoría. Mc Graw-Hill
- Cepeda, Gustavo. Auditoría y control interno. Mc Graw-Hill
- Campos, Fernando. La función finanzas en la empresa. Universidad de Chile, Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas.
- Fowler, Enrique. Tratado de auditoría. Ed. Contabilidad Moderna.
- Gómez, Morfin. Control interno de los negocios, UNA.
- Holmes, Arthur. Auditoría. Principios y procedimientos. UTEHA.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Normas y Procedimientos de Auditoría.
- Lazcano, Juan M. El manejo de las organizaciones y su auditoría interna. Mc Graw-Hill.
- Meiggs, Walter. Auditoría. Principios. Ed. Diana.
- Meigs, R. F.; Meigs, W. B. Contabilidad. La base para las decisiones gerenciales. Mc Graw-Hill.
- Portus, Lincoyán. Matemáticas financieras. Mc Graw-Hill.
- Van Horne, James. Fundamentos de administración financiera. Prentice Hall.

- Weston, J. Fred; Brigham, Eugene F. Fundamentos en administración financiera. Mc Graw-Hill.
- Weston, J. Fred; Copeland, Thomas E. Finanzas en administración. Mc Graw-Hill
- Anzures Maximino, Contabilidad General, Hispano-Europea
- Oropeza Martinez Humberto, Contabilidad básica con aplicaciones en computadora, McGraw-Hill
- Nikolai Loren A., Contabilidad Interna, Diana
- Ramírez Valenzuela Alejandro, Contabilidad Intermedia, Pretince may Hispano- America
- Bacon Charles A., Manual de Auditoría Interna, OPSU