

Unidad 10

- Planeación técnica y administrativa de la auditoría

CONCEPTO

Planeación Técnica. La planeación técnica de una auditoría infiere el desarrollo de una estrategia general para la conducción y el alcance esperados en el examen. La naturaleza, extensión y oportunidad de la planeación varían con el tamaño y complejidad de la entidad, la experiencia que se tenga con ella y el conocimiento de la actividad o giro en que está inmersa la entidad. Al planear el examen, el auditor debe considerar, entre otros aspectos:

- a) Los asuntos que se relacionan con la actividad o giro de la entidad y el entorno macro y microeconómico donde opera.
- b) Las políticas y procedimientos contables, operativos y administrativos de la entidad.
- c) La confianza que se puede depositar en el sistema integral de control interno (financiero-contable y administrativo) instaurado.
- d) Estimación preliminar de asuntos de mayor a menor importancia.
- e) Identificación de partidas o conceptos de los estados financieros susceptibles de ajuste.
- f) Las condiciones que puedan requerir, ampliar o modificar las pruebas de auditoría; por ejemplo, errores o irregularidades relevantes.
- g) Requerimientos jurídicos que inciden en la entidad.
- h) Naturaleza del informe a emitir. Tener en mente los requerimientos o necesidades del usuario del informe.

La planeación técnica implica prever cuáles procedimientos de auditoría van a ser empleados, la extensión y oportunidad en que van a ser utilizados, y el personal que debe intervenir en el trabajo.¹

¹ American Institute of Certified Public Accountants, *Declaraciones sobre Normas de Auditoría*, SAS Planeación y Supervisión, IMCP, México, 1994. Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Boletín 3040 Planeación y Supervisión del Trabajo de Auditoría*, IMCP, México, 1996.

Planeación Administrativa. La planeación administrativa de una auditoría inicia con el mismo grupo de auditoría: que cuente con el personal debidamente entrenado y capacitado para hacer frente a la responsabilidad que se le conferirá, que el grupo esté dotado con la infraestructura administrativa básica para que desempeñe su labor con eficacia y eficiencia; que el personal de auditoría esté decorosamente remunerado.

Con base en la planeación técnica, se asignarán los auditores idóneos para la auditoría a realizar; estimar tiempos y, en su caso, costos de la auditoría (en especial la auditoría externa como base para la fijación de honorarios); desarrollar el plan general de auditoría (aspectos técnicos y administrativos); elaborar el programa de auditoría; e iniciar y dar seguimiento y adecuada supervisión al trabajo para verificar que su ejecución se dé conforme a lo planeado.

OBJETIVO

El objetivo de la planeación técnica y administrativa de la auditoría es dar cumplimiento a lo establecido en las normas para la ejecución del trabajo; y por tal razón, el auditor debe dejar evidencia en sus papeles de trabajo de haber planeado la auditoría.

PRIMER CONTACTO CON LA ENTIDAD A AUDITAR. ENTREVISTAS. OBSERVACION

El punto de partida para dar inicio a un trabajo de auditoría lo representa el solicitar al demandante de la intervención del grupo de auditoría el que le precise objetivos claros y precisos de lo que requiere de su auditor, máxime cuando se trata de revisiones especiales; una instrucción o requerimiento² vago o impreciso hará titubear o sembrará dudas en el auditor al aplicar sus técnicas o procedimientos de revisión. El peor error que puede cometer un auditor es presentar un informe sobre un trabajo que no le fue solicitado o que no era lo que requería el solicitante de la intervención.

Por tal razón, en las primeras entrevistas con el requirente de la intervención de auditoría habrá de determinarse el objetivo, las condiciones y limitaciones del trabajo, el tiempo a emplear, la coordinación del trabajo con el personal de la entidad o función a auditar, el alcance de la revisión; y todos aquellos puntos que, por su naturaleza, ameriten ser definidos antes de la iniciación del trabajo. En tratándose de un trabajo a

² *Ibíd*em Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría (IAPC), Federación Internacional de Contadores (IFAC), *Guía 30 Conocimientos del Negocio IMCP*, México, 1994.

realizar por un auditor externo, además de los aspectos señalados, habrá de considerarse también los honorarios y gastos a cobrar.

En esa etapa, paralelamente, se tendrá que llevar a cabo un estudio y evaluación preliminar del sistema de control interno para poder efectuar una planeación adecuada del trabajo de auditoría; ponderando sus objetivos, alcances y limitaciones.

Una vez definido y precisado lo anterior, y con plena convicción, acuerdos y aceptación del trabajo a desarrollar, el auditor procederá a hacerse de un conocimiento general del entorno donde gravita la entidad o función a auditar, de sus propietarios, su administración y sus operaciones. Posteriormente entrará a un proceso de recopilación de información más detallada; recopilación que se irá evaluando, ampliando y enriqueciendo conforme avance la auditoría.

- Las fuentes más relevantes a que puede acudir el auditor en este primer contacto con la entidad a auditar, enunciativamente, son las siguientes:
- Experiencias anteriores con la entidad y su industria, incluyendo la prestación de cualquier otro tipo de servicio que no sea auditoría.
- Pláticas con personal de la entidad, desde nivel directivo hasta estratos operativos.
- Pláticas con personal de auditoría interna. Revisión de informes de auditoría interna.
- Pláticas con otros auditores, con asesores legales y otros asesores que hayan proporcionado servicios a la entidad o dentro de la industria.
- Pláticas con personas relacionadas o conocedoras de la actividad o giro de la entidad; por ejemplo, cámaras, organismos reguladores de la actividad o giro, clientes, proveedores, competidores.
- Publicaciones relacionadas con la actividad o giro de la entidad: estadísticas gubernamentales, encuestas, textos, revistas y periódicos especializados, informes de bancos y casas de bolsa, etcétera.
- Legislación y reglamentación relacionadas con la operación de la entidad.
- Visitas a las oficinas y plantas de la entidad. Observar las operaciones.

Documentos e informes generados por la entidad: actas de consejo, informes a autoridades, estados financieros, presupuestos, informes a la gerencia, manuales administrativos y de operación, manual de organización, manual de contabilidad, etcétera.

TECNICAS A APLICARSE EN LA PLANEACION DE LA AUDITORIA

ESTUDIO Y EVALUACION DE LA ORGANIZACION

Para que el auditor pueda darse cuenta cabal de la estructura orgánica y allegarse de elementos para estudiar y evaluar la organización y el equipo humano que la integra, deberá empezar por obtener un organigrama detallado de la misma, ¿no lo tiene la entidad?; o, si lo tiene, ¿está actualizado?, razón de más para que el auditor lo elabore o actualice y en el desarrollo de esta tarea encontrará una magnífica oportunidad de empezar a conocer la operación organizacional de la entidad o de la función sujeta a auditoría y, sobre todo, las personas involucradas.

- En la obtención del organigrama se recomienda que éste se elabore cubriendo los siguientes puntos:
- Que abarque a toda la entidad o la función sujeta a revisión;
- Debe contener los puestos principales de la entidad y toda la estructura en tratándose de la revisión a una función;
- Deben quedar perfectamente definidos los tipos de autoridad: lineal, funcional y staff.

ESTUDIO Y EVALUACION DE SISTEMAS Y PROCEDIMIENTOS

Sin lugar a dudas que el estudio y evaluación de los sistemas y procedimientos de operación representa una de las acciones más importantes en la planeación y desarrollo de cualquier trabajo de auditoría.

En estricta teoría, toda entidad debe contar con manuales de sistemas y procedimientos de operación sobre los cuales el auditor debe basarse para hacer su estudio y evaluación de estos conceptos; pero, la realidad es que son muy contadas las entidades que se valen de estas herramientas administrativas y, a la luz de la realidad, si no están por escrito estos procedimientos, el auditor deberá desarrollarlos para sus propósitos.

Un problema básico para cubrir este aspecto lo representa la extensión que deba dársele y que va directamente relacionada con el tiempo asignado al auditor para realizar su trabajo, así como habilidad para describir los procedimientos de operación.

Partiendo del hecho de que un sistema es la conjunción de procedimientos de operación enmarcados en políticas administrativas y/o disposiciones de control, el estudio y evaluación de dichos procedimientos se debe efectuar en forma

independiente por cada uno de los que integran el sistema para, posteriormente, una vez que se han identificado todos los que conforman el sistema, llevar a cabo el estudio y evaluación global del mismo.

El estudio y evaluación de un procedimiento de operación se puede llevar a cabo en el siguiente orden:

Primero: Identificar las generalidades del procedimiento:

- a) Nombre,
- b) A que sistema o función operacional pertenece,
- c) Dónde inicia,
- d) Dónde termina,
- e) Qué objetivos persigue,
- f) Qué políticas administrativas y/o disposiciones de control debe respetar.

Segundo: Describir en forma secuencial las actividades involucradas en el procedimiento sujeto a análisis y evaluación.

Una vez obtenida esta información por parte del auditor, contará ya con elementos informativos base para llevar a cabo el estudio y evaluación de los sistemas y procedimientos instaurados en la entidad o función sujeta a auditoría.³

ESTUDIO Y EVALUACION DE FLUJOGRAMAS

El estudio y evaluación de flujogramas es llevar en sí a una representación gráfica los procedimientos de operación. Por tal razón son completamente aplicables los comentarios vertidos en el apartado que antecede mismo que, por obviedad, no se repetirá su tratamiento en esta oportunidad.

Para una mejor asimilación por parte del lector de este tema, en el Apéndice C se muestra un ejemplo de flujograma, tanto en presentación vertical como horizontal, sobre la misma base del ejemplo contemplado en el apéndice B.

³ En el apéndice B de este libro se presenta por medio de la Form a No. 1 la "carátula" de un procedimiento de operación, misma que se complementa con la Forma No. 2 "Análisis de Procedimientos de Operación". Para una mejor comprensión por parte del lector, en el mismo apéndice referido aparece una guía que facilita el uso de las referidas Formas 1 y 2; concluyendo con un ejemplo que consigna la aplicación y uso de estos formatos.

ESTUDIO Y EVALUACION DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en una entidad para salvaguardar sus activos, verificar la razonabilidad y confiabilidad de su información financiera, promover la eficiencia operacional y provocar adherencia a las políticas prescritas por la administración.

Es indiscutible que uno de los aspectos más importantes en la planeación y desarrollo de cualquier tipo de auditoría lo constituye el estudio y evaluación del sistema de control interno. Existen muchos tratados sobre el tema, los cuales orientan y proporcionan bases filosóficas y técnicas sobre el concepto, naturaleza, objetivos, elementos y enfoques que se deben tomar en cuenta para desarrollar esta fase del trabajo del auditor; tal es el caso de los pronunciamientos emitidos por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos a los que se recomienda acudir el lector para ampliar el estudio del presente tema.

Dentro de los enunciados más relevantes de la referida Comisión sobre la importancia y necesidad del estudio y evaluación del sistema de control interno, en relación con las normas de auditoría, destaca el siguiente: "El estudio y evaluación del control interno se efectúa con el objeto de cumplir con la norma de ejecución del trabajo que requiere que: El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuado del control interno existente, que le sirva de base para determinar el grado de confianza que a depositar en él y le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría".⁴

En años recientes, y dada la importancia que reviste el aspecto control interno, se ha dado por dividir a éste en dos grandes ramas: El control administrativo, que es el que se debe observar y aplicar en todas las fases o etapas del proceso administrativo; y el control financiero-contable orientado fundamentalmente hacia el control de actividades financieras y contables de una entidad. La conjunción del control administrativo y del control financiero-contable deriva en el Sistema Integral de Control Interno.

Además, a mayor abundamiento, la Comisión de Normas y Procedimiento de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su boletín 5030 Metodología para el Estudio y Evaluación del Control Interno, en coordinación con el boletín 3050 Estudio y Evaluación del Control Interno, recomienda que este proceso se efectúe por ciclos de transacciones "ya que un estudio por cuentas pierde de vista la dinámica de las empresas". Los ciclos básicos de transacciones a considerar, pues, son

⁴ Para complementar este tema, se recomienda al lector acudir a los boletines 3050 Estudio. Evaluación del Control Interno y 5030 Metodología para el Estudio y Evaluación del Control Interno c la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, IMCP, México, 1996. *Ibíd*em (18). Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 3050 Estudio y Evaluación del Control Interno, IMCP, México, 1996.

los de ingresos, compras, producción, nóminas y tesorería.

Pero, ¿cómo se estudia y evalúa el sistema de control interno? La tradición académica y la práctica profesional han establecido los siguientes métodos para el estudio y evaluación del sistema de control interno, además del referido por ciclos de transacciones, a saber:

Método Descriptivo. Como su nombre lo indica, consiste en la descripción de las actividades y procedimientos utilizados por el personal en las diversas unidades administrativas que conforman la entidad, haciendo referencia a los sistemas o registros contables relacionados con esas actividades y procedimientos. Esta descripción debe hacerse de manera tal que siga el curso de las operaciones en todas las unidades administrativas que intervienen; nunca se practicará en forma aislada o con subjetividad. Siempre deberá tenerse en cuenta la operación en la unidad administrativa precedente y su impacto en la unidad siguiente.

El desarrollo de este método se puede llevar a cabo con apoyo en lo contemplado en el Apéndice B Análisis de Procedimientos de Operación por el Método Descriptivo incluido en este libro.

Método Gráfico. Es aquel que señala por medio de cuadros y gráficas el flujo de las operaciones a través de los puestos o lugares donde se encuentran establecidas las medidas de control para el ejercicio de las operaciones.

Este método permite detectar con mayor facilidad los puntos o aspectos donde se encuentren debilidades de control; aun cuando hay que reconocer que se requiere mayor inversión de tiempo por parte del auditor en la elaboración de los flujogramas, y habilidad para hacerlos.⁵

Método de Cuestionarios. Este método consiste en el empleo de cuestionarios previamente elaborados por el auditor, los cuales incluyen preguntas respecto a cómo se efectúa el manejo de las operaciones y quién tiene a su cargo las funciones. Los cuestionarios son formulados de tal manera que las respuestas afirmativas indican la existencia de una adecuada medida de control; mientras que las respuestas negativas señalan una falla o debilidad en el sistema establecido.

En lo referente a este método, su empleo es el más generalizado en virtud de la rapidez de su aplicación. A efecto de ilustrar al lector con estas herramientas, en Apéndice D Modelos de Cuestionarios de Control Interno de este libro, se presentan modelos de cuestionarios para la revisión del control interno financiero-contable.

Continuando con el análisis de los tres métodos señalados para el estudio y

⁵ En el Apéndice C Análisis de Procedimientos de Operación por el Método Gráfico (flujogramas), el lector de este libro encontrará modelos que le coadyuvarán en la comprensión para aplicar este método para el estudio y evaluación del sistema de control interno.

evaluación del sistema de control interno, en ninguno de ellos se trata, con relativa profundidad, un elemento clave para la operación, administración, control y marcha de una entidad; elemento sin el cual éstas, sencillamente, no existirían. Este elemento es el humano.

Para cubrir el vacío de revisión señalado en el párrafo anterior, se presenta en seguida a la consideración del lector y del profesional de la auditoría un cuarto método para el estudio y evaluación del sistema de control interno; éste es:

Detección de Funciones Incompatibles. Como su nombre lo indica, el auditor, con el uso de sencillos cuestionarios, detectará funciones incompatibles del personal involucrado en la operación, administración, control y marcha de la entidad sujeta a auditoría. En el Apéndice E Cuadro de Detección de Funciones Incompatibles de este mismo libro, se presenta un modelo de este tipo de cuestionarios el cual está dividido en cinco secciones o funciones clave contra las que se cruzan otras funciones, las cuales, en caso de ser ejecutadas por la misma persona, darán lugar a una incompatibilidad.

Esto es, en la hoja del cuestionario, en la parte superior derecha, se menciona la función clave y ahí mismo se anotan los nombres de los ejecutantes; a continuación, sobre el lado izquierdo de la hoja están consignadas otras funciones donde se anotarán los nombres de los ejecutantes; si el nombre de la persona que realiza la función clave se repite en las otras funciones, se constituye así una función incompatible que será anotada a continuación en la columna de observaciones y, en consecuencia, será una falla de control interno.

Estudio y Evaluación del Control Interno por Ciclos de Transacciones. Este método consiste en identificar, por parte del auditor, los ciclos de transacciones cuyo control interno estará sujeto a revisión y evaluación. Esta identificación incluye el determinar las funciones aplicables a cada ciclo con base en las características específicas del mismo.

Para la identificación de las funciones aplicables a un ciclo de transacciones, el auditor podrá auxiliarse a través de las guías específicas relativas al estudio y evaluación del control interno por ciclos de transacciones contempladas en la serie 6000 de los boletines de Normas y Procedimientos de Auditoría emitidos por la propia Comisión del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Por lo extenso de este tópico no se entra a un análisis de mayor profundidad en este texto. El tema será abordado, nuevamente, y con el detalle que requiere, en el libro Auditoría II de esta serie.

ANÁLISIS FACTORIAL

El análisis factorial consiste en la distinción e identificación de los factores que

concurrir en los resultados de operación de una entidad para llegar al conocimiento particular de cada factor, con el objeto de determinar su contribución en el resultado de las operaciones realizadas.

En el análisis factorial se concibe la operación de una entidad como el resultado de la combinación ponderada de sus componentes genéricos, unos internos y otros externos, a los que se denomina "factores de operación".

La identificación, análisis y estudio de dichos factores habrá de hacerse tomando en cuenta la actividad o giro de la entidad y el propósito de la misma; ya que es obvio que no serán los mismos factores que inciden para entidades industriales o comerciales, de venta de servicios o de productos, lucrativas o no lucrativas, gubernamentales o no gubernamentales, etcétera.

A manera de ejemplo, a continuación se detallan los factores de operación clave en una entidad industrial: medio ambiente, administración, productos y procesos, función financiera, facilidades de producción, mano de obra, materias primas, producción, mercadotecnia, contabilidad y estadística.⁶

El fin del análisis factorial aplicado a una entidad, es cuantificar la contribución de cada factor en el resultado de las operaciones que ésta realice, es, por tanto, un medio de control.

Los factores de operación en una entidad, como ya se mencionó, son internos y externos; por tanto, en ocasiones se dificulta su medición, sobre todo en aquellos donde interviene o influye de manera preponderante el hombre o el medio ambiente. Por tal razón, el auditor puede llevar a cabo el análisis factorial de la entidad para planear su intervención de auditoría apoyándose en cuestionarios preparados para tal propósito. Dicho estudio debe ser complementado con la aplicación de razones financieras simples, comparando cuantitativamente los componentes de cada factor para evaluar su contribución en el resultado de las operaciones de la entidad.

EL LICENCIADO EN CONTADURIA COMO AUDITOR EXTERNO

OBTENCION DE INFORMACION Y DOCUMENTACION BASE PARA LA PROPUESTA DE SERVICIOS PROFESIONALES

Esta etapa, de hecho, se cubre con el adecuado seguimiento y cumplimiento a

⁶ Macías Pineda, Roberto, Santillana González, Juan Ramón, *El Análisis de los Estados Financieros*, capítulo III, decimosexta edición, ECASA, México, 1995. En el Apéndice F Modelo de Cuestionario de Análisis Factorial en una Entidad Industrial, el lector encontrará una guía que le servirá de orientación para el diseño de sus propios cuestionarios acordes con su necesidad de análisis factorial.

los conceptos y referencias vertidas en los apartados que anteceden en este capítulo; y su desarrollo se debe llevar a cabo una vez que se han precisado con el cliente el tipo de servicios que requiere de su contador público, las eventuales limitaciones que se pueden presentar durante la ejecución de la auditoría, y el resultado final que se espera de esta intervención.

En este punto cabe señalar que el licenciado en contaduría, o contador público como tradicionalmente ha sido conocido, es el único que cuenta con la formación académica, estructura profesional en torno al Instituto Mexicano de Contadores Públicos, reconocimiento de la sociedad en general, y aceptación de la autoridad (en especial en tratándose del dictamen para fines fiscales), para llevar a cabo trabajos de auditoría de estados financieros practicados en forma externa, y su producto (dictamen) es aceptado por terceros.

El complemento a la planeación de la auditoría de estados financieros se da con la cobertura de los aspectos a tratar en los dos siguientes apartados.

ESTUDIO Y EVALUACION DE LA FUNCION DE AUDITORIA INTERNA

La administración de una entidad es responsable por desarrollar y mantener el sistema integral de control interno; también es responsable por supervisar que dicho control esté operando eficazmente. Cuando una entidad cuenta con un departamento de auditoría interna, su administración puede delegar en él algunas de las funciones de supervisión, en especial con respecto a la revisión del control interno. Por lo cual, la función de auditoría interna viene a constituir un componente adicional del sistema integral de control interno.

Además, por otro lado, no se debe soslayar la posibilidad de que el auditor interno puede coadyuvar con los trabajos de auditoría externa.

De lo anterior se derivan dos conclusiones:

Estudio y Evaluación de la Función de Auditoría Interna. Al participar el auditor interno, o formar parte del sistema integral del control interno, está sujeta a ser evaluada y examinada su función de conformidad con lo establecido en el Boletín 3050 Estudio y Evaluación del Control Interno. Para llevar a cabo tal tarea, el auditor externo deberá:

1. Conocer e investigar el contexto general de la función de auditoría interna.
2. Evaluar la competencia profesional del personal de auditoría interna.
3. Evaluar la objetividad con que actúa el grupo de auditoría interna.
4. Evaluar la calidad de su ejecución.

5. Identificar el alcance de la función de auditoría interna.
6. Documentar adecuadamente y dejar constancia en papeles de trabajo sobre el resultado del estudio y evaluación de la función de auditoría interna.

Participación del Auditor Interno en los Trabajos de Auditoría Externa. Cuando se dé esta participación por así convenir a la entidad a auditar y al auditor externo, éste último deberá cerciorarse y supervisar que el grupo de auditoría interna:⁷

1. Cuenta con probada competencia profesional y objetividad en su actuar.
2. Su trabajo lo realiza con estricto apego a las normas y procedimientos de auditoría.
3. Aporta evidencia suficiente y competente sobre el trabajo realizado.

Es obvio que esta participación se dará en tareas de menor envergadura en relación con la responsabilidad del auditor externo, como es el caso de investigaciones y aclaraciones, seguimiento de puntos pendientes, coordinación con áreas operativas, etc. Esta participación permitirá la reducción de horas ocupadas por el auditor externo con la consecuente disminución del costo de la auditoría.

COMUNICACIONES CON EL AUDITOR PREDECESOR

Auditor predecesor es el auditor que ha renunciado o que se le ha notificado que sus servicios de auditor externo han terminado. Auditor sucesor es el auditor que ha aceptado un compromiso de examen de información financiera, o que ha sido invitado a presentar una propuesta en tal sentido.

Al presentarse una situación de sustitución de auditor externo, antes de que el auditor sucesor acepte el compromiso, habrá de obtener información de su predecesor con respecto al cliente en prospecto. Esta actitud reforzará la planeación de su auditoría, constituye una conducta ética apropiada, y pone en manifiesto principios fundamentales de cooperación y fortalecimiento de relaciones profesionales.

La comunicación entre un auditor sucesor y su predecesor puede ser oral o escrita o con carácter confidencial; en tal virtud, el sucesor deberá obtener autorización de su cliente o prospecto para que el predecesor conteste todas las preguntas que le

⁷ Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 5040 Procedimientos de Auditoría para el Estudio y Evaluación de la Función de Auditoría Interna, IMCP, México, 1996. Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría (IAPC), Federación Internacional de Contadores (IFAC), Guía 10 Utilización del Trabajo de un Auditor Interno, IMCP, México, 1994. Declaraciones sobre Normas de Auditoría, American Institute of Certified Public Accountants, (AICPA) SAS. El Efecto de la Función de Auditoría Interna en el Alcance del Examen del Auditor Independiente, IMCP, México, 1979.

formule aquél, incluyendo el facilitarle sus papeles de trabajo si así lo requieren las circunstancias. Sin embargo, el auditor sucesor no deberá hacer referencias en su informe o dictamen al trabajo realizado por su predecesor.

El auditor predecesor deberá permitir a su sucesor la extracción o copia de información que le sirva para dar continuidad en cuanto a la historia contable y de auditorías de su cliente, para efectos de su archivo de referencia permanente.⁸

Cuando existan varios prospectos de auditor sucesor, el predecesor sólo proporcionará información a aquél que haya aceptado ya el compromiso de efectuar la auditoría.

En el caso de que el predecesor proporcione respuestas limitadas, o no conteste la totalidad de las preguntas, debido a circunstancias no usuales como es el caso de litigios, el sucesor deberá evaluar las implicaciones correspondientes para decidir si continua o no con el compromiso previo contraído con su cliente.

Si el cliente en prospecto rehusa permitir o limita las respuestas del auditor predecesor, el auditor sucesor deberá indagar las causas de tal comportamiento y considerar sus implicaciones para decidir si acepta o no el compromiso.

Cuando el auditor sucesor durante su examen reúne elementos de juicio suficientes para concluir que los estados financieros previamente dictaminados por el predecesor pudieran requerir modificaciones sustanciales, solicitará a su cliente una reunión en la que estén presentes las tres partes para intentar resolver el asunto y, en su caso, evaluará el efecto que tal situación pueda tener en su dictamen, documentando convenientemente este proceso en sus papeles de trabajo.

- Las preguntas más comunes que el auditor sucesor formulará a su predecesor incluyen:
- Causas o impedimentos por contestar o respuestas limitadas del auditor predecesor hacia el auditor sucesor.
- Desacuerdos en relación con la aplicación de principios de contabilidad, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría y otros asuntos de importancia similar.
- Hechos que puedan afectar la integridad de la administración y otros asuntos de importancia semejante.

⁸ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), *Declaraciones sobre Normas de Auditoría, SA. Comunicaciones entre el Auditor Predecesor y el Sucesor*, IMCP, México, 1979. Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Boletín 5070 Comunicaciones entre el Auditor Sucesor y el Auditor Predecesor*, IMCP, México, 1996.

- Hechos posteriores a la intervención del auditor predecesor y que requieran de seguimiento del auditor sucesor.
- Problemas a que se haya enfrentado el auditor predecesor derivados del sistema de contabilidad y registros. Causas que motivaron al cliente a sustituir auditor.

PROPUESTA DE SERVICIOS Y HONORARIOS PROFESIONALES

CONSIDERACIONES PARA SU FORMULACION

Tal vez la presentación de propuesta de servicios profesionales del contador público en su calidad de auditor externo, y los honorarios a cobrar, sea una de las etapas más finas y delicadas en las negociaciones con su cliente. El contador público habrá de soportar clara y definidamente su postura profesional, el alcance de su trabajo, los resultados esperados de su intervención, el tiempo a invertir, y los honorarios a cobrar. El cliente debe estar claramente enterado y convencido de lo que espera de su auditor y de los honorarios que le pagará.

En este punto cabe hacer la distinción de dos etapas en que incurre el auditor en la planeación de su auditoría: planeación preliminar y planeación definitiva.

Planeación Preliminar. Es la que lleva a cabo el auditor cuando es invitado por su cliente en prospecto para que le efectúe un examen de información financiera de una entidad. En esta etapa es cuando personal más avezado y experimentado de la firma de contadores públicos se aplica en llevar a cabo de manera sumaria y expedita la investigación apuntada en los apartados que anteceden en este capítulo; investigación que le permitirá precisar el tipo de trabajo a desarrollar, el alcance del mismo, detectar limitaciones potenciales que se le pueden presentar durante su intervención, número de horas-auditor a emplear en las diferentes categorías de auditores, y honorarios y gastos a cobrar. De esta Planeación Preliminar surgirá la propuesta de servicios y honorarios profesionales.

Es conveniente destacar que esta etapa corre bajo el riesgo de inversión del propio auditor. Si sus servicios no son aceptados o son rechazados, el tiempo y esfuerzo invertidos son por su cuenta, ya que será muy difícil que el cliente le pague por esta labor. Por contra, si los servicios son aceptados, es susceptible de cobrarse esta inversión al incorporarla dentro del tiempo y costo de la planeación de la auditoría en su conjunto.

Planeación Definitiva. Es el primer paso a dar una vez que el cliente ha aceptado formalmente los servicios de un contador público independiente. En esta etapa se retomará el resultado de la planeación preliminar y se ampliará con mayor detalle la investigación llevada a cabo previamente. De aquí surgirá el plan general de la auditoría a realizar.

Tiempo Estimado a Invertir en la Auditoría

Refiérese al tiempo estimado a invertir en cada una de las etapas de la auditoría y los rubros a examinar de los estados financieros; considerando el número de horas-auditor a emplear por cada una de sus categorías atendiendo al volumen y calidad de la información a examinar, limitaciones potenciales y calidad del control interno aplicable. Las categorías más comunes en una firma de contadores públicos son: auditor auxiliar, auditor encargado, gerente y socio.

Las etapas de la auditoría y los rubros a examinar de los estados financieros, y su correspondiente inversión de horas auditor, incluyen, entre otros, a los siguientes:

- Planeación de la auditoría
- Efectivo, caja y bancos
- Inversiones y valores
- Documentos y cuentas por cobrar a clientes, otras cuentas por cobrar
- Inventarios
- Pagos anticipados y otros activos circulantes
- Inmuebles, maquinaria y equipo
- Otros activos
- Cuentas por pagar
- Documentos por pagar
- Pasivo a largo plazo
- Pasivos acumulados y otros pasivos
- Capital contable
- Ventas y costo de ventas
- Gastos de operación
- Gastos financieros
- Otros ingresos
- Otros gastos

- Revisión aspecto fiscal
- Preparación, discusión y presentación del dictamen
- Preparación, discusión y presentación carta sobre el control interno
- Cierre de la auditoría. Cartas de salvaguarda
- Experiencia y Preparación del Personal de Auditoría

Auditor Auxiliar. Es conveniente y deseable que el estudiante de la licenciatura en contaduría pública que sienta inclinación hacia la auditoría de estados financieros, comience a iniciar su formación durante los últimos semestres de la carrera contratándose en firmas de contadores públicos de prestigio. Su primer labor será como auditor auxiliar y su meta inicial será buscar obtener el título profesional durante los dos primeros años de ejercicio, una vez que haya concluido sus estudios.

Esos dos primeros años, más el tiempo que aplicó durante los últimos semestres de estudio, le permitirán al auditor en ciernes hacerse de una experiencia adecuada para aspirar a dar el siguiente paso dentro de su desarrollo profesional: ser auditor encargado.

Auditor Encargado. Podrá hacerse cargo de esta responsabilidad aquel profesional que ya posea el título de contador público y que cuente con dos o tres años de experiencia como auditor auxiliar. Sobre el auditor encargado recae la responsabilidad de la ejecución de la auditoría en su conjunto desde un punto de vista operativo, apoyándose para ello en los auditores auxiliares que le hayan sido asignados.

Gerente. Es responsable de la auditoría desde el punto de vista como ejecutivo de la firma de contadores públicos. Para ser gerente habrá ya transcurrido un lapso de dos a cuatro años, dependiendo de su capacidad y experiencia adquirida, como auditor encargado. Un gerente supervisará, simultáneamente, el desarrollo y ejecución de varias auditorías.

En esta etapa de la formación del contador público como auditor externo, probablemente este profesional ya mostró cierta inclinación hacia alguna de las especialidades que ofrece esta rama de la profesión, como son: la auditoría de estados financieros como tal, impuestos, sistemas, procesamiento electrónico de información, consultoría en administración, etc. Es pues el momento adecuado para decidir su especialización y requerirá, para ello, llevar a cabo estudios adicionales, como por ejemplo de maestría, que coadyuven en este intento.

Una manera por demás insoslayable que infiere en esta etapa de formación del contador público, es impartiendo cátedra y participando en actividades propias de la profesión a través de sus órganos colegiados.

Socio. Lleva el peso y responsabilidad de firmar los informes y dictámenes. Supervisará el trabajo de los gerentes y, dentro de lo posible, de los auditores encargados y sus auxiliares. Participa y decide en la administración de la firma de contadores. Representa a la firma y vela por su imagen... Tiene que conseguir y mantener clientes como fuente fundamental de supervivencia de la firma.

Un gerente puede llegar a socio dependiendo de la capacidad probada durante su desarrollo en la firma, y de su habilidad y profesionalismo mostrado que ha permitido mantener e incrementar la cartera de clientes.

PRECIO DE LA AUDITORIA, CALCULO DE HONORARIOS

Cada firma de contadores públicos guarda sus propias políticas para determinar el precio a cobrar por una auditoría externa de estados financieros a practicar; ello en función al tipo de cliente, su capacidad económica, grado de dificultad del trabajo a realizar, si es primera auditoría o es recurrente, etc. Sin embargo, el auditor deberá aplicar el máximo de objetividad en la fijación de sus honorarios y, lo que es importante, justificarlos y que sean aceptados por su cliente. Tal vez la técnica más apropiada y objetiva a aplicar en este proceso sea la denominada del 1 X 3.

Técnica del 1 X 3 para Determinar el Precio de una Auditoría Externa

Consiste en determinar el costo por hora (directo) que le cuesta a la firma cada uno de los diferentes niveles o categorías de auditores que intervendrán en el trabajo. A ese costo-hora se le aumentará otro tanto igual por concepto de gastos indirectos que provoca cada auditor por concepto de prestaciones, más gastos de administración de la firma como son personal secretarial, arrendamientos, papelería, energía eléctrica, teléfonos, mantenimiento, etc. Y se habrá de añadir un tanto más que representa la utilidad para la firma.

Supóngase, para entender lo anterior, que una firma paga a su personal los siguientes sueldos mensuales: auditor auxiliar \$1,760, auditor encargado \$3,520, gerente \$7,040 y socio \$14,080. Las horas laborables promedio mensual son 176 (22 días hábiles X 8 horas c/u).

	<u>Auditor Auxiliar</u>	<u>Auditor Encargado</u>	<u>Gerente</u>	<u>Socio</u>
Sueldo	\$ 1,760	\$ 3,520	\$ 7,040	\$ 14,080
+ horas mensuales	<u>176</u>	<u>176</u>	<u>176</u>	<u>176</u>
1. Costo Directo por Hora	\$ 10	\$ 20	\$ 40	\$ 80
2. Gastos indirectos	10	20	40	80
3. Utilidad para la firma	10	20	40	80
PRECIO POR HORA A COBRAR	<u>\$ 30</u>	<u>\$ 60</u>	<u>\$ 120</u>	<u>\$ 240</u>

De lo anterior se infiere que la firma determinará el costo directo promedio por hora de cada uno de los diferentes niveles o categorías de auditores y ese costo lo multiplicará por tres para llegar al precio por hora-auditor a cobrar.

Por otro lado, la firma, con base en la planeación previa efectuada, ya tiene una razonable estimación de las horas-auditor a emplear en cada uno de los diferentes conceptos y rubros a atender y examinar, por cada nivel o categoría de auditor. La suma del total de horas-auditor -por cada nivel o categoría- se multiplica por el precio determinado bajo la técnica del 1 X 3 para llegar al precio total de la auditoría.

Para una cabal comprensión del procedimiento apuntado, en seguida se presenta un ejemplo que toma como punto de referencia los precios por hora a cobrar calculados en párrafos precedentes.

SANTILLAN GONZALEZ Y CIA, CONTADORES PUBLICOS

COMPAÑIA X, S.A.

*AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS AL 31 DE DICIEMBRE DE 1995 HORAS
AUDITOR A EMPLEAR:*

<u>Concepto</u>	<u>Auditor auxiliar</u>	<u>Auditor encargado</u>	<u>Gerente</u>	<u>Socio</u>	<u>Total</u>
1. Planeacion de la Auditoría	24	24	4	2	54
2. Efectivo, Caja y Bancos	24	4	2	1	31
3. Inversiones y Valores	8	2	1	1	12
4. Documentos y Cuentas por Cobrar a Clientes, otras Cuentas por Cobrar	32	8	2	2	44
5. Inventarios	32	8	2	2	44
6. Pagos Anticipados y otros Activos Circulantes	8	2	1	1	12
7. Inmuebles, Maquinaria y Equipo	16	4	2	1	23
8. Otros Activos	4	1	1	1	7
9. Cuentas por Pagar	24	4	2	1	31
10. Documentos por Pagar	8	2	1	1	12
11. Pasivo a Largo Plazo	4	1	1	1	7
12. Pasivos Acumulados y otros Pasivos	8	2	1	1	12
13. Capital Contable	8	2	1	1	12
14. Ventas y Costo de Ventas	32	8	2	2	44
15. Gastos de Operación	32	8	2	2	44
16. Gastos Financieros	8	2	1	1	12
17. Otros Ingresos	4	1	1	1	7
18. Otros Gastos	4	1	1	1	7
19. Revisión Aspecto Fiscal	24	16	16	8	64
20. Preparación, Discusión y Presentación del Dictamen	16	8	8	4	36
21. Preparación, Discusión y Presentación Carta Sobre Control Interno	16	8	4	2	30
22. Cierre de la Auditoría, Cartas de Salvaguarda	<u>16</u>	<u>4</u>	<u>2</u>	<u>2</u>	<u>24</u>
Total de Horas	352	120	58	39	569
Precio Hora-Auditor	\$ <u>30</u>	\$ <u>60</u>	\$ <u>120</u>	\$ <u>240</u>	
Importe	<u>\$ 10,560</u>	<u>\$ 7,200</u>	<u>\$ 6,960</u>	<u>\$ 9,360</u>	<u>\$ 34,080</u>

Cabe comentar que la forma como se determinó el precio de la auditoría puede ser mostrado al cliente para que constate la objetividad como fue calculado, haciéndole ver en cada uno de los conceptos o rubros a atender o examinar el porqué del número de horas-auditor requeridos. Existe una obviedad muy clara: si la contabilidad está al

corriente, perfectamente soportada, archivos en orden, los registros auxiliares coinciden con el mayor y, en general, el control interno es bueno, además de que se dan todo tipo de facilidades y colaboración por parte del personal del cliente, resulta lógico que el auditor tendrá mejores condiciones para efectuar su trabajo, invertirá menos horas, y el precio de la auditoría se reducirá en esa proporción. Por contra, si la situación es inversa a la comentada: contabilidad retrasada, sin soporte, archivos desordenados, los registros auxiliares no coinciden con el mayor, el control interno es deficiente, y no se brinda apoyo al auditor para la realización de su trabajo, se requerirá mayor profundidad en la revisión con la consecuente mayor inversión en horas-auditor, y el precio de la auditoría se incrementará sustancialmente. Conforme a más problemas se enfrente el auditor, mayor será el precio de su auditoría; y así se le hará notar al cliente.

Para concluir este apartado, vale dejar la recomendación que el auditor no deberá aceptar reducir el precio de su trabajo cuando esté de por medio la reducción de, sus horas-auditor estimadas a emplear. Aceptar esta reducción conlleva el riesgo de debilitar la calidad y profundidad de su trabajo. Un trabajo profesional no debe estar sujeto a regateo.

Si acaso, el auditor podrá reducir el precio de su trabajo con base a un porcentaje de descuento que conceda a su cliente -decisión eminentemente financiera- dependiendo de la conveniencia para la firma. Pero, se insiste, por ningún motivo aceptará una rebaja cifrada en la disminución de horas-auditor a emplear.

Por último, adicionalmente al cobro por concepto de honorarios, correrán por cuenta del cliente los gastos en que incurra el auditor en materia de transporte y traslados, gastos de viaje, alimentación y hospedaje que sean necesarios realice el auditor en el desempeño de su trabajo.

PROPUESTA DE SERVICIOS

Es importante que exista un claro entendimiento tanto del auditor como de su cliente, de los términos y alcance de cualquier trabajo de auditoría, con objeto de evitar, hasta donde sea posible, confusiones o malas interpretaciones respecto de los derechos y obligaciones de cada una de las partes. Una carta del auditor a su cliente documenta y confirma la prestación del servicio, el objetivo y alcance del mismo, el grado de responsabilidad que asume y la clase de informes que deberá proporcionar.

Generalmente, se llega a un primer acuerdo con el cliente en una reunión en donde se comentan los detalles del servicio que se prestará. Posteriormente, es recomendable que el acuerdo inicial se confirme por medio de una carta que el auditor envíe a su cliente.

La carta a la que se refiere el boletín de referencia generalmente se le conoce como carta compromiso de auditoría, y su forma y contenido puede variar e— cada caso particular, sin embargo, en general, deberá hacer referencia a le siguientes

aspectos:⁹

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

También puede incluir aspectos tales como:

- El grado de utilización del trabajo de los auditores internos.
- Información que deberá ser preparada por el cliente.
- El hecho de que se solicitará a la administración de la entidad que proporcione ciertas declaraciones escritas en relación a los estados financieros sujetos a examen.
- Descripción de otros informes y cartas que espera emitir.
- Fechas acordadas para desarrollar el trabajo, entrega de informes, etcétera.
- Participación de especialistas en ciertos aspectos de la auditoría.
- Bases sobre las cuales se calcularán los honorarios y gastos, su importe y arreglos en cuanto a su forma de pago.

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

Cuando el auditor de la empresa tenedora o principal es también auditor de

⁹ Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 6080 Carta para Confirmar la Prestación de Servicios de Auditoría, IMCP, México, 1996.

alguna entidad relacionada (subsidiaria, sucursal o división, etc.), deberá tomar en cuenta los factores que a continuación se indican para determinar si procede enviar una carta compromiso por separado a la entidad relacionada:

- Quién designa al auditor de la entidad relacionada.
- Si se va a emitir un dictamen por separado sobre los estados financieros de la entidad relacionada.
- El alcance de cualquier trabajo efectuado por otros auditores.
- Proporción en que es propietaria la tenedora.

Es recomendable que el auditor confirme, antes de iniciar el trabajo, el servicio que prestará, la forma como se calcularán los honorarios y su importe, y obtenga la aceptación de su cliente respecto de los términos del trabajo, para lo cual es conveniente recabar una copia de la carta compromiso firmada de conformidad por su cliente.

A continuación se presenta un ejemplo de carta para confirmar la prestación de un servicio de auditoría:

Al Presidente del Consejo de Administración o Representante apropiado de la Administración

Estimado señor X:

En relación con la auditoría de los estados financieros de Compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 199X y por el año que terminará en esa fecha, que desean ustedes que llevemos a cabo, por medio de la presente tenemos el gusto de confirmarles nuestra aceptación y entendimiento de las bases sobre las que se desarrollará nuestro trabajo, así como los servicios que habrán de recibir de nuestra parte.

Nuestra auditoría se llevará a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. y, por lo tanto, incluirá pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideremos necesarios en las circunstancias. Los funcionarios de la Compañía no deberán limitar el alcance de nuestros procedimientos.

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

Para formar nuestra opinión sobre los estados financieros efectuaremos las pruebas necesarias para obtener seguridad razonable en cuanto a que la información que contienen los registros contables principales y otra documentación fuente, es confiable y suficiente para ser utilizada como base de preparación de los estados

financieros. También decidiremos si la información está adecuadamente presentada y revelada en los estados financieros.

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

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

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

Esperamos cooperación completa de su personal y confiamos en que se nos proporcionarán los registros, documentación y otra información que se requiera en el transcurso de nuestra auditoría.

Nuestros honorarios están basados en el tiempo que hemos estimado para llevar a cabo el trabajo, más los gastos que incurramos por su cuenta, los cuales ascenderán a \$XXX,XXX.

Esperamos que el contenido de esta carta merezca su aprobación y, de ser así, le rogamos devolvernos una copia firmada de conformidad.

Le agradecemos la confianza que nos dispensan y quedamos a sus órdenes para cualquier aclaración al contenido de la presente.

ATENTAMENTE

SANTILLANA GONZALEZ Y CIA., CONTADORES PUBLICOS

CONFORME
(Nombre, puesto y firma del cliente)