



AUTOR: MARÍA DE LOURDES DOMÍNGUEZ MORÁN

<b>AUDITORÍA I</b>		Clave:	1557
Plan:	2005	Créditos:	8
Licenciatura:	Contaduría	Semestre:	5°
Área:	Auditoría	Hrs. Asesoría:	4
Requisitos:	Ninguno	Hrs. Por semana:	4
Tipo de asignatura:	Obligatoria (x)	Optativa ( )	

**Objetivo general de la asignatura**

Al concluir el curso, el alumno identificará los aspectos fundamentales relacionados con la auditoría de estados financieros, así como sus aspectos normativos y metodología.

**Temario oficial (horas sugeridas 64)**

- 1. Necesidad de la auditoría (2 hrs.)
- 2. La auditoría como actividad profesional (2 hrs.)
- 3. Normas de auditoría (8 hrs.)
- 4. Documentación de la auditoría (4hrs.)
- 5. Control de calidad (2 hrs.)
- 6. Los ciclos de las operaciones financieras (2 hrs.)
- 7. Procedimientos de auditoría (10 hrs.)
- 8. Enfoque general de una auditoría de estados financieros (4 hrs.)
- 9. Planeación (14 hrs.)
- 10. Muestreo en auditoría (4 hrs.)
- 11. Ejecución (8 hrs.)
- 12. Informes del auditor (4 hrs.)

## **Introducción**

Desde su formalización como actividad profesional, la auditoría de estados financieros ha experimentado profundas transformaciones y enfrentado enormes retos. Su desarrollo ha estado vinculado con fenómenos sociales y económicos que la han moldeado a su estado actual. Debemos estar concientes de que muchas son las generaciones de profesionales que han forjado esta área de conocimiento fundamental de la Contaduría Pública, siempre buscando satisfacer la necesidad básica, aún vigente, de acrecentar el grado de credibilidad en la información financiera.

Así, el primer contacto con esta área está lleno de pretensiones que sólo se concretarán con la participación efectiva y comprometida del estudiante.

Es vital el dominio de los conceptos fundamentales de auditoría para la mejor comprensión del contenido de los cursos posteriores en el área: Auditoría Interna, Auditoría II, Auditoría III y las optativas que le permitirán pre-especializarse en el área. Este apunte servirá de exhorto al estudiante: todos los conceptos que aquí se tratan son de uso técnico generalizado y constante por el auditor profesional.

Entrando en materia, esta guía desarrolla el contenido fundamental del programa oficial de la asignatura "Auditoría I", correspondiente al plan de estudios 2005, que se encuentra dividida en doce temas:

**Tema 1.** En esta unidad parte de lo que se denomina información financiera con énfasis en la trascendencia que tiene la credibilidad para sus usuarios, asimismo, se abordan los antecedentes de la auditoría financiera, su evolución histórica nacional e internacional, sin dejar de lado el estudio de su clasificación.

**Tema 2.** El estudio de la unidad se centra en el significado y finalidad de la auditoría de estados financieros, se analizan las responsabilidades que el auditor asume y se retoma lo establecido por el Código de Ética Profesional para adentrarse en el tema de la independencia profesional, vital para el desempeño profesional de un auditor.

**Tema 3.** Como actividad profesional, la auditoría de estados financieros se encuentra respaldada por un cuerpo normativo contenido, a nivel nacional, en los boletines de las Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para Atestiguar, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, cuya estructura, contenido básico y clasificación son la parte medular de esta unidad.

**Tema 4.** La evidencia plasmada en los papeles de trabajo respalda las conclusiones a que llega el auditor y, adicionalmente, es necesaria para el cumplimiento de la normatividad profesional, así pues, en esta unidad se abordará lo relativo a la documentación de la auditoría, así como los aspectos técnicos de su preparación, manejo, custodia y confidencialidad que les son inherentes.

**Tema 5.** Aquí se desarrolla el tema de “control de calidad en los servicios de auditoría”, es decir, el estudio de una serie de medidas que deben cumplir las firmas de auditores para que cada uno de los trabajos que se les encomienden se apeguen a lo establecido por la normatividad profesional. Es un aspecto que día a día cobra mayor importancia como una forma de promoción del seguimiento cabal a lo normativo.

**Tema 6.** El auditor debe conocer a la entidad para estar en posibilidad de diseñar una adecuada estrategia de auditoría. Es una práctica común analizar el funcionamiento de la entidad con base en el estudio de sus ciclos de operaciones. Por lo anterior, en esta unidad se esquematizará los objetivos, funciones y técnicas tales ciclos.

También, se ha incluido en esta unidad el estudio del “riesgo de auditoría” como herramienta esencial de análisis para el buen diseño y desarrollo del examen sobre información financiera.

**Tema 7.** Esta unidad se centra en el estudio de los métodos que el auditor utilizará para allegarse de evidencia que respalde su opinión en el dictamen. Se resaltan los procedimientos más comunes y las consideraciones sobre su naturaleza, extensión y oportunidad.

**Tema 8.** La unidad representa un esbozo del proceso de desarrollo de una auditoría de estados financieros, desde la planeación hasta su culminación con el dictamen.

**Tema 9.** Abarca la “planeación de la auditoría” de forma detallada, con todos los elementos que debieran ser considerados: la reflexión y análisis sobre la aceptación de un cliente, la formalización de la prestación de los servicios mediante un convenio, el estudio y evaluación del sistema de control interno y las consideraciones que se deben tomar sobre importancia relativa y riesgo de auditoría.

**Tema 10.** Una de las transformaciones más profundas que ha vivido la auditoría, es el énfasis que ahora se le da al uso del muestreo como una herramienta para el desarrollo profesional de la misma. Es así que en esta unidad se abordará tanto el aspecto normativo como práctico de este tema.

**Tema 11.** Esta unidad tiene como tema central el desarrollo práctico de una auditoría, desde que se ha firmado la carta convenio, hasta los últimos procedimientos que típicamente se aplican dentro de una auditoría de estados financieros, mismos que coadyuvan al auditor a formarse una opinión sobre los mismos.

**Tema 12.** Culmina este curso con el tema de “informes del auditor”, mismo que incluye el análisis tanto del dictamen de estados financieros como de la carta de sugerencias al control interno, ambos productos de la auditoría. Por ello, forman parte de esta unidad el análisis de los diferentes tipos de opinión y las consideraciones sobre revelación que deberá tomar el auditor.

Así pues, estamos listos para dar el primer paso al estudio de esta materia que es fundamental para todas las que conforman esta área, ya sean obligatorias u optativas.

# TEMA 1. NECESIDAD DE LA AUDITORÍA

## Objetivo particular

Al finalizar el tema, el alumno:

- Analizará la utilidad que tiene la información financiera para la toma de decisiones económicas.
- Explicará la importancia de la credibilidad en la información financiera para los usuarios internos y externos a la organización.
- Comprenderá el origen y necesidad social que satisface la auditoría de estados financieros.
- Comprenderá que la auditoría de estados financieros es una actividad profesional característica de la Contaduría Pública y su desarrollo histórico.
- Reconocerá la existencia de auditorías diferentes a la de estados financieros, analizando su ámbito de aplicación.

## Temario detallado

- 1.1 Uso de la información financiera
- 1.2 Usuarios
- 1.3 Necesidad de confiabilidad en los estados financieros
- 1.4 Profesional independiente y con capacidad profesional
- 1.5 Antecedentes y clasificación de la auditoría

## Introducción

Este tema parte de la concepción de la información financiera y su repercusión en la toma de decisiones de distintos usuarios. Uno de los requisitos que debe cumplir la información financiera para resultar útil es la credibilidad en sus cifras, misma que depende, en gran medida, del aval que les otorgará el auditor por medio de su opinión profesional.

Lo relativo a los antecedentes históricos de la auditoría también forma parte del

contenido de esta unidad, con el propósito de que el alumno tenga una visión general de que en el devenir histórico se han desarrollado diferentes enfoques o concepciones que hoy en día se manifiestan en forma de diferentes tipos de auditoría.

## **1.1 Uso de la información financiera**

Para todo tipo de entidades, lucrativas o con propósito no lucrativo, es esencial contar con información financiera para decidir el curso de sus acciones.

Nuestra profesión privilegia a la información financiera, muy especialmente a la contenida en los estados financieros, sin embargo, puede presentarse en forma de reportes o informes de distribución interna que se desarrollan con base en las transacciones y necesidades particulares de la entidad: reportes y presupuestos de ventas, la información de los resultados de las sucursales, los reportes de existencia en almacén, análisis de factores del desempeño, etc.

Dentro del **boletín A-1** de las **Normas de Información Financiera**, encontramos la definición institucional de lo que entenderemos por “información financiera”:

*La información financiera que emana de la contabilidad, es información cuantitativa, expresada en unidades monetarias y descriptiva, que muestra la posición y el desempeño financiero de una entidad y cuyo objeto esencial es el de ser útil al usuario general en la toma de sus decisiones económicas.<sup>1</sup>*

Así pues, podemos considerar **información financiera** a todos los eventos y transacciones que se incluyen en los registros contables de una entidad, siendo su expresión más importante los estados financieros, pero no la única. Es producto de los sistemas de información establecidos en las entidades, mismos que podemos dividir en dos básicamente: **Sistema de información administrativa y Sistema de información financiera.**

---

<sup>1</sup> Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, *Normas de Información Financiera (NIF)*, boletín A-1, párrafo 4, página 10.

- I. **Sistema de información financiera:** Compuesto por una serie de elementos tales como las normas de registro, criterios de contabilización, formas de presentación, etc.<sup>2</sup>

Como se puede deducir, este sistema de información financiera es también conocido como “Contabilidad Financiera”, que en referencia al contenido de los “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados” hasta el año 2005, se definía como:

*Es una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, con el objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica.*<sup>3</sup>

- II. **Sistema de información administrativa:** Es un sistema de información al servicio de las necesidades internas de la administración, orientado a facilitar las funciones administrativas internas de planeación y control, así como la toma de decisiones.<sup>4</sup>

Este sistema de información administrativa, lo que diversos autores denominan “**Contabilidad Administrativa**”, Se refiere, de manera general, a los informes internos, de cuyo diseño y presentación se hace responsable actualmente al contralor de la empresa o a los funcionarios de alto nivel. Se orienta a los aspectos administrativos de la empresa y sus informes son de uso estrictamente interno, dirigidos a los administradores y propietarios para juzgar y evaluar el desarrollo de la entidad a la luz de las políticas, metas u objetivos preestablecidos por la gerencia o dirección de la empresa; tales informes permitirán comparar el pasado

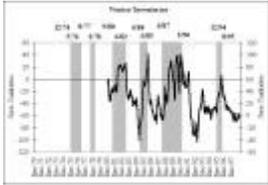
---

<sup>2</sup> Gerardo, Guajardo, *Contabilidad: un enfoque para usuarios*, p. 18.

<sup>3</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*, boletín A-1, Párrafo 10, página 4, México, 2005.

<sup>4</sup> Gerardo Guajardo, *op. cit.* p.18.

de la empresa, con el presente y mediante la aplicación de herramientas o elementos de control, prever y planear el futuro de la entidad. Un ejemplo de reportes de este sistema es la evaluación del desempeño de los trabajadores, los presupuestos de gastos por departamento y los reportes de cumplimiento con normas de seguridad e higiene.

<b>Sistemas de información</b>	
<p>Sistema de Información Financiera</p>  <p>Contabilidad Financiera</p> <p>Normas de información financiera aplicables</p>	<p>Sistema de Información Administrativa</p>  <p>Contabilidad Administrativa</p> <p>No se rige por algún criterio formal aplicable a todas las organizaciones, sino por las propias necesidades de la organización.</p>

**Cuadro 1.1 Sistemas de información**

**1.2 Usuarios**

Ahora que conocemos el alcance del término información financiera, debemos enfocarnos en quienes hacen uso de ella para tomar decisiones: los usuarios.

Es fácil imaginarse que quien invierte en una entidad o piensa hacerlo, estará interesado en conocer su información financiera, pero existen otros usuarios de la información que no podemos delimitar, porque una empresa tiene un amplio impacto y tantas relaciones que amplían este panorama de usuarios al infinito. Es

por ello, que en las Normas de Información Financiera a partir del año 2006 se dedica todo un boletín a las “necesidades de los usuarios y objetivos de la información financiera”, de donde extraeré algunos conceptos, comenzando por el de usuario general:

*Es cualquier ente involucrado en la **actividad económica** (sujeto económico), presente o potencial, interesado en “información financiera” de las entidades, para que en función a ella base su toma de decisiones.*<sup>5</sup>

Ahora bien, esta definición de usuario general da cabida a todos los posibles interesados en la marcha de la empresa a la cual se refiere la **información financiera**, por lo que es indispensable hacer las siguientes precisiones a la luz de lo establecido por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. (CINIF):

- Puede ser cualquier entidad, persona física o moral. Incluye entidades públicas, privadas, con o sin fines de lucro.
- Incluye a quienes en el presente se encuentren involucrados con la entidad económica y a quienes en el futuro pudieran estar interesados en ella.
- Es la información financiera la que deberán tener a su alcance para que les sirva de sustento a las decisiones que tomen.
- Además, retomando el inicio de la unidad, todas las entidades producen información financiera.

En un intento por esquematizar quiénes pueden ser usuarios de la información financiera, con base en la lista de usuarios posibles que se incluye en el citado boletín, se propone la división de usuarios internos y externos a la entidad, a saber:

---

<sup>5</sup> Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, *Normas de Información Financiera*, Boletín A-3, párrafo 5, página 11.

<b>USUARIOS INTERNOS</b>	<b>EJEMPLO</b>
<b>Accionistas o dueños</b>	Accionistas minoritarios, mayoritarios, empresa controladora, filial, etc.
<b>Órganos de supervisión y vigilancia corporativos</b>	Comisario y el Comité de Auditoría Órganos internos de control
<b>Administradores</b>	Como administrador único o consejo de administración
<b>Empleados</b>	Sean funcionarios, vicepresidentes, jefes de departamento o personal operativo

<b>USUARIOS EXTERNOS</b>	<b>EJEMPLOS</b>
<b>Unidades Gubernamentales</b>	Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Secretaría del Trabajo y Previsión Social, Secretaría de Economía, etc.
<b>Organismos reguladores</b>	Comisión Nacional Bancaria y de Valores, Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, Bolsa Mexicana de Valores, Asociaciones comerciales.
<b>Proveedores</b>	Proveedores de bienes y servicios, a nivel nacional e internacional.
<b>Acreedores</b>	Instituciones bancarias comerciales, de desarrollo, nacionales y extranjeras.
<b>Clientes y beneficiarios</b>	Actuales y potenciales, nacionales o extranjeros.

**Cuadro 1.2. Ejemplos de usuarios de la información financiera**

Estos cuadros (1.2) no pretenden limitar, sino ilustrar a los usuarios de la información financiera, por lo cual es importante que el alumno este consciente de que hay más de los allí incluidos (por ejemplo, los agentes de la bolsa mexicana de valores y los sindicatos).

### 1.3 Necesidad de confiabilidad en los estados financieros

Tan importante como es tener la información financiera a tiempo, lo es el poder confiar en su contenido. El Licenciado en Contaduría dedicado a la preparación de los estados financieros, en la medida en que cumple con las normas contables aplicables, le otorga un cierto nivel de confiabilidad a sus productos que el auditor incrementa al emitir su opinión profesional sobre la misma información.

La NIF A4, denominada “**Características cualitativas de los estados financieros**”, proporciona una definición de lo que entendemos por confiabilidad de la información financiera:

*“La información financiera posee esta cualidad cuando su contenido es congruente con las transacciones, transformaciones internas y eventos sucedidos, y el usuario general la utiliza para tomar decisiones basándose en ella”.*<sup>6</sup>

Asimismo, la citada norma relaciona los requisitos que deberá cumplir la información para ser confiable:

- a) “Reflejar en su contenido, transacciones y transformaciones internas y otros eventos realmente sucedidos (veracidad);
- b) Tener concordancia entre su contenido y lo que se pretende representar (representatividad);
- c) Encontrarse libre de sesgo o prejuicio (objetividad);
- d) Poder validarse (verificabilidad); y
- e) Contener toda aquella información que ejerza influencia en la toma de decisiones de los usuarios generales (información suficiente)”<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> *Ibidem*, NIF A4, párrafo 8, pág. 9.

<sup>7</sup> *Idem*.

Los diferentes **servicios** que presta el **Licenciado en Contaduría** se **clasifican**, según su objetivo, alcance y el grado de confiabilidad que proporciona a la información examinada, en:

- ♦ Trabajos de comprobación.
- ♦ Trabajos de auditoría.
- ♦ Trabajos de auditoría con propósitos especiales.
- ♦ Trabajos de revisión de estados contables.
- ♦ Otros exámenes de información tendientes a expresar una opinión sobre la confiabilidad de la misma.
- ♦ Realización de procedimientos de auditoría previamente convenidos.
- ♦ Trabajos de análisis de Información Proyectada.
- ♦ Trabajos de compilación.

El producto final de los trabajos enunciados en el punto anterior, serán documentos, en los que el Contador Público identificará la información objeto de su examen, expondrá el objetivo y el alcance del trabajo y las conclusiones del mismo.

Según el tipo de servicio, serán emitidos informes o dictámenes, cada uno de los cuales tendrán un nivel de confiabilidad asociado, tal y como se presenta en el siguiente cuadro (1.3).

<b>TIPO DE SERVICIO</b>	<b>GRADO DE CONFIABILIDAD ASOCIADO</b>	<b>PRODUCTO FINAL</b>
Trabajos de comprobación	Certeza	Certificaciones
Trabajos de auditoría	Alta	Dictamen de Auditoría
Trabajos de auditoría con propósitos especiales.	Alta	Dictámenes de Auditoría con propósitos Especiales
Otros exámenes de información, tendientes a expresar una opinión sobre la confiabilidad de la misma	Moderada a alta	Informe con Opinión sobre la Confiabilidad de la información Examinada
Trabajos de revisión de estados contables	Moderada	Informe de Revisión Limitada
Trabajos de análisis de Información Proyectada	Moderada sobre supuestos	Informe sobre Información Financiera Proyectada
Realización de procedimientos de auditoría previamente convenidos	No proporciona	Informe de Resultados de Hecho
Trabajos de compilación	No proporciona	Informe de Compilación

**Cuadro 1.3 Relación entre la confiabilidad y los diferentes servicios que presta un Licenciado en Contaduría**

Como apreciará, los trabajos de auditoría se relacionan con un grado elevado de confiabilidad en la información, siempre que derivado de su examen, el auditor concluya que el contenido de los estados financieros cumple con esos requisitos anteriormente señalados en la NIF A-4 y, en caso de que no sea así, considerar el efecto que tal situación tendrá en su opinión.

Imagine que un médico requiere hacer una transfusión urgente para salvar la vida de un paciente, tratará por todos los medios posibles de contar con elementos que coadyuven a la formulación de un acertado diagnóstico, entre ellos es vital el análisis de tipo sanguíneo. El riesgo que corre el paciente disminuye en la medida que el profesional de la salud cuenta con más y mejores ayudas a su diagnóstico, siempre será menor si se tiene el aval del resultado de laboratorio corroborado. Así, la **confiabilidad** que depositan los usuarios en la información financiera se verá incrementada si además de contar con el respaldo del contador general que la elabora, se tiene un dictamen sobre la misma información. En realidad esta es una forma en que los usuarios pueden disminuir el riesgo de tomar decisiones erróneas por basarlas en información incorrecta o poco confiable.

**1.4 Profesional independiente y con capacidad profesional**

Parte fundamental de la normatividad profesional de la auditoría, se enfoca precisamente en la independencia y la capacidad profesional que debe cumplir el auditor. Primero demos paso al análisis de la independencia:

El boletín 2010, **Pronunciamientos sobre las normas personales**, literalmente consigna que no se podrá actuar como auditor cuando

“Existan circunstancias que pueda esperarse que influyan sobre un juicio objetivo y que, por consiguiente, reduzcan su independencia mental, o en aquellos casos en los que las circunstancias puedan establecer en la mente pública una duda razonable sobre su independencia y objetividad.”<sup>8</sup>



Es así que se parte de la premisa de que el auditor debe ser independiente al momento de emitir su opinión sobre los estados financieros. Sin esa independencia, se mermaría la utilidad del dictamen como elemento que incrementa la confiabilidad en la información financiera.

**Figura 1.1 Aspectos de la Independencia del auditor**

<sup>8</sup> Normas y Procedimientos de Auditoría”, Boletín 2010, párrafo 15.

Cabe señalar que una cosa es ser independiente y otra parecer independiente; ambas situaciones deben coincidir en el trabajo de auditoría para que resulte verdaderamente útil.

Como la independencia de criterio o mental es un elemento personal, nos remitimos al contenido del Código de Ética Profesional<sup>9</sup>, en especial lo relativo a “Del Contador Público como Auditor Externo”, donde en el artículo 2.21 se plantean una serie de consideraciones en las cuales no se parece independiente, es decir, situaciones a partir de las cuales se presupone que el auditor y/o la firma no tienen independencia ni imparcialidad, éstas son:

- a) Sea cónyuge, pariente consanguíneo o civil en línea recta sin limitación de grado, colateral dentro del cuarto y afín dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado del cliente, que tenga intervención importante en la administración del propio cliente.<sup>10</sup>
- b) Sea, haya sido en el ejercicio social que dictamina o en relación al cual se le pide su opinión, o tenga tratos verbales o escritos encaminados a ser director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del cliente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios. En el caso del Comisario, se considera que subsiste la independencia de criterio.

---

<sup>9</sup> Comisión de Ética Profesional, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Código de Ética Profesional, versión electrónica disponible en <http://www.imcp.org.mx>

<sup>10</sup> Ver apéndice 1 para entender lo relativo a parentesco y grados.

- c) Tenga, haya tenido en el ejercicio social que dictamine o en relación con el cual se le pide su opinión, o pretenda tener alguna injerencia o vinculación económica directa o indirecta, en la empresa, en un grado tal que pueda afectar su independencia de criterio.
- d) Reciba en cualquier circunstancia o motivo, participación directa sobre los resultados del asunto que se le encomendó de la empresa que contrató sus servicios profesionales y exprese su opinión sobre estados financieros en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del éxito de cualquier transacción.
- e) Sea agente de bolsa de valores, en ejercicio.
- f) Desempeñe un puesto público en una oficina que tenga injerencia en la revisión de declaraciones y dictámenes para fines fiscales, fijación de impuestos y otorgamiento de exenciones, concesiones o permisos de trascendencia y decisiones sobre nombramientos de Contadores Públicos para prestar servicios a dependencias o empresas estatales.
- g) Perciba de un sólo cliente, durante más de tres años consecutivos, más del 33% de su ingreso u otra proporción que aun siendo menor, sea de tal manera importante frente al total de sus ingresos, que le impida mantener su independencia. Se entiende que un grupo de compañías que operan bajo control común o una entidad que asigna los trabajos de auditoría externa son, para este fin, un solo cliente.
- h) Tenga relaciones o intereses que puedan ejercer influencia negativa, impidan o amenacen su independencia de criterio.
- i) No haya percibido los honorarios contratados por servicios de auditoría externa del año anterior, en la forma e importes convenidos por escrito, al inicio de la siguiente auditoría. Para estos efectos, la renegociación de honorarios no se considera como el pago de los mismos.

- j) Reciba de un cliente o sus partes relacionadas, a los que le proporcione servicios de auditoría externa, inversiones de capital en su despacho, financiamientos u otros intereses económicos.
- k) Proporcione directamente o a través de algún socio o empleado de su asociación profesional, adicionalmente al de auditoría externa, cualquiera de los servicios siguientes:
- Preparación de manera permanente de la contabilidad del cliente.
  - Diseño, implantación, operación y supervisión de los sistemas del cliente que generen información significativa para la elaboración de los estados financieros a dictaminar. En cuanto a diseño e implantación de sistemas, se permite la participación del Contador Público o Firma, que sea el auditor externo, siempre y cuando el cliente conserve la responsabilidad del proyecto, asignando la dirección del mismo a un funcionario con la competencia y nivel adecuados para tomar decisiones de planeación, coordinación y supervisión.
  - Auditoría interna relativa a estados financieros y controles contables; cuando el auditor externo toma la responsabilidad de dicha función. Se entiende que el Cliente conserva la responsabilidad cuando uno de sus funcionarios con la competencia y nivel adecuados planea, supervisa y coordina las funciones y emite los informes correspondientes.
  - Reclutamiento y selección de personal del cliente para que ocupe cargos en los primeros niveles de autoridad.
  - Preparación de avalúos o estimaciones que tengan efecto en registros contables y sean relevantes, en relación a los activos, pasivos o ventas totales del cliente a dictaminar.<sup>11</sup>

#### **Cuadro 1.4. Artículo 2.21. del Código de Ética Profesional**

Como se aprecia, el Código de Ética incluye prácticamente todas las situaciones en las cuales el Licenciado en Contaduría deberá **evitar el vincularse** con una opinión profesional sobre los estados financieros porque **no se creería en su independencia**, lo cual no significa que no pueda ser verdaderamente

---

<sup>11</sup> Comisión de Ética Profesional, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Código de Ética Profesional, versión electrónica disponible en <http://www.imcp.org.mx>

independiente en su fuero interno y basar su opinión en elementos objetivos.

*Reflexione: Usted es un Licenciado en Contaduría y presta sus servicios a una gran firma como gerente de auditoría. Su padre, conocedor de su profesionalismo y sólida formación académica le solicita que se encargue de realizar una auditoría a la empresa de la cual él es accionista mayoritario, es su opinión sobre los estados financieros de la empresa la única que le importa y en la que confía. ¿Qué respuesta le daría?*

Considerando que usted aceptara realizar la auditoría estaría incumpliendo los preceptos del Código de Ética pudiendo hacerse acreedor a una sanción; por otra parte, su examen sería probablemente más detallado y cuidadoso, y los hallazgos derivados de su revisión serían reportados fielmente, pero ¿cree que además de su padre otros usuarios del dictamen podrían confiar en su opinión?

### ➤ **Capacidad profesional**

La capacidad profesional del auditor, además de ser un deber normativo, es una obligación ética explicable porque debe hacer frente a las responsabilidades que, derivadas de su práctica profesional, pueda enfrentar en el futuro. Pero, ¿qué se entiende por “capacidad profesional”?

“La capacidad profesional implica alcanzar madurez de juicio, la que se logra fundamentalmente mediante el entrenamiento sistemático a los problemas inherentes a su actividad profesional y la elección de la solución adecuada a esos problemas.”<sup>12</sup>

La **madurez de juicio** a que se refiere el párrafo anterior, no puede fijarse en periodos o años de práctica para su adquisición, son muchos los factores que

---

<sup>12</sup> *Normas y Procedimientos de Auditoría*, Boletín 2010, párrafo 9.

están relacionados: la cantidad y calidad de la práctica profesional previa, los tipos de servicios que se han prestado, el grado de responsabilidad, el compromiso con su profesión, la conciencia de su actividad, etc., todos ellos, componentes variables de una a otra persona. Este elemento, además:

*No se adquiere definitivamente, en una sola vez, requiere de una actividad posterior como es el enfrentamiento con problemas y su solución atinada, así como del contacto con auditores de mayor experiencia.*<sup>13</sup>

## 1.5 Antecedentes y clasificación de la auditoría

### ➤ Antecedentes internacionales de la auditoría

Los historiadores no coinciden en la época precisa en que nació la auditoría, aunque es un hecho que fue practicada desde tiempos remotos. Pensemos en las primeras **entidades económicas** que ante el crecimiento de sus operaciones, emplearon a personas ajenas a su familia, siendo necesario practicar revisiones a las operaciones para cerciorarse de la veracidad de los reportes de sus subordinados, en quienes no confiaban plenamente. De hecho, el origen etimológico de la palabra auditor la palabra auditor significaba “el que oye” es el verbo latino *audire*, que significa "oír". Esta denominación proviene de su origen histórico, ya que los primeros auditores ejercían su función juzgando la verdad o falsedad de lo que les era sometido a su verificación principalmente al escuchar los informes que presentaban los recaudadores de impuestos. Dicha actividad evolucionó y, posteriormente, fueron necesarias las revisiones independientes para llegar a una convicción sobre la información generada por las uniones comerciales. Nótese que, en sus orígenes, el enfoque de auditoría era primordialmente la detección de fraudes.

Es en Inglaterra donde nace la auditoría como profesión en el año de 1862, cuando bajo la **Ley Británica de Sociedades Anónimas** reconoce que la auditoría es una necesidad:

*Un sistema metódico y normalizado de contabilidad era deseable para una adecuada información y para la prevención de fraudes. También reconocía*

---

<sup>13</sup>*Ibidem*, párrafo 10.

*una aceptación general de la necesidad de efectuar una revisión independiente de las cuentas de las pequeñas y grandes empresas.*<sup>14</sup>

Hasta 1905, la auditoría profesional se desarrolló casi exclusivamente en Inglaterra, para después, llegar al continente americano, específicamente a los Estados Unidos en el año de 1900. El objetivo primordial de la auditoría en América fue transformándose de los años veintes a los cuarentas, para pasar de la detección de fraudes a examinar la condición financiera de las empresas y emitir una opinión al respecto.

A la vez que se desarrollaba la auditoría independiente en los Estados Unidos, se daba nacimiento a la auditoría interna y gubernamental. Cobra importancia el **control interno**, no sólo como elemento determinante del alcance en las auditorías independientes, sino como actividad que requería de un reconocimiento propio al crear departamentos dentro de las empresas que se enfocaran precisamente al mantenimiento y mejoramiento de los controles dentro de las mismas, situación que dio auge a la auditoría interna. Para Juan Ramón Santillana, hay tres **etapas** en el devenir **histórico de la auditoría interna**:

- **Primera.** Vinculada básicamente con la verificación detallada de los registros contables, la protección de activos y la detección de fraudes.
- **Segunda.** En 1934, con la creación de la SEC (*Securities and Exchange Commission*) en los Estados Unidos, se exigió a las empresas públicas confiabilidad en la información financiera que presentaban.
- **Tercera.** En el año 1941, con el trabajo doctoral del C.P. Víctor Brink, titulado *Internal Auditing*, donde el campo de acción del auditor interno se expande a las cifras de los estados financieros, control interno y la formulación de recomendaciones a la administración.<sup>15</sup>

---

<sup>14</sup> *Enciclopedia de la auditoría*, p.7.

<sup>15</sup> Juan Santillana, *Manual del Auditor*, pp. 22-23.

A las etapas mencionadas, se agrega el hecho de que desde agosto de 1974 el *Internal Auditing Institute* promovió entre los profesionales del área la denominación de **Certified Internal Auditor** (Auditor Interno Certificado, esta certificación se dio en México hasta noviembre de 1991), constituyéndose en promotor de un aval adicional a la preparación formal. Actualmente, hay más de 47,000 profesionales acreditados en el mundo; incluso, con motivo de la internacionalización de la auditoría, son diversas las **certificaciones especiales** que un miembro de este organismo profesional internacional puede obtener, destacando las siguientes:

- **CCSA**, *Certification in Control Self-Assessment* (Certificación en Autocontrol)
- **CAAP**, *Certified Government Auditing Professional* (Certificación Profesional en Auditoría Gubernamental)
- **CFSA**, *Certified Financial Services Auditor*, Auditor Certificado en Servicios Financieros)<sup>16</sup>

Respecto a la auditoría gubernamental, tiene su origen desde las antiguas civilizaciones, cuando los gobernantes requirieron de alguien que los mantuviera al tanto sobre lo que hacían sus subordinados, vigilando específicamente lo relativo al cumplimiento y aplicación de los tributos.

Se reconoció en 1921 en los Estados Unidos, teniendo un desarrollo paralelo al de la auditoría interna “cuando se estableció la Oficina General de Contabilidad que investigaría todos los asuntos relativos a los cobros, pagos y aplicación de fondos públicos”.<sup>17</sup>

El desarrollo internacional de la auditoría a partir de esa fecha fue constante; el

---

<sup>16</sup> <http://www.theiia.org>

<sup>17</sup> *Enciclopedia de la auditoría*, p.8.

auditor se constituyó como un profesional en cuyo juicio se podía confiar plenamente hasta el año 2001, cuando trasciende e impacta al mundo la bancarrota más importante en la historia de los Estados Unidos, la empresa *Enron Corporation*.<sup>18</sup>

El impacto de este evento en la auditoría se dio a raíz de las malas prácticas que ocultaron algunos miembros de la firma internacional Arthur Andersen, al deshacerse de documentos en relación a la auditoría a Enron, lo que dio como resultado la desaparición de la firma en el 2002 y desencadenó lo que se llamó una “**crisis de credibilidad**” en la actuación de los auditores.

El impacto en los negocios fue tal, que la presidencia de los Estados Unidos endureció su posición y emitió en ese mismo año la *Sarbanes-Oxley Act*, que impuso reglas más estrictas de contabilidad y transparencia para compañías estadounidenses a raíz de los escándalos de Enron y Worldcom. Estas reglas también aplican a compañías extranjeras que cotizan en EE.UU. y que están registradas con la Comisión de Bolsa y Valores de ese país.

### ➤ **Desarrollo de la auditoría en México**

En México, el tipo de auditoría que se encuentra más documentada desde su origen es la gubernamental. En 1524 se realizaba con el establecimiento del Tribunal de Mayor de Cuentas de la Nueva España. Posteriormente, las funciones de fiscalización pública se incluyen dentro del desarrollo del Derecho Constitucional, que comenzó con la promulgación de la primera Constitución Federal, en 1824, la cual otorgó al Congreso la facultad y obligación de revisar las cuentas al Gobierno Federal. Es hasta 1857 cuando se crea la Contaduría Mayor de Hacienda en la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos; ésta, en 1917, ratificó la existencia de la Contaduría Mayor de Hacienda como órgano

---

<sup>18</sup> La principal actividad de Enron era la provisión de productos y servicios relacionados con el gas natural, electricidad y comunicaciones al por mayor y detalle a través de subsidiarias y afiliadas. Las actividades del grupo estaban divididas en cinco segmentos: transporte y distribución, servicios al por mayor, venta de servicios de energía a minoristas, servicios de banda ancha y otros. El grupo operaba en los Estados Unidos, Canadá, Europa, Japón, Australia, Sudamérica e India.

técnico del Poder Legislativo y establece el Departamento de Contraloría, cuyas funciones serían previas a la rendición de cuentas al legislativo.

La Secretaría de la Contraloría General de la Federación, como entidad fiscalizadora, se crea en el año de 1981, siendo sustituida en 1985 por la Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo durante la administración del Dr. Ernesto Zedillo.

La entidad fiscalizadora de más reciente nacimiento parte de la reforma constitucional publicada en el Diario Oficial de la Federación del 30 de julio de 1999, la cual dio origen a la **Auditoría Superior de la Federación**, en diciembre del año 2000, como órgano técnico auxiliar del Poder Legislativo, dotado de autonomía técnica, de gestión, material y financiera, encargado de:

*Verificar e informar con oportunidad a la ciudadanía de la fiabilidad de la rendición de cuentas y de la medida en que los programas y acciones gubernamentales cumplen con su cometido social, así como de las irregularidades y de la falta de probidad o transparencia en la gestión pública. Las auditorías practicadas a partir de la expedición de la nueva ley representan un gran cambio cualitativo en la revisión de los estados financieros, ya que trascienden la mera revisión de los recursos, y se amplían a lo que se conoce como auditorías de desempeño, que permiten medir la forma y el grado de cumplimiento de los objetivos sociales de las instituciones, así como el desempeño de los funcionarios y empleados públicos.<sup>19</sup>*

Por otra parte, el desarrollo del profesional de la auditoría de estados financieros en nuestro país se identifica con el propio desarrollo normativo de la materia, bajo la responsabilidad de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP), constituyéndose como una de las comisiones normativas de mayor tradición en el

---

<sup>19</sup> Cfr. <http://www.asf.gob.mx>

organismo profesional.

La **CONPA** trabaja para el cumplimiento de los **objetivos** que le dieron nacimiento:

1. Determinar las normas de auditoría a que deberá sujetarse el contador público independiente que emita dictámenes para terceros con el fin de confirmar la veracidad, pertinencia o relevancia y suficiencia de la información.
2. Determinar los 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 un sentido amplio cuando el contador público actúa en forma independiente.
4. Hacer las recomendaciones de índole práctica que resultan necesarias como complementos de los pronunciamientos técnicos de carácter general, emitidos por la propia comisión, teniendo en cuenta las situaciones particulares que con mayor frecuencia se presentan a los auditores en la práctica de su profesión.<sup>20</sup>

Con motivo de su cincuenta aniversario, un reconocido integrante de la CONPA, el C.P.C. (Contador Público Certificado) Horacio Zúñiga, dictó una conferencia en la Facultad de Contaduría a finales del año 2005, donde presentó el siguiente esquema con las fechas de mayor trascendencia relacionadas con los antecedentes históricos de esta comisión:

---

<sup>20</sup> <http://www.imcp.org.mx>

<b>AÑO</b>	<b>EVENTO</b>
1917	Nace la Asociación de Contadores Públicos Titulados (ACPT), con apenas once miembros.
1923	La ACPT se transforma en el Instituto de Contadores Públicos Titulados de México.
1955	Se crea el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en sustitución del Instituto de Contadores Públicos Titulados de México. A fines de este año, en su estructura operativa, ya figuraban las comisiones normativas, constituyéndose formalmente la Comisión de Procedimientos de Auditoría (CPA), presidida por Don Salvador González Berazueta. 21
1965	El IMCP se constituye como organismo nacional.
1971	El nombre de la Comisión fue modificado adoptándose el que tiene actualmente: Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA). Se establecen los cuatro objetivos fundamentales citados anteriormente.
1977	Se reconoce al IMCP como federación de colegios de profesionistas.
2005	La CONPA celebra su cincuenta aniversario.

### **Cuadro 1.5. Antecedentes de la CONPA**

#### **➤ Integración de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría**

Los integrantes de esta comisión son propuestos a los miembros del IMCP por el Comité Ejecutivo Nacional del Instituto, con la indicación de quienes ocuparán los puestos de Presidente y Secretario, conforme a un procedimiento establecido en

<sup>21</sup> Alfonso Campaña-Roiz, "Muy breve resumen de las actividades pasadas y presentes de la CONPA", en <http://portal.imcp.org.mx/content/view/788/197/>, fecha de consulta: 16 de marzo de 2006.

el reglamento correspondiente.

Una vez satisfecho este requisito, se procederá a hacer la designación oficial de sus miembros, quienes desempeñan sus cargos durante un período de 2 años.

Para ser miembro de la Comisión se deben reunir ciertos requisitos , como son:

- Gozar de prestigio profesional en el desempeño de sus actividades
- Tener cuando menos 6 años de desempeño profesional
- Ser el responsable del área técnica o tener una posición destacada en la entidad en que se desarrolle
- Ser socio de la firma a la que pertenezca en el desempeño de la Contaduría Pública Independiente
- Haber actuado como expositor o conferenciante en cursos o seminarios o haber sido profesor en Instituciones de Enseñanza en donde se imparta la carrera de Contaduría
- 

#### ➤ **Clasificación de las auditorías**

Existen más aspectos comunes en la realización de las auditorías que diferencias; todas las auditorías, independientemente de su denominación, se refieren a un examen que se aplica sobre algún fenómeno comprobable y/o verificable, con el fin de expresar una opinión sobre el grado de adecuación a un criterio preestablecido.

Sin embargo, es la propia historia de la auditoría la que justifica, en cierto grado, la proliferación de auditorías muy especializadas e institucionalizadas. Al aludir a la institucionalización, me refiero a la organización profesional que las respalda y que se ha preocupado, en la mayoría de los casos, de crear un cuerpo normativo propio. Es así que en determinado momento podríamos pensar que existen

“auditorías de moda” y este pensamiento no está muy alejado de la realidad.

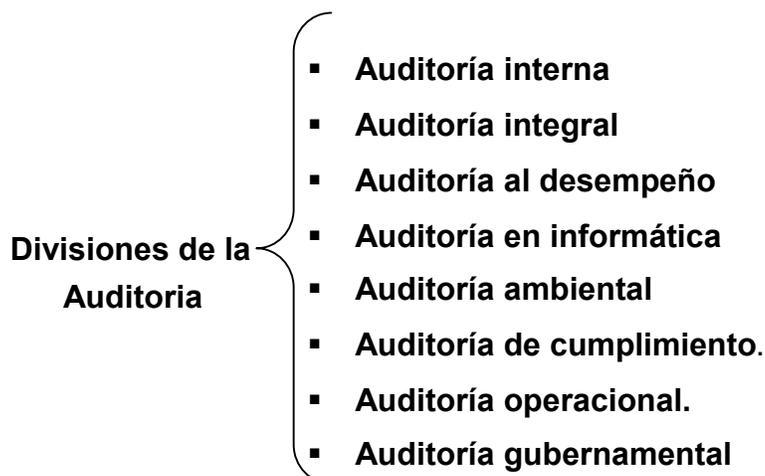
Ahora, partiendo de un conocimiento general de lo que son las auditorías, podrá comprender mejor la clasificación que se hace de las mismas. Primero *reflexiona*: *¿qué tipos de auditoría ha escuchado últimamente?*

Seguramente recuerda términos como auditoría fiscal, ecológica, integral, de fraudes, al desempeño, informática, sólo por mencionar algunas. Pues bien, para facilitar su comprensión, propongo una clasificación previa de los tipos de auditorías, la cual atiende a:

- La materia que se revisa
- La relación del trabajo

#### ➤ **Clasificación de las auditorías en función a la materia que revisa**

En función del primer criterio para clasificar las auditorías, nos centraremos en la materia que cada una revisa imprimiéndole características propias. Es probable que usted encuentre otras denominaciones que no se incluyen en este apartado, pero enumerar todos los posibles objetos de revisión de cada auditoría sería muy difícil y poco fructífero, mi intención es lograr la comprensión de los elementos que nos permitirían afirmar que “x” tipo de revisión es una auditoría, para que esté en la posibilidad de hacer un análisis propio al respecto siempre con bases sólidas. En este tenor, seleccioné los siguientes tipos de auditoría sobre el criterio de generalidad y difusión actual:



## Figura 1.2. Divisiones de la Auditoría

- **Auditoría interna**

*La Auditoría interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficiencia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.*

- **Auditoría integral**

*Es la evaluación multidisciplinaria, independiente y con enfoque de sistemas del grado y forma de cumplimiento de los objetivos de una organización con su entorno, así como de sus operaciones con el objetivo de proporcionar alternativas, para el logro más adecuado de sus fines y/o el mejor aprovechamiento de sus recursos.<sup>22</sup>*

- **Auditoría al desempeño**

*Es la evaluación de la actuación de una entidad a la luz de factores de desempeño que se consideran críticos para cumplir con su misión, en los términos de la visión que se haya adoptado para lograr tal misión. La Auditoría al desempeño sólo analiza lo que es decisivo o crítico para el cumplimiento de la misión y de la visión. Se enfoca prácticamente al análisis de los resultados de la entidad, con respecto al logro de los factores críticos de desempeño.<sup>23</sup>*

---

<sup>22</sup> Academia Mexicana de Auditoría Integral, A.C., Boletín no.1 “Concepto de Auditoría Integral”, p.2.

<sup>23</sup> <http://www.amdaid.org.mx>

- **Auditoría en informática**

*“Comprende las actividades ejecutadas por profesionales del área de informática y de auditoría encaminadas a evaluar el grado de cumplimiento de políticas, controles y procedimientos correspondientes al uso de los recursos de informática por el personal de la empresa (usuarios, informática, alta dirección, etc.) Dicha evaluación deberá ser la pauta para la entrega del informe de auditoría en informática, el cual debe contener las observaciones, recomendaciones y áreas de oportunidad para el mejoramiento y optimización permanente de la tecnología de informática del negocio”.*<sup>24</sup>

- **Auditoría ambiental**

*Examen exhaustivo de los equipos y procesos de una empresa, así como de la contaminación y riesgo que la misma genera, que tiene por objeto evaluar el cumplimiento de sus políticas ambientales y requerimientos normativos, con el fin de determinar las medidas preventivas y correctivas necesarias para la protección del ambiente y las acciones que permitan que dicha instalación opere en pleno cumplimiento de la normatividad ambiental vigente, así como conforme a normas extranjeras e internacionales y buenas prácticas de operación e ingeniería aplicables.*<sup>25</sup>

- **Auditoría de cumplimiento**

*Comprende la revisión de ciertas actividades financieras u operativas de una entidad, con el fin de determinar si se encuentran de conformidad con condiciones, reglas o reglamentos especificados.*<sup>26</sup>

---

<sup>24</sup> Enrique Hernández, *Auditoría en informática*, p. 12

<sup>25</sup> *Reglamento de la Ley del Equilibrio Ecológico y Protección al Ambiente*, en materia de auditoría ambiental, artículo 2.

<sup>26</sup> Walter Kell, *Auditoría moderna*, p. 5.

- **Auditoría operacional**

*El servicio que presta el Contador Público cuando examina ciertos aspectos administrativos con la intención de hacer recomendaciones para incrementar la eficiencia operativa de la entidad.<sup>27</sup>*

- **Auditoría gubernamental**

*Revisión de aspectos financieros, operacionales y administrativos en las dependencias y entidades públicas, así como el resultado de los programas bajo su encargo y el cumplimiento de las disposiciones legales que enmarcan su responsabilidad, funciones y actividades.<sup>28</sup>*

- **Auditoría de estados financieros**

*Representa el examen de los estados financieros de una entidad, con objeto de que el Contador Público independiente emita una opinión profesional respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.<sup>29</sup>*

---

<sup>27</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Auditoría operacional*, p. 9.

<sup>28</sup> Ramón Santillana, *Auditoría I*, p. 46.

<sup>29</sup> *Normas y procedimientos de auditoría y normas para atestiguar*, glosario de términos.

Como se verá en el siguiente esquema, en cada una de las anteriores definiciones se identifican algunos elementos distintivos:

<b>Tipo</b>	<b>Materia</b>	<b>Criterio</b>	<b>Organismo Profesional</b>
<b>Interna</b>	Procesos de gestión de riesgos, control y gobierno	Cumplimiento de los objetivos de la entidad	Nacional: Instituto Mexicano de Auditores Internos Internacional: Instituto de Auditores Internos
<b>Integral</b>	Grado y forma de cumplimiento de los objetivos de una organización con su entorno	Cumplimiento de los objetivos de la entidad y de los entes relacionados	Academia Mexicana de Auditoría Integral y al Desempeño, A.C.
<b>Al desempeño</b>	Factores críticos de desempeño	Apego a la visión y misión de la entidad	Academia Mexicana de Auditoría Integral y al Desempeño, A.C.
<b>Informática</b>	Políticas, controles y procedimientos correspondientes al uso de los recursos de informática	Cumplimiento de lo establecido por la entidad para el manejo de sus recursos informáticos.	Academia Mexicana de Informática
<b>Ambiental</b>	Equipos y procesos de una empresa, así como de la contaminación que genera	Políticas ambientales y requerimientos normativos (legales)	Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales

<b>De cumplimiento</b>	Actividades financieras u operativas de una entidad	Condiciones, reglas o reglamentos especificados	Ninguno especializado
<b>Operacional</b>	Aspectos administrativos	Eficiencia operativa	La última normatividad fue emitida por el I.M.C.P.
<b>Gubernamental</b>	Aspectos financieros, operacionales y administrativos en las dependencias y entidades públicas y programas gubernamentales.	Disposiciones legales que enmarcan su responsabilidad, funciones y actividades	Auditoría Superior de la Federación  Secretaría de la Función Pública
<b>De estados financieros</b>	Estados e información financiera de una entidad	Normatividad contable, hasta 2005 los Principios de contabilidad generalmente aceptados y a partir de 2006 las Normas de Información Financiera	I.M.C.P. a través de su Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría

**Cuadro 1.6 Tipos de auditoría en función a la materia que se revisa**

➤ **Clasificación de la auditoría en función de la relación de trabajo**

Dentro del segundo criterio, se encuentra el tipo de relación de trabajo entre el auditor y la entidad examinada como el elemento que permite hacer una

diferenciación entre dos tipos de auditoría fundamentales: interna y externa. Sin embargo, no es la única característica que distingue ambos tipos de auditoría. Veamos en el siguiente esquema algunas de las diferencias fundamentales entre ambos tipos de auditoría:

<b>Auditoría interna</b>	<b>Auditoría externa</b>
Relación de trabajo formalizada con un contrato de prestación de servicios subordinados	Relación de trabajo formalizada por un contrato de prestación de servicios profesionales independientes/carta convenio para confirmar la prestación de servicios de auditoría
Pago de contraprestación vía nómina	Pago de contraprestación por honorarios
Fijación de un horario base de trabajo	No existe una sujeción a determinados horarios, más bien son los que la firma diseña y coordina con su personal
Puede ser realizada por profesionales de diversas áreas; no exclusivamente por el Contador Público	Si se refiere a estados financieros, el único profesional que puede firmar el dictamen es el Licenciado en Contaduría o Contador Público
En la realización se da mayor énfasis al seguimiento de hallazgos.	El seguimiento ocupa un lugar menos privilegiado que en la auditoría interna
Se enfatizan los controles, casi podríamos afirmar que se constituyen en un fin	El auditor externo estudiará los controles como un medio que le permita diseñar apropiadamente la estrategia de auditoría

**Cuadro 1.7. Diferencias entre auditoría interna y auditoría externa**

La diversificación de los tipos de auditoría señalados responde a una necesidad específica de las entidades, su grado de desarrollo está en función tanto de los beneficios que se reporte de la realización de las mismas como del compromiso de nuestra profesión. Un Licenciado en Contaduría podrá participar en la ejecución de diferentes trabajos de auditoría, pero debemos estar conscientes de que es la relativa a los estados financieros la que puede desarrollar de forma exclusiva, al ser el único profesional autorizado a firmar un dictamen. Aceptemos la responsabilidad que implica conservar éste bastión de nuestra profesión y mantener el reconocimiento de la sociedad.

### **Bibliografía del tema 1**

Academia Mexicana de Auditoría Integral, A.C., Boletín no. 1 “Concepto de Auditoría Integral”, Dofiscal Editores, México, 1996.

BACA Urbina, Gabriel, *Evaluación de Proyectos. Análisis y Administración del Riesgo*, México, McGraw-Hill, 2006, pp. 522.

Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, *Normas y procedimientos de auditoría y normas para atestiguar*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2007, pp. 854.

Comisión de Principios de Contabilidad, *Principios de contabilidad generalmente aceptados*, IMCP, México, 2005, pp. 880.

Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, *Normas de Información Financiera*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2007, pp. 926.

*Enciclopedia de la auditoría*, Madrid, España, Editorial Océano/Centrum, 1986, pp. 1315.

GUAJARDO Cantú, Gerardo, *Contabilidad: un enfoque para usuarios*, México, MCGraw-Hill, 2000, pp. 467.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Auditoría operacional*, México, IMCP, 1996, pp. 169.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Código de Ética Profesional*, IMCP,

México, 2005.

KELL, W. G. Y ZIEGLER, R. E., *Auditoría Moderna*, México, Compañía Editorial Continental, 1987, pp 717.

*Reglamento de la Ley del Equilibrio Ecológico y Protección al Ambiente.*

SANTILLANA, Juan Ramón, *Manual del Auditor*, Tomo II, México, ECAFSA, 2000, pp. 415.

SANTILLANA, Juan Ramón, *Auditoría I*, México, Editorial Thomson, 2002, pp. 329

HERNÁNDEZ, Enrique, *Auditoría en Informática*, 2da. Edición, México, Editorial CECSA, 2000, pp. 322

### **Sitios de Internet**

<http://www.ifac.org>

<http://www.theiia.org>

<http://www.asf.gob.mx>

<http://www.imai.org.mx>

<http://www.amdaid.org.mx>

<http://www.juridicas.unam.mx>

<http://www.imcp.org.mx>

### **Actividades de aprendizaje**

**A.1.1.** Elabora un mapa mental relativo al contenido teórico de la unidad.

**A.1.2.** En enero de 2006 comenzó la aplicación obligatoria de las Normas de Información Financiera (NIF) del CINIF, sustituyendo el contenido de algunos de los Boletines de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. En estos últimos, se encontraba la definición de “Contabilidad financiera”, sin embargo, en las NIF sólo se define de manera general “Contabilidad”. ¿Consideras aún vigente la definición de Contabilidad Financiera? Argumenta

**A.1.3.** En el cuadro siguiente, anota cinco ejemplos de lo que considerarías un producto del sistema de contabilidad financiera y cinco del sistema de contabilidad administrativa.

	Contabilidad financiera	Contabilidad administrativa
1.		
2.		
3.		
4.		
5.		

**A.1.4.** Tras la lectura de los apuntes relacionados con los usuarios de la información financiera y la necesidad de confiar en ellos, redacta la respuesta que daría a un posible cliente que le solicita preparar dos dictámenes sobre estados financieros: uno para el manejo dentro de la administración y el otro para darlo a conocer al sindicato de trabajadores e inversionistas. Son muy importantes los fundamentos normativos que respalden sus comentarios.

**A.1.5.** Desde el año 2002, se han publicado cientos de artículos acerca del caso Enron. Realiza una investigación hemerográfica para contestar las siguientes preguntas:

- En relación a la independencia profesional del auditor, ¿cuáles fueron los principales errores en que incurrieron los auditores de Arthur Andersen?
- La ley Sarbanes-Oxley, incluye una serie de medidas que impactan a la auditoría ¿cuáles son?

**A.1.6.** Tras el estudio de los antecedentes históricos de la auditoría, señala y argumenta sobre aquellos eventos que considere de mayor impacto en su desarrollo.

**A.1.7.** Visita las siguientes páginas de los organismos profesionales vinculados con los diferentes tipos de auditoría y transcribe el objetivo de cada uno.

• <a href="http://www.imcp.org.mx">http://www.imcp.org.mx</a>	• <a href="http://www.asf.gob.mx">http://www.asf.gob.mx</a>
• <a href="http://www.imai.org.mx">http://www.imai.org.mx</a>	• <a href="http://www.amdaid.org.mx">http://www.amdaid.org.mx</a>
• <a href="http://www.theiia.org">http://www.theiia.org</a>	• <a href="http://portal.semarnat.gob.mx/">http://portal.semarnat.gob.mx/</a>
• <a href="http://www.funcionpublica.gob.mx">http://www.funcionpublica.gob.mx</a>	•

### **Cuestionario de autoevaluación**

1. ¿Qué es la información financiera?
2. ¿Cuál es la diferencia entre contabilidad financiera y contabilidad administrativa?
3. ¿Por qué es importante confiar en el contenido de la información financiera?
4. ¿Qué relación existe entre la opinión profesional del auditor sobre la información financiera y su independencia de criterio?
5. Menciona cinco tipos de actividades que realiza el Licenciado en Contaduría vinculadas con el grado de confiabilidad en la información financiera
6. ¿Cuáles son los criterios básicos para clasificar a las auditorías?
7. Menciona uno de los objetivos de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría
8. Define auditoría integral
9. Define auditoría de estados financieros
10. ¿Qué agrupación de profesionales se especializa en las auditorías al desempeño?

## Examen de autoevaluación

**Instrucciones: seleccione la respuesta que considere correcta.**

1. Son ejemplo de información financiera.
  - a) Estados financieros básicos.
  - b) El estado de situación financiera.
  - c) Todos los reportes generados por la contabilidad administrativa.
  - d) Todos los reportes generados por la contabilidad financiera.
  - e) Incisos c) y d).
  
2. A nivel internacional, la auditoría como profesión se origina en:
  - a) Inglaterra, en 1862.
  - b) Estados Unidos de América, en 1900.
  - c) La Nueva España, en 1521.
  - d) Reino Unido, en 1900.
  - e) Estados Unidos de América, en 1904.
  
3. Se refiere a la revisión multidisciplinaria que se hace de una entidad y la relación que guarda con su entorno.
  - a) Auditoría fiscal.
  - b) Auditoría de estados financieros.
  - c) Auditoría ecológica.
  - d) Auditoría integral.
  - e) Auditoría interna.
  
4. El Instituto de Auditores Internos es el organismo que otorga ciertas certificaciones profesionales, excepto:
  - a) Certificación en autocontrol.
  - b) Certificación en prevención de fraudes.
  - c) Certificación en Auditoría Gubernamental.
  - d) Certificación en Servicios Financieros.
  - e) Certificación en Auditoría Interna.

5. Es un objetivo de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P.
- a) Emitir los procedimientos de auditoría.
  - b) Emitir las normas de información financiera.
  - c) Otorgar la certificación profesional como auditor financiero.
  - d) Agrupar a los profesionales en la Contaduría Pública a nivel nacional.
  - e) Velar por el cumplimiento del Código de Ética Profesional.
6. El examen que hace el auditor relativo al cumplimiento de la normatividad contable en los estados financieros de una entidad, se denomina:
- a) Auditoría fiscal.
  - b) Auditoría de estados financieros.
  - c) Auditoría de cumplimiento.
  - d) Auditoría operacional.
  - e) Auditoría de fraude.
7. El enfoque inicial de la auditoría independiente fue\_\_\_\_\_.
- a) certificar la veracidad de las cifras en los reportes financieros
  - b) detección de fraudes
  - c) prevención de fraudes
  - d) enfatizar el control interno
  - e) promover el apego a la normatividad contable.
8. La Academia Mexicana de Auditoría Integral y al Desempeño emite la normatividad profesional aplicable a:
- a) la auditoría de compras
  - b) la auditoría al desempeño
  - c) la auditoría de cumplimiento
  - d) la auditoría ecológica
  - e) la auditoría al desempeño y la auditoría ecológica

9. La Ley Sarbanes-Oxley se originó debido a:
- a) el crack de la bolsa de Nueva York en 1929
  - b) los escándalos financieros, como los de Enron y Worlcom
  - c) la creación de la SEC
  - d) la desaparición de la firma de auditores Arthur Andersen
  - e) el fraude en la Casa Blanca.
10. En México, es el tipo de auditoría que tiene antecedentes documentados más remotos.
- a) Auditoría de estados financieros.
  - b) Auditoría gubernamental.
  - c) Auditoría de cumplimiento.
  - d) Auditoría interna.
  - e) Auditoría integral.

## **TEMA 2. LA AUDITORÍA COMO ACTIVIDAD PROFESIONAL**

### **Objetivo particular**

Al finalizar este tema, el alumno:

- Analizará los elementos que identifican a la auditoría.
- Comprenderá la finalidad del examen de los estados financieros.
- Identificará la responsabilidad que corresponde al auditor y a la administración de la entidad en relación con el examen de estados financieros.
- Reconocerá los aspectos relativos a la actuación del auditor que están regulados por el Código de Ética Profesional.

### **Temario detallado**

2.1 Concepto de auditoría

2.2 Finalidad del examen de los estados financieros

2.3 Responsabilidad en la preparación de los estados financieros

2.4 Responsabilidad del auditor

2.5 Criterio independiente del auditor

2.6 Aspectos normados por el Código de Ética Profesional

### **Introducción**

La auditoría es una actividad profesional, y si la circunscribimos a la especializada en estados financieros, ésta se erige como una actividad privativa de la profesión del Licenciado en Contaduría o Contador Público, ya que es el único profesional autorizado para firmar el dictamen. En esta orden de ideas, dada la trascendencia de esta actividad, es imprescindible la comprensión del significado y alcance de la auditoría de estados financieros, parte medular de este tema.

Todas las profesiones, en mayor o menor grado, tienen un impacto en la sociedad. La auditoría tiene implicaciones relacionadas a la responsabilidad que el profesional asume, la cual toca los ámbitos ético, legal y moral. Por lo anterior, en

este tema se rescatan contenidos trascendentes para el futuro profesional, desde la concepción misma de la auditoría de estados financieros, el análisis de la responsabilidad que se deriva de ella, hasta los aspectos normados por el Código de Ética Profesional.

## **2.1 Concepto de auditoría (universal)**

Como se observa a continuación, diversos autores han tratado de establecer una definición universal de auditoría:

*Proceso de acumular y evaluar la evidencia, realizado por una persona independiente y competente acerca de información cuantificable de una entidad económica específica, con el propósito de determinar e informar sobre el grado de correspondencia existente entre la información cuantificable y los criterios establecidos.*<sup>30</sup>

Muy similar es la definición del “Auditing Concepts Committee”, que refiere Walter Kell en su obra *Auditoría Moderna*:

*Un proceso sistemático para obtener y evaluar evidencia de manera objetiva respecto a las afirmaciones concernientes a actos económicos y eventos para determinar el grado de correspondencia entre estas afirmaciones y los criterios establecidos y comunicar los resultados a los usuarios interesados.*<sup>31</sup>

La definición referida en la obra *Auditoría Montgomery*, también presenta algunas coincidencias:

*La auditoría es el proceso sistemático de obtener y evaluar objetivamente la evidencia acerca de las afirmaciones relacionadas con actos y acontecimientos económicos, a fin de evaluar las declaraciones a la luz de*

---

<sup>30</sup>, *Enciclopedia de la auditoría, op. cit.* p.4.

<sup>31</sup> Walter Kell, *Auditoría Moderna*, p. 4.

*los criterios establecidos y comunicar el resultado a las partes interesadas.*<sup>32</sup>

Es notable el hecho de la similitud de los elementos que contienen los conceptos referidos, por lo que concluyo que:

En una concepción universal, la **auditoría** es:

Un proceso sistemático realizado bajo la responsabilidad de un profesional independiente, que obtiene y evalúa evidencia sobre actos y eventos económicos cuantificables, con el objetivo de:

- (1) Determinar si la información examinada cumple con los criterios preestablecidos, para finalmente
- (2) Comunicar formalmente sus conclusiones a las partes interesadas.

Ahora bien, ese profesional independiente cuenta con el bagaje necesario para asumir la responsabilidad de realizar una auditoría de estados financieros. Como se verá a continuación, dicha actividad puede ser considerada como una profesión.

#### ➤ **Características de una profesión**

En la *Enciclopedia de la auditoría* se cita a Abraham Flexner, quien distinguió siete características esenciales que deben tener los miembros de una profesión:

1. Los profesionales poseen un campo de conocimientos especializados.
2. Los profesionales experimentan un reconocido proceso formal de educación.
3. Los profesionales cumplen con los requisitos técnicos que se exigen para su admisión.
4. Profesionales que mantienen ciertas normas de conducta.

---

<sup>32</sup> Philip Defliese, *Auditoría Montgomery*, p. 38.

5. Profesionales que tienen un status reconocido.
6. El trabajo que realizan está dotado de un interés público.
7. Los profesionales pertenecen a una organización dedicada al avance de las obligaciones sociales de la profesión.<sup>33</sup>

Como se aprecia en el cuadro 2.1 la auditoría de estados financieros<sup>34</sup> es una actividad profesional ya que cumple cabalmente con las características esenciales antes señaladas. Adicionalmente, con base en el desarrollo del tema 1, usted ya cuenta con los elementos necesarios para concluir que, entre otras, tanto la auditoría interna como la auditoría integral, también satisfacen los siete requerimientos necesarios para considerarse actividades profesionales.

CONCEPTO	CARACTERÍSTICA
<b>Conocimientos especializados</b>	Dominio de la normatividad profesional especializada en la auditoría: normas y procedimientos.
<b>Proceso formal de educación</b>	La preparación universitaria como Licenciado en Contaduría o equivalente.
<b>Cumplimiento de requisitos profesionales</b>	El principal es la obtención del título y cédula profesional.
<b>Cumplimiento de normas de conducta</b>	Establecidas en los diferentes Códigos de Ética Profesional.
<b>Estatus profesional reconocido</b>	Generalmente existe el reconocimiento social a la profesionalidad de un auditor, misma que se manifiesta en la demanda de sus servicios.
<b>Trabajo con interés público</b>	El trabajo del auditor impacta a un amplio espectro de miembros de la sociedad, a todos los usuarios generales de la información.

<sup>33</sup> *op. cit.* p. 156.

<sup>34</sup> Considero necesario aclarar que los términos “examen de los estados financieros”, “auditoría financiera” y “auditoría de estados financieros” son sinónimos.

<p><b>Organización profesional</b></p>	<p>Coexisten diferentes organizaciones profesionales relacionadas a las actividades que puede desarrollar el auditor tanto a nivel nacional como internacional y se especializan en tipos específicos de auditoría.</p> <p>Para la auditoría financiera a nivel nacional, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y la Asociación Mexicana de Contadores Público.<sup>35</sup></p>
--	---

**Cuadro 2.1 Características profesionales del auditor**

## 2.2 Finalidad del examen de los estados financieros

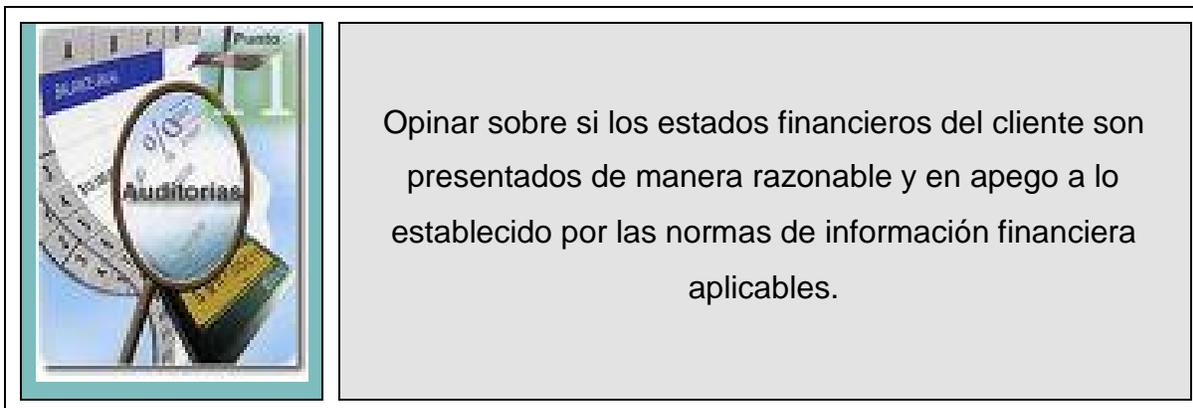
Normativamente, en el Boletín 1020 “Declaraciones normativas de carácter general sobre el objetivo y naturaleza de la auditoría de estados financieros”, emitidos por la CONPA, se define que la finalidad del examen de estados financieros es:

*Expresar una opinión profesional independiente respecto a si dichos estados financieros presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en las cuentas del capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.*<sup>36</sup>

Cabe precisar que en el prólogo a la 27ª edición del *Compendio de Normas y procedimientos de auditoría y Normas para atestiguar*, la CONPA refiere el proceso de adopción de las “Normas de Información Financiera”, como un cuerpo normativo que sustituye, a partir del 1 de enero de 2006, a los principios de contabilidad generalmente aceptados, con lo cual la finalidad de la auditoría de estados financieros se puede expresar como:

<sup>35</sup> Ver apéndice 2 “Organismos profesionales”.

<sup>36</sup> Boletín 1020, párrafo 6, p. 9.



**Figura 2.1 Finalidad de la Auditoría de los Estados Financieros**

### **2.3 Responsabilidad en la preparación de los estados financieros**

En la edición 2006 del *Handbook of internacional Auditing, assurance, and ethics Pronouncements*, la Federación Internacional de Auditores (IFAC), establece en el *Internacional Standard on Auditing (ISA) 200* las siguientes responsabilidades básicas de la administración de la entidad auditada en relación con los estados financieros:

- a. Identificar el marco normativo que será utilizado para la preparación y presentación de los estados financieros.
- b. Preparar y presentar los estrados financieros conforme al marco normativo determinado. Esta responsabilidad incluye:
  - Diseñar, implementar y mantener los controles internos relevantes para la preparación y presentación de estados financieros libres de errores materiales.
  - Seleccionar y aplicar políticas contables adecuadas.

- Hacer las estimaciones contables razonables según las circunstancias.<sup>37</sup>

Definitivamente, la entidad auditada, a través de su administración debe asumir ante los usuarios generales de la información, plena responsabilidad por la preparación y presentación de los estados financieros conforme a las bases normativas aplicables.

## 2.4 Responsabilidad del auditor

Retomando lo establecido en la obra *Auditoría Montgomery*, debemos considerar la **responsabilidad** como sinónimo de **deber profesional** del auditor:

*El concepto de responsabilidad del auditor surge normalmente en dos contextos relacionados: ¿responsabilidad de quién y ante quién? Las respuestas a estas preguntas encuentran primordialmente las normas técnicas y éticas de la profesión del contador público. Se especifican ocasionalmente en las leyes y reglamentos estatales y federales y las decisiones de los tribunales. Todas esas fuentes ofrecen a los auditores orientación sobre la manera de practicar auditorías con el debido cuidado profesional y cumplir así con sus responsabilidades profesionales, y sobre las obligaciones que tienen los auditores con sus clientes y terceras personas.<sup>38</sup>*

### ➤ Tipos de responsabilidad

La literatura especializada, especialmente la originaria de los Estados Unidos de América, hace una distinción entre los diferentes tipos de responsabilidades que asume un auditor, sin embargo, en la *Enciclopedia de la Auditoría* además de

---

<sup>37</sup> Internacional Federation of Accountants, *Handbook of internacional Auditing, assurance, and ethics Pronouncements*, 2006.

<sup>38</sup> Philip Defliese, *op. cit.*, p. 139.

abordar las diferentes responsabilidades, se hace una reflexión sobre el significado de “responsabilidad” que vale la pena rescatar:

La responsabilidad es el precio de la supervivencia social. Si a muchas personas se les permita actuar irresponsablemente y soslayar las consecuencias de sus actos, la supervivencia social como un todo estaría amenazada.

Mientras más responsabilidades aceptan las personas, mayor será su recompensa en la comunidad. Recíprocamente, el grupo rechaza a quien no puede realizar un trabajo responsable. Existen tres niveles principales de responsabilidad que inspiran a nuestro sistema de disciplina. Estos son:

**Responsabilidad legal.** La responsabilidad legal es impuesta por la sociedad como un requerimiento mínimo para quienes reciben un reconocimiento profesional. Está especificada en las leyes y reglamentos.

**Responsabilidad de ética.** La responsabilidad ética la impone la profesión sobre sus miembros. Las responsabilidades legales por sí solas no son suficientes, y una profesión debe voluntariamente asumir responsabilidades por el interés público; son expresiones de reconocimiento profesional de su responsabilidad social (que es el significado de la profesión). Se expone normalmente en el código oficial de ética, con el que una profesión se disciplina a sí misma.

**Responsabilidad moral.** La responsabilidad moral se la imponen los individuos a sí mismos. Ésta refleja un estándar de conducta superior al requerido por la responsabilidad ética. La responsabilidad moral puede ser específicamente personal o estar desarrollada por un grupo.<sup>39</sup>

---

<sup>39</sup> *Enciclopedia de la auditoría*, p. 54.

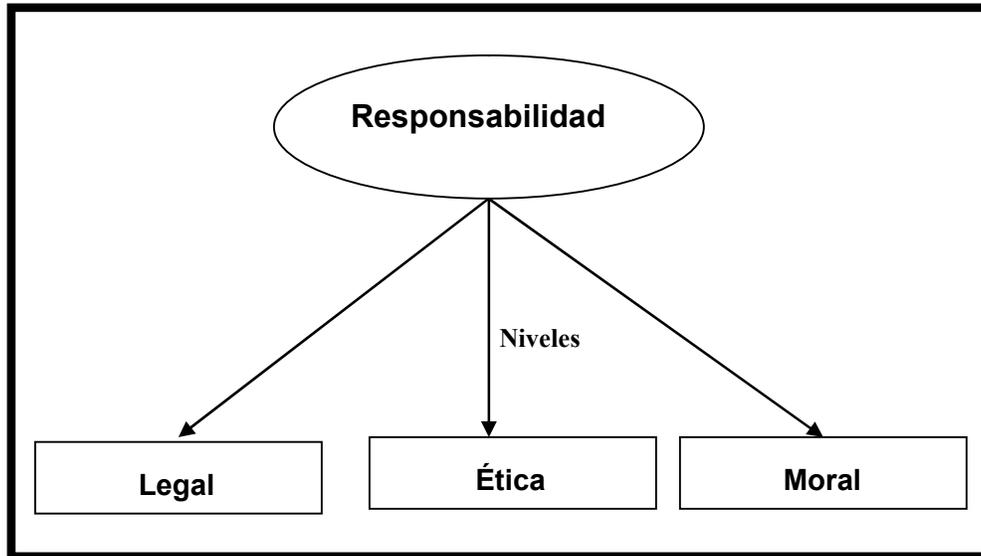


Figura 2.2 Niveles de responsabilidad

Centradas en la responsabilidad profesional y ética, nuestras normas de auditoría, en el boletín 4010, sintetizan la responsabilidad del auditor de estados financieros como **“expresar una opinión sobre los mismos”**.<sup>40</sup> Es menester señalar que esas pocas palabras implican la responsabilidad primaria de conducir su auditoría con base en la normatividad profesional aplicable, respetando las disposiciones éticas y de conducta, que como profesional tiene para, finalmente, encontrarse en la posibilidad de emitir una opinión sobre la información contenida en los estados financieros y notas relativas, con base en el examen que practicó a la información financiera. Ésta es una responsabilidad ante su cliente que se establece en la **“Carta convenio para confirmar la prestación de los servicios de auditoría”**.

<sup>40</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Normas y procedimientos de auditoría y normas para atestiguar*, boletín 4010, párrafo 10, p. 200.

Dada la trascendencia que tendrá su opinión para diferentes usuarios, el auditor puede adquirir responsabilidad legal, profesional y moral.

<b>Responsabilidad ante los clientes</b>	<b>Responsabilidad ante terceros</b>
--	--------------------------------------

<p>Legalmente, el auditor independiente tiene una responsabilidad hacia su cliente basado en el contrato, escrito u oral. El supuesto es el mismo que cualquier otro tipo de acuerdo contractual, es decir, que las dos partes completan totalmente las condiciones del contrato. El auditor independiente responsable de su cliente por negligencia. Dado que es considerado un experto, debe ejercer el debido cuidado en la realización de su encargo. Como tal experto, no puede argumentar ignorancia como defensa, pues no debe pretender desconocimiento cuando de hecho no existe. Lo que debe hacer es probar que ha empleado recursos que serían razonablemente aplicados por cualquier otro auditor independiente.</p>	<p>Basándose en la ley común, la responsabilidad del auditor ante terceros varía dependiendo de la naturaleza de éstos. Los auditores pueden ser acusados de negligencia por personas que podrían haberse beneficiado este informe. Sin embargo, ante otros terceros, sólo responsable por fraude.<sup>41</sup></p>
---	---

**Cuadro 2.2 Responsabilidad del auditor**

En nuestra legislación, el Código Civil Federal, en su artículo 2615, establece, en relación con la prestación de servicios profesionales, que:

*El que preste servicios profesionales, sólo es responsable, hacia las personas a quienes sirve, por negligencia, impericia o dolo, sin perjuicio de las penas que merezca en caso de delito.*<sup>42</sup>

Podemos observar que no se contraponen la visión del legislativo y la señalada en

<sup>41</sup> *Enciclopedia de la auditoría, op. cit.*, p. 155.

<sup>42</sup> Código Civil Federal vigente, edición electrónica disponible en <http://www.juridicas.unam.mx>

el cuadro 2.2, ya que la responsabilidad que aborda el Código Civil es precisamente, la que el auditor adquiere ante su cliente.

## **2.5 Criterio independiente del auditor**

El hecho de que el auditor tenga y mantenga un criterio independiente y objetivo es uno de los motivos de su reconocimiento profesional, lo que hace que su trabajo sea considerado confiable. Es una obligación que retoma el Código de Ética Profesional en el postulado II: “Al expresar cualquier juicio profesional el Contador Público acepta la obligación de sostener un criterio libre de conflicto de intereses e imparcial”.<sup>43</sup>

Hay distintas situaciones que comprometen la independencia de criterio del auditor, por ejemplo, es de suponerse que la opinión incluida en el dictamen de estados financieros que emita un pariente de un accionista de la entidad auditada puede verse influenciada por la relación afectiva existente, sin embargo, debe imponerse el profesionalismo para expresar una opinión objetiva, por encima de los lazos afectivos o de intereses personales. Es un deber profesional, moral y ético.

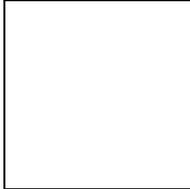
## **2.6 Aspectos normados por el Código de Ética Profesional**

Con objeto de ofrecer mayores garantías de solvencia moral y establecer normas de actuación profesional, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos expidió en la década de los veinte un código de ética profesional que ha sido continuamente revisado y adaptado a la realidad prevaleciente. En él se distinguen varios principios de ética aplicables directamente a la profesión del Contador Público, denominados postulados. Es precisamente en esta sección donde se aborda el tema de la responsabilidad que adquiere el Contador Público y, por ende, al profesional que presta servicios de auditoría. Los apartados que debemos resaltar son:

---

<sup>43</sup> Comisión de Ética Profesional del IMCP, Código de Ética Profesional, versión electrónica disponible en <http://www.imcp.org.mx>

**Responsabilidad hacia la sociedad, incluye la  
responsabilidad personal y ante quien  
patrocina los servicios profesionales**



Del postulado II al IX:

Independencia de criterio

Calidad profesional de los trabajos

Preparación y calidad del profesional

Responsabilidad personal

Responsabilidades hacia quien patrocina los servicios:

- Secreto profesional.
- Obligación de rechazar tareas que no cumplan con la moral.
- Lealtad hacia el patrocinador de los servicios.
- Retribución económica.

**Responsabilidad hacia la profesión**

Del postulado X al XII:

Respeto a los colegas y a la profesión.

Dignificación de la imagen profesional a base de calidad.

Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos.

### **Cuadro 2.3 Postulados del Código de Ética Profesional**

Dentro del mismo Código de Ética, en la sección denominada “Del Contador Público como auditor externo”, además de las consideraciones sobre la no independencia del auditor estudiada en la unidad precedente, se incluyen salvaguardas que el auditor debe implementar para **asegurar su independencia**:

- Establecer políticas y procedimientos destinados a promover el control de calidad de los trabajos de auditoría.
- Implantar políticas y procedimientos que permitan la identificación de relaciones o intereses entre el auditor y los clientes de auditoría.
- Asegurarse de que el personal esté sensibilizado de la importancia de comunicar a los niveles superiores del equipo de trabajo en la práctica de auditorías, cualquier asunto sobre independencia y objetividad que les afecte; esto incluye que el personal tenga conocimiento de los procedimientos establecidos.
- Involucrar a un Contador Público adicional dentro de la misma firma, que no haya participado en el trabajo de auditoría, para que revise el trabajo terminado u ofrezca su consejo cuando éste sea necesario.
- Consultar a un tercero, que puede ser un comité de consejeros independientes, un cuerpo regulatorio profesional u otro auditor.
- Tener rotación de personal de alto nivel.
- Fijar políticas y procedimientos para evaluar si ciertos riesgos, en circunstancias específicas, pueden ser considerados como de poca importancia.”

#### **Cuadro 2.4. Salvaguardas que debe implementar el auditor en relación con la independencia.**

Existen otras salvaguardas que establece la Entidad sujeta a dictaminación, que pueden considerarse para preservar la independencia del auditor externo, como por ejemplo:

- Nombramiento del auditor por un órgano superior a la dirección de la entidad, como puede ser un comité de auditoría, al cual deberá informarse sobre los resultados de la revisión.
- Procedimientos internos que aseguren una selección objetiva al asignar trabajos que no sean de auditoría.

La responsabilidad es un tema que se encuentra en todos los ámbitos de nuestra realidad y que está fusionado a la ética personal y profesional. El verdadero profesionista no teme a asumir responsabilidades porque es perfectamente consciente de las repercusiones que conlleva cada uno de los servicios prestados y, esa consciencia provoca, a su vez, el desarrollo diligente de sus encomiendas.

#### **Bibliografía del tema 2**

Código Civil Federal

Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, *Normas y procedimientos de auditoría y normas para atestiguar*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2007, pp. 854.

*Enciclopedia de la auditoría*, España, Editorial Océano/Centrum, 1986, pp. 1315.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Código de Ética Profesional*, IMCP, México, 2005.

Internacional Federation of Accountants, *Handbook of internacional Auditing, assurance, and ethics Pronouncements*, edición en línea, 2006, pp 1098..

KELL, W. G. Y ZIEGLER, R. E., *Auditoría Moderna*, México, Compañía Editorial

Continental, 1987, pp. 717.

OSORIO, Israel, *Auditoría 1*, México, Editorial Thomson, 2004, pp. 255.

PHILIP, Defliese, *Auditoría Montgomery*, México, Editorial Limusa, 1991, pp. 1006.

### Sitios de Internet

<http://www.ifac.org>

<http://www.theiia.org>

<http://www.imcp.org.mx>

### Actividades de aprendizaje

**A.2.1.** Elabora un mapa mental relativo al contenido teórico de la unidad.

**A.2.2.** Sintetiza en un cuadro las siete características de una actividad profesional, desarrollando su cumplimiento en el caso de:

- a. Auditoría interna
- b. Auditoría integral
- c. Auditoría gubernamental
- d. Auditoría al desempeño

**A.2.3.** Explica con sus propias palabras cuál es la finalidad de realizar una auditoría

**A.2.4.** Elabora un cuadro comparativo entre las responsabilidades de la administración y del auditor en relación con los estados financieros. Fundamente normativamente su respuesta.

**A.2.5.** Proporciona una opinión sobre el tema “responsabilidad del auditor” según lo explicado por el C.P. Israel Osorio en su obra “*Auditoría 1*”.<sup>44</sup>

**A.2.6.** Elije tres aspectos que regula el Código de ética profesional en relación con la auditoría de estados financieros y explique porqué los considera trascendentes.

---

<sup>44</sup> Osorio, Israel, *Auditoría 1*, páginas 14-22.

**A.2.7.** Explica los diferentes tipos de responsabilidad que tiene el auditor independiente.

#### **Cuestionario de autoevaluación**

1. Proporcione una definición de auditoría
2. ¿Cuáles son las características que debe reunir una profesión?
3. ¿Por qué se dice que la auditoría es una actividad profesional?
4. En relación a los estados financieros, ¿cuál es la responsabilidad de la administración de la entidad auditada?
5. Dentro de un examen de estados financieros, ¿cuál es la responsabilidad del auditor?
6. ¿Qué es responsabilidad ética?
7. ¿Qué es la responsabilidad moral?
8. ¿Cuál es la finalidad del examen de estados financieros?
9. ¿Cuál es el origen de la responsabilidad del auditor ante su cliente?
10. ¿Por qué es importante que el auditor mantenga un criterio independiente?

#### **Examen de autoevaluación**

1. El ordenamiento legal donde se consigna la responsabilidad legal que asume el prestador de un servicio profesional es:

- a. el Código Penal Federal.
  - b. el Código Penal del Distrito Federal.
  - c. el Código Civil Federal.
  - d. el Código de Ética Profesional.
  - e. las normas de auditoría.
2. ¿Quién es el responsable de la información que contienen los estados financieros?
- a. La administración de la entidad.
  - b. El departamento de contabilidad que la elabora.
  - c. El contralor de la empresa.
  - d. El auditor interno.
  - e. El auditor externo.
3. Normativamente, ¿cuál es la responsabilidad profesional del auditor?
- a. Difundir todos los hallazgos de la auditoría.
  - b. Respalda las cifras financieras.
  - c. Emitir una opinión sobre los estados financieros.
  - d. Apoyar a la administración de la entidad.
  - e. Obtener evidencia que respalde su opinión.
4. ¿Quién tiene la responsabilidad de señalar el marco normativo que se utilizará para la presentación de los estados financieros?
- a. La administración de la entidad.
  - b. El departamento de contabilidad que la elabora.
  - c. El contralor de la empresa.
  - d. El auditor interno.
  - e. El auditor externo.
5. Los autores citados en el desarrollo de la unidad coincide en que la auditoría es:

- a. Un proceso.
  - b. Una opinión.
  - c. Un dictamen.
  - d. Un comunicado.
  - e. Un requerimiento legal.
6. En relación con las características de la auditoría, el criterio de evaluación en una auditoría de estados financieros, es:
- a. el apego del auditor a las normas de auditoría nacionales.
  - b. el cumplimiento del auditor a las normas de auditoría internacionales.
  - c. el apego de los reportes financieros a la normatividad contable.
  - d. la acumulación de evidencia suficiente y competente.
  - e. el grado de cumplimiento de los objetivos establecidos por la entidad.
7. Seleccionar y aplicar políticas contables adecuadas es una responsabilidad propia de:
- a. la administración de la entidad.
  - b. el departamento de contabilidad que la elabora.
  - c. el contralor de la empresa.
  - d. el auditor interno.
  - e. el auditor externo.
8. El Código de ética del IMCP expone la responsabilidad \_\_\_\_\_ que adquiere el auditor.
- a. Legal
  - b. Penal
  - c. Social

- d. Moral
  - e. Ética
9. Conforme lo establecido en el Código de ética del IMCP, la responsabilidad ante \_\_\_\_\_ incluye la responsabilidad personal y ante quien patrocina los servicios profesionales.
- a. La autoridad judicial
  - b. La sociedad
  - c. La profesión
  - d. La asociación profesional
  - e. Los clientes
10. La principal responsabilidad del Licenciado en Contaduría como auditor es:
- a. Velar por el cumplimiento de las disposiciones legales aplicables a la entidad auditada.
  - b. Emitir una opinión profesional sobre los estados financieros examinados
  - c. Conducir sus exámenes conforme a las normas de información financiera.
  - d. Conducir sus acciones conforme lo establecido por el Código de Ética
  - e. Proporcionar a los usuarios de los estados financieros la certeza en su contenido.

### **TEMA 3. NORMAS DE AUDITORÍA**

#### **Objetivo particular**

Al finalizar este tema, el alumno:

- Reconocerá la importancia del marco normativo que aplica el auditor en su actividad profesional.
- Conocerá el origen de las normas de auditoría.
- Dominará tanto la estructura como el contenido básico de las normas de auditoría.

- Analizará lo relativo a la supletoriedad normativa que se aplica para la auditoría de estados financieros.

### **Temario detallado**

- 3.1. Concepto
- 3.2. Fuentes de las normas
- 3.3. Clasificación
- 3.4. Estructura y contenido básico
- 3.5. Supletoriedad

### **Introducción**

Como se analizó en el tema 2, para que se considere que la auditoría es una actividad profesional, es necesario que un cuerpo especializado de conocimientos la respalde; estos últimos encuentran el respaldo del gremio de la Contaduría Pública organizada, que los presenta formalmente en “**normas de auditoría**”, cuyo cumplimiento permite cierta unificación del trabajo profesional. La **calidad profesional** del trabajo del auditor sólo la logrará al cumplir cabalmente con esos cánones profesionales establecidos en México por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP).

### **Aclaración al estudiante**

Las normas y procedimientos de auditoría quedaron rebasadas por la sustitución de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados por las Normas de Información Financiera (NIFs) en enero de 2006. Aún hoy percibimos un cambio vertiginoso y constante en los criterios para la preparación de la información financiera que no va de la mano con una

transformación en la normatividad propia de la auditoría. La CONPA, como responsable de la emisión de normas de auditoría, tiene tareas pendientes que son patentes al ver en que, en la mayor parte de los boletines vigentes aún hay referencias a términos técnicos obsoletos, el más evidente es la mención reiterada de “principios de contabilidad generalmente aceptados” y no de “normas de información financiera mexicanas”.

Como autora de estos apuntes, debo apegarme a lo establecido en el compendio de “Normas y procedimientos de auditoría y normas para atestiguar” por ser la representación de lo “oficial” en nuestro país, sin embargo, llamo la atención del lector para que, consciente de esta necesidad de actualización urgente, tenga en mente que:

Como autora de este apunte, debo apegarme a lo establecido en el compendio de “Normas y procedimientos de auditoría y normas para atestiguar” por ser la representación de lo “oficial” en nuestro país, sin embargo, llamo la atención del lector para que, consciente de esta necesidad de actualización urgente, tenga en mente que:

- la auditoría revisa la contabilidad y los informes que ésta genera
- las bases de preparación de la información financiera en México ahora son las NIFs
- en las normas de auditoría frecuentemente encontrará referencias a criterios anteriores (PCGA)
- debe interpretar los emitido por la CONPA y dar cabida a las modificaciones de forma y fondo que originan las NIFs

### **3.1. Concepto**

Para delimitar qué es un **norma de auditoría**, debemos partir del hecho de que en la literatura técnica encontramos al menos las dos posiciones que los autores

Bailey y Holzmann establecen en la sección denominada "Normas de auditoría generalmente aceptadas" de su *Guía de auditoría*:

*Las normas profesionales de auditoría son vistas e interpretadas por lo menos de dos modos diferentes, como el **mínimo nivel de desempeño requerido** para medir la calidad de una auditoría realizada por un auditor independiente y como el **mínimo de pautas para el desempeño** de un trabajo de auditoría. Desde el primer punto de vista, las responsabilidades profesionales del auditor se cumplen con el contador independientemente de que se desempeñe una auditoría de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Sin embargo, el auditor independiente reconoce que la mayoría de las normas profesionales de auditoría son amplias y rara vez se dirigen a los problemas reales que surgen en los trabajos. Por consiguiente, desde el segundo punto de vista, el auditor cumple con sus responsabilidades profesionales al conducirse en conformidad con las normas de auditoría de profesión, que requieren un constante empleo del buen juicio profesional. Muchos auditores expertos creen que las normas profesionales deben considerarse en términos del segundo contexto, ya que no hay forma de establecer normas con tanto detalle, para que pueda minimizarse o eliminarse el empleo de juicio profesional. Como rara vez proporcionan la respuesta exacta, las normas de auditoría han de considerarse como un guía que da el tono a seguir por los auditores profesionales.* <sup>45</sup>

---

<sup>45</sup> Larry Bailey, *Guía de auditoría*, sección 4.01, índice 4.03.

### ➤ Concepto

La **Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría** (CONPA) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), parece acogerse al segundo criterio al definir **normas de auditoría** en el boletín 1010 del compendio de Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para Atestiguar como sigue: “Son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo”.<sup>46</sup>



A pesar que esta definición no se refiere expresamente al papel que desempeña el criterio del profesional del auditor en la ejecución de su trabajo, si nos remitimos al estudio de los boletines que desarrollan cada una de las normas, comprenderemos que su **aplicación es impensable sin el juicio profesional** del auditor.

### 3.2. Fuente de las normas

La CONPA establece claramente que la existencia de las normas de auditoría se fundamenta en dos hechos:

- La auditoría es un trabajo de naturaleza profesional.
- La auditoría tiene características y finalidades propias que le son connaturales.<sup>47</sup>

Con respecto al primer punto, que ya se discutió en el tema 1, la auditoría posee los atributos necesarios para considerarse como una profesión.

Respecto a la caracterización y fines particulares de la actividad que nos ocupa, rescato el atinado comentario del C.P. Felipe Pérez Toraño:

*Aunque el ejercicio de la profesión no responde a reglas de carácter natural,*

<sup>46</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Normas y procedimientos auditoría y normas para atestiguar, boletín 1010*, párrafo 8.

<sup>47</sup> *Ibidem*, párrafo 7.

*la experiencia y el desarrollo de los negocios han demostrado que determinadas prácticas de revisión que realiza el auditor son obligatorias por sanas y porque su observancia implica un mínimo aceptable de seguridad de que los estados financieros, en su conjunto, presentan razonablemente la situación patrimonial de la empresa auditada y el resultado de sus operaciones en ese periodo.*<sup>48</sup>

En complemento, cito un párrafo de la obra Auditoría Montgomery puesto que establece claramente la trascendencia de las normas de auditoría:

*Las profesiones establecen normas técnicas para garantizar una calidad mínima específica en la actuación, primordialmente porque quienes contratan sus servicios u obtienen beneficio de su trabajo por lo general no están en situación de juzgar por ellos mismos ese trabajo; esto ocurre indudablemente en la profesión de auditor. No es posible ni conveniente liberar a los auditores de su responsabilidad profesional mediante el establecimiento de reglas detalladas para practicar una auditoría. Ello socavaría la responsabilidad profesional que las normas tratan de salvaguardar. No obstante, las normas deben ser definidas y expresadas cuidadosamente a fin de proporcionar a quienes ejercen la profesión la orientación más clara posible. Las normas establecen el nivel mínimo de calidad que los clientes y el público esperan del auditor. A diferencia de los procedimientos de auditoría (que son los pasos que se deben dar y varían de acuerdo a los factores de cada auditoría, como son el tamaño de la empresa, su giro o industria, el sistema de contabilidad y otras circunstancias), las normas de auditoría son medidas de calidad de actuación y deben ser invariables en un amplio espectro de trabajos y durante largos periodos.*<sup>49</sup>

Ambos posicionamientos no son excluyeres y es necesaria la existencia de bases

---

<sup>48</sup> Luis Felipe Pérez, *Auditoría de estados financieros: teoría y práctica*, p. 13.

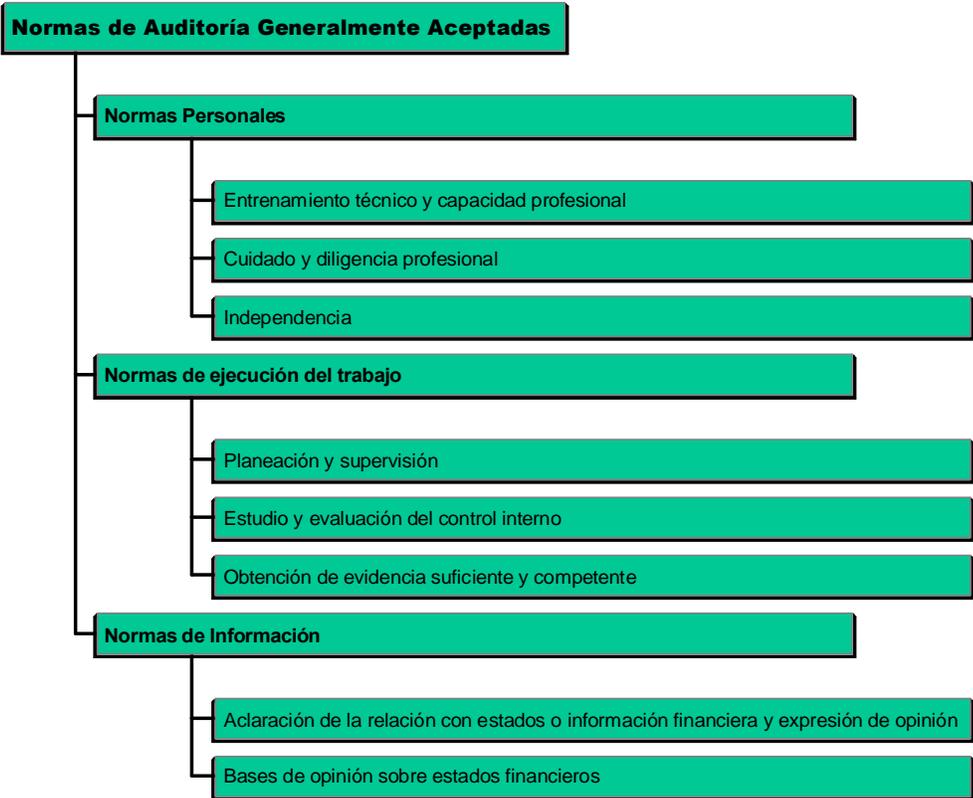
<sup>49</sup> DeFliese Phillip, *et al. Auditoría Montgomery*, p. 91.

mínimas comunes para la práctica de la auditoría ya que la responsabilidad ante la sociedad lo amerita.

Como se puede apreciar, la diversidad de auditores, de tipos de auditoría y de entidades por examinar, se conjugan para que el criterio profesional complemente el seguimiento estricto de las normas emitidas por los organismos profesionales para diseñar un “traje a la medida” para desarrollar cada uno de los compromisos profesionales adquiridos por el auditor.

### 3.3. Clasificación

Las normas de **auditoría** están vinculadas con la calidad del trabajo realizado por el **profesional** independiente. Con base en una comparación entre normatividades locales, se mostrarán a continuación aspectos generales de las normas de auditoría vigentes en Estados Unidos (*American Institute of Certified Public Accountants*) y las correspondientes a México, respaldadas por el IMCP, que han aprobado y adoptado las normas generales de auditoría, clasificándolas en tres grupos: personales de ejecución del trabajo y de información. Dicha normatividad coincide en el fondo aunque presenta algunas diferencias de forma, por lo cual para su estudio, abordaremos el análisis por cada uno de los grupos o categorías en que se dividen.



**Figura 3.1. Esquema de las normas de auditoría conforme al IMCP**

➤ **Normas personales**

El primer grupo es el relativo a las normas personales e incluye las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas existen cualidades que el auditor debe tener y otras que deberá mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional.

 <p>American Institute of Certified Public Accountants <b>(AICPA)</b></p>	 <p><b>Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP)</b></p>
<p><b>Normas personales</b></p>	
<p>La <b>auditoría debe desempeñarse</b> por quienes que posean un adiestramiento técnico adecuado y pericia profesional.</p>	<p>La <b>auditoría debe desempeñarse</b> por personas que, en posesión de título profesional, legalmente expedido y reconocido, tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.</p>
<p>En todos los asuntos relacionados con el trabajo asignado, el auditor debe mantener una actitud mental independiente.</p>	<p>El <b>auditor está obligado a</b> ejercitar cuidado y diligencia razonables en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen o informe.</p>
<p>Debe ejercerse el celo profesional al conducir una auditoría y en la preparación del informe.</p>	<p>El <b>auditor debe</b> a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.</p>

**Cuadro 3.2. Comparación entre normas personales**

➤ **Normas de ejecución del trabajo**

Los elementos básicos, fundamentales en la ejecución del trabajo, que constituyen la especificación particular, por lo menos al **mínimo indispensable**, de la exigencia de **cuidado y diligencia**, son los que constituyen las normas de ejecución del trabajo.

 <p align="center"><b>American Institute of Certified Public Accountants</b>  (AICPA)</p>	 <p align="center"><b>Instituto Mexicano de Contadores Públicos</b>  (IMCP)</p>
<p align="center"><b>Normas de ejecución del trabajo</b></p>	
<p>El trabajo debe planificarse adecuadamente y los asistentes, si los hay, deben supervisarse apropiadamente</p>	<p>El trabajo de <b>auditoría debe ser planeado</b> adecuadamente y, si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados en forma apropiada.</p>
<p>Debe lograrse suficiente comprensión del control interno para planificar la auditoría y determinar la naturaleza, duración y extensión de las pruebas a realizar.</p>	<p>El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él y para la naturaleza, extensión y oportunidad que dará a los procedimientos de auditoría.</p>

<p>Deberá obtenerse suficiente evidencia comprobatoria competente a través de inspecciones, observaciones, indagaciones y confirmaciones, de forma que constituya una base razonable para la opinión concerniente a los estados financieros auditados.</p>	<p>Mediante sus procedimientos de auditoría, el profesional de la materia debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión.</p>
--	---

**Cuadro 3.3 Comparación de normas de ejecución del trabajo**

➤ **Normas de información**

El resultado final del trabajo del auditor es el dictamen, ya que mediante éste documento se difunden los resultados del trabajo del auditor resumidos en la opinión que se ha formado a través de su examen. En el dictamen yace la confianza de los interesados en los estados financieros y pone a su alcance un elemento más para confiar en las declaraciones que contienen. Por último, es principalmente a través del dictamen como los usuarios se dan cuenta del trabajo del auditor y, en muchos casos, es la única parte de dicho trabajo que queda a su alcance.

 <p>American Institute of Certified Public Accountants <b>(AICPA)</b></p>	 <p>Instituto Mexicano de Contadores Públicos <b>(IMCP)</b></p>
<p><b>Normas de información</b></p>	
<p>El informe deberá:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Especificar si los estados financieros</li> </ul>	<p>El auditor, al opinar sobre estados financieros debe observar que:</p>

<p>están presentados de acuerdo a los principios contables generalmente aceptados.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Identificar aquellas circunstancias en las cuales tales principios no se han observado uniformemente en el periodo actual con relación al precedente. Las revelaciones informativas en los estados financieros deben considerarse razonablemente adecuadas a menos que se especifique de otro modo en el informe.</li> </ul>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Fueron preparados de acuerdo a principios de contabilidad.</li> <li>2. Dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes.</li> <li>3. La información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.</li> </ol>
<p>El informe debe expresar una opinión con respecto a los estados financieros tomados como un todo o una aseveración a los efectos de que no puede expresarse una opinión. Cuando esto no se logra de una forma total, deben declararse las razones para ello. En todos los casos en que el nombre del contador es asociado con estados financieros, el informe debe contener una indicación clara de la naturaleza del trabajo del auditor, si lo hubo, y el grado de responsabilidad que el auditor asume.</p>	<p>En todos los casos en los que el nombre de un contador público quede asociado con estados o información financiera, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma y en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido en su examen, las salvedades que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión adversa o no puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen adecuado con las normas de auditoría.</p>

**Cuadro 3.4 Comparación de normas de información**

La similitud entre las normas estudiadas se explica porque el desarrollo normativo de la auditoría llegó a nuestro país procedente de nuestro vecino del norte, para después ser traducido y en el mejor de los casos adaptado a nuestra realidad.

### 3.4. Estructura y contenido básico

Para analizar la estructura de las normas de auditoría, partiremos del **compendio de Normas y Procedimientos de Auditoría**, que divide su contenido en series, a las cuales asigna un rango numérico como sigue:

1000	Disposiciones generales
2000	Normas personales
3000	Ejecución del trabajo
4000	Normas de información
5000	Procedimientos de auditoría
6000	Otras declaraciones de la comisión
7000	Normas relativas a servicios para atestiguar

Las primeras cuatro series son propiamente las **normas de auditoría** establecidas por la CONPA, las cuales, por tener un **carácter obligatorio**, están sujetas a un procedimiento especial de aprobación que asientan los estatutos del propio IMCP.

Los **procedimientos de auditoría**, concentrados en la serie 5000, constituyen la opinión mayoritaria de los miembros de la CONPA y se refieren a la “mejor” forma de llevar a cabo ciertas fases en el desarrollo de una auditoría. Su aplicación deberá hacerse a juicio del auditor de acuerdo con las circunstancias, por lo cual nuevamente queda de manifiesto la aplicabilidad e importancia del criterio profesional para decidir qué procedimientos utilizar; son elementos cuya conveniencia ha sido discutida por miembros destacados de la profesión. Finalmente, el compendio también incluye **otras declaraciones** que son los medios a través de los cuales la CONPA da a conocer políticas, programas, estudios, ejemplos, opiniones, guías.

De acuerdo con lo establecido, actualmente se consideran **normas de auditoría** específicas las establecidas dentro de los boletines de las series 1000, 2000, 3000 y 4000, a saber:

<b>Disposiciones generales</b>	
<b>1010</b>	<b>Normas de auditoría.</b> Establece una definición de normas de auditoría, las clasifica y explica de forma general.
<b>1020</b>	<b>Declaraciones normativas de carácter general sobre el objetivo y naturaleza de la auditoría de estados financieros.</b> El boletín describe el objetivo general y la naturaleza de la auditoría de estados financieros.
<b>Normas personales</b>	
<b>2010</b>	<b>Pronunciamientos sobre las normas personales.</b> Se refiere a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir la responsabilidad de desarrollar una auditoría. En contraste con el boletín 1010, en éste encontramos mayor contenido en la explicación de las normas personales.
<b>Normas de ejecución</b>	
<b>3010</b>	<b>Documentación de la auditoría.</b> El auditor debe documentar todos aquellos aspectos importantes para evidenciar que el trabajo se hizo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. El boletín profundiza en la forma, contenido, propiedad, custodia y confidencialidad de los papeles de trabajo.
<b>3020</b>	<b>Control de calidad.</b> Enfocado a medidas que deben establecer las firmas de contadores públicos para que sus servicios de auditoría se presten con el mas alto nivel de calidad y en cumplimiento con el marco legal y profesional correspondiente.

3030	<p><b>Importancia relativa y riesgo en auditoría.</b> Además de conceptos, se abunda en el efecto y relación que los componentes del riesgo y la importancia relativa tienen en la planeación de una auditoría.</p>
3040	<p><b>Planeación y supervisión del trabajo de auditoría.</b> El boletín aborda aspectos fundamentales en el desarrollo de un trabajo de auditoría. Proporciona una guía de los puntos que deberán considerarse antes de planear una auditoría, explica qué deberá contener así como la forma en que se demostrará que se ha planeado y supervisado el trabajo.</p>
3050	<p><b>Estudio y evaluación del control interno.</b> El boletín incluye la descripción de los elementos que conforman la estructura del control interno y enfatiza la importancia que la evaluación y comprensión del mismo tienen para el desarrollo del trabajo del auditor ya que establecer un nivel de confianza permitirá la determinación de la naturaleza, alcance y oportunidad en la realización de los procedimientos de auditoría.</p>
3060	<p><b>Evidencia comprobatoria.</b> Son los elementos que comprueban o refutan hechos. El boletín abunda en las características que deben cumplir e incluye las aseveraciones que el auditor tratará de verificar con la evidencia obtenida.</p>
3070	<p><b>Consideraciones sobre fraudes que deben hacerse en una auditoría de estados financieros.</b> Define y describe las características del fraude y proporciona guías sobre las diversas consideraciones que el auditor deberá hacer al detectarlo dentro de su examen a los estados financieros.</p>
3080	<p><b>Declaraciones de la administración.</b> La administración de la entidad hace declaraciones oralmente y por escrito en sus estados financieros o en respuesta a preguntas que se le plantea. Así pues, el boletín aborda los procedimientos que se deberán seguir para obtener la carta de declaraciones de la administración y lo que debe contener.</p>

3090	<p><b>Confirmaciones de abogados.</b> En el boletín se establecen los pronunciamientos normativos que el auditor debe observar cuando trata de identificar obligaciones reales o potenciales de su cliente e incluye una guía del contenido de la confirmación que se obtendrá de quien sea responsable de los asuntos jurídicos de la entidad auditada.</p>
3100	<p><b>Revisión analítica.</b> Se desarrolla en concepto de revisión analítica y se estudia la importancia que tiene como procedimiento de auditoría en las diversas etapas de una revisión de estados financieros.</p>
3110	<p><b>Carta convenio para confirmar la prestación de servicios de auditoría.</b> En la carta convenio se establecerán los términos del servicio y en el boletín se encuentran relacionados los puntos que deberá contener. Asimismo, se establecen pautas para la actuación del auditor en caso de enfrentarse a la negativa de la administración a proporcionársela.</p>
3120	<p><b>Tratamiento de procedimientos omitidos, descubiertos después de la emisión del dictamen.</b> Cuando el auditor descubre y concluye, con posterioridad a la fecha de su dictamen, que uno o varios procedimientos fueron omitidos durante su examen, se debe establecer el tratamiento y los procedimientos generales por aplicar.</p>
3130	<p><b>Efecto en la auditoría por incumplimiento de una entidad con leyes y reglamentos.</b> El incumplimiento de la entidad con leyes y reglamentos puede afectar los estados financieros y la opinión que el auditor rinda en su dictamen. El boletín también contempla la posibilidad de que el auditor incurra en alguna responsabilidad al respecto.</p>

3140	<p><b>Efectos de la Tecnología de la Información en el desarrollo de una auditoría de estados financieros.</b> El estudio y evaluación del control interno en plataforma de tecnologías de la información tiene consideraciones adicionales que se explican en este boletín.</p>
3150	<p><b>Auditoría de la valuación y revelaciones del valor razonable.</b> Establece las normas y lineamientos relativos a la valuación y revelaciones de valor razonable, como lo establecen las nuevas Normas de Información Financiera (NIFs).</p>
<p><b>Normas de información</b></p>	
4010	<p><b>Dictamen del auditor.</b> El dictamen del auditor condensa el resultado de su trabajo e incluye la opinión que se formó. En el boletín se detalla el contenido, los diferentes tipos de opinión que puede contener y se muestran los modelos de redacción del mismo.</p>
4020	<p><b>Dictamen sobre estados financieros preparados de acuerdo con bases específicas diferentes a los principios de contabilidad generalmente aceptados.</b> Esta norma condensa los pronunciamientos normativos en relación con los dictámenes que emite el contador público sobre estados financieros, preparados sobre bases específicas, diferentes a los principios de contabilidad generalmente aceptados en México. Su importancia aumentó considerablemente y fue materia de discusión en la profesión con la entrada en vigor de las Normas de Información Financiera.</p>
4030	<p><b>Efectos en el dictamen cuando se utiliza el trabajo de otros auditores.</b> Es posible que el auditor sea contratado para dictaminar una entidad en cuyo ejercicio participen otros auditores en la revisión o sean parte o componente, así pues, el boletín regula lo relativo a la responsabilidad que asumirá el auditor en estos casos.</p>

4040	<b>Otras opiniones del auditor.</b> Se norman las situaciones en que los auditores emiten opiniones profesionales diferentes a las que emiten sobre estados financieros y los otros informes incluidos específicamente en otros boletines.
4050	<b>Informe sobre la revisión limitada de estados financieros intermedios.</b> Señala los requisitos que deberá cumplir la información sobre estados financieros intermedios para emitir una opinión y, además, aborda los procedimientos recomendados para realizar el examen correspondiente.
4060	<b>Opinión del auditor sobre la información adicional que acompaña a los estados financieros básicos dictaminados.</b> Se regula la forma y contenido de la opinión del auditor sobre la información adicional que acompaña a los estados financieros dictaminados.
4070	<b>Opinión del contador público sobre la incorporación de eventos subsecuentes en estados financieros pro forma.</b> El objetivo de este boletín es señalar las condiciones en las que un auditor puede emitir una opinión sobre la incorporación de eventos aún no realizados a los estados financieros básicos y establece los pronunciamientos normativos para lograrlo.
4080	<b>Efectos del trabajo de un especialista en el dictamen del auditor.</b> En ocasiones el auditor se auxilia de especialistas en otras áreas para desempeñar su trabajo de investigación y recopilación de evidencias. En el boletín se aborda el efecto que tiene el trabajo de un especialista en el dictamen del auditor.

4090	<p><b>El dictamen del contador público en su carácter de comisario.</b> Partiendo de las obligaciones del comisario consignadas en la Ley General de Sociedades Mercantiles, en este boletín se orienta al contador público que, en desempeño de la función de comisario, tiene la obligación de rendir su opinión en cumplimiento de la vigilancia que se le encomienda.</p>
4110	<p><b>Asociación del nombre del contador público con estados financieros publicados.</b> Por razones de carácter legal o de otra naturaleza tienen la necesidad de publicar sus estados financieros. Se dice que un contador público está asociado a los estados financieros cuando su nombre y su firma aparecen conjuntamente con ellos.</p>
4120	<p><b>Informe del auditor sobre el resultado de la aplicación de procedimientos de revisión previamente convenidos.</b> El auditor es requerido para realizar un trabajo, mediante el cual sean aplicados procedimientos de revisión previamente convenidos con el cliente, para emitir un informe sobre los resultados obtenidos.</p>
4130	<p><b>Dictamen de auditor sobre estados financieros de entidades mexicanas, preparados para fines internacionales.</b> Norma la emisión de dictámenes sobre estados financieros de entidades mexicanas para fines internacionales cuando se preparan éstos aplicando las normas contables internacionales o las vigentes el otro país.</p>
4140	<p><b>Opinión del auditor sobre información financiera proyectada.</b> En ocasiones se requiere opinar sobre información financiera proyectada, es decir, la referida a eventos que no han ocurrido y pudieran no ocurrir. En el boletín se emiten diferentes pronunciamientos aplicables al desarrollo de este tipo de compromisos.</p>

<b>4160</b>	<b>Informe para agentes de valores.</b> El boletín tienen como objetivo establecer los pronunciamientos normativos y los procedimientos de auditoría para los casos en que el auditor puede aceptar emitir el informe para agentes de valores.
<b>4170</b>	<b>Dictamen sobre estados financieros comparativos.</b> Norma la emisión del dictamen cuando se realiza sobre información financiera comparativa y las situaciones en que el auditor deberá revelar ciertos hechos que pudieran afectarla.
<b>4180</b>	<b>Restricciones en el uso del dictamen del auditor.</b> El dictamen sobre los estados financieros considerados “restringidos” es la materia prima de este boletín ya que establece una serie de pronunciamientos normativos aplicables en tales circunstancias.

A continuación se retoman los objetivos de los procedimientos de auditoría tal y como se presentan en el compendio de normas y procedimientos de auditoría y normas para atestiguar:<sup>50</sup>

➤ **Son procedimientos de auditoría los siguientes:**

<b>5010</b>	<b>Procedimientos de auditoría de aplicación general.</b> Establece los procedimientos de auditoría de aplicación general, que puede utilizar el auditor para obtener evidencia que fundamente su opinión profesional, sobre los estados financieros de la empresa que está examinando.
<b>5020</b>	<b>El muestreo en la auditoría.</b> Establece técnicas y lineamientos sobre el uso de procedimientos de muestreo en la auditoría y el uso de otros medios de selección de partidas para reunir suficiente evidencia y evaluar sus resultados.

<sup>50</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Normas y procedimientos auditoría y normas para atestiguar, serie 5000*

5030	<b>Metodología para el estudio y evaluación del control interno.</b> Da a conocer los procedimientos de auditoría recomendados para llevar a cabo y documentar el estudio y evaluación del control interno durante el proceso de planeación de una auditoría de estados financieros.
5040	<b>Procedimientos de auditoría para el estudio y la evaluación de la función de auditoría interna.</b> Sugiere los procedimientos de auditoría que puede aplicar el auditor externo para evaluar la función de auditoría interna y el efecto que ésta puede tener en la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría.
5050	<b>Utilización del trabajo de un especialista.</b> Establece los procedimientos de auditoría que se consideran adecuados para la revisión del trabajo de un especialista.
5060	<b>Partes relacionadas.</b> Recomienda los procedimientos de auditoría tendientes a la identificación de partes relacionadas, la revisión de transacciones, saldos entre ellas y la comprobación de su adecuada revelación en los estados financieros.
5070	<b>Comunicaciones entre el auditor sucesor y el auditor predecesor.</b> Proporciona los procedimientos mínimos que deben existir cuando ocurre o está en proceso un cambio de auditores, para lograr una adecuada comunicación profesional entre auditor sucesor y su predecesor.
5090	<b>Revisión de control interno de entidades que utilizan organizaciones de servicios.</b> Establece los factores que debe considerar el Contador Público independiente al auditar los estados financieros de una entidad que contrata a un tercero o a organizaciones de servicios para procesar diversas transacciones, así como el recomendar cierto tipo de informes que puede emitir el auditor o revisor de las organizaciones de servicios para el uso de otros auditores.

5100	<b>Efectivo e inversiones temporales.</b> Establece los procedimientos de auditoría recomendados para el examen del efectivo e inversiones temporales, los cuales deberán ser diseñados por el auditor en forma específica, en cuanto a la naturaleza, oportunidad y alcance, tomando en cuenta las condiciones y características de cada empresa.
5110	<b>Ingresos y cuentas por cobrar.</b> Establece los procedimientos de auditoría recomendados para el examen de los rubros de ingresos y cuentas por cobrar, los cuales deberán ser diseñados por el auditor en forma específica en cuanto a su naturaleza, oportunidad y alcance, tomando en cuenta las condiciones y características de cada empresa.
5120	<b>Inventarios y costos de ventas.</b> Establece los procedimientos de auditoría recomendados para el examen de los rubros de inventarios y costo de ventas, los cuales deberán ser diseñados por el auditor en forma específica en cuanto a su naturaleza, oportunidad y alcance, teniendo en cuenta las condiciones y características de cada empresa.
5130	<b>Pagos anticipados.</b> Establece los procedimientos de auditoría recomendados para el examen de pagos anticipados, los cuales deberán ser diseñados por el auditor en forma específica en cuanto a su naturaleza, oportunidad y alcance, teniendo en cuenta las condiciones y características de cada empresa.
5140	<b>Procedimientos de auditoría relacionados con estados financieros consolidados y combinados, y con la valuación de inversiones permanentes en acciones.</b> Señala los procedimientos de auditoría para la revisión de los estados financieros consolidados y combinados y la valuación de inversiones permanentes en acciones, de acuerdo a las disposiciones normativas contables.
5150	<b>Inmuebles, maquinaria y equipo.</b> Establece los procedimientos de auditoría recomendados para el examen del rubro de inmuebles, maquinaria y equipo, los cuales deberán ser diseñados por el auditor

	en forma específica en cuanto a su naturaleza, oportunidad y alcance, teniendo en cuenta las condiciones y características de cada empresa.
5160	<b>Intangibles.</b> Enuncia y describe los procedimientos de auditoría recomendados para el examen de los activos considerados intangibles cuya naturaleza y características son descritos en la normatividad contable.
5170	<b>Pasivo, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos.</b> Orienta al auditor respecto a los procedimientos y técnicas de auditoría aplicables al examen de dicho rubro e incluye procedimientos y técnicas cuya aplicación se recomienda para evaluar si la evidencia que obtiene el auditor es suficiente y competente para respaldar su opinión cuando se lleva a cabo una auditoría de estados financieros de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. En cada caso en particular los procedimientos deben ser diseñados por el propio auditor en cuanto a la naturaleza, oportunidad y alcance, teniendo en cuenta las condiciones y características de la entidad.
5180	<b>Estimaciones contables.</b> El boletín recomienda al auditor los procedimientos de auditoría necesarios para la identificación y comprobación de la razonabilidad de las estimaciones contables en la información financiera.
5190	<b>Capital contable.</b> Se recomiendan ciertos procedimientos de auditoría para el examen del rubro del capital contable, los cuales deberán ser diseñados por el auditor en forma específica en cuanto a su naturaleza, oportunidad y alcance, teniendo en cuenta las condiciones y características de cada entidad.
5200	<b>Gastos.</b> Establece los procedimientos de auditoría recomendados para el examen de gastos. Dichos procedimientos, sin embargo, deberán ser diseñados por el auditor teniendo en consideración las

	condiciones y características de la entidad.
5210	<b>Examen de remuneraciones al personal.</b> Además de establecer los procedimientos aplicables al examen de las remuneraciones al personal, señala las medidas de control interno contable que deben cumplirse en este rubro.
5220	<b>Contingencias no cuantificables y compromisos.</b> El boletín tiene como propósito establecer los procedimientos de auditoría recomendados para la determinación y examen de las contingencias no cuantificables y de los compromisos. Los procedimientos deberán ser diseñados por el propio auditor en cada caso en particular.
5230	<b>Hechos posteriores.</b> El boletín señala los procedimientos de auditoría recomendados para el examen de los hechos posteriores.
5240	<b>Procedimientos de auditoría aplicables a una revisión limitada sobre estados financieros intermedios.</b> Se recomiendan los procedimientos mínimos de auditoría que deberá observar el Contador Público cuando lleve a cabo una revisión limitada de estados financieros intermedios.
5250	<b>Metodología de revisión relativa a la opinión sobre el control interno contable.</b> Recomienda la metodología para efectuar una revisión de control interno contable de una empresa, que sirva de base para emitir una opinión sobre el mismo.
5260	<b>Comprobación del reconocimiento de los efectos de la inflación en los estados financieros.</b> Señala los procedimientos de auditoría recomendados para la revisión del reconocimiento y presentación de los efectos de la inflación en la información financiera conforme a las disposiciones contables.

<b>5270</b>	<b>Utilización del trabajo de otros auditores.</b> Establece los procedimientos de auditoría recomendados para que el auditor principal decida sobre la posible utilización del trabajo de otros auditores.
<b>5280</b>	<b>Procedimientos aplicables a saldos iniciales en primeras auditorias.</b> Establece los procedimientos en la revisión de los saldos iniciales acumulativos de los estados financieros por el periodo bajo examen, cuando el ejercicio anterior no haya sido auditado o cuando no se utiliza el trabajo del auditor predecesor.
<b>5290</b>	Procedimientos para la comprobación del tratamiento contable de los impuestos a la utilidad. Relaciona los métodos por los cuales se podrá comprobar la adecuada determinación, registro y revelación de los impuestos a la utilidad, conforme a la NIF D4.

➤ **Otras declaraciones de la Comisión**

<b>6060</b>	<b>Muestreo estadístico en auditoría.</b> La guía trata de orientar al auditor externo en la aplicación del muestreo estadístico como parte del proceso de una auditoría de estados financieros de una entidad, en lo que respecta a la planeación y selección de las muestras para propósito de su auditoría, así como para la evaluación de los resultados obtenidos.
<b>6070</b>	<b>Consideraciones en la auditoría de entidades pequeñas.</b> Presenta algunas consideraciones y adaptaciones de la normatividad de la auditoría para efecto de la auditoría de entidades consideradas “pequeñas”.
<b>6080</b>	<b>Ayuda para prevenir, disuadir y detectar el fraude.</b> Se trata de una guía para evitar conductas fraudulentas en las organizaciones, incluye algunas recomendaciones al auditor para la detección del mismo.

<b>6090</b>	<b>Procedimientos de auditoría relativa a instrumentos financieros derivados.</b> La guía recomienda procedimientos de auditoría a ser utilizados por el auditor en la revisión de instrumentos financieros derivados.
-------------	--

➤ **Normas para atestiguar**

El último grupo que se incorporó al compendio de normas de auditoría se conoce como “Normas para atestiguar”, aplicables cuando en la práctica de la profesión independiente un Contador Público lleva a cabo un trabajo de atestiguar, es decir, aquel “en el cual un Contador Público es contratado para emitir o emite una comunicación escrita que expresa una conclusión acerca de la confianza en una aseveración escrita que es responsabilidad de la parte contratante”<sup>51</sup>.

Los boletines que integran esta sección son los siguientes:

<b>7010</b>	<b>Normas para atestiguar.</b> Incluye el marco general de las normas para atestiguar e, incluso, una comparación con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
<b>7020</b>	<b>Informes sobre exámenes y revisiones de información financiera proforma.</b> El boletín establece normas y proporciona guías para el Contador Público que es contratado para examinar o revisar e informar sobre información financiera proforma. En la realización de estos trabajos, el Contador Público debe además, cumplir con las normas que establecen en el boletín 7010, normas para atestiguar.
<b>7030</b>	<b>Informe sobre el examen del control interno relacionado con la preparación de la información financiera.</b> El boletín establece normas y proporciona guías al Contador Público que es contratado para examinar u opinar sobre la efectividad del diseño y/u operación del control interno relacionado con información financiera a una

<sup>51</sup> *Ibid.* boletín 7010, párrafo 21

	fecha específica.
<b>7050</b>	<b>Otros informes sobre exámenes y revisiones de atestiguamiento.</b> Relaciona los pronunciamientos a los que el Contador Público está obligado a cumplir cuando es contratado para prestar algún servicio de atestiguamiento.
<b>7060</b>	<b>Examen y revisión de información financiera proyectada.</b> Establece una serie de lineamientos a los cuales el profesional de la Contaduría debe sujetarse cuando sea contratado para efectuar una revisión sobre información proyectada.
<b>7080</b>	<b>Carta convenio para confirmar la prestación de servicios de atestiguar.</b> El boletín establece normas de contenido de la carta convenio que establece los términos de la prestación de servicios de atestiguar.

### 3.5. Supletoriedad

Más que aplicación supletoria propiamente dicha, existe una relación estrecha entre el contenido de la normatividad que emite la **Federación Internacional de Contadores** (IFAC, *International Federation of Accountants*) a través del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento (IAASB, en inglés) y la expuesta por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP. A nivel internacional se reconoce la siguiente estructura de los pronunciamientos sobre auditoría y trabajos de revisión de información financiera histórica emitidos por el IAASB, entre ellos las Normas Internacionales de Auditoría:

- Normas Internacionales de Auditoría (*International Standards on Auditing*, ISAs 100-999)
- Normas Internacionales de Práctica de Auditoría (*International Auditing Practice Statements*, IAPSs 1000–1999)
- Normas internacionales sobre trabajos de revisión (*International Standards on Review Engagements*, ISREs 2000–2699)

- Reservado para Normas Internacionales de Práctica de trabajos de Revisión (*Reserved for International Review Engagement Practice*, IREPSs 2700–2999).<sup>52</sup>

La vinculación normativa se explica porque el IMCP signó, junto con otras 48 naciones, el acuerdo que fundó el IFAC con el propósito de contar con una profesión contable mundialmente organizada. Así pues, considerando que evidentemente nuestra profesión marcha hacia una estandarización global, los ordenamientos internacionales deberán ser incorporadas paulatinamente a los ordenamientos nacionales hasta que exista una plena adopción de las mismas.

Para finalizar, solamente cito la referencia que se hace a las normas internacionales dentro del compendio de normas y procedimientos de auditoría que sintetiza lo expuesto anteriormente:

*Las normas internacionales de auditoría pretenden su aceptación y aplicación mundial, sin embargo, no prevalecen sobre las reglamentaciones locales que rigen la auditoría de información financiera de cada país. En la medida en que estas normas estén de acuerdo con las reglamentaciones locales sobre un asunto en particular, la auditoría de información financiera de dicho país estará realizada de acuerdo con dichas reglamentaciones y cumplirá automáticamente con las reglamentaciones internacionales relativas a esa materia.*<sup>53</sup>

### **Bibliografía del tema 3**

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Normas y procedimientos auditoría y normas para atestiguar*, 29ª edición, México, 2007, 931 pp.

Walter Kell, *Auditoría Moderna*. 2ª edición, CECSA, México, 1995, 836 pp.

Pérez Toraño Luis F., *Auditoría de estados financieros: teoría y práctica*, McGraw-Hill, México, 1999, 267 pp.

---

<sup>52</sup> Información basada en la versión electrónica de 2007 *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*, disponible en <http://www.ifac.org>

<sup>53</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *op. cit.*, prólogo

Defliese, et al., *Auditoría Montgomery*, 2ª edición en español, Editorial Limusa, México, 1991, 1006 pp.

*2007 Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*  
Versión electrónica disponible en <http://www.ifac.org>

### **Actividades de aprendizaje**

- A.3.1.** Elabora un cuadro comparativo entre las normas generales de auditoría del IMCP y las emitidas por el IFAC. Puede tomar como modelo los cuadros incluidos en la unidad.
- A.3.2.** Responda en forma de ensayo lo siguiente: ¿qué grado de uniformidad debe exigirse en la práctica de la auditoría de estados financieros? o bien, ¿cuánta flexibilidad se debe permitir al profesional?
- A.3.3.** Analiza las diferencias de fondo y forma que existen entre las normas de auditoría emitidas por el IMCP y el AICPA. Presenta tu respuesta como argumento por tipo de normas: personales, de ejecución del trabajo y de información.
- A.3.4.** En relación con las normas de auditoría del IFAC, indaga acerca de los nombres de todas las disposiciones que integra y compáralas con las contenidas en el índice del compendio de Normas y Procedimientos de Auditoría. Lista los nombres de aquellas que no tengan equivalente dentro de la normatividad nacional.
- A.3.5.** Resuelve el ejercicio 1-32 del libro *Auditoría Moderna*<sup>54</sup>, relativo a las normas de auditoría. Se reproduce a continuación:

Ray, propietario de una pequeña empresa, le pidió al contador público Holmes que practicara una auditoría de los registros de la compañía. Ray le dijo a Holmes que la auditoría tendría que estar terminada a tiempo para presentar estados financieros auditados a un banco, como parte de una solicitud de préstamo. Holmes aceptó inmediatamente el trabajo y estuvo de acuerdo en proporcionar su

<sup>54</sup> Walter Kell, *Auditoría Moderna*, p. 30

dictamen en el transcurso de tres semanas. Ray convino en pagarle a Holmes una cantidad fija como honorarios, más una bonificación si el préstamo era concedido.

Holmes contrató a dos estudiantes de contabilidad para que llevaran a cabo la auditoría, y se pasó varias semanas indicándoles lo que deberían hacer exactamente. Les señaló que no perdieran tiempo en revisar los controles, sino que se concentraran en verificar la exactitud aritmética de las cuentas de mayor y resumieran los datos de los registros contables que respaldaban a los estados financieros de Ray. Los estudiantes siguieron las instrucciones de Holmes y al cabo de dos semanas le entregaron los estados financieros, que no contenían notas. Holmes revisó los estados y preparó un dictamen sin salvedades. El dictamen, sin embargo, no aludía a los principios de contabilidad generalmente aceptados ni a la aplicación año con año de esos principios.

### **Se pide**

Describir brevemente cada una de las normas de auditoría generalmente aceptadas e indicar por qué las acciones de Holmes son un incumplimiento con cada norma en la forma siguiente, trata de proporcionar fundamento a tus respuestas.

### **Cuestionario de autoevaluación**

1. ¿Cómo define el IMCP “normas de auditoría”?
2. ¿Cómo se clasifican las normas de auditoría generalmente aceptadas?
3. Según lo establece la CONPA, ¿qué fundamenta la existencia de las normas de auditoría?
4. ¿Qué papel desempeña el criterio profesional del auditor frente a la existencia de las normas de auditoría?
5. En México, ¿qué organismo profesional emite las normas de auditoría de estados financieros?
6. En Estados Unidos de América, ¿qué organismo profesional emite las normas de auditoría de estados financieros?
7. A nivel internacional, ¿qué organismo emite la normatividad profesional aplicable a la auditoría de estados financieros?

8. ¿En qué series se divide el contenido del compendio de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP?
9. Estrictamente hablando, ¿cuáles son las series normativas aplicables a la auditoría de estados financieros del compendio de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP?
10. ¿Cuáles son las normas de auditoría generalmente aceptadas clasificadas como “personales”?

### **Examen de autoevaluación**

- 1) Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas fueron establecidas en virtud de:
  - a) normar la calidad específica de cada uno de los tipos de auditoría.
  - b) imponer la normativa del IFAC a los países del mundo.
  - c) evaluar por parte de la autoridad fiscal las revisiones de impuestos.
  - d) asegurar una calidad mínima en los trabajos de auditoría.
  - e) delimitar la responsabilidad del auditor.
  
- 2) Las normas para atestiguar son aplicables a:
  - a) la opinión sobre los estados financieros históricos.
  - b) las auditorías de contribuciones locales.
  - c) la evaluación del sistema de control interno como parte de la auditoría.
  - d) la opinión del auditor sobre información financiera proyectada.
  - e) el proceso de la auditoría de una entidad pequeña.
  
- 3) El boletín básico que aplicará para emitir una conclusión sobre la confianza en una aseveración escrita que es responsabilidad de la parte contratante del servicio, es:

- a) 7010
- b) 4010
- c) 4020
- d) 3080
- e) 1020

4) La serie que no es considerada normativa, a pesar de incluirse en el compendio de normas y procedimientos de auditoría es:

- a) 2000
- b) 3000
- c) 4000
- d) 5000
- e) 7000

5) Las normas de auditoría generalmente aceptadas clasificadas como “de ejecución del trabajo” pueden resumirse como:

- a) la necesidad de mantener la independencia de criterio durante el desarrollo de la auditoría.
- b) los criterios que rigen a la profesión para planear la auditoría y obtener evidencia.
- c) los criterios aplicables al contenido fundamental del dictamen que presentan los auditores.

- d) la competencia, independencia y rigor que deben ejercerse al realizar una auditoría.
  - e) las guías específicas aplicables al desarrollo de los diferentes tipos de auditorías.
- 6) ¿Con qué norma de auditoría relaciona la siguiente afirmación: “Un auditor está conminado a desempeñar su trabajo con meticulosidad, buena fe e integridad, sin embargo, la posibilidad de equivocarse siempre está presente por la falibilidad humana”?
- a) cuidado y diligencia profesional
  - b) control de calidad
  - c) planeación y supervisión
  - d) ejecución del trabajo
  - e) independencia mental
- 7) Para cumplir con la norma de auditoría de “independencia”, el auditor debe:
- a) actuar de forma responsable y evitar las situaciones señaladas en las propias normas como funciones incompatibles.
  - b) mantener la objetividad y evitar situaciones que puedan hacer dudar a terceros de la misma.

- c) procurar que sus juicios sean objetivos ante los usuarios externos del dictamen.
  - d) estar libre de cualquier obligación que comprometa su criterio profesional ante su cliente.
  - e) generar confianza a quien contrató los servicios profesionales de auditoría mediante la entrega formal de una carta compromiso de confidencialidad.
- 8) ¿Cuáles de las siguientes afirmaciones respecto a la relación entre las normas internacionales y nacionales de auditoría de estados financieros son correctas?
- I. Las normas internacionales rigen, además del desarrollo de la auditoría de estados financieros, la de cumplimiento.
  - II. La normatividad internacional complementa a la nacional.
  - III. Las normas internacionales son de aplicación prioritaria sobre las nacionales.
  - IV. Las normas internacionales no prevalecen sobre la normatividad nacional.
  - V. El contenido de la normatividad internacional deberá ser adoptado por la normatividad nacional.
  - VI. La normatividad local debe ser adaptada, en lo posible, al contenido de la normatividad internacional.
- a) I, IV y VI
  - b) I, III y V
  - c) II, III y VI
  - d) II, IV y VI
  - e) III, V, y VI
- 9) Cuando en concuerda la normatividad local e internacional aplicable a la auditoría de estados financieros en una situación en particular, se podrá considerar que:
- a) acata prioritariamente la normatividad nacional.

- b) acata prioritariamente la normatividad internacional.
- c) promueve la normatividad internacional.
- d) adapta la normatividad internacional.
- e) cumple automáticamente con ambas normatividades.

10) ¿Cuál de los siguientes boletines es parte de lo que se denomina “otras declaraciones de la comisión?”

- a) 3080
- b) 4040
- c) 5270
- d) 6060
- e) 7080

## **TEMA 4. DOCUMENTACIÓN DE LA AUDITORÍA**

### **Objetivo particular**

Al finalizar este tema, el alumno:

- Reconocerá la importancia de los papeles de trabajo durante el desarrollo de una auditoría de estados financieros.
- Conocerá los principales tipos de papeles de trabajo y los asuntos relativos a los mismos como: contenido, estructura, clasificación, etc.

### **Temario detallado**

#### **4. Documentación de la auditoría**

##### 4.1 Necesidad de documentar los procesos de auditoría

###### Papeles de trabajo

###### 4.21 Definición

###### 4.2.2 Contenido y propósito

###### 4.2.3 Confidencialidad y propiedad

###### 4.2.4 Clasificación

###### 4.2.5 Estructura

###### 4.2.6 Uso de índices y marcas

###### 4.2.7 Fundamento del dictamen

### **Introducción**

Las bases filosóficas de la auditoría de Mautz y Sharaf sostuvieron que hay cinco conceptos fundamentales en auditoría:

1. evidencia
2. debido cuidado del auditor
3. presentación adecuada
4. independencia
5. conducta ética

Vale la pena destacar que la **evidencia** ocupa el primer lugar en esa lista no por obra de la casualidad, sino por la trascendencia del concepto para la auditoría, ya que la opinión del auditor descansa en la solidez de los elementos corroborativos de las afirmaciones contenidas en los estados financieros.

A tono con el refrán “Si te digo que la yegua es parda, es porque tengo los pelos en la mano”, para que el auditor pueda **sustentar la opinión** que emita en su dictamen debe existir el **respaldo de las evidencias** que obtuvo durante su examen en el grado que se requiera. Es aquí donde tiene un lugar privilegiado el tema de la documentación en la auditoría, porque es en ella donde consta lo actuado por el auditor y se concentran las evidencias.

En la vida cotidiana, nos topamos frecuentemente con aseveraciones de todo tipo. Baste un ejemplo: “Fumar es una causa de cáncer”

Pues bien, dadas las implicaciones de tal afirmación, quien lo dijo primero tuvo que hacer abundantes estudios para **sustentar** las preguntas que seguirían a su descubrimiento: ¿quién lo dice?, ¿en qué se basa?, ¿qué pruebas tiene?, ¿por qué debo creer eso?, ¿cuál es la importancia de tales pruebas?, ¿son suficientes?

En el campo de la auditoría cuando se incluye en el texto del **dictamen** la frase “los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de sus operaciones, los cambios en la situación financiera y las variaciones en el capital contable...” también el hombre de negocios y los usuarios de la opinión del auditor pueden formularse las cuestiones incluidas en el párrafo anterior. Aún más, imagine que la opinión manifestada en el dictamen fuera **negativa**: ¿qué se preguntarían al respecto los accionistas de la entidad?

El auditor no es poseedor de poderes especiales que pueda decir *a priori* si la

información financiera de una entidad es o no razonable, ni su opinión es un dogma, por lo cual requiere de la **evidencia** obtenida durante su examen tanto para formarse una opinión como para **sustentarla**. Sin evidencia, se trata de una afirmación sin soporte, o bien de una mera especulación. Generalmente, quisiéramos saber en qué se apoya quien lo afirma para sostener que lo dicho es verdad. Entre más confiable y vasta sea la evidencia que se presenta, más podemos confiar en los argumentos, hasta el punto en que queden establecidos como hechos o verdades.

#### **4.1 Necesidad de documentar los procesos de la auditoría**

El boletín 3010, establece que el auditor debe **documentar** todos aquellos **aspectos importantes** de la auditoría que proporcionen evidencia de que su trabajo fue realizado respetando las normas de auditoría generalmente aceptadas.<sup>55</sup>

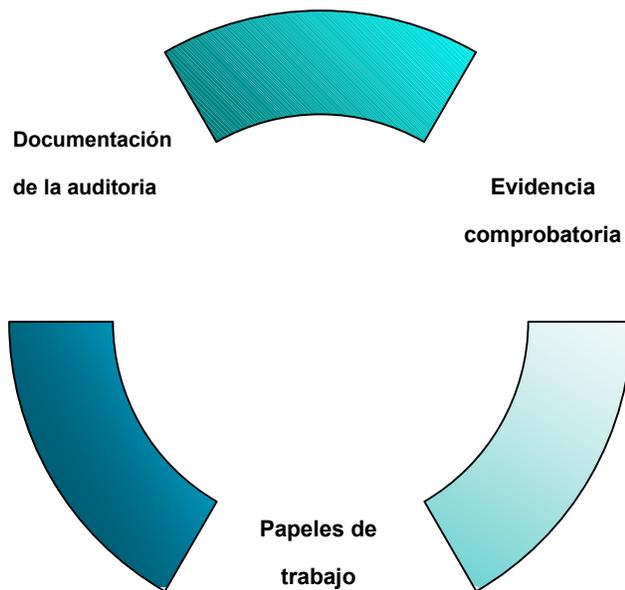
Como “documentar” debemos entender el respaldar con evidencia objetiva una afirmación. Por otra parte, a tono con lo establecido en las normas internacionales, “**documentación de la auditoría**” implica el registro de los procedimientos de auditoría aplicados.<sup>56</sup>

¿Cuál es la finalidad de documentar todo el proceso de la auditoría? Es lógico suponer, al menos, dos propósitos: respaldar la opinión que se presenta en el dictamen y servir de control de la calidad a los servicios que presta el profesional de la materia.

---

<sup>55</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Normas y procedimientos auditoría y normas para atestiguar, boletín 3010*, párrafo 1

<sup>56</sup> International Federation of Accountants, *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements* p. 261



**Figura 4.1 Documentación de la auditoría**

Otro boletín normativo trascendente para la comprensión del tema de documentación de la auditoría es el 3060 *Evidencia comprobatoria*. En este pronunciamiento se establece que para obtener evidencia comprobatoria que respalden las aseveraciones hechas en los estados financieros por la administración de la entidad, el auditor debe **establecer objetivos específicos** de auditoría tendientes a **confirmar la razonabilidad** de dichas afirmaciones o aseveraciones.

¿Qué se entiende por **aseveraciones**? Se consideran como tales, las declaraciones de la administración que se incluyen como parte integrante de los estados financieros, pudiendo por su naturaleza ser explícitas o implícitas.<sup>57</sup> Conforme a la normatividad mexicana, se pueden presentar los siguientes tipos de aseveraciones:

<sup>57</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Normas y procedimientos auditoría y normas para atestiguar*, 3060, párrafo 4.

<b>Existencia u ocurrencia</b>	Significa que los activos y pasivos de la entidad existen a una fecha específica y que las transacciones registradas han ocurrido durante un cierto periodo.
<b>Integridad</b>	Significa que todas las transacciones y saldos que deben presentarse en los estados financieros se han incluido.
<b>Derechos y obligaciones</b>	Significa que los activos representan los derechos de la entidad y los pasivos las obligaciones de la misma, a una fecha determinada.
<b>Valuación</b>	Significa que los conceptos del activo, pasivo, capital, ingresos y gastos, han sido incluidos en los estados financieros por los importes apropiados.
<b>Presentación y revelación</b>	Significa que los renglones particulares de los estados financieros están adecuadamente clasificados, descritos y revelados. <sup>58</sup>

Para ejemplificar los conceptos precedentes, retomo la información financiera disponible en la Bolsa Mexicana de Valores<sup>59</sup> sobre la emisora Grupo Marti, S.A.B. al tercer trimestre de 2007, cuyo resumen es el siguiente:

<b>Balance</b>	
<b>(cifras en miles de pesos)</b>	
<b>Activo total:</b>	<b>3,734,488</b>

<sup>58</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Normas y procedimientos auditoría y normas para atestiguar*, 3060, párrafos 5-9.

<sup>59</sup> <http://www.bmv.com.mx>, fecha de consulta: 19 octubre 2007.

<b>Pasivo total:</b>	<b>1,901,331</b>
<b>Capital contable:</b>	<b>1,645,320</b>

**Cuadro 4.1 Resumen del balance de Grupo Martí, S.A.**

**Implicítamente**, la emisora afirma que al tercer trimestre de 2007:

1. ... **existen**: 3,734,488 de activos, 1,901,331 de pasivos, 1,645,320 de capital contable.
2. ... todos los conceptos integrantes de activos, pasivos y capital contable se han incluido o **integrado** en los totales presentados.
3. ... los 3,734,488 presentados como activo total, son **derechos** de la entidad y los 1,901,331 de pasivo representan las **obligaciones** de la misma.
4. ... las cantidades asociadas al activo, pasivo y capital contable han sido registradas a los **valores** correctos según las normas de información financiera.
5. ... las cuentas que integran el activo, pasivo y capital contable se **presentan** de manera apropiada y la **revelación** es adecuada conforme a las normas de información financiera.

Además, si consultamos las notas a los estados financieros, encontraremos diferentes afirmaciones **explícitas**, por ejemplo:

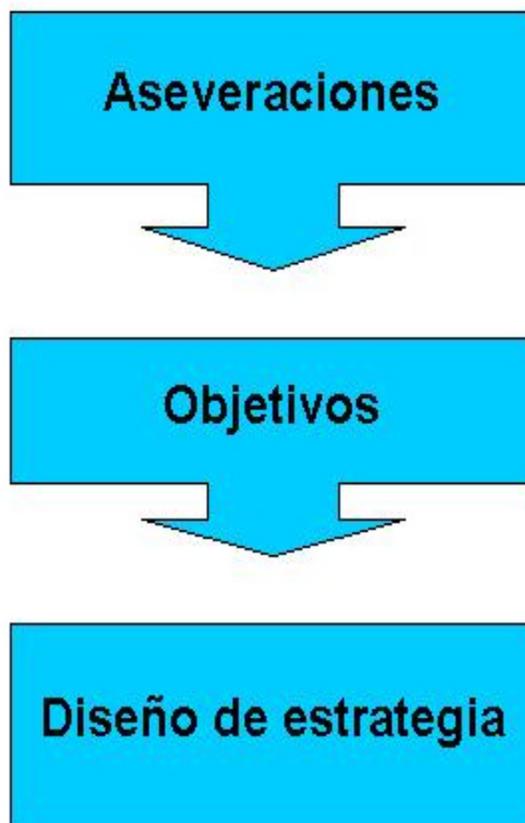
- a. Deportes Martí, S.A. de C.V. realiza la venta de artículos deportivos al público en general.
- b. Las compañías inmobiliarias son propietarias del edificio de las oficinas corporativas y de algunos locales comerciales en los que se encuentran instaladas las tiendas Deportes Martí y los centros de entrenamiento deportivo Sport City.

Una parte muy importante dentro de la planeación de auditoría es establecer **objetivos** relacionados con la verificación de cada una de las **afirmaciones**. El auditor deberá obtener **evidencia** de las **aseveraciones** que se incluyen en los

## estados financieros.

Examine el boletín 5100 *Efectivo e inversiones temporales*, del párrafo 5 al 10 se presentan los objetivos que el auditor deberá cumplir al evaluar ese rubro.

¿Nota la similitud entre esos objetivos y las aseveraciones arriba señaladas? Una **aseveración** generalmente nos llevará a establecer uno o varios **objetivos** de auditoría y, posteriormente, a diseñar una **estrategia** para comprobar que dicha aseveración (implícita o explícita) es adecuada conforme a los **criterios aplicables** (que en el caso de una auditoría financiera, serán las normas de información financiera).



Fi

**gura 4.2 Relaciones entre aseveración, objetivos y estrategia**

La obtención de **evidencia suficiente y competente** es una de las normas de ejecución del trabajo que marcan el mínimo indispensable para considerar que la auditoría se ha realizado de forma profesional, pero ¿cuándo podemos considerar que la evidencia cumple estas dos características? La CONPA proporciona una orientación general al respecto:

*Evidencia comprobatoria suficiente y competente cuando se refiera a hechos, circunstancias o criterios que realmente tienen relevancia cualitativa dentro del examinado y las pruebas de auditoría realizadas, ya sea por los resultados de una sola o por la concurrencia de varias, son válidas y apropiadas para el auditor sea adquirir la certeza moral (grado de seguridad y confianza para emitir su opinión sobre los estados financieros) de que los hechos que está tratando de probar y los criterios cuya corrección está juzgando, han quedado satisfactoriamente comprobados.<sup>60</sup>*

En cambio, la SAS 31 *Evidencia corroborativa*, es más específica al señalar cuándo se considera competente y cuándo suficiente la evidencia:

La **evidencia corroborativa** es competente cuando es tanto válida como importante (relevante). Hace notar además, que es difícil generalizar acerca de lo que constituye evidencia confiable, porque debe considerarse la circunstancia particular de cada auditoría.

*La palabra suficiente se refiere a la cantidad de evidencia reunida. Se emplea el juicio contable para determinar cuándo se ha alcanzado la suficiencia y también para determinar la competencia de la evidencia corroborativa. El concepto de suficiencia reconoce que el auditor no puede reducir el riesgo de auditoría a cero y SAS 31 pone énfasis en que la acumulación de evidencia debe ser más persuasiva que convincente. Éste concepto esta más de acuerdo con la idea de que el auditor no puede reunir cantidades de evidencia ilimitadas, ya que él debe de trabajar dentro de los límites económicos. Sin embargo, el costo no puede ser el único factor determinante de la cantidad o la calidad de los procedimientos de auditoría.<sup>61</sup>*

### ➤ **Confiabilidad de la evidencia**

La CONPA determina que los factores que influyen la confiabilidad de la evidencia son:

---

<sup>60</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Normas y procedimientos auditoría y normas para atestiguar*, boletín 3060, párrafo 13.

<sup>61</sup> Larry Bailey, “*Guía de auditoría*”, sección 8.08.

- su fuente: interna o externa
- su naturaleza: visual, oral o documental

Asimismo, incluye algunas generalizaciones para evaluar la veracidad de la evidencia reunida por el auditor:

- a) La **evidencia comprobatoria** obtenida de fuentes independientes fuera de la entidad, proporciona mayor seguridad que aquella obtenida dentro de la misma entidad para propósitos de un auditor independiente.
- b) La contabilidad de los **estados financieros** elaborados bajo condiciones satisfactorias de control interno, generalmente son más confiables que cuando han sido elaboradas bajo condiciones poco satisfactorias.
- c) El **conocimiento directo** del auditor obtenido a través de exámenes físicos, observación, cálculos e inspección, es más conveniente que la información obtenida indirectamente.
- d) La **evidencia** forma de documentos y confirmaciones escritas es más confiable que las confirmaciones verbales.<sup>62</sup>

Hay ciertos factores que coadyuvan a incrementar la confiabilidad en la evidencia que obtiene el auditor directamente:

- Un procedimiento fundamental que debe tener en mente es que, siempre que sea posible, se verifique la autenticidad de las fotocopias que se le presentan como evidencia, mediante la confrontación con los documentos originales.
- Cuando lo juzgue conveniente y prácticamente posible, evite detallar a qué secciones, operaciones, personas o hechos aplicará procedimientos de auditoría. Utilice el factor sorpresa a su favor.

Como se aprecia, la evidencia que se apoya en mayor medida las conclusiones directas del auditor contribuye a minimizar el riesgo de que haya influencia o

---

<sup>62</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Normas y procedimientos auditoría y normas para atestiguar*, 3060, párrafos 15-18.

manipulación sobre quien la proporcione.

## 4.2. Papeles de trabajo

### 4.2.1 Definición

La documentación de la auditoría incluye los papeles de trabajo que **condensan** la **evidencia** que respalda la opinión del auditor. Por éstos se entiende:

Los papeles de trabajo son los registros que el auditor mantiene de los procedimientos seguidos, las pruebas efectuadas, la información obtenida y las conclusiones alcanzadas en la auditoría. En consecuencia, los papeles de trabajo pueden incluir programas, análisis, memorándums, cartas de confirmación y representación, extractos y/o copias de documentos y tablas o comentarios preparados obtenidos por el auditor. Esa información puede representarse en forma de datos impresos, medios magnéticos, película u otros medios.<sup>63</sup>

Podemos concluir que los papeles de trabajo son los documentos que elabora u obtiene el auditor durante el desarrollo del examen de los estados financieros y que respaldarán la opinión que contenga su dictamen.

	<b>Datos impresos</b>
	<b>Medios magnéticos</b>
	<b>Película</b>

---

<sup>63</sup> *Enciclopedia del auditoría*, p.390.

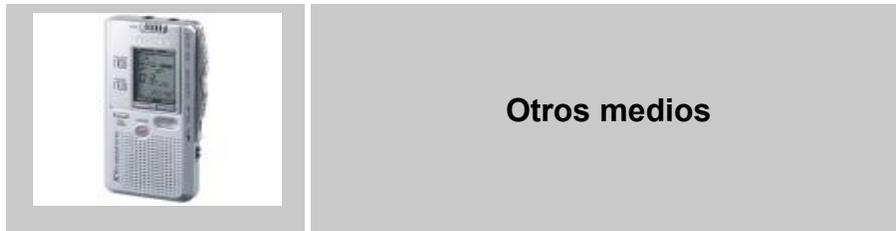


Figura 4.3 Tipos de evidencia

#### 4.2.2 Contenido y propósito

Para cumplir cabalmente lo establecido por las normas de auditoría, el auditor deberá dejar **constancia** de haber respetado su normatividad profesional durante todo el proceso de la auditoría, es decir, durante las fases de planeación, ejecución e información. La documentación presentada en los papeles de trabajo podrá variar en cantidad y contenido en función de las circunstancias, pero como auditor debe tener presente que tal documentación proporciona respaldo no sólo a su opinión en el **dictamen**, sino del **esmero profesional** con que desarrolló todo el proceso. Por ejemplo, para dejar evidencia de haber cumplido con la norma de "planeación y supervisión" es requisito que dentro del legajo de auditoría se incluya un "programa de trabajo"; asimismo, para dejar constancia de que se ha efectuado el estudio y evaluación del control interno, deberá incluir dentro sus papeles de trabajo la constancia del método que empleado para determinar el nivel de confianza asociado a éste (gráfico, cuestionarios, descriptivo o combinado).

Es así que los papeles de trabajo representan una ayuda en la planeación, ejecución, supervisión y revisión del trabajo. Deberán contener la evidencia de la planeación llevada a cabo por el auditor, la naturaleza, oportunidad de alcance de los procedimientos auditoría aplicados y de las conclusiones alcanzadas.<sup>64</sup>

En el citado boletín 3010, se establece que los papeles de trabajo deben ser completos y lo suficientemente detallados, que pueden verse afectados por

---

<sup>64</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Normas y procedimientos auditoría y normas para atestiguar*, boletín 3010, párrafo 4.

diversos factores, entre los cuales se incluye la naturaleza del trabajo, las características del informe del auditor, la complejidad del negocio del cliente y las condiciones de los registros del mismo.

Un **requerimiento normativo** sobre los papeles de trabajo, es que deben contener todos los asuntos significativos que requieran del juicio profesional del auditor, así como su conclusión sobre los mismos. Los papeles de trabajo deben contener datos que ilustren los puntos necesarios para poder proporcionar la documentación suficiente como para demostrar que los registros fundamentales están de acuerdo o se ajustan a los estados financieros y a otras informaciones que se han estudiado y que se están siguiendo las normas profesionales aplicables a la ejecución del trabajo.

Un componente básico en la documentación recopilada es un extracto o copia de la información que se encuentra en los registros de la entidad auditada; de hecho, es frecuente la práctica de pactar con la empresa que parte de la documentación del auditoría sea elaborada por su personal contribuyendo tanto a abatir el costo de la auditoría como a hacer más eficiente su desarrollo. Normativamente se establece que los papeles de trabajo del auditor en ningún caso sustituyen a la contabilidad o registros contables de la entidad.

#### ➤ **Funciones**

- Documentar la estrategia de auditoría
- Documentar la evaluación detallada de los sistemas, las revisiones de transacciones y las pruebas de cumplimiento
- Sirven de apoyo en la realización y revisión de trabajo del auditor
- Constituyen un instrumento de ayuda a la supervisión del trabajo desarrollado por otros auditores

- Son una fuente de información a la que se puede recurrir tanto para el entrenamiento de los miembros del equipo de auditoría, como para su evaluación posterior
- Constituyen la base para la revisión final de conclusiones previas a la emisión del dictamen
- Respalda la opinión incluida en el dictamen de estados financieros
- Registran los procedimientos de auditoría empleados de la información sobre la empresa examinada
- Son una guía para la planificación de auditorías posteriores

#### **4.2.3 Confidencialidad y propiedad**

##### ➤ **Propiedad de los papeles de trabajo**

Usted debe comprender desde este momento y cuando desarrolle una auditoría y elabore papeles de trabajo, que éstos serán de su propiedad. Como auditor podrán ser requeridos por terceras personas, por ejemplo un auditor sucesor, pero deberá obtener la **autorización expresa** de su cliente para cumplir el requerimiento sin violar lo establecido en el Código de Ética Profesional. Recuerde también que su responsabilidad es mantener la confidencialidad o secreto profesional.

##### ➤ **Custodia y confidencialidad de los papeles de trabajo**

El auditor deberá adoptar los procedimientos necesarios para asegurar la custodia y confidencialidad de los papeles de trabajo, y deberá conservarlos por el tiempo que sea necesario con objeto de satisfacer las necesidades de su práctica y cualquier requerimiento legal o profesional, por ejemplo, una revisión del **legajo de auditoría** como parte de un procedimiento llevado ante la Junta de Honor de una agrupación profesional.

#### **4.2.4 Clasificación**

En relación a la clasificación de los papeles de trabajo, considero que existen dos básicamente:

- **En función del tiempo**
- **En función del tipo de papel de trabajo**

➤ **En función del tiempo**

- a) **Archivos ordinarios, temporales o de revisión del año.** Son los papeles que contienen datos que se relacionan básicamente con auditoría de **un sólo periodo** y sustentarán la opinión de las cifras de un ejercicio. Ejemplo: estados de cuenta, facturas, pólizas, estados financieros, confirmaciones de saldos.
- b) **Archivos de carácter permanente(AP), expediente continuo de auditoría (ECA).** Estos papeles de trabajo contienen información útil para el desarrollo de **futuras revisiones**. Ejemplo: Acta constitutiva, actas de asamblea, contratos, etc.

Cabe señalar que ésta es la clasificación a la cual se apega la normatividad emitida por la CONPA, quien prefiere denominarlos con los términos de archivos ordinarios y de carácter permanente.

### **1) Clasificación en función del tipo de papel de trabajo**

Antes de explicar este tipo de clasificación, es menester señalar que el tecnicismo **cédula de auditoría** lo entenderemos en el sentido que rescata Téllez Trejo al señalar: “la auditoría es un proceso de análisis, y la cédula es el documento que representa el análisis, o que consigna procedimientos de verificación o incluye información sobre las cuentas o ciertos aspectos del negocio”.<sup>65</sup> Así las cosas, un legajo de auditoría estará conformado de cédulas, y aquellas que tradicionalmente **elabora el auditor** y su equipo son las que se incluyen en la siguiente clasificación:

---

<sup>65</sup> Benjamín Téllez , *Auditoría un enfoque práctico*, p. 127

- a) **Hoja de trabajo.** Es aquella en la cual se concentran los saldos que sirven para elaborar los estados financieros, dividida en activos, pasivo, capital y resultados. Generalmente incluye columnas para los siguientes datos: cuenta, saldo del ejercicio anterior, saldo del ejercicio, debe, haber, ajustes, reclasificaciones, saldos según auditoría y referencia a otros papeles de trabajo.
- b) **Cédula Sumaria.** En este tipo de cédula se incluyen básicamente las mismas columnas que en una hoja de trabajo, sólo que exclusivamente incluirá un rubro de los estados financieros. Téllez Trejo establece al respecto que “es un documento que resume las cifras correspondientes a un grupo homogéneo de conceptos que se encuentran analizados en otras cédulas”<sup>66</sup>
- c) **Cédula Analítica.** la forma de esta cédula no es uniforme debido a que incluye el desarrollo de algún procedimiento de auditoría que nos sirva para llegar a una conclusión y que afecte o se incluya dentro de la cédula sumaria.
- d) **Cédula subanalítica.** Es la explicación más detallada de alguna parte de la cédula analítica.
- e) **Memoranda de auditoría e información corroboradora.** Se refiere a datos escritos preparados por el auditor en forma narrada; podrán incluir comentarios respecto a los resultados de los procedimientos de auditoría y las conclusiones a las que llegó al realizar el trabajo. La documentación de información corroboradora incluye resúmenes de las actas de las juntas de directores; respuestas de confirmación; propuestas por escrito por parte de la administración y terceros; y, copias de contratos importantes.<sup>67</sup>

---

<sup>66</sup> Benjamín Téllez Trejo, *Auditoría un enfoque práctico*, p. 132

<sup>67</sup> Walter Kell, *Auditoría moderna*, p.116

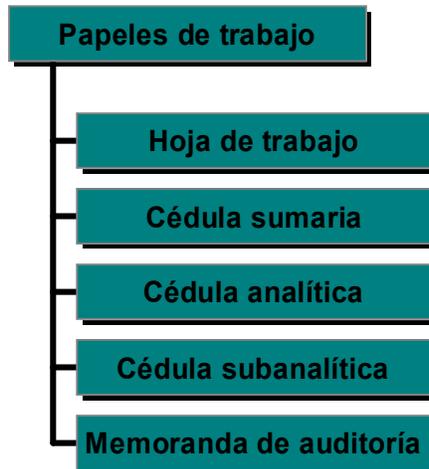


Figura 4.4 Papeles de trabajo elaborados por el auditor

Con base en el esquema diseñado por Walter Kell, en su libro Auditoría Moderna, a continuación se muestra gráficamente la vinculación entre los papeles de trabajo descritos:

XYZ, S.A. BALANCE GENERAL (AUDITADO) Al 31 de diciembre de 2003									
Efectivo	\$	15,000.00							
Cuentas por cobrar	\$	42,000.00							
*									
XYZ, S.A. HOJA DE TRABAJO									
Cuenta	Saldo ejercicio anterior	Saldo al 31/12/03	Ajustes		Reclasificaciones		Saldos ajustados	Referencia	HT
			Debe	Haber	Debe	Haber			
Efectivo	\$ 10,000.00	\$ 15,000.00					\$ 15,000.00	A	
*									
XYZ, S.A. CEDULA SUMARIA DE EFECTIVO									
Cuenta	Saldo ejercicio anterior	Saldo al 31/12/03	Ajustes		Reclasificaciones		Saldos ajustados	Referencia	A
			Debe	Haber	Debe	Haber			
Caja	\$ 1,000.00	\$ 500.00					\$ 500.00	A1	
Cuenta de cheques	\$ 9,000.00	\$ 14,500.00					\$ 14,500.00	A2	
							\$ 15,000.00		
*									
XYZ, S.A. CONCILIACIÓN BANCARIA									
Saldo según banco	\$	16,500.00	A2.1						
más: depósitos en tránsito	\$	2,000.00							
menos: cheques pendientes de cobro	\$	4,000.00	A2.2						
Saldo según contabilidad	\$	14,500.00							
CONFIRMACIÓN BANCARIA									
Saldo en cuenta de cheques	\$	16,500.00	A2						
LISTA DE CHEQUES PENDIENTES DE COBRO									
Número de cheque		Importe							
754		\$246							
*		*							
Total	\$	4,000.00	A2						

Figura 4.5 Vinculación entre los diferentes papeles de trabajo, según Kell

A continuación se retomará la primera clasificación; el archivo permanente incluye

la información que se ha acumulado de las auditorías en curso y de periodos anteriores y será necesaria en las futuras; permite obtener una visión rápida del historial financiero y operaciones de la empresa y resume brevemente las partidas recurrentes que deben revisarse, evitando la necesidad de tener que leer de nuevo los documentos del cliente, año tras año.

El auditor utiliza el archivo de papeles de trabajo del periodo anterior y el permanente como fuente de información para planear a cabo la auditoría del periodo en curso.

El **archivo permanente** generalmente incluye los siguientes elementos:

- índice; debería colocarse sobre la tapa dentro de una misma tabla en donde se incluye una lista impresa de los elementos que suelen incluirse en el archivo permanente
- copias o extractos de la escritura constitutiva y de los reglamentos de la sociedad
- resúmenes de las actas de asambleas
- estructura organizacional plasmada en el organigrama de la entidad
- catálogo de cuentas
- guía contabilizadora
- resumen de las políticas contables
- descripción general del sistema contable, incluido el control de inventarios y el sistema de costos
- relación de los impuestos federales y locales a los que está obligada
- extracto de los contratos y convenios importantes
- explicación general del flujo de las operaciones más importantes de la entidad

Por otra parte, el **archivo ordinario** en términos generales puede incluir lo siguiente:

- memorándums y correspondencia e instrucciones de auditoría
- cuestionario de control interno o método por el cual se documentó su estudio y evaluación.
- programa de trabajo general y específico
- confirmaciones y declaraciones obtenidas
- dictamen de auditoría
- carta de observaciones y sugerencias del control interno
- carta de declaraciones de la administración
- hoja de trabajo
- estados financieros auditados
- cédulas sumarias
- cédulas analíticas
- copias de la documentación comprobatoria por sección
- control de horas
- memorándums referentes a las investigaciones sobre acontecimientos inusuales o importantes
- relación de deficiencias detectadas en el control interno
- puntos pendientes
- notas para auditorías subsecuentes

#### **4.2.5 Estructura**

Formalmente, el **diseño de los papeles de trabajo** es responsabilidad de cada auditor o firma, por lo cual no existen estándares al respecto. Como los estados financieros, su estructura física destaca el encabezado, cuerpo y pie. Los papeles de trabajo constituyen la principal evidencia de la tarea de auditoría realizada y de las conclusiones alcanzadas que se reportan en el informe del mismo.

Resulta esencial que los papeles de trabajo contengan evidencia suficiente y competente del trabajo realizado para sustentar las conclusiones alcanzadas. La **efectividad** de los papeles de trabajo depende de la **calidad**, no de la cantidad. En las **cédulas** que se utilizan para soportar el trabajo realizado se debe considerar la referencia de los papeles de trabajo y las marcas. Sin embargo, en la práctica profesional se han identificado ciertos elementos característicos en su contenido y que se ilustran en el siguiente cuadro:

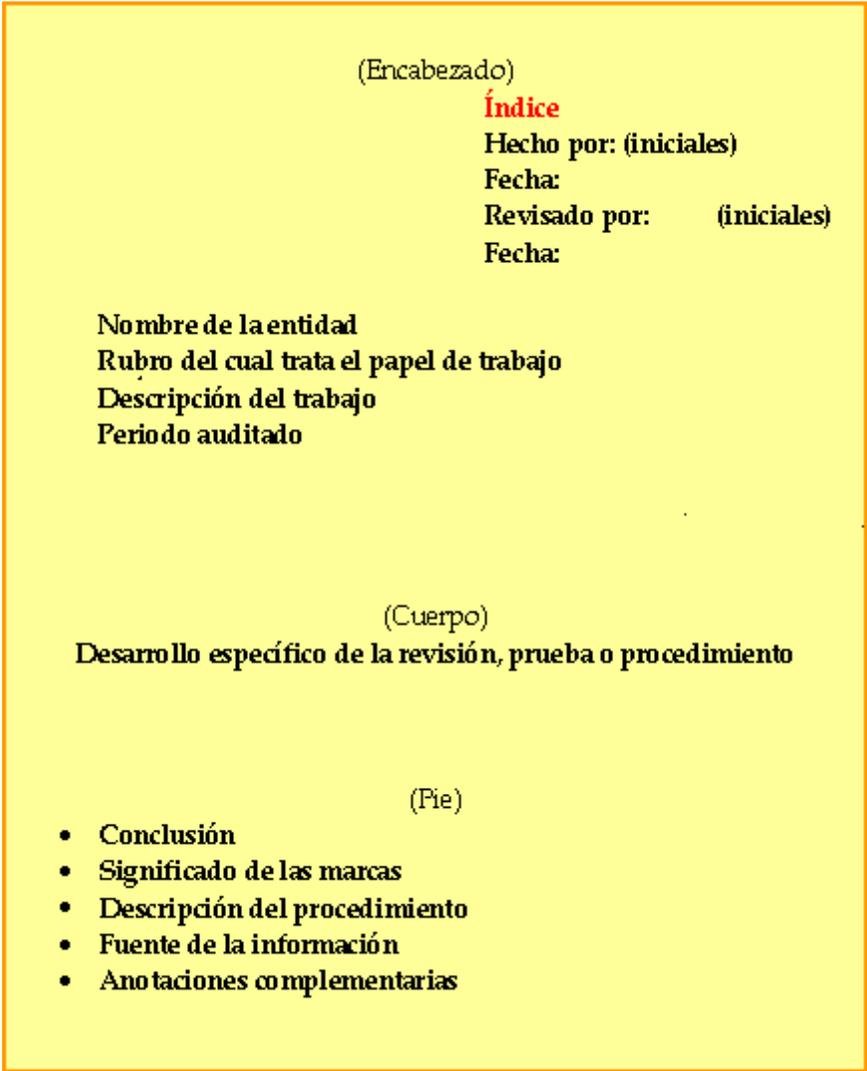


Figura 4.6 Partes de un papel de trabajo

## 4.2.6 Uso de índices y marcas

### 1) Índices de auditoría

Son **claves de identificación** que permiten localizar y conocer el lugar exacto donde se encuentra una cédula dentro del expediente o archivo de referencia permanente y el legajo de auditoría. Imagine que es similar al Código Postal para la clasificación del correo.

Cada firma determina el sistema de índice que empleará, pero pueden ser de las siguientes clases:

- **Alfabéticos (A, a, AA, A-B, a-B, etc)**
- **Numéricos (1, 10, 20, 10.1, 22.21, etc)**
- **Alfanuméricos (A1, B-3, AA-1, etc)**

Todos ellos con variantes de utilización de mayúsculas, minúsculas o ambas.

ejemplo:

programa general de auditoría	PG
hoja de trabajo de activo	HT-1
hoja de trabajo de pasivo y capital	HT-2
hoja de trabajo de resultados	HT-3
efectivo	A
cuentas por cobrar	B
resultados	R

### 2) Marcas de auditoría

Las marcas de auditoría son símbolos utilizados por el auditor en los documentos de trabajo para señalar la actividad específica que se ha realizado, ya sea una revisión o prueba.

ejemplos:

@	cotejado contra documento original
✓	verificado
✓/	verificado contra auxiliar

Al generalizarse la utilización de hojas de cálculo y software especializado para elaborar los papeles de trabajo, se abrieron las posibilidades de asignar significados no solo a símbolos manuscritos, sino también a distintos caracteres (&, #, @, +, -, \*) o combinación de letras (Cl, CA, (a), r). Solamente recuerde que deberá de ser consistente con el método de asignación de significados que elabore y, del mismo, deberá constar una explicación dentro de su legajo de auditoría.

Cabe señalar que gracias al avance tecnológico, en la actualidad los auditores contamos con recursos como el **software especializado** en auditoría, cuya utilización permite, en términos generales, importar la información contable para que el auditor pueda optimizar el tiempo presupuestado y dedicarlo primordialmente a la aplicación de procedimientos, ya que simplifican la elaboración de los papeles de trabajo. Además de generar reportes y estados financieros, permiten la captura y organización de diferentes tipos de cédulas, cuentan con reportes para las observaciones, sugerencias, ajustes, reclasificaciones y cálculos de nominas. Son programas flexibles, ya que permiten personalizar las cédulas de auditoría con índices, descripciones específicas y adecuación de marcas.

#### **4.2.7 Fundamento del dictamen**

Dentro del texto del dictamen se incluye una afirmación que menciona que la evidencia comprobatoria ha sido **razonable y suficiente** para la adecuada interpretación de los estados financieros. En consecuencia, los papeles de trabajo son los que respaldan la afirmación.

##### **a) Evidencia en la auditoría**

Dada la trascendencia y vinculación del tema de documentación de la auditoría con el de evidencia, a continuación se tratará de complementar el esquema de lo establecido por la tercera norma de ejecución del trabajo. Partimos del concepto de evidencia, en el entendido que no es un término que sea exclusivo del campo

de la auditoría y, por lo mismo, usted debe tener una idea de su significado. En términos generales, denominamos **evidencia** a cualquier información que confirma o refuta un hecho o afirmación.

Si buscamos una definición que se enfoque al área, se conoce como evidencia de auditoría a "el conjunto de elementos que comprueben la autenticidad de los hechos, la evaluación de los procedimientos contables empleados y la razonabilidad de los juicios efectuados"<sup>68</sup>.

Hemos dicho que debido al esquema de normas de auditoría, la evidencia debe reunir las características de suficiencia y competencia. Así pues, la evidencia adecuada es la información que **cuantitativamente** es suficiente y apropiada para lograr los resultados de la auditoría y que **cualitativamente**, tiene la imparcialidad necesaria para inspirar confianza y fiabilidad.

La evidencia es **suficiente**, si el alcance de las pruebas es adecuado. Sólo una evidencia encontrada, podría resultar insuficiente para demostrar un hecho. La evidencia es **competente**, si guarda relación con el alcance de la auditoría y además es creíble y confiable.

#### **b) Tipos de evidencias**

Si pensamos en los diferentes tipos de respaldo que existe de la información financiera y de las operaciones de las empresas podremos tener claro que al aplicar los procedimientos de auditoría obtendremos diferentes tipos de evidencias. A continuación se relacionan algunos ejemplos de ellas:

1. **Evidencia física y documental:** cheques, facturas, contratos, recibos, activos, diagramas, fotografías, etc.
2. **Evidencia testimonial:** obtenida de las diversas entrevistas que conduce el auditor.

---

<sup>68</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Normas y procedimientos auditoría y normas para atestiguar*, boletín 3060, párrafo 1.

3. **Evidencia analítica:** datos comparativos, cálculos, etc.
4. **Evidencia electrónica:** transferencias electrónicas, mensajes electrónicos, documentos digitales, facturas electrónicas, etc.

Dos son las responsabilidades primordiales que el auditor tiene en relación con la evidencia: **obtenerla** y **evaluarla**. El auditor deberá aplicar diferentes métodos para obtenerla (mismos que son materia de la unidad 7) pero debe evaluarla respondiendo a dos preguntas fundamentales sobre la evidencia obtenida:

¿es confiable?

¿es la necesaria para juzgar “X” situación?

En esta unidad hemos recorrido el fundamento normativo y tipificación de la evidencia, toca al lector, cuando se le presente la situación, llevar a la práctica los conocimientos adquiridos para conducirse concientemente al tomar cualquier decisión basada en los elementos de prueba conseguidos durante la aplicación de los diferentes procedimientos de auditoría. Recuerde que la opinión expresada en el dictamen condensa todos los hallazgos del auditor y éstos hallazgos están respaldados por la evaluación conciente que hace de la evidencia comprobatoria.

#### **Bibliografía del tema 4**

International Federation of Accountants, *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*, 2007, Versión electrónica disponible en <http://www.ifac.org>

Téllez Trejo Benjamín, *Auditoría: un enfoque práctico*, Editorial Thomson, México, 2004, 445 pp.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Normas y procedimientos auditoría y normas para atestiguar*, 28ª Edición, México, 2007.

Walter Kell, *Auditoría Moderna*. 2a. Edición, editorial CECSA, México, 1995, 836 pp.

## **Actividades de aprendizaje**

- A.4.1.** Elabora un mapa conceptual sobre el contenido de la unidad.
- A.4.2.** Estudia lo relativo a la información básica que deben contener los papeles de trabajo con base en el libro *Auditoría un enfoque práctico* de Téllez Trejo y elabora un resumen de tal apartado.
- A.4.3.** Argumenta en torno a cuánto tiempo es razonable que el auditor guarde los legajos de auditorías anteriores, fundamente su respuesta.
- A.4.4.** Presenta un ejemplo de sistema de marcas de auditoría completo. Busque en la bibliografía sugerida de la materia o bien, en el catálogo de una firma de auditores real.
- A.4.5.** Elabora un gráfico que muestre la relación existente entre los diferentes tipos de cédulas de auditoría (clasificación en función a su tipo).
- A.4.6.** Realiza una investigación relativa a la validez de la “evidencia electrónica” y presente en un cuadro sinóptico sus resultados. Incluya los fundamentos correspondientes.
- A.4.7.** Investiga las características de algún software especializado en auditoría que se ofrezca en el mercado y argumente si dicha herramienta permite generar papeles de trabajo conforme a la normatividad profesional vigente.

## **Cuestionario de autoevaluación**

1. ¿Qué se entiende por documentar?
2. Mencione dos razones por las cuales el auditor debe documentar el proceso de las auditorías practicadas:
3. ¿Qué es una aseveración?
4. Mencione las principales aseveraciones que contienen los estados financieros:
5. ¿Cuál es la relación de los objetivos de auditoría y las aseveraciones en los estados financieros?
6. Mencione un sinónimo de evidencia comprobatoria:
7. ¿A qué nos referimos cuando hablamos de evidencia competente?
8. ¿A qué nos referimos cuando hablamos de evidencia suficiente?

9. ¿Qué se entiende por papeles de trabajo?
10. ¿Qué deberá hacer el auditor cuando un tercero le solicite los papeles de trabajo con la información de la entidad auditada?

### **Examen de autoevaluación**

1. Es un tipo de evidencia física:
  - a. los activos.
  - b. las entrevistas.
  - c. los documentos digitales.
  - d. las fotografías.
  - e. los cálculos.
  
2. La información que confirma o refuta algo se conoce como:
  - a. evidencia.
  - b. aseveración.
  - c. prueba.
  - d. afirmación.
  - e. documentación.
  
3. Cuando el auditor requiera representar el trabajo que ha hecho sobre determinada información, utilizará \_\_\_\_\_.
  - a. índices de auditoría.
  - b. marcas de auditoría.
  - c. evidencia comprobatoria.
  - d. procedimientos de auditoría.
  - e. pruebas de auditoría.
  
4. Son las claves de identificación para ubicar el lugar del legajo de auditoría que contiene determinada información:
  - a. números.
  - b. marcas.

- c. índices.
  - d. clasificadores.
  - e. letras.
5. El diseño de los papeles de trabajo es responsabilidad de:
- a. los organismos profesionales.
  - b. el cliente de auditoría.
  - c. el propio auditor o la firma.
  - d. la entidad auditada.
  - e. las leyes.
6. Dentro de los papeles de trabajo, ¿cómo denominamos a los datos escritos preparados por el auditor en forma narrada?
- a. hoja de trabajo.
  - b. cédula sumaria.
  - c. cédula analítica.
  - d. cédula subanalítica.
  - e. memoranda de auditoría.
7. Es la denominación del papel de trabajo que detalla una sección de un análisis consignado como evidencia:
- a. cédula de detalle.
  - b. cédula sumaria.
  - c. cédula analítica.
  - d. cédula subanalítica.
  - e. memoranda de auditoría.

8. El tipo de papel de trabajo que tradicionalmente desarrolla las pruebas aplicadas por el auditor se denomina \_\_\_\_\_.
- a. hoja de trabajo.
  - b. cédula sumaria.
  - c. cédula analítica.
  - d. cédula subanalítica.
  - e. memoranda de auditoría.
9. Es un documento que resume las cifras correspondientes a un grupo homogéneo de conceptos que se encuentran analizados en otras cédulas:
- a. hoja de trabajo.
  - b. cédula sumaria.
  - c. cédula analítica.
  - d. cédula subanalítica.
  - e. memoranda de auditoría.
10. Es el tipo de papel de trabajo que concentra los saldos que sirven para elaborar los estados financieros y se divide en activos, pasivos y capital y/o resultados:
- a. hoja de trabajo.
  - b. cédula sumaria.
  - c. cédula analítica.
  - d. cédula subanalítica.
  - e. memoranda de auditoría.

## **TEMA 5. CONTROL DE CALIDAD**

### **Objetivo particular**

Al finalizar este tema, el alumno:

- Definirá control de calidad dentro del trabajo profesional del auditor
- Comprenderá la trascendencia del control de calidad establecido tanto a nivel de firma de auditoría como de las auditorías en particular.
- Conocerá los proyectos normativos relativos al control de calidad

### **Temario detallado**

#### **5. Control de calidad**

##### 5.1 Concepto y necesidad

5.2 Aplicación

5.3 Independencia

5.4 Entrenamiento técnico y capacidad profesional

5.5 Cuidado y diligencia profesional

## Introducción

*La calidad nunca es un accidente; siempre es el resultado de un esfuerzo de la inteligencia,* de John Ruskin.

El término castellano “calidad” definido por la Real Academia Española<sup>69</sup> como “Propiedad o conjunto de propiedades inherentes a algo, que permiten juzgar su valor”, procede del latín *qualitas*. Al citar el término “calidad”, automáticamente vendrán a nuestra mente adjetivos tales como “buena” o “mala” ya que estamos acostumbrados a asociar a esa palabra a una idea o parámetro de medición. Es un término que ha sufrido las transformaciones propias del devenir del tiempo: durante las épocas de la Revolución Industrial, la calidad se identificaba con el trabajo bien hecho y se asociaba con el prestigio, en tanto que una mala calidad conllevaba a perderlo.

Alexanderson, especialista en calidad de origen sueco, fue el primero en señalar algunas diferencias entre la definición que se había dado de calidad y la percepción que de la misma tenían los usuarios, la cual definió como “adecuarse a las expectativas del cliente”<sup>70</sup>. Es esta última frase la que aporta al término de calidad la característica de ser cambiante en la perspectiva de los clientes y en relación con el tiempo.

No es sino hasta la concepción de la calidad como “aptitud para el uso”<sup>71</sup> que se delimitan las características que el usuario reconoce como beneficios. Es aquí

---

<sup>69</sup> Consultado en el sitio oficial de la Real Academia Española, <http://www.rae.es>

<sup>70</sup> Lindegaard Vega Eugenia, *Enciclopedia de la Auditoría*, p. 1236.

<sup>71</sup> Ibidem

donde se introduce la perspectiva del cliente y se resalta la importancia que tiene el dejarlo satisfecho con la prestación de un servicio adecuado a sus necesidades.

En el caso de la auditoría de estados financieros, el control de calidad se relaciona con el aseguramiento del cumplimiento de todas las normas de auditoría aplicables al desarrollo del examen.

Aplicada a nuestra materia, la calidad es la culminación de años de desarrollo de esta noble actividad. Es cierto, no es obra de la casualidad que los servicios de auditoría aún sean demandados por los hombres de negocios, si lo hacen es en reconocimiento a que el beneficio que obtienen con la opinión independiente del auditado, supera la consecuente inversión de recursos para su realización.

### 5.1. Concepto y necesidad

El **control de calidad** es un conjunto de normas de actuación profesional, las cuales incluyen independencia del contador público y su personal técnico con respecto al cliente sistema que debe adoptar el auditor que actúa individualmente como las firmas integradas por los contadores públicos, para que sus trabajos reúnan los requisitos establecidos por las **normas de auditoría** generalmente aceptadas que rigen su, los sistemas de



contratación, capacitación, evaluación así como promoción del personal técnico, la asignación de éste a los trabajos, la aceptación y retención de clientes, la planeación, el desarrollo y la supervisión del trabajo y la preparación del informe, entre otros.<sup>72</sup>

Queda claro que para adoptar todos los procedimientos de control de calidad, el auditor o la firma de auditores, deberá apegarse a un **sistema de control de calidad**. La CONPA proporciona una definición de este concepto como:

---

<sup>72</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Op. cit.*, boletín 3020, párrafo 2.

*"Conjunto de reglas o principios, que aseguran que los servicios profesionales independientes prestados por la firma cumplen con las normas dictadas por la profesión y que racionalmente se encuentran enlazadas entre sí".*<sup>73</sup>

La necesidad de un control de calidad nace del enorme impacto que la opinión proporcionada por el auditor puede tener en la sociedad. Es necesario contar con una "garantía" de que el trabajo está hecho profesionalmente en todos los aspectos relacionados.

## **5.2. Aplicación**

Son dos los niveles en que actualmente se reconoce la aplicación de las políticas y procedimientos del control de calidad:

- a nivel de la firma a que pertenece el contador público
- a nivel de cada uno de los trabajos de auditoría y de atestiguamiento que efectúe el contador público

En el primer caso, la firma adquiere la responsabilidad de documentar las políticas y procedimientos de control de calidad apropiados a las circunstancias y cerciorarse de su aplicación, así como de asegurarse que su personal técnico está cumpliendo con las normas profesionales aplicables. Dentro de esta concepción, se entienden incluidas también las disposiciones éticas, como las relativas al cumplimiento de la independencia de criterio que deberán guardar todos los integrantes del equipo de auditoría, tal y como se desarrolló en el tema 1.

## **5.3. Independencia**

En el boletín 3020, *Control de calidad*, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría retoma el concepto de independencia y lo traduce una obligación normativa no sólo para el auditor independiente, sino para la firma de auditores a que pertenece. Incluye la recomendación a la firma de **parecer** y **ser**

---

<sup>73</sup> *Ibid* párrafo 5.

## **independiente.**

La recomendación que proporciona como política para cubrir este elemento del control de calidad, es la exigencia tanto a socios como al personal técnico de auditoría de que presenten una **confirmación periódica por escrito**, donde se asegure que no se encuentran dentro de alguno de los supuestos del artículo 2.21 del Código de Ética Profesional de manera que se altere su independencia de criterio.

### **5.4. Entrenamiento técnico y capacidad profesional**

Normativamente se establece que el **personal técnico** que colabore en los trabajos de auditoría deberá poseer características éticas, académicas y profesionales necesarias para ejecutar su trabajo respetando la naturaleza de un trabajo de auditoría.

Se resalta el hecho de que la **calidad del producto de la auditoría** se verá fuertemente influenciada por la integridad y competencia de quienes participan en ella ya sea en la planeación, ejecución o supervisión del trabajo.

Si imaginamos la auditoría como una empresa, el área de personal deberá ser extremadamente cuidadosa, desde la contratación de sus miembros hasta la forma establecida para desarrollar su capacidad profesional y, eventualmente, promoverlos.

El boletín en comento, respecto al "**plan de educación profesional continua**" resalta la importancia de que se contemple la participación del personal técnico de la firma en eventos de **capacitación y entrenamiento** como cursos, seminarios, o conferencias que promuevan el cumplimiento de la norma de educación profesional continua establecida por el propio instituto. Señala también, la

posibilidad de que los socios de la firma participen activamente como capacitadores de los miembros de la firma.

La preparación que vaya adquiriendo el personal técnico de los equipos de auditoría deberá **evaluarse periódicamente** y discutirse directamente con los interesados, con la finalidad de que éstos superen sus debilidades. Finalmente, como forma de recompensar el esfuerzo, se deberá establecer un sistema de promoción del personal donde se incremente gradualmente la responsabilidad asignada a cada persona según el entrenamiento que haya recibido y las evaluaciones a las que se haya hecho merecedor. Como verá, las normas de control de calidad aplicables al entrenamiento técnico y capacidad profesional pueden resumirse en:

<input checked="" type="checkbox"/> Capacitación continua	
<input checked="" type="checkbox"/> Evaluación periódica de conocimientos	
<input checked="" type="checkbox"/> Posibilidad de ascenso con base en el conocimiento y desarrollo profesional adquirido	

**Figura 5.1 Control de calidad sobre entrenamiento técnico y capacidad profesional**  
**5.5 Cuidado y diligencia profesional**

La firma, para asegurarse del cumplimiento por parte de su personal deberá seguir una serie de pautas entre las que destacan las siguientes:

<p><b>Plan de asignación de personal técnico a los trabajos de auditoría</b></p>	<p>La firma considera la naturaleza de cada trabajo, experiencia y el grado de especialización del personal asignado. Asimismo, se deberán programar con suficiente anticipación los trabajos a realizar, indicando las necesidades de personal y sus características.</p>
<p><b>Sistema de consulta en casos especiales</b></p>	<p>La firma de establecer un sistema de consulta por escrito entre sus socios, su personal técnico y otros profesionales cuando se encuentran en situaciones especiales en el desarrollo de un trabajo de auditoría.</p>
<p><b>Políticas de planeación, ejecución y supervisión del trabajo.</b></p>	<p>Se deben preparar programas que proporcionen lineamientos respecto a la forma y contenido de los papeles de trabajo, así como la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría por ejecutar. Para documentar la supervisión ejercida sobre cada trabajo, se debe dejar evidencia de la misma a través de su firma en la documentación básica de los papeles de trabajo.</p>
<p><b>Políticas para evaluar la aceptación y retención de clientes</b></p>	<p>La firma obtiene información de abogados, instituciones de crédito, cámaras de comercio e industria así como de otros medios y, en su caso, del auditor anterior, acerca de la reputación de los clientes que soliciten sus servicios, para evitar en lo posible relacionarse profesionalmente con entidades o individuos cuya administración carezca de integridad moral. Debe evaluarse la capacidad de la firma para servir al cliente en forma adecuada. Asimismo, debe hacer una evaluación periódica a cada uno de los clientes de la firma para juzgar la conveniencia de continuar o no con ellos. Obviamente, la firma debe documentar el seguimiento de estos procedimientos de control de calidad.<sup>74</sup></p>

**Cuadro 5.1 Control de calidad sobre el cuidado y diligencia profesional**

<sup>74</sup> *ibid*, p. 26 y 27

➤ **Futuro normativo en relación con el control de calidad**

A continuación se reproduce un fragmento del artículo “Hay un rinoceronte en la sala”, del C.P. Zamorano, quien como miembro de la Comisión Interamericana de Control de Calidad de las Firmas de Contadores, es una autoridad reconocida en relación con el futuro próximo en el tema de esta unidad:

*En nuestra profesión hay que poner muchas medidas en práctica. Una de ellas y muy impactante consiste en establecer el control de calidad de la práctica de auditoría de las firmas de contadores, bajo la coordinación de la autoridad institucional de la profesión.*

*Las normas de control de la calidad profesional que funcionaron para un periodo histórico, están siendo revisadas debido a los acontecimientos que afectaron a la comunidad financiera y a la profesión contable y redefinir nuevas normas para fortalecer la credibilidad en la información financiera y en el dictamen de los auditores. Este es uno de los mayores desafíos que enfrentamos en la actualidad.*

*Las maneras en que se lleven a cabo las revisiones de control de calidad de las firmas podrán ser distintas, pero el objetivo será demostrar que el trabajo se realizó con ética y calidad profesional y en forma objetiva e independiente. Una de ellas, mencionada anteriormente, es la que consiste en revisar la calidad profesional de las firmas bajo la coordinación de la institución que representa a la profesión contable en cada país y otra, bajo el control de un organismo plural e independiente formado por los representantes de la institución oficial reguladora de valores, las bolsas de valores, los inversionistas, la profesión contable y otras instituciones, es decir, por todos los interesados en la información financiera.*

*Esta última modalidad parece ser la que será adoptada por la*

*comunidad financiera internacional y la que en algunos países está comenzando a funcionar. En el congreso mundial de contadores, celebrado en Hong Kong en noviembre de 2002, René Ricol, Presidente de IFAC, afirmó: “la profesión debe reconstruirse así misma para servir efectivamente al interés público, trabajando junto a los organismos reguladores, fijadores de normas y otros, para poder lograrlo”.*

*¿Cuál debe ser la práctica del control de calidad de las firmas de contadores en México y que organismo debe ejercerla? No hay modo de evadir ni postergar esta pregunta esencial. Por el tamaño y prestigio de nuestra profesión, porque desempeña un papel clave en beneficio del interés público y del desarrollo económico, por los riesgos tangibles que corren los auditores al dictaminar la información financiera, por la enconada competencia nacional e internacional, necesitamos decidir.*

*Para eso no solo debemos preguntarnos como son nuestras relaciones con todos los actores interesados en la información financiera, sino como queremos que sean.*

*Lo de Enron no sucedió en este país, pero las consecuencias en la credibilidad y confianza en los auditores y en la información, nos han afectado en forma importante. Hoy, al menos a corto plazo, nuestros márgenes de decisión y maniobra se han reducido, pero esta circunstancia no nos exime del deber de decidir.*

*¿El control de calidad de la práctica de auditoría de las firmas de contadores, debe estar bajo la normatividad y coordinación de la autoridad institucional de la profesión o, de un organismo plural e independiente integrado por los actores interesados en la información*

*financiera, incluyendo, por supuesto, la profesión contable? ¿Debemos porfiar por la ruta de la pluralidad y del consenso entre todos los interesados en la información financiera, o seguir con nuestros instintos defensivos de la soberanía y autonormatividad de la profesión contable? Lo que ninguno de nosotros desearía es que hubiera intromisiones del Estado o del Congreso en la actuación de nuestra profesión, como ha sucedido en algunos países. Una cosa es preocuparse por las consecuencias de las fallas en la actuación profesional de una firma de contadores y otra, limitar por ello la participación de una profesión liberal en la formulación de la regulación de su propia actividad*

*Entregar las decisiones acerca de la información financiera a un proceso político, sería provocar un desastre. Cuando a los políticos les da por decirles a los contadores lo que pueden o no deben hacer para producir la información y practicar la auditoría, algo anda mal.*

*Lo que están haciendo es subadministrar un ámbito que no entienden y atentar contra la libertad de nuestra profesión.*

*Debemos decidir y actuar en consecuencia, si no lo hacemos corremos el riesgo de volvernos, sencillamente, irrelevantes.*

*¿Seguiremos negando que hay un rinoceronte en la sala?<sup>75</sup>*

Para profundizar en este punto, le sugiero estudie y analice el contenido y aplicación de la Norma 1 de Control de Calidad de la Asociación Interamericana de Contadores Públicos incluida en el **apéndice 5** a este trabajo.

El control de calidad no es una moda pasajera, fue gestado desde hace siglos y no ha detenido su evolución. Se trata de un concepto que se ha fortalecido y consolidado con el paso del tiempo y la proliferación de competencia en la

---

<sup>75</sup> Enrique Zamorano García, “Hay un rinoceronte en la sala”, en *Contaduría Pública*, agosto de 2003

prestación de los servicios profesionales de la auditoría. En la materia que nos ocupa, nuestro país se encuentra en una primera etapa de desarrollo, sin embargo, las influencias y exigencias internacionales terminarán por permear nuestra estructura normativa y, como en muchas otras materias, acabaremos por adaptar lo que se desarrolle en otras latitudes clasificadas como “de primer mundo”.

### **Bibliografía del tema 5**

*Enciclopedia de la Auditoría*, Grupo Editorial Océano, España: 2000, 1315 pp.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Normas y procedimientos de auditoría y normas para atestiguar*, 28ª. Edición, México, 2007, 854 pp.

### **Hemerografía**

Enrique Zamorano García, “Hay un rinoceronte en la sala”, en *Contaduría Pública*, IMCP, agosto de 2003.

### **Sitios de internet**

Real Academia Española, <http://www.rae.es>

Asociación Interamericana de Contabilidad, [www.contadoresaic.org](http://www.contadoresaic.org)

### **Actividades de aprendizaje**

**A.5.1.** Elabora un mapa conceptual sobre el contenido de la unidad.

**A.5.2.** Investiga los orígenes del concepto de “control de calidad” y establezca por qué y desde cuándo se incorporó este término en el argot contable.

**A.5.3.** Elabora un cuadro sinóptico que contenga las principales recomendaciones de control de calidad para las firmas contenidas en el boletín 3020.

**A.5.4.** Visita las páginas Web de las principales firmas de contadores que presten servicios de auditoría en México y elabora un cuadro las referencias a la calidad profesional de los servicios que encuentres. Como orientación, intenta en las direcciones electrónicas de KPMG, Deloitte, PWC y E &Y.

**A.5.5.** Investiga en revistas especializadas sobre las perspectivas normativas actuales en relación con “el control de calidad de las firmas de auditores”. Resume tus hallazgos.

### **Cuestionario de autoevaluación**

1. ¿Qué es calidad?
2. ¿Cómo se define el control de calidad?
3. ¿En qué temas se puede aplicar el control de calidad en la auditoría?
4. ¿Qué es un sistema de control de calidad?
5. ¿De qué se origina la necesidad del control de calidad en la auditoría?
6. Actualmente, ¿a qué niveles de ejerce el control de calidad de los servicios de auditoría?
7. Como firma, ¿cuál es el objetivo del control de calidad?
8. ¿Cuál es el boletín que dentro de nuestras normas de auditoría aborda el tema de control de calidad?
9. ¿Cómo deberá una firma evaluar el cumplimiento de la norma de independencia?
10. ¿Cómo se puede evaluar que la firma promueva el cumplimiento de la norma de entrenamiento técnico y capacidad profesional?

### **Examen de autoevaluación**

1. Una norma de auditoría es un \_\_\_\_\_.
  - a. deber profesional.
  - b. medida de calidad.
  - c. procedimiento.
  - d. objetivo.
  - e. requerimiento legal.

2. ¿Quién fue el precursor en la relación del control de calidad con la percepción de los usuarios?
- Ruskin
  - Alexanderson
  - Baca
  - Lindegaard
  - Zamorano
3. Se define como el “conjunto de reglas o principios, que aseguran que los servicios profesionales independientes prestados por la firma cumplen con las normas dictadas por la profesión y que racionalmente se encuentran enlazadas entre sí”, se refiere a:
- Control interno
  - Control de calidad
  - Sistema de control de calidad
  - Calidad profesional
  - Garantía profesional
4. En relación con la independencia, el control de calidad se dirigirá a verificar que tanto el auditor como la firma:
- sean independientes.
  - parezcan independientes.
  - generen confianza profesional.
  - sean y parezcan ser independientes.
  - demuestren su independencia.
5. Es una medida de control de calidad relacionada con la capacitación técnica del auditor:
- la verificación de los cursos en que haya participado.
  - el establecimiento de incentivos complementarios al salario.
  - la obtención de confirmación periódica por escrito.

- d. el pago adicional por concepto de cursos de capacitación.
  - e. la certificación profesional.
6. El despacho o firma deberán establecer \_\_\_\_\_ que incluya la participación del personal técnico de la misma en eventos de capacitación.
- a. un plan de educación profesional continua
  - b. un programa de incentivos por puntos
  - c. una evaluación general de los servicios
  - d. una evaluación personalizada de los servicios de auditoría
  - e. una norma de calidad
7. Para cumplir con las normas de control de calidad, las promociones y ascensos deberán otorgarse conforme a:
- a. los estudios profesionales.
  - b. la participación en cursos de capacitación complementarios.
  - c. la iniciativa del propio personal de auditoría.
  - d. el conocimiento y desarrollo profesional adquirido.
  - e. un sistema de evaluación entre pares.
8. La frase “la firma considera la naturaleza de cada trabajo, experiencia y el grado de especialización del personal asignado”, se vincula principalmente con:
- a. el sistema de consulta en casos especiales.
  - b. las políticas de planeación y ejecución.
  - c. las normas relativas a la ejecución del trabajo.
  - d. el conocimiento técnico y calidad profesional.
  - e. el plan de asignación de personal técnico.
9. La averiguación del historial del cliente o posible cliente se relaciona directamente con las políticas para:
- a. obtener nuevos clientes de auditoría
  - b. fomentar la calidad profesional de los auditores

- c. asignar el personal técnico de auditoría
- d. evaluar la aceptación y retención de clientes
- e. promover la independencia de criterio

10. La regulación del control de calidad de los servicios de auditoría en nuestro país es:

- a. una ley.
- b. una norma profesional.
- c. una práctica profesional.
- d. un requisito para dictaminar.
- e. un procedimiento de auditoría.

## **TEMA 6. LOS CICLOS DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS**

### **Objetivo particular**

Al finalizar este tema, el alumno:

- Definirá lo que se entiende por ciclo operacional.
- Identificará los principales ciclos de operaciones en una entidad comercial.
- Comprenderá el efecto que tiene la identificación de los ciclos de operaciones en el desarrollo de la estrategia global de auditoría.
- Comprenderá el significado e implicaciones de riesgo de auditoría, así como sus componentes.

### **Temario detallado**

#### **6. Los ciclos de las operaciones financieras**

6.1 Diferentes ciclos de operaciones

6.2 Planeación y desarrollo general de una auditoría con base en ciclos de operaciones

6.3 Riesgo en la auditoría

## **Aclaración al lector**

El temario oficial de la asignatura que nos ocupa, por haber sido elaborado en el año 2005, incluye la referencia al término “**ciclos de transacciones**”, entendido en ese entonces como una agrupación de dos o más actividades. Sin embargo, desde enero de 2006, con la entrada el vigor de las Normas de Información Financiera, en concreto la A-2 “Postulados básicos”, se especificaron algunos términos, incluido precisamente el de “**transacciones**” al cual delimita como “ un tipo particular de evento en el que media la transferencia de un beneficio económico **entre dos o más entidades**”<sup>76</sup> . Ambas visiones presentan diferencias y esto puede provocar en el lector confusión. La identificación, comprensión e integración de las **operaciones** que se realizan en las empresas y la evaluación de riesgos es la esencia de la unidad, por lo cual considero conveniente reemplazar el término **transacciones** por **operaciones** en su desarrollo, con la excepción de las citas.

## **Introducción**

El auditor debe conocer la forma en que la entidad opera, y una de las formas tradicionales de obtener este conocimiento o comprensión es precisamente el estudio de los **ciclos de operaciones**. Gracias a este concepto podemos tanto entender el funcionamiento de la empresa sujeta a la auditoría como diseñar una eficaz estrategia para el examen de estados financieros. En realidad, existirán tantos ciclos de operaciones como el auditor decida en función al detalle en que divida las operaciones de la empresa.

### **6.1 Diferentes ciclos de operaciones**

Las **operaciones** que realizan las entidades pueden agruparse para su mejor comprensión por parte del auditor mediante:

- (1) **unidades operativas**, tales como divisiones y departamentos.
- (2) **funciones**, tales como facturación, devoluciones, logística o recepción de mercancías.

---

<sup>76</sup> Normas de información financiera, NIF A-2, p. 12

### (3) **ciclos.**

Las **unidades operativas** agrupan aquellas actividades con características comunes que derivan de la estructura organizacional de la entidad y las podemos identificar como divisiones o departamentos.

Las **funciones** tienen una estrecha relación con los objetivos de la entidad, a su vez, forman parte de los ciclos operativos ya que están “conformadas por una actividad central con una actividad antecedente y otra consecuente”<sup>77</sup>.

Los **ciclos** operativos están conformados por una o más actividades. Para desarrollar el programa de trabajo de la auditoría es necesario considerar cada unidad operativa en mayor detalle y dividirla en partes manejables denominadas componentes.

Para ejemplificar lo anterior, piense en la empresa Soriana, S.A., si revisamos su informe anual podremos deducir que como **unidades operativas** derivadas de su organigrama encontramos distintas “Direcciones”: Operaciones y Desarrollo, Sistemas, Logística y Distribución, Comercial, Administración y Finanzas, Bienes Raíces, Cadena de Sumistro, etc. Es lógico pensar que la misma entidad tiene **funciones**, tales como facturación, devoluciones, logística, recepción de mercancías, entre muchas otras. A su vez, dichas actividades permiten una agrupación general en **ciclos** como ingresos, compras, nóminas, tesorería y producción.

Tradicionalmente se han empleado los **ciclos** tanto para el estudio y evaluación del sistema de control interno como para el desarrollo de todo el proceso de auditoría.

---

<sup>77</sup> Santillana, Ramón, *Establecimiento de sistemas de Control Interno*, p. 84

Como parte de su examen, el profesional de la auditoría requiere comprender las funciones que realiza la entidad auditada como para establecer una estrategia efectiva. El conocimiento de las operaciones que realiza una entidad, agrupadas en torno a **ciclos** coadyuva al diseño de esta estrategia.

Retomemos lo establecido por Kell, en su obra *Auditoría Moderna*, donde afirma que:

*La identificación de las tareas principales de actividad en los negocios podrá ser amplia o estrecha. Por ejemplo, una compañía podrá elegir utilizar un ciclo ingresos e incluir en dicho agrupamiento tanto las ventas como las entradas de efectivo. En contraste, otra compañía podrá decidir identificar las ventas y las entradas de efectivo como ciclos separados. Si bien la identificación de ciclos podrá diferir entre entidades, los ciclos que se seleccionen deberán incluir todas las transacciones repetitivas en las cuales participa normalmente la entidad.*<sup>78</sup>

Es lógico suponer que no existirá una entidad que tenga exactamente las mismas operaciones, siempre presentarán algún grado de diferenciación o detalle *ad hoc*. Por ejemplo, el ciclo de ingresos puede estudiarse en forma general o dividirlo en otros más específicos: ventas, ingresos extraordinarios, intereses, dividendos, etc.

De forma general, la primera división de ciclos incluye cinco categorías de operaciones:

<b>Ciclo</b>	<b>Principales categorías de operaciones</b>
<b>I. Ingresos</b>	Ventas, entradas de efectivo y ajustes a ventas
<b>Erogaciones</b>	Compras y desembolsos en efectivo
<b>Producción</b>	Nómina

<sup>78</sup> Walter Kell, *op. cit.* p. 244

<b>Inversión</b>	Manufactura
<b>Financiamiento</b>	Inversiones temporales e inversiones a largo plazo Pasivo a largo plazo y capital social

**Cuadro 6.1 Resumen de los ciclos de operaciones según Walter Kell<sup>79</sup>**

Hace algunos años, dentro de nuestras Normas y Procedimientos de Auditoría (NPA) se incluía dentro de la serie 6000, unas “guías para el estudio y evaluación del control interno por ciclos de transacciones”, se reconocían como tales: ingresos, compras, producción, nóminas y tesorería. Como se puede deducir, guardaban relación con los reconocidos por Kell, con un sutil cambio en los términos empleados. Hace una década, al publicarse la 19ª edición de las NPA, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría anunció que ya no se incluirían los mencionados boletines de las guías por ciclos argumentando que había “otras formas de realizar el estudio del control interno”; asimismo, comunicó la intención de publicar un material que abordaría con suficiente detalle el tema sustraído en esa edición. Lamentablemente, al momento de escribir estas líneas aún no se ha difundido la publicación prometida y, por esa razón, en el desarrollo de este tema nos remitiremos principalmente al estudio de los boletines de la serie 6000 de la 18ª edición de NPA.

➤ **Ciclo de ingresos**



El **ciclo de ingresos** de una entidad consta de las actividades relacionadas con el intercambio de bienes y servicios con clientes y la cobranza en efectivo del ingreso. Por ejemplo, conforman el ciclo en una empresa comercial las ventas, en una firma de abogados serán los honorarios y en un colegio privado las colegiaturas.

En antiguas ediciones de *Normas y Procedimientos de Auditoría*, se definía, dentro de la “Guía 6010” como:

<sup>79</sup> *Ibidem*

*Todas aquellas funciones que se requieren llevar a cabo para cambiar por efectivo, con los clientes, sus productos o servicios. Estas funciones incluyen la toma de pedidos de los clientes, el embarque de los productos terminados, el uso por los clientes de los servicios que presta la empresa, mantener y cobrar las cuentas por cobrar a clientes y recibir de éstos el efectivo. En virtud de que el ciclo de ingresos es el ciclo en el que el control físico y el derecho de propiedad sobre los recursos que se venden, la determinación del costo de ventas es una función contable que puede identificarse con el ciclo de ingresos.*<sup>80</sup>

<b>Funciones típicas:</b>	<b>Asientos contables comunes:</b>	<b>Formas y documentos importantes del ciclo de ingresos:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Otorgamiento de crédito</li> <li>• Toma de pedidos</li> <li>• Entrega o embarque de mercancía y/o prestación del servicio</li> <li>• Facturación</li> <li>• Contabilización de comisiones</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ventas</li> <li>• Costo de ventas</li> <li>• Ingresos de caja</li> <li>• Devoluciones y rebajas sobre ventas</li> <li>• Descuentos por pronto pago</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pedidos de clientes</li> <li>• Órdenes de ventas u embarque</li> <li>• Conocimientos de embarque</li> <li>• Facturas de venta</li> <li>• Notas de crédito por devoluciones y rebajas</li> </ul>

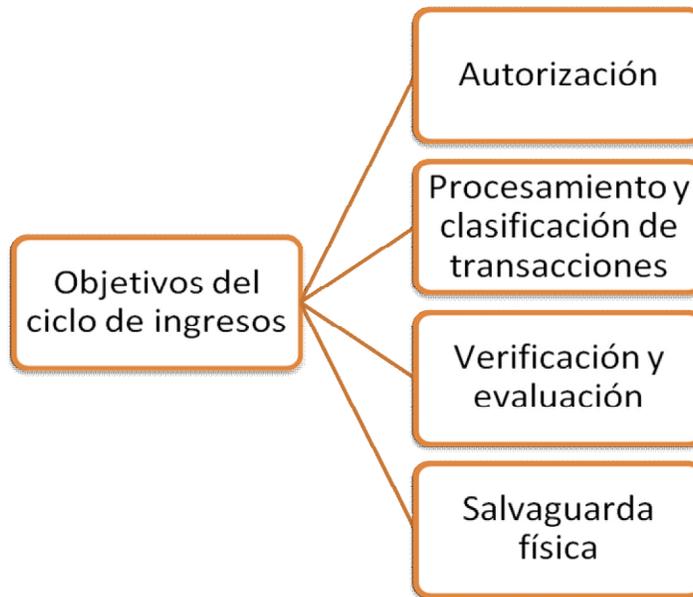
<sup>80</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *op. cit.*, Guía 6010, párrafo

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Contabilización de garantías</li> <li>• Cuentas por cobrar</li> <li>• Cobranza</li> <li>• Ingreso del efectivo</li> <li>• Ajuste a facturas y/o notas de crédito</li> <li>• Determinación del costo de ventas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Provisiones para cuentas de cobro dudoso</li> <li>• Cancelación y recuperaciones de cuentas incobrables</li> <li>• Gastos de comisiones</li> <li>• Creación de pasivos por el impuesto a las ventas</li> <li>• Provisiones para gastos de garantía</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• sobre ventas</li> <li>• Avisos de remesas de clientes</li> <li>• Formas para llevar a cabo ajustes a cuentas de clientes</li> </ul>
---	--	--

**Cuadro 6.2 Ciclo de ingresos**

Cabe señalar que la clasificación de los ciclos de operaciones es típicamente aplicable a una entidad comercial.

Para efectos del ciclo de ingresos se encontraban identificados **21 objetivos específicos**, clasificados en cuatro clases como sigue:



**Figura 6.1 Clasificación de los objetivos del ciclo de ingresos**

- **Objetivos de autorización**

Los objetivos de autorización tratan de aquellos controles que deben establecerse para asegurarse de que se están cumpliendo las políticas y criterios establecidos por la administración y que éstos son adecuados. Para el ciclo de ingresos son:

**Objetivo 1.** Los clientes deben autorizarse de acuerdo con políticas establecidas por la administración.

**Objetivo 2.** El precio de las mercancías y servicios que han de proporcionarse a los clientes deben de autorizarse de acuerdo con las políticas adecuadas establecidas por la administración.

**Objetivo 3.** Las distribuciones de cuentas y los ajustes a los ingresos, costo de ventas, gastos de venta y cuentas de clientes, deben de autorizarse de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.

**Objetivo 4.** Los procedimientos del proceso del ciclo de ingresos deben estar de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.

- **Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones**

Estos tratan de todos aquellos controles que deben establecerse para asegurarse del correcto reconocimiento, procesamiento, clasificación, registro e informe de las operaciones ocurridas en una empresa, así como los ajustes a éstas:

**Objetivo 5.** Sólo deben aprobarse aquellos pedidos de clientes por mercancías o servicios que se ajusten a políticas adecuadas establecidas por la administración.

**Objetivo 6.** Debe requerirse una solicitud o pedido aprobado antes de proporcionar mercancías o servicios.

**Objetivo 7.** Cada pedido autorizado debe embarcarse correcta y oportunamente.

**Objetivo 8.** Todos y únicamente los embarques efectuados y los servicios prestados deben producir facturación.

**Objetivo 9.** Las facturas deben prepararse correcta y oportunamente.

**Objetivo 10.** Debe controlarse el efectivo cobrado desde su recepción, hasta su depósito.

**Objetivo 11.** Las facturas deben clasificarse, concentrarse e informarse correcta y oportunamente.

**Objetivo 12.** Los costos de las mercancías y servicios vendidos, así como los gastos relativos a las ventas deben clasificarse, concentrarse e informarse correcta y oportunamente.

**Objetivo 13.** La información del efectivo recibido debe clasificarse concentrarse e informarse correcta y oportunamente.

**Objetivo 14.** Los ajustes a los ingresos, costos de ventas, gastos de ventas y cuentas de clientes deben clasificarse, concentrarse e informarse correcta y oportunamente.

**Objetivo 15.** Las facturas, cobros y los ajustes relativos deben aplicarse con exactitud a las cuentas aprobadas de cada cliente.

**Objetivo 16.** En cada periodo contable deben prepararse asientos contables para facturaciones, costos de mercancías y servicios vendidos, gastos relativos a las ventas, efectivo recibido y ajustes relativos.

**Objetivo 17.** Los asientos contables del ciclo de ingresos deben resumir y clasificar las operaciones de acuerdo con las políticas establecidas por la gerencia.

**Objetivo 18.** La información para determinar bases de impuestos derivada de las actividades de ingresos debe producirse correcta y oportunamente.

- **Objetivos de verificación y evaluación**

Estos objetivos tratan de todos aquellos controles relativos a la verificación y evaluación periódica de los saldos que se informan, así como de la integridad de los sistemas de procesamiento:

**Objetivo 19.** Deben verificarse y evaluarse en forma periódica los saldos de las cuentas por cobrar y las operaciones relativas

- **Objetivos de salvaguarda física**

Estos objetivos tratan de aquellos controles al acceso a los archivos, registro, formas importantes, lugares de proceso y procedimientos de proceso:

**Objetivo 20.** El acceso al efectivo recibido debe permitirse únicamente de acuerdo con controles adecuados establecidos por la gerencia hasta que se transfiera dicho control al ciclo de tesorería.

**Objetivo 21.** El acceso a los registros de empaque, facturación, cobranza y cuentas por cobrar, así como a las formas importantes, lugares y procedimientos de proceso debe permitirse únicamente de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la gerencia.

- **Ciclo de egresos**

El ciclo de gastos abarca a las actividades asociadas con la adquisición y pago de activos fijos, bienes y servicios y mano de obra. Existen **tres tipos de operaciones** en este ciclo: compras, desembolsos de efectivo y nóminas. Dentro de la bibliografía especializada, es posible que aún encuentre referencias al ciclo de erogaciones o gastos. En nuestra normatividad nacional, cuando existían las

“Guías de auditoría” por ciclos, se dividió éste en dos: compras (dedicada a compras y desembolsos en efectivo) y nóminas. Es en esta forma en la que se desarrollan en estos apuntes.

#### ▪ **Ciclo de compras**



Debido a que casi en todas las empresas las funciones relacionadas con la nómina son distintas de las funciones de compra, la CONPA consideró separadamente dichas funciones de guías (6020 y 6040), para facilitar la revisión del control interno del ciclo de egresos.<sup>81</sup>

El ciclo de compras de una empresa **incluye**:

- Todas aquellas funciones que requieren llevarse a cabo para la adquisición de bienes, mercancías y servicios.
- El pago de las adquisiciones anteriores.
- Clasificar, resumir e informar lo que se adquirió y lo que se pagó.<sup>82</sup>

El ciclo de compras **contiene** la adquisición y el pago de:

- inventarios
- activos fijos
- servicios externos
- suministros o abastecimientos

En este ciclo se clasifica la adquisición de los recursos antes mencionados, entre diversas cuentas de activo y resultados. En virtud de que existen diferencias en tiempo entre la recepción de los recursos y el pago de los mismos, deben considerarse también como parte de este ciclo las cuentas por pagar y los pasivos acumulados derivados de la adquisición de dichos recursos.

---

<sup>81</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *op. cit.*, Guía 6020, párrafo

<sup>82</sup> *ibidem*, párrafo 2.

Las funciones, asientos contables comunes, formas y documentos importantes etc., del ciclo de compras que se describen más adelante, son aquéllas que podrían considerarse como típicas de este ciclo. Sin embargo, debe tomarse en cuenta que las mismas deberán servir tan sólo como una guía general que oriente al auditor cuando lleve a cabo la revisión del control interno, ya que la identificación y determinación de estas funciones, asientos contables comunes, formas y documentos importantes, etc., se deberá efectuar para cada caso en particular.

Funciones típicas	Asientos contables comunes	Formas y documentos importantes
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Selección de proveedores</li> <li>• Preparación de solicitudes de compra</li> <li>• Función específica de compras</li> <li>• Recepción de mercancías y suministros</li> <li>• Control de calidad de las mercancías y servicios adquiridos</li> <li>• Registro y control de las cuentas por pagar y los pasivos acumulados</li> <li>• Desembolso de efectivo</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Compras</li> <li>• Desembolso de efectivo</li> <li>• Pagos anticipados</li> <li>• Acumulaciones de pasivos</li> <li>• Ajustes de compras</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Requisiciones de compra</li> <li>• Órdenes de compra y contratos</li> <li>• Documentos de recepción de mercancías</li> <li>• Facturas de proveedores</li> <li>• Notas de cargo y de crédito</li> <li>• Solicitudes de cheques</li> <li>• Recibos de servicios</li> <li>• Póliza cheque</li> </ul>

**Cuadro 6.3 Ciclo de compras**

♦ **Objetivos específicos de control interno del ciclo de compras**

Para efectos de este ciclo se han identificado **18 objetivos específicos** de control interno, los cuales se clasificaban en: de autorización, procesamiento y clasificación de transacciones, verificación y evaluación y salvaguarda física

• **Objetivos de autorización**

**Objetivo 1.** Los proveedores deben autorizarse de acuerdo con las políticas establecidas por la administración.

**Objetivo 2.** El precio y condiciones de los bienes, mercancías y servicios que han de proporcionar los proveedores deben de autorizarse de acuerdo con las políticas adecuadas establecidas por la administración.

**Objetivo 3.** Las distribuciones de cuentas y los ajustes de desembolsos de efectivo y cuentas de los proveedores, cuentas de pagos anticipados y pasivos acumulados deben autorizarse de acuerdo con las políticas adecuadas establecidas por la administración.

**Objetivo 4.** Todos los pagos por bienes mercancías y servicios recibidos deben de efectuarse de acuerdo a las políticas adecuadas por la administración.

**Objetivo 5.** Deben de establecerse y mantenerse procedimientos de proceso del ciclo de compras de acuerdo con las políticas adecuadas establecidas por la gerencia.

• **Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones**

**Objetivo 6.** Sólo deben aprobarse aquellas órdenes de compra a proveedores por mercancías o servicios que se ajusten a políticas adecuadas establecidas por la administración.

**Objetivo 7.** Sólo deben aceptarse mercancías y servicios que se hayan solicitado.

**Objetivo 8.** Los bienes, mercancías y servicios recibidos, deben informarse con exactitud y en forma oportuna.

**Objetivo 9.** Los montos adecuados a proveedores por bienes, mercancías y servicios recibidos, así como la distribución contable de dichos adeudos deben calcularse con exactitud y registrarse como pasivo en forma oportuna.

**Objetivo 10.** Todos los pagos por bienes, mercancías y servicios recibidos deben basarse en un pasivo reconocido y prepararse con exactitud.

**Objetivo 11.** Los importes adeudados a proveedores y acreedores deben clasificarse, concentrarse e informarse correcta y oportunamente.

**Objetivo 12.** Los pagos y ajustes relativos a compras deben clasificarse, concentrarse e informarse correcta y oportunamente.

**Objetivo 13.** Los pasivos incurridos, los pagos efectuados y los ajustes relativos deben aplicarse correcta y oportunamente a las cuentas apropiadas de cada proveedor y acreedor.

**Objetivo 14.** Deben prepararse asientos contables por las cantidades adeudadas a proveedores y acreedores, por los pagos efectuados y por los ajustes relativos, en cada periodo contable.

**Objetivo 15.** Los asientos contables de las compras deben concentrar y clasificar las operaciones de acuerdo con las políticas adecuadas establecidas por la administración.

**Objetivo 16.** La información para determinar bases de impuestos derivada de la actividad de compras o egresos debe producirse correcta y oportunamente.

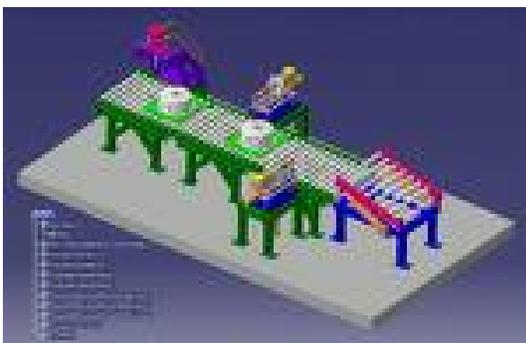
- **Objetivos de verificación y evaluación**

**Objetivo 17.** Deben verificarse y evaluarse en forma periódica los saldos registrados de cuentas por pagar y las actividades de operaciones relativas.

- **Objetivos de salvaguarda física**

**Objetivo 18.** El acceso a los registros de compras, recepción y pagos, así como a las formas importantes, lugares y procedimientos de proceso, debe permitirse únicamente de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.

➤ **Ciclo de producción**



Para Kell<sup>83</sup>, este ciclo se relaciona con la transformación de las materias primas en productos terminados. Incluye la planeación y control de los tipos y cantidades de artículos o mercancías que se deban manufacturar, los niveles de inventarios a mantener y las operaciones y eventos

relacionados con el proceso de manufactura. Las operaciones en este ciclo comienzan en el punto donde las materias primas son requeridas para la producción y concluyen con la transferencia del producto terminado al almacén respectivo. En la desaparecida “Guía 6030” de *Normas y Procedimientos de Auditoría*, se identifican como actividades relativas al ciclo de producción:

*Las funciones del ciclo de producción manejan recursos tales como inventarios, propiedades y equipos depreciables, recursos naturales existentes, seguros pagados por anticipado y otros activos no monetarios*

---

<sup>83</sup> Walter Kell, *op. cit.*, p. 336-337

que se tienen para usarse en el negocio.<sup>84</sup>

Funciones típicas	Asientos contables comunes	Formas y documentos importantes
<ul style="list-style-type: none"> <li>Contabilidad de costos</li> <li>Control de fabricación</li> <li>Administración de inventarios</li> <li>Contabilidad de inmuebles, maquinaria y equipo</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Trasferencias de inventarios (de materia prima a proceso y a producto terminado)</li> <li>Aplicación del costo de mano de obra</li> <li>Aplicación de gastos de fabricación</li> <li>Depreciación y amortización de inmuebles, maquinaria y equipo y otros costos diferidos</li> <li>Variaciones (incluyendo desperdicios)</li> <li>Cambios en el valor en libros de inventarios, inmuebles, maquinaria y equipo y otros costos diferidos</li> <li>También se pueden incluir como asiento contable común, los retiros o venta de inmuebles, maquinaria y equipo</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Órdenes de producción</li> <li>Requisiciones de materiales</li> <li>Tarjetas de tiempo (de mano de obra)</li> <li>Informe de producción</li> <li>Informe de desperdicios</li> <li>Hojas de trabajo de aplicación de gastos de fabricación</li> <li>Hojas de costos</li> </ul>

**Cuadro 6.4 Ciclo de producción**

◆ **Objetivos específicos**

Para efectos del ciclo de producción se han identificado 28 objetivos específicos del control interno, los cuales han sido clasificados como sigue:

• **Objetivos de autorización**

**Objetivo 1.** El plan de producción (qué, cuánto, cuándo, y cómo se fabrica y los niveles de inventario a mantenerse) debe autorizarse de acuerdo con políticas establecidas por la administración.

**Objetivo 2.** El método de valuación de inventarios y el sistema de costos a seguir debe autorizarse de acuerdo con las políticas adecuadas establecidas por la administración.

**Objetivo 3.** El método de valuación de inmuebles, maquinaria y equipo y el sistema de actualización de valores debe autorizarse de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.

<sup>84</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *op. cit.* Guía 6030, párrafo 1.

**Objetivo 4.** Los métodos y períodos de depreciación, inmuebles, maquinaria y equipo, y de amortización de otros costos diferidos deben autorizarse de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.

**Objetivo 5.** Las condiciones de ventas u otras disposiciones de inmuebles, maquinaria y equipo deben autorizarse de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.

**Objetivo 6.** Los ajustes a los inventarios, inmuebles, maquinaria y equipo y cuentas de costos diferidos deben autorizarse de acuerdo con políticas adecuadas por la administración.

- **Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones**

**Objetivo 7.** Deben establecerse y mantenerse procedimientos de proceso del ciclo de producción de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.

**Objetivo 8.** Sólo deben aprobarse aquellas solicitudes para usar recursos que se ajusten a políticas adecuadas establecidas por la administración.

**Objetivo 9.** Sólo deben procesarse aquellas solicitudes de venta o disposición de activos que se ajusten a políticas adecuadas establecidas por la administración.

**Objetivo 10.** Los recursos utilizados en la producción deben informarse correcta y oportunamente.

**Objetivo 11.** La producción terminada debe informarse correcta y oportunamente.

**Objetivo 12.** Las ventas y otras disposiciones de bienes deben informarse correcta y oportunamente.

**Objetivo 13.** Los costos de los materiales, mano de obra y gastos indirectos utilizados en la producción y la distribución contable de tales costos debe efectuarse correcta y oportunamente.

- Objetivo 14.** Los costos de las mercancías compradas y la distribución contable de tales costos debe efectuarse correcta y oportunamente.
- Objetivo 15.** La depreciación de inmuebles, planta y equipo y la amortización de los costos diferidos, y su distribución contable debe efectuarse correcta y oportunamente.
- Objetivo 16.** El valor neto en libros de inmuebles, maquinaria y equipo vendido y otras disposiciones de bienes, deben contabilizarse correcta y oportunamente.
- Objetivo 17.** Los costos de materiales, mano de obra y gastos indirectos utilizados en la producción y los ajustes relativos deben clasificarse, resumirse e informarse correcta y oportunamente.
- Objetivo 18.** Los costos de las mercancías producidas y los ajustes relativos deben clasificarse, resumirse e informarse correcta y oportunamente.
- Objetivo 19.** La depreciación de inmuebles, maquinaria y equipo y la amortización de costos diferidos y los ajustes relativos, deben clasificarse, resumirse e informarse correcta y oportunamente.
- Objetivo 20.** El costo de las operaciones relativas a ventas, retiros o bajas y otras disposiciones de bienes y utilidades o pérdidas relativas, deben clasificarse, resumirse e informarse correcta y oportunamente.
- Objetivo 21.** Los recursos utilizados, la producción terminada, embarques, ventas y otras disposiciones de bienes y los ajustes relativos deben aplicarse correctamente a las cuentas apropiadas de inventario y a los auxiliares y registros de propiedades.
- Objetivo 22.** En cada período contable deben prepararse asientos contables para los costos de los materiales, mano de obra y gastos utilizados en la producción; los costos de las mercancías producidas; depreciación de inmuebles, maquinaria y equipo y amortización de otros costos diferidos; ventas y otras disposiciones de propiedades y ajustes.

**Objetivo 23.** Los asientos contables de producción deben resumir y clasificar las operaciones de acuerdo con el plan de administración.

**Objetivo 24.** La información para determinar bases de impuestos derivada de las actividades de producción, debe informarse correcta y oportunamente.

- **Objetivos de verificación y evaluación**

**Objetivo 25.** Deben verificarse y evaluarse en forma periódica las bases de datos, los saldos de inventarios, propiedades y otros costos diferidos y las actividades de operaciones relativas.

**Objetivo 26.** Periódicamente deben revisarse la distribución de costos a inventarios, propiedades y otras cuentas de costos diferidos.

- **Objetivos de salvaguarda física**

**Objetivo 27.** El acceso al inventario y a las propiedades deben permitirse únicamente de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.

**Objetivo 28.** El acceso a los registros de producción, contabilidad de costos, de inventarios y de propiedades, así como a las formas y documentos de control, lugares y procedimientos de proceso, debe permitirse únicamente de acuerdo con las políticas adecuadas establecidas por la administración.

➤ **Ciclo de nóminas**



En su obra *Auditoría Moderna*, Kell establece que las operaciones que se identifican con este ciclo, involucran los eventos y las actividades que tienen que ver con las compensaciones a ejecutivos o empleados dentro de las organizaciones. De esta forma, se pueden incluir relaciones con el personal asalariado, obreros, comisionistas, prestaciones a empleados e impuestos sobre nóminas.

En la otrora “Guía 6040”, se mencionaba que:

El ciclo de nóminas de una empresa incluye aquellas funciones que se requieren llevar a cabo para:

- \* La contratación y utilización de mano de obra
- \* El pago de mano de obra
- \* Clasificar, resumir e informar lo que se utilizó y pagó de mano de obra<sup>85</sup>

El ciclo de nóminas contiene la contratación, utilización y pago de servicios personales, por ejemplo, nóminas de mano de obra directa, mano de obra indirecta, ejecutiva, administrativa, etc.

En virtud de que existen diferencias en tiempo entre la recepción de los servicios del personal y el pago de los mismos, están relacionados como parte de este ciclo las cuentas por pagar y pasivos acumulados derivados de la obtención de dichos recursos.

Las funciones, asientos contables comunes, formas y documentos importantes, etc., del ciclo de nóminas que se describen más adelante, son aquellas que podrían considerarse como típicas de este ciclo. Sin embargo, debe tomarse en cuenta que las mismas deberán servir tan sólo como una guía general que oriente al auditor cuando lleve a cabo la revisión del control interno, ya que la identificación y determinación de estas funciones se efectuará por cada entidad examinada. Asientos contables, formas y documentos importantes, etc., se deberán efectuar para cada caso en particular.

Funciones típicas	Asientos contables comunes	Formas y documentos importantes
<ul style="list-style-type: none"><li>• Reclutamiento y selección de personal</li><li>• Contratación de personal</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Pago de nóminas</li><li>• Anticipos de sueldos y</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Solicitud de empleo</li><li>• Contratos de trabajo</li></ul>

<sup>85</sup> *ibidem*, Guía 6040

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Llevar las relaciones laborales</li> <li>• Preparar informes de asistencia</li> <li>• Registro, información y control de la nómina</li> <li>• Desembolso de efectivo</li> <li>• Promoción y evaluación de personal</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• préstamos al personal</li> <li>• Distribuciones de mano de obra</li> <li>• Otras prestaciones al personal</li> <li>• Ajustes de nóminas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Informes de tiempo</li> <li>• Tarjetas de reloj</li> <li>• Autorización de ajustes de nómina</li> <li>• Autorización de pagos especiales</li> <li>• Recibos de pago</li> <li>• Cheques</li> </ul>
--	---	--

**Cuadro 6.5 Ciclo de nóminas**

♦ **Objetivos específicos de control interno del ciclo de nóminas**

Para efectos de este ciclo se han identificado **17 objetivos específicos** de control interno clasificados en cuatro clases como sigue:

• **Objetivos de autorización**

**Objetivo 1.** El personal debe contarse de acuerdo con las políticas establecidas por la administración.

**Objetivo 2.** Los tipos de retribución y las deducciones de nómina deben autorizarse de acuerdo con políticas establecidas por la administración.

**Objetivo 3.** Las distribuciones de cuentas y los ajustes a los desembolsos de efectivo y cuentas de personal, pagos anticipados y pasivos acumulados deben autorizarse de acuerdo con políticas establecidas por la administración.

**Objetivo 4.** Todos los pagos de nóminas deben efectuarse de acuerdo a políticas establecidas por la administración.

**Objetivo 5.** Los procedimientos del ciclo de nóminas deben efectuarse de acuerdo a políticas establecidas por la administración.

• **Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones**

**Objetivo 6.** Sólo deben aprobarse aquellas solicitudes de utilización de mano de obra que se ajusten a las políticas de la administración.

**Objetivo 7.** La mano de obra utilizada debe informarse con exactitud y oportunamente.

**Objetivo 8.** Los montos adecuados al personal, así como la distribución contable de dichos adeudos deben calcularse y registrarse como pasivo en forma oportuna.

**Objetivo 9.** Todos los pagos relacionados con la nómina deben prepararse y basarse en un pasivo reconocido.

**Objetivo 10.** Los importes adecuados al personal deben clasificarse, concentrarse e informarse con exactitud y en forma oportuna.

**Objetivo 11.** Los pagos y los ajustes relativos a las nóminas deben concentrarse y clasificarse con exactitud.

**Objetivo 12.** Los pasivos incurridos, los pagos efectuados y los ajustes deben aplicarse oportunamente a las cuentas del personal.

**Objetivo 13.** Deben prepararse asientos contables por las cantidades adecuadas al personal, por los pagos efectuados y por los ajustes relativos de cada periodo contable.

**Objetivo 14.** Los asientos contables de la nómina deben concentrar y clasificar las operaciones de acuerdo con las políticas establecidas por la administración.

**Objetivo 15.** La información para determinar bases de impuestos derivadas de las actividades de nóminas, deben producirse con exactitud y en forma oportuna.

- **Objetivos de verificación y evaluación**

**Objetivo 16.** Deben verificarse y evaluarse periódicamente los saldos registrados de cuentas de nóminas y las operaciones relativas.

- **Objetivos de la salvaguarda física**

**Objetivo 17.** El acceso a los registros de personal, formas, documentos importantes, nóminas y lugares de proceso deben permitirse únicamente de acuerdo con las políticas de la administración.

### ➤ Ciclo de tesorería



El **ciclo de tesorería** de una empresa incluye aquellas funciones que tratan sobre la estructura y rendimiento del capital.<sup>86</sup>

Las funciones del ciclo de Tesorería se inician con el reconocimiento de las necesidades de efectivo, continúan con la distribución del efectivo disponible a las operaciones productivas y otros usos y se

terminan con la devolución del efectivo a los inversionistas y a los acreedores.

Funciones típicas	Formas y documentos importantes
<ul style="list-style-type: none"><li>• Relaciones con sociedades financieras y de crédito</li><li>• Relaciones con accionistas</li><li>• Administración del efectivo y las inversiones</li><li>• Acumulación, cobro y pago de intereses</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Certificados provisionales de acciones</li><li>• Acciones emitidas</li><li>• Obligaciones, bonos, papel comercial</li><li>• Acciones, bonos y otros instrumentos</li></ul>

<sup>86</sup> *ibidem*, Guía 6050

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Custodia física del efectivo y los valores</li> <li>• Administración de monedas extranjeras incluyendo riesgos cambiarios</li> <li>• Administración financiera de planes de beneficio a empleados</li> <li>• Administración de seguros</li> <li>• Asientos contables comunes</li> <li>• Obtención y pago de financiamiento</li> <li>• Emisión y retiro de acciones</li> <li>• Compra y venta de inversiones en valores</li> <li>• Acumulaciones, cobros y pagos de intereses y dividendos</li> <li>• Amortización de descuentos, gastos y primas diferidos, en relación con deudas e inversiones</li> <li>• Cambios en los valores según libros de inversiones y deuda</li> <li>• Compra y venta de moneda extranjera</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Títulos de crédito como cheques, pagarés, cartas de crédito etc.</li> <li>• Contratos de cambio de moneda extranjera para entrega futura</li> <li>• Fideicomiso o convenios para el plan de beneficios a empleados</li> </ul>
---	--

**Cuadro 6.6 Ciclo de tesorería**

♦ **Objetivos específicos**

• **Objetivos de autorización**

**Objetivo 1.** Las fuentes de inversión y financiamiento deben autorizarse de acuerdo a las políticas establecidas.

**Objetivo 2.** Los importes, momento y condiciones de las operaciones de deuda y capital deben autorizarse de acuerdo con políticas establecidas.

**Objetivo 3.** Los importes, momento y entidades en que se invierte y las condiciones de las inversiones en valores deben autorizarse de acuerdo con políticas establecidas por la administración.

**Objetivo 4.** Los ajustes a las cuentas de inversión en valores, créditos bancarios, intereses por pagar, dividendos por pagar, capital social, gastos y primas diferidas y la distribución contable, deben autorizarse de acuerdo con políticas establecidas.

**Objetivo 5.** Los procedimientos de proceso del ciclo de tesorería deben estar de acuerdo con políticas establecidas por la administración.

- **Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones**

**Objetivo 6.** Sólo deben aprobarse aquellas solicitudes de obtención o entrega de recursos que se ajusten a las políticas establecidas por la administración.

**Objetivo 7.** Sólo deben aprobarse aquellas solicitudes de compraventa de inversión que se ajusten a las políticas establecidas por la administración.

**Objetivo 8.** Los recursos obtenidos de inversionistas y acreedores deben informarse con exactitud y en forma oportuna.

**Objetivo 9.** Los gastos financieros de los recursos de capital y las entregas de recursos a inversionistas y acreedores deben informarse con exactitud y en forma oportuna.

**Objetivo 10.** Los productos de las inversiones en valores deben informarse con exactitud y en forma oportuna.

**Objetivo 11.** Las compras y ventas de inversiones deben informarse con exactitud y en forma oportuna.

**Objetivo 12.** Las cantidades adeudadas o por entidades en que se invierte, corredores y otros, así como la distribución contable de dichos adeudos deben calcularse con exactitud y registrarse como activos o pasivos en forma oportuna.

**Objetivo 13.** Cuando los principios de contabilidad requieren que se efectúen cambios a los valores de las inversiones, éstos deben calcularse con exactitud.

**Objetivo 14.** Las cantidades adeudadas a inversionistas, acreedores, entidades en que se invierte y los ajustes relativos deben clasificarse, concentrarse e informarse correcta y oportunamente.

**Objetivo 15.** Las cantidades adeudadas por inversionistas, deudores, corredores, entidades que invirtieron en la empresa, y otros además de los ajustes relativos deben clasificarse, concentrarse e informarse oportunamente.

**Objetivo 16.** Los recursos obtenidos, los productos de esos recursos, las entregas y los ajustes relativos, deben aplicarse correctamente a las cuentas apropiadas de cada inversionista y acreedor.

**Objetivo 17.** Las compras y ventas de inversiones, sus productos y ajustes deben aplicarse correctamente a las cuentas apropiadas de cada una de las entidades en que se invierten.

**Objetivo 18.** Deben prepararse asientos contables por las cantidades que se adeudan de inversionistas, acreedores, entidades en que se invierte y por los ajustes relativos.

**Objetivo 19.** Los asientos contables de Tesorería deben concentrar y clasificar las operaciones de acuerdo con políticas establecidas.

**Objetivo 20.** La información para determinar bases de impuestos derivadas de las actividades de Tesorería, debe producirse correcta y oportunamente.

- **Objetivos de verificación y evaluación**

**Objetivo 21.** Deben verificarse y evaluarse en forma periódica los saldos registrados de efectivo, inversiones, financiamiento y las actividades de operaciones relativas.

- **Objetivos de salvaguarda física**

**Objetivo 22.** El acceso al efectivo y los valores debe permitirse únicamente de acuerdo con políticas establecidas.

**Objetivo 23.** El acceso a los registros de accionistas de tenedores de deuda, así como las formas, lugares y procedimientos, debe permitirse únicamente de acuerdo con políticas establecidas.

## **6.2. Planeación y desarrollo general de una auditoría con base en ciclos de operaciones**

Primeramente, debo aclarar que para utilizar dentro de la auditoría el enfoque del ciclo de operaciones se requiere de la **identificación** de:

- las principales áreas de actividad
- las principales clases de operaciones dentro de la actividad
- los pasos o funciones asociados con cada clase de operaciones

La **especificación** precedente es la que nos ayudará a definir cuáles **ciclos intervienen** en la **actividad de la entidad auditada** y sus operaciones particulares, y por ende, conocer mejor a la entidad.

Cuando el auditor cuenta con los elementos necesarios para efectuar el estudio y evaluación del control interno por ciclos de operaciones se procede a:

1. Identificar las funciones de la entidad que forman un ciclo.
2. Definir los objetivos de control interno aplicables a cada función.
3. Documentar el estudio de los procedimientos del proceso de manera contundente (recuerde los métodos comunes: cuestionarios, gráfico, descriptivo y combinado).
4. Definir y aplicar las pruebas de cumplimiento o, en su caso, de doble propósito que considere necesarias.
5. Determinar si las técnicas de control interno que ésta usando la empresa contribuyen o no a lograr los objetivos de control interno aplicables.

6. Evaluar los resultados del paso previo, es decir, determinar el grado de confianza en el sistema de control interno prevaleciente en la entidad.
7. Determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que dará a los procedimientos de auditoría.

Es común la práctica de enfocar la auditoría enfatizando las aseveraciones a nivel del **ciclo de transacción**.<sup>87</sup>

### 6.3. Riesgo en la auditoría

A partir del mes de julio de 2004, el boletín 3030 "**Importancia relativa y riesgo de auditoría**" sufrió cambios en su contenido como consecuencia de la entrada en vigencia del boletín 3070 "**Consideraciones sobre fraude que deben hacerse en una auditoría de estados financieros**", donde se incluyó el propio concepto de **fraude** equiparándolo al otrora utilizado termino de **irregularidad**.

Antes de entrar de lleno en el tema, considero necesario citar dos definiciones que estarán relacionadas con las explicaciones relativas al riesgo de auditoría: **error** y **fraude**.

#### **Error:**

El término "error" se refiere a fallas involuntarias en la información financiera, tales como:

- a) errores aritméticos que los empleados cometen en los registros y en la información contable
- b) equivocaciones en la aplicación de las normas de información financiera (antes principios de contabilidad)
- c) falta de criterio o mala interpretación de los hechos existentes a la fecha en que se preparan los estados financieros por parte del empleado, funcionario o encargado de ello



—  
8

—  
manifestaciones hechas por la gerencia y comprendidas en varios estados financieros. Las aseveraciones pueden ser agrupadas de la siguiente manera: exactitud, totalidad o integridad, derechos y obligaciones, valuación o

### **Irregularidad y fraude:**

Para efectos de este boletín los conceptos de irregularidad y fraude son similares. El Boletín 3070 “Consideraciones sobre fraude que deben hacerse en una auditoría de estados financieros”, se define al **fraude** como distorsiones provocadas en el registro de las operaciones y en la información financiera o actos intencionales para sustraer activos (robo), u ocultar obligaciones que tienen o pueden tener un impacto significativo en los estados financieros sujetos a examen<sup>88</sup>

#### ➤ **Riesgo de auditoría**

En cuanto se introdujo la **evaluación de controles** como parte del proceso de auditoría de estados financieros, la profesión aceptó que no es necesario examinar todas y cada una de las partidas que integran los diferentes rubros o áreas de los estados financieros, centrándose en el hecho que el énfasis de auditoría debe darse, entre otros elementos, con relación al riesgo probable de existan errores en las partidas.

El **riesgo de auditoría** representa la posibilidad de que el auditor pueda dar una opinión sin salvedades, sobre unos estados financieros que contengan errores y desviaciones de los principios de contabilidad, en exceso a la importancia relativa.<sup>89</sup>

El riesgo de auditoría está integrado por el efecto combinado de los tres diferentes riesgos o componentes que se explican a continuación.

**Riesgo inherente.** Representa el riesgo de que ocurran errores importantes en un rubro específico de los estados financieros, o en un tipo específico de negocio, en función de las características o particularidades de dicho rubro (cuenta,

---

<sup>88</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Normas y procedimientos de auditoría y normas para atestiguar*, Boletín 3030, párrafo 10 y 11

<sup>89</sup> *ibidem*, párrafo 15

saldo o grupo de operaciones) o negocio, sin considerar el efecto de los procedimientos de control interno que pudieran existir.

**Riesgo de control.** Representa el riesgo de que los errores importantes (que excedan a la importancia relativa al agregarse a otros errores) que pudieran existir en un rubro específico de los estados financieros, no sean prevenidos o detectados oportunamente por el sistema de control interno contable en vigor.

**Riesgo de detección.** Representa el riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor no detecten los posibles errores importantes que hayan escapado a los procedimientos de control interno.<sup>90</sup>

A efecto de equilibrar y llevar a un nivel aceptable el **riesgo general de la auditoría**, de los tres componentes del riesgo, el auditor interviene modificando el **riesgo de detección** que asumirá tras identificar y asignar un nivel para el riesgo inherente y de control.

Componente del riesgo de auditoría	Relacionado con
Riesgo inherente	Naturaleza de las cuentas y operaciones de la entidad
Riesgo de control	Efectividad del sistema de control interno de la entidad
Riesgo de detección	Procedimientos de auditoría establecidos por el auditor

**Cuadro 6.7 Componentes del riesgo de auditoría**

De hecho, en la bibliografía norteamericana, es común encontrar la siguiente fórmula para determinar el riesgo de auditoría (RA):

$$\text{Riesgo de auditoría} = \frac{\text{Riesgo inherente}}{\text{Riesgo de Control}} \times X$$

<sup>90</sup> *Ibidem*,, párrafos 18 a 20

# X

## Riesgo de Detección

Estos **componentes** del **riesgo de auditoría** actúan dentro de la estrategia general asignándoles una **escala** o **valor** individualmente, ya sea como **porcentaje** o **rango**.

En el citado boletín 3030, se incluye un cuadro que auxiliará a entender como la cuantificación individual de los riesgos inherente y de control que haga el auditor determinarán el riesgo de detección que asumirá al decidir los procedimientos de auditoría a aplicar:

Riesgo de control	Alto	Medio	Bajo
II. Riesgo inherente	III. Riesgo de detección		
Alto	Bajo	Bajo	Medio
Medio	Bajo	Medio	Alto
Bajo	Medio	Alto	Alto

**Cuadro 6.8 Determinación del riesgo de detección**

Para entender cómo utilizar el cuadro 6.8, imagínese que como auditor ha determinado que en la entidad que audita el **riesgo inherente** para el componente de efectivo es **medio** y el sistema de control interno del rubro es sumamente eficiente (el **riesgo de control** es **bajo**), entonces si ubicamos los niveles sugeridos de los dos componentes de riesgo, la intersección nos especificará que el auditor puede asumir un nivel **alto** de **riesgo de detección** con un nivel aceptable de riesgo, sin infringir la normatividad.

Ejemplo:

Riesgo de control	Alto	Medio	Bajo
Riesgo inherente	IV. Riesgo de detección		

<b>Alto</b>	Bajo	Bajo	Medio
<b>Medio</b>	<b>Bajo</b>	Medio	<b>Alto</b>
Bajo	Medio	Alto	Alto

En general, afirmamos que el **riesgo de detección** se debe establecer en relación inversa a los riesgos inherentes y de control. A menor riesgo inherente y de control, mayor puede ser el riesgo de detección que acepte el auditor (pruebas más sencillas, alcances menores, o fechas más alejadas del cierre del ejercicio). Sin embargo, la CONPA establece que, para las cuentas o grupos significativos de operaciones, no se pueden eliminar totalmente las pruebas sustantivas aun cuando los riesgos inherentes y de control sean bajos.

La determinación de la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría, así como la **evaluación del resultado** de dichos procedimientos, deben basarse, entre otros aspectos, en los conceptos de **Importancia relativa** y **Riesgo de auditoría**.

Se considera el riesgo de auditoría al nivel de los estados financieros durante la etapa de planeación. En este momento, el auditor evalúa un riesgo general con base en su conocimiento, giro y ambiente de control de la empresa. Este último se forma por aspectos tales como la estructura organizacional, la calidad de la administración, el funcionamiento del consejo de administración, las políticas de personal, el funcionamiento de auditoría interna, vigilancia de organismos externos, etc.

Como parte de esta evaluación del riesgo general, el auditor debe considerar si existen problemas de negocio en marcha. Durante la planeación se deberá evaluar el riesgo de que existan errores importantes (sean ocasionados por errores o fraude). El entendimiento del auditor del control interno pudiera confirmar, aumentar o disminuir su preocupación acerca del riesgo de errores importantes. Al considerar el riesgo de auditoría, el auditor deberá evaluar específicamente el riesgo de errores importantes de los estados financieros debido a un fraude. El auditor deberá considerar el efecto de estas evaluaciones en la

estrategia de la auditoría, así como en el alcance de las pruebas.

Por considerar que Arens relaciona claramente los ciclos con la identificación de riesgos y su efecto en la planeación de la auditoría, reproduzco a continuación su ejemplo:

*“La tabla en primer lugar muestra las diferencias entre los ciclos, la frecuencia y la magnitud de los errores esperados (A). Por ejemplo, casi no se esperan errores en nómina y personal, pero sí muchos en inventario y almacén. La razón podría ser que las operaciones en nómina son muy rutinarias, en tanto que existen muchas complejidades en el registro del inventario. De igual manera, se considera que la estructura del control interno difiere en eficacia dentro de los cinco ciclos (B). Por ejemplo los controles internos en nómina y personal se consideran sumamente eficaces, en tanto que los de inventario y almacén se consideran ineficientes. Por último, el auditor ha determinado aunque no está muy convencido, que existen errores importantes después de que termina la auditoría de los cinco ciclos (C). Es común que los auditores quieran una baja probabilidad de errores para cada ciclo después de que concluye la auditoría para permitir la emisión de una opinión sin salvedades.*

*Las consideraciones anteriores (A, B, C) afectan la decisión del auditor sobre la magnitud adecuada de evidencias que ha de acumular (D). Por ejemplo, dado que el auditor espera errores en nómina y personal (A) y la estructura del control interno es eficaz (B), el auditor planea acumular menos evidencias (D), que para el inventario y almacén. Observe que el auditor tiene el mismo nivel de responsabilidad para aceptar errores importantes después de que concluye la auditoría para los cinco ciclos, pero se requiere una magnitud de evidencias diferentes para los demás ciclos. La diferencia es provocada por las diferencias en expectativas de errores del auditor y la evaluación del control interno”.*<sup>91</sup>

El cuadro a que se refiere es el siguiente:

<b>Ciclo de ventas y cobranza</b>	<b>Ciclos de adquisición y pagos</b>	<b>Ciclo de nómina y personal</b>	<b>Ciclo de inventario, almacén y pago</b>	<b>Ciclo de adquisición de capital</b>
---	--	---	--	--

<sup>91</sup> Alvin Arens, *Auditoría: un enfoque integral*, pp. 240-241

<b>A</b>	Evaluación que hace el auditor de las expectativas de errores importantes antes de considerar la estructura del control interno (riesgo inherente)	Pueden esperarse algunos errores (medio)	Pueden esperarse muchos errores (alto)	Pueden esperarse pocos errores (bajo)	Pueden esperarse muchos errores (alto)	Pueden esperarse pocos errores (bajo)
<b>B</b>	Evaluación que hace el auditor de la eficacia de la estructura de control interno a fin de prevenir o detectar errores importantes (riesgo de control)	Eficacia media (medio)	Eficacia alta (bajo)	Eficacia alta (bajo)	Eficacia baja (alto)	Eficacia media (medio)
<b>C</b>	Disponibilidad del auditor para permitir que existan errores importantes después de terminar la auditoría (riesgo aceptable de auditoría)	Disponibilidad baja (bajo)	Disponibilidad baja (bajo)	Disponibilidad baja (bajo)	Disponibilidad baja (bajo)	Disponibilidad baja (bajo)
<b>D</b>	Alcance de la evidencia que el auditor planea acumular (riesgo planeado de detección)	Nivel medio (medio)	Nivel medio (medio)	Nivel bajo (alto)	Nivel alto (bajo)	Nivel medio (medio)

**Cuadro 6.9 Relación de riesgos y los ciclos**

Cuando el auditor ha concluido que existe un riesgo importante de **errores significativos** dentro de los estados financieros el auditor deberá considerar esta conclusión para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos; la asignación de personal; y los requerimientos de niveles apropiados de supervisión. El conocimiento, la habilidad y la destreza del personal asignado a la aplicación de los procedimientos planeados de auditoría, deberán estar en proporción con la evaluación del auditor del nivel de riesgos del trabajo. Normalmente un alto nivel de riesgo requiere de personal más experimentado o de una supervisión más extensa por parte del auditor responsable del trabajo durante la planeación y la conducción del trabajo. Un riesgo más alto pudiera causar que el auditor amplíe el alcance de los procedimientos aplicados, la programación de los procedimientos en diferentes fechas para ciertas áreas o rubros, o modificar la naturaleza de los procedimientos para obtener evidencia más conveniente.

Al evaluar el riesgo de auditoría para una cuenta o grupo de operaciones, el

auditor evalúa los riesgos inherentes y de control y establece el riesgo de detección. Cuando el auditor evalúa el riesgo inherente para una aseveración relacionada con un saldo del balance o un determinado tipo de transacción, se evalúan numerosos factores que involucran su **juicio profesional**. Al hacer esto, el auditor considera no solamente factores vinculados directamente con las aseveraciones que busca comprobar, sino también otros factores relativos a los estados financieros tomados en su conjunto que también pudieran influir en el riesgo inherente relacionado con la aseveración. Si un auditor concluye que el esfuerzo requerido para evaluar un riesgo inherente de una aseveración pudiera exceder la potencial reducción en el alcance de los procedimientos de auditoría derivados de tal evaluación, el auditor deberá evaluar el riesgo inherente en su punto máximo cuando diseñe los procedimientos de auditoría.

El auditor también hace uso de su juicio profesional al evaluar el riesgo de control para una aseveración relacionada con el saldo del balance o con un determinado tipo de operaciones. La evaluación del auditor del riesgo de control se basa en la suficiencia de la evidencia material obtenida para soportar la efectividad del control interno al prevenir o detectar declaraciones erróneas de las aseveraciones de los estados financieros. Si el auditor cree que los controles tienen pocas probabilidades de tener un efecto en una aseveración o escasas probabilidades de ser efectivos, o si cree que el evaluar su efectividad será ineficiente, deberán evaluar el control de riesgo de esa aseveración al máximo.

El auditor puede realizar evaluaciones a los riesgos inherentes y de control ya sea en forma combinada o separada. Si el auditor considera que el riesgo inherente o el riesgo de control por separado o en combinación es menor que el máximo, deberá contar con bases apropiadas sobre estas evaluaciones y sus conclusiones. Estas bases pueden ser obtenidas, por ejemplo, por medio del uso de cuestionarios, guías o materiales apropiados de uso generalizado y, en el caso del riesgo de control, mediante el entendimiento del control interno y la elaboración de pruebas apropiadas a los controles. Sin embargo, el juicio profesional es requerido

al interpretar, adaptar o ampliar el uso de dichos materiales dentro de las circunstancias.

### **Bibliografía del tema 6**

Arens Alvin, *Auditoría un enfoque integral*, 11ª. Edición, Pearson, México, 2007, 800 pp.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Normas y procedimientos auditoría*, 18ª. Edición, México, 1996.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Normas y procedimientos auditoría y normas para atestiguar*, 28ª. Edición, México, 2007.

Santillana, Ramón, *Establecimiento de sistemas de Control Interno*, Editorial Thomson, México, 2003, 322 pp,

Walter Kell, *Auditoría Moderna*. 2a. Edición, editorial CECSA, México, 1995, 836 pp.

### **Actividades de aprendizaje**

**A.6.1.** Elabora un mapa mental relativo al contenido teórico de la unidad.

**A.6.2.** Ensay a ejemplificar las operaciones que incluirían dos de los ciclos de operaciones en las siguientes entidades:

- o Una comercializadora de calzado con operaciones en una sola localidad.
- o Un despacho de Contadores Públicos de mediana magnitud.
- o Una oficina de tesorería del Distrito Federal.

**A.6.3.** Elabora por escrito una explicación dirigida a un posible cliente sobre la existencia de diferentes riesgos en la auditoría. Considera que el cliente desconoce los tecnicismos utilizados por los Contadores Públicos.

**A.6.4.** Elabora un cuadro en el que se identifique los factores que afectan la determinación de los riesgos inherentes, de control y detección.

**A.6.5.** Resuelve los ejercicios 9-33 y 9-36 del capítulo 9 de la obra *Auditoría un enfoque integral* de Arens.<sup>92</sup> Es recomendable la lectura previa de las páginas 241-254 del mismo.

### **Cuestionario de autoevaluación**

1. ¿Qué es un ciclo de operaciones?
2. ¿Cómo clasifica los ciclos de operaciones Walter Kell?
3. ¿Qué guías para el estudio del control interno por ciclos existían antiguamente en las Normas y Procedimientos de Auditoría?
4. ¿Cuáles son los requerimientos para realizar una auditoría con enfoque de ciclo de operaciones?
5. ¿Qué es un error?
6. ¿Qué es fraude?
7. ¿Qué debemos entender por riesgo de auditoría?
8. Menciona los componentes que integran el riesgo de auditoría.
9. ¿Qué es in riesgo inherente?
10. ¿Qué es riesgo de detección?

### **Examen de autoevaluación**

1. Es el ciclo que Contiene aquellas funciones que tratan sobre la estructura y rendimiento del capital:
  - a. ingresos.
  - b. compras.
  - c. producción.
  - d. nóminas.
  - e. tesorería.

---

<sup>92</sup> Alvin Arens, *op. cit.* , pp. 262 y 266.

2. Ciclo de \_\_\_\_\_ agrupa las funciones requeridas para el intercambio de los productos o servicios con los clientes.
  - a. ingresos.
  - b. compras.
  - c. producción.
  - d. nóminas.
  - e. tesorería.
  
3. El ciclo de \_\_\_\_\_ provee productos o servicios en las mejores condiciones posibles para los intereses de la empresa.
  - a. ingresos
  - b. compras
  - c. producción
  - d. nóminas
  - e. tesorería
  
4. ¿Qué ciclo incluye funciones como contabilidad de costos, control de fabricación y administración de inventarios?
  - a. Ingresos
  - b. Compras
  - c. Producción
  - d. Nóminas
  - e. Tesorería
  
5. Ciclo que comprende las funciones requeridas para la contratación y utilización de mano de obra:
  - a. ingresos.
  - b. compras.
  - c. producción.
  - d. nóminas.
  - e. tesorería.

6. El concepto de \_\_\_\_\_ es una aplicación del juicio profesional del auditor, que le permite establecer un límite de errores y desviaciones de la aplicación de las normas contables que pueden presentarse en los estados financieros sin afectar sustancialmente la toma de decisiones de sus usuarios.
- a. riesgo de auditoría
  - b. importancia relativa
  - c. riesgo de fraude
  - d. riesgo de detección
  - e. riesgo inherente
7. El riesgo de \_\_\_\_\_ se integra al concepto de riesgo de \_\_\_\_\_ y es el único componente en el que puede intervenir el auditor para incrementarlo o disminuirlo.
- a. detección – auditoría
  - b. control – inherente
  - c. detección – control
  - d. auditoría – inherente
  - e. fraude-detección
8. En la determinación del riesgo global de la auditoría, el auditor estima el nivel tanto del riesgo de \_\_\_\_\_ como el riesgo de \_\_\_\_\_, pero no puede intervenir directamente para modificarlos con sus procedimientos de auditoría.
- a. control – detección
  - b. fraude - detección

- c. control – inherente
  - d. detección – control
  - e. detección – inherente
9. Una mala interpretación de los hechos existentes a la fecha en que se preparan los estados financieros por parte del empleado de la entidad auditada se considera como \_\_\_\_\_.
- a. riesgo de control
  - b. riesgo de detección.
  - c. fraude.
  - d. error.
  - e. dolo.
10. Para que el riesgo total de la auditoría se minimice, el auditor deberá disminuir el nivel de riesgo \_\_\_\_\_.
- a. de fraude
  - b. de detección
  - c. de error
  - d. inherente
  - e. de control

## **TEMA 7. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA**

### **Objetivo particular**

Al finalizar este tema, el alumno:

- Entenderá la utilidad de la aplicación de los procedimientos dentro de una auditoría.
- Distinguirá los principales procedimientos de auditoría.
- Comprenderá los conceptos de procedimiento de auditoría, técnicas de auditoría, naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría.
- Definirá los diferentes tipos de pruebas que aplica el auditor durante su examen.
- Conocerá la importancia de la evaluación de los resultados obtenidos por el auditor tras la aplicación de sus pruebas de auditoría.

### **Temario detallado**

#### **7. Procedimientos de auditoría**

- 7.1 Concepto de procedimientos de auditoría
- 7.2 Concepto de técnicas de auditoría
- 7.3 Clasificación de las técnicas de auditoría
- 7.4 Naturaleza de los procedimientos de auditoría
- 7.5 Extensión de los procedimientos de auditoría
- 7.6 Oportunidad de los procedimientos de auditoría
- 7.7 Pruebas de cumplimiento
- 7.8 Pruebas sustantivas
- 7.9 Pruebas de doble propósito
- 7.10 Evaluación de los resultados

### **Introducción**

Los procedimientos de auditoría son el medio mediante el cual el auditor obtiene la evidencia necesaria para respaldar su opinión en el dictamen. Sin ellos, la evidencia obtenida quedará en duda y, por lo tanto, cualquier opinión que incluya en el dictamen pondrá en tela de juicio su credibilidad.

Este tema involucra también conceptos fundamentales que el estudioso de la

auditoría requiere para completar su formación: técnicas de auditoría, las pruebas y su evaluación como parte del examen de estados financieros. El trabajo de auditoría tiene como finalidad inmediata proporcionar al propio contador los elementos de juicio y de evidencia suficiente para poder emitir su opinión de una manera objetiva y profesional. Es por tanto responsabilidad personal e indeclinable del propio auditor determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar que considere necesarios.

### 7.1 Concepto de procedimientos de auditoría

*Los **procedimientos de auditoría**, son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un conjunto de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales, el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión.*<sup>93</sup>

A efecto de complementar la noción de procedimiento de auditoría, Arens lo concibe como “la instrucción detallada para la recopilación de un tipo de evidencia de auditoría que se ha de obtener en cierto momento”<sup>94</sup> Es decir, el **programa de trabajo**, como resultado de la planeación de la auditoría incluirá una serie de



instrucciones para obtener los elementos necesarios que respalden la opinión del auditor en el dictamen. Así pues, “confirmar los saldos a cargo de los principales clientes de la entidad a la fecha de los estados financieros”, es una instrucción que deberá seguirse para obtener evidencia sobre la razonabilidad del saldo de los clientes. Para ejecutar dichas **instrucciones**, es menester comprender el

<sup>93</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Normas y procedimientos de auditoría y normas para atestiguar*, Boletín 5010, párrafo 5

<sup>94</sup> Alvin Arens, *Auditoría: un enfoque integral*, p. 163.

concepto y las diferentes **técnicas** que se utilizan para obtener **evidencia** de auditoría, tal como se explica a continuación:

## 7.2 Concepto de técnicas de auditoría

**Técnicas de Auditoría:** *Son los métodos prácticos de investigación y pruebas que el contador público utiliza para comprobar la razonabilidad de la información financiera que le permita emitir su opinión profesional.*<sup>95</sup>



Es decir, las **técnicas** son las **herramientas** de trabajo del Contador Público y los **procedimientos** la **combinación** que se hace de esas herramientas para un estudio particular.

El *Internacional Standard on Auditing* (ISA) 500, la aplicación de los procedimientos de auditoría sirve al auditor para:

- a) Comprender a la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, para evaluar el riesgo de errores materiales en la información financiera y las aseveraciones en la propia información.
- b) Cuando sea necesario o cuando así lo determine el auditor, comprobar la efectividad operativa de los controles para prevenir, detectar y corregir los errores materiales en el nivel de aseveraciones en la información, y
- c) Detectar errores materiales en las aseveraciones en la información.<sup>96</sup>

## 7.3 Clasificación de las técnicas de auditoría

La CONPA del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su boletín 5010, ha propuesto la siguiente clasificación:

**Estudio General.** *Apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de los rubros y partidas*

<sup>95</sup>Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Op. Cit.*, Boletín 5010, párrafo 13

<sup>96</sup> International Federation of Accountants, *International Standard on Auditing*, 500-19.

*importantes, significativas o extraordinarias.*<sup>97</sup>



Es indispensable que el auditor tenga una idea general de lo que involucra la actividad de la entidad, así como un entendimiento previo a la planeación de las implicaciones de los principales segmentos y rubros de los estados financieros de su cliente. Sin un buen conocimiento de la entidad, es previsible que la planeación de la auditoría distará mucho de ser eficiente y eficaz. El auditor obtendrá información general de utilidad para planear la auditoría que le permitirá formarse una idea de cómo es la entidad, su objetivo, sus principales operaciones y políticas, el mercado en que opera, la cantidad de transacciones que realiza, las cuentas que emplea, las entidades con las que se relaciona, el tipo de transacciones comunes, etcétera.

El estudio general se aplica desde el primer contacto con el posible cliente, debido a que, desde ese momento, empezamos a recabar información y a formar una idea de las características de la entidad.

***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 constituyan unidades homogéneas y significativas. Puede ser análisis de saldos o Análisis de movimientos.*<sup>98</sup>

---

<sup>97</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Op. Cit.*, Boletín 5010, párrafo 13.

<sup>98</sup> *Ibidem*, párrafo 16



El análisis generalmente se aplica a cuentas por rubros de los Estados Financieros para conocer como se encuentran integrados y son los siguientes:

- **Análisis de movimientos**
- **Análisis de Saldos**
- **Análisis de Saldos.** Existen cuentas en las que los distintos movimientos que se registran en ellas son compensaciones unos de otros.

Ejemplo: Cuenta de clientes, los abonos por pagos o de devoluciones o de bonificaciones, son compensaciones totales o parciales de las ventas. En este caso, se puede analizar sólo aquellas partidas que formen parte del saldo de la cuenta. El detalle de estas partidas y su clasificación en grupos homogéneos y significativos es lo que constituye el análisis de saldos.

- **Análisis de movimientos.** En otras ocasiones los saldos de las cuentas se forman no por compensación de partidas sino por acumulación de ellas.

Ejemplo: Las cuentas de resultados y algunas cuentas de movimientos; puede suceder que no sea factible relacionar los movimientos acreedores contra los movimientos deudores por razones particulares o no convenga hacerlo, en este caso el análisis de la cuenta debe hacerse por agrupación, conforme a conceptos homogéneos.

***Inspección:*** Examen físico de los bienes materiales o de los documentos

con el objeto de cerciorarse de la existencia de un activo o de una operación registrada o presentada en los estados financieros.<sup>99</sup>



Los procedimientos de auditoría que involucran la técnica de **inspección** se utilizan para verificar la aseveración de **existencia** y **derechos y obligaciones**, así como, en determinadas situaciones, la **valuación**.

El examen físico es una fuente confiable de evidencia en la auditoría y se usa frecuentemente en pruebas de doble propósito, es decir, aquellas en las cuales se comprueba tanto los saldos como los controles relativos. El auditor conduce las pruebas examinando documentos y activos tangibles (tal como la existencia de artículos en inventarios, la verificación de facturas, los arqueos a fondos de caja, etcétera) y los controles aplicables a los mismos.

En diversas ocasiones, especialmente por lo que hace a los saldos del activo, los datos de la contabilidad están representados por bienes materiales, títulos de crédito u otra clase de documentos que constituyen la materialización del dato registrado en la contabilidad.

En igual forma, algunas operaciones de la empresa o sus condiciones de trabajo, pueden ser amparados por títulos, documentos o libros especiales en los cuales, de una manera fehaciente, queda la constancia de la operación realizada en todos estos casos, puede comprobarse la autenticidad del saldo de la cuenta, de la operación realizada o la circunstancia que se trate de comprobar mediante el examen físico de los bienes o documentos que ampara el activo o la operación.

---

<sup>99</sup> *ibidem*, párrafo 20



De hecho, la **toma física de inventarios**, uno de los procedimientos de auditoría más conocidos, es un ejemplo de la aplicación de la técnica de **inspección** ya que se utiliza para verificar la **existencia** de los bienes materiales que se reflejan en los estados financieros.

**Confirmación.** *Obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada y que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y por lo tanto, confirmar de una manera válida.*<sup>100</sup>



La **confirmación de saldos** es un procedimiento común en las auditorías que nos permite obtener evidencia para respaldar las aseveraciones de existencia, derechos y obligaciones, valuación y, en ocasiones incluso la de presentación y revelación. Se trata de una técnica que implica obtener y evaluar evidencia de auditoría a través de comunicación directa con una tercera parte. Se usan normalmente para saldos de cuentas así como para confirmar los términos de convenios o transacciones.

Aunque la técnica de confirmación es una, existen ciertas variantes al momento de su aplicación que han generado los siguientes tipos de confirmación:

---

<sup>100</sup> *ibidem*, párrafo 22

Tipo de confirmación	<i>Características de la solicitud</i>
Positiva	Se envían datos que se pretenden confirmar (cantidades) y se pide una respuesta tanto en sentido de conformidad como si están inconformes. Se utiliza preferentemente para el activo.
Negativa	Se envían datos o cantidades a confirmar y se pide una respuesta, sólo si están inconformes. Se utiliza para confirmar el activo.
Indirecta, ciega o en blanco.	No se envían datos relacionados al saldo registrado, porque precisamente se solicita como respuesta la información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría. Se utiliza para confirmar pasivos con instituciones de crédito.

**Cuadro 7.1 Diferentes tipos de confirmación**

En relación a la confirmación de saldos existen prácticas comunes entre las firmas de auditores, pero es muy importante que el profesional no se deje llevar por la corriente y sea conciente de que él es el responsable de realizar su trabajo respetando los parámetros normativos, del buen diseño y aplicación de procedimientos de auditoría, por lo que deberá **evaluar** el tipo de **evidencia** que busca para decidir si solicitará confirmaciones en blanco, positivas, negativas o una combinación de éstas.

El propio diseño de la “**solicitud de confirmación**” también es responsabilidad del auditor. Afortunadamente la costumbre, los programas de software de auditoría, las firmas contables y autores comparten sus **formularios**. Con el fin de ejemplificar éste punto, reproduzco la propuesta de Ray Whittington:

**SMITH & CO.** -----

1416 Eighteenth Street \* Los Angeles \* California \* 90035

31 de diciembre, 20X1

Martín, Inc.  
6700 Holmes Street  
Kansas City, Missouri 64735

Estimados señores:

Favor de confirmar directamente a nuestros auditores

Adams, Barnes, & Co.  
Certified Public Accountants  
1800 Avenue of the Starts  
Los Ángeles, California 90067

La corrección del saldo de su cuenta por pagar a favor de nosotros, como se indica abajo y en el estado adjunto al 31 de diciembre de 20X1. Si la cantidad no concuerda con la de sus registros en esa fecha, favor de proporcionar información que ayude a nuestros auditores a conciliar la diferencia.

La pronta devolución de este formulario en el sobre adjunto con estampillas es indispensable para terminar la auditoría de nuestros estados financieros y la apreciaremos mucho.

Smith & Co.

(Firma del contralor)

ESTO NO ES UNA PETICIÓN DE PAGO, SINO UNA MERA CONFIRMACIÓN DE SU CUENTA

-----  
El estado de nuestra cuenta que muestra un saldo de \$24,689.00 a favor de Smith Co. Al 31 de diciembre de 20X1 es correcto salvo lo que se indica enseguida.

**Fig  
ura  
7.2  
Eje  
mp  
lo  
de  
co  
nfir  
ma  
ció  
n  
po  
siti  
va**

185

<p><b>SMITH &amp; CO.</b> -----</p> <p>1416 Eighteenth Street * Los Angeles * California * 90035</p> <p style="text-align: right;">31 de diciembre, 20X1</p> <p>Martín, Inc. 6700 Holmes Street Kansas City, Missouri 64735</p> <p>Estimados señores:</p> <p>Favor de examinar detenidamente este estado de cuenta. Si no concuerda con sus registros, le suplicamos que indique la diferencia a nuestros auditores.</p> <p style="text-align: center;">Adams, Barnes, &amp; Co. Certified Public Accountants 1800 Avenue of the Starts Los Ángeles, California 90067</p> <p>La pronta devolución de este formulario en el sobre adjunto con estampillas es indispensable para terminar la auditoría de nuestros estados financieros y la apreciaremos mucho.</p>
---

**Figura 7.3 Ejemplo de solicitud de confirmación negativa<sup>102</sup>**

La **evidencia** generada por el procedimiento se considera con un alto grado de **confiabilidad** porque teóricamente la información proviene de una parte **independiente** a la empresa y se encuentra respaldada **documentalmente**.



En contraste con las normas nacionales de auditoría, el IFAC fue más detallado en el tema como lo demuestra la existencia del ***International Standard on Auditing***

<sup>101</sup> Ray Whittington, *Principios de Auditoría*, p. 399

<sup>102</sup> Ray Whittington, *op.cit.*, p. 400

**505 “External confirmations”**<sup>103</sup>, que dirige su contenido específicamente a esta técnica y, abunda en consideraciones sobre su utilización. Por ejemplo, indica que aunque generalmente las confirmaciones se utilizan para verificar **cuentas de balance**, también proporciona evidencia competente cuando se aplica en la revisión de **otros componentes**, por ejemplo, para verificar los términos de acuerdos o transacciones que tiene la entidad con terceros.

El éxito en la aplicación y evaluación de las confirmaciones depende entre otros factores de:

- Una **programación temporal adecuada** del procedimiento que incluya las holguras necesarias para obtener, dentro de lo posible, la participación de los terceros. Recuerde que, para obtener respuestas, es posible que deba enviar más una solicitud de confirmación dirigida a la misma entidad.
- Una adecuada **evaluación del control interno** y de los factores de riesgo relacionados a la cuenta que se pretenda confirmar.
- Un adecuado **diseño del formato** para solicitar la confirmación de saldos. Piense que las posibilidades de obtener una respuesta aumentan mientras más claro y sencillo sea para quien lo contestará. En conciencia de que el tercero no está obligado a responder, si no entiende lo que se solicita hará caso omiso.
- Un grado de **seguridad** adecuado respecto a la **veracidad** de los datos presentados por la entidad para dirigir las solicitudes de confirmación.
- La verificación de la **competencia, conocimiento y objetividad** de quien responde.
- La previsión de **procedimientos complementarios o supletorios** al de confirmación cuando las respuestas no se den conforme a lo previsto.

Cuando realice procedimientos de confirmación, el auditor deberá mantener el **control sobre todo el proceso**, desde seleccionar aquellos a quienes se enviarán las solicitudes de confirmación y debe evaluar las respuestas obtenidas con los resultados de otros procedimientos realizados.

---

<sup>103</sup> International Federation of Accountants, *op. Cit.*, 505.

Considero sumamente ilustrativo como parte de la explicación del tema recordar un caso de **fraude** a nivel internacional, el de la otrora empresa de origen italiano **Parmalat** que, como se muestra en el siguiente artículo de Alessandra Galloni y Carrick Mollenkamp<sup>104</sup>, involucró dentro del escándalo a los procedimientos de **confirmación de saldos** utilizados por la reconocida firma **Grant Thornton**. Dirija su atención a las fallas en el diseño del procedimiento, a la confiabilidad de la respuesta y a la trascendencia de la cuenta involucrada en contraste con los seis factores señalados en párrafos anteriores:

---

<sup>104</sup> Galloni Alessandra y Mollenkamp Carrick (2003, Diciembre 29) *“Las tretas contables de Parmalat se habrían usado para ocultar pérdidas en Latinoamérica”*, Reforma (edición electrónica), Sección Negocios.

## **Las tretas contables de Parmalat se habrían usado para ocultar pérdidas en Latinoamérica**

**Por Alessandra Galloni y Carrick Mollenkamp**

**(29-Dic-2003).-**

En Milán y Atlanta

The Wall Street Journal

Los fiscales que investigan a Parmalat SpA acusaron al fundador de la compañía, Calisto Tanzi, de haber tomado al menos 500 millones de euros de la empresa a través de los años, dijo una fuente cercana a la demanda presentada contra el empresario italiano.

Tanzi, fue arrestado e interrogado durante el fin de semana por supuesto fraude, debido a que los fiscales dijeron haber descubierto más evidencia de cuentas falsas en el conglomerado italiano.

En la investigación penal de lo que los fiscales creen que han sido 15 años de comportamiento fraudulento tanto en Parmalat como en sus filiales. Al menos 7.000 millones de euros en fondos de Parmalat siguen sin aparecer, según fuentes cercanas.

Entre los investigados se encuentran dos empleados de uno de los auditores de Parmalat, Grant Thornton, por posible fraude contable, según una fuente familiarizada con la pesquisa.

Nan Williams, vocera de Grant Thornton International, dijo que la firma contable "obviamente no puede hacer comentarios sobre estas acusaciones que han sido filtradas. Los detalles del caso están siendo investigados, por lo que no estamos en posición de comentar sobre ellos. Estas son acusaciones sin fundamento y esperamos el resultado de la investigación de las autoridades antes de sacar conclusiones".

Al tiempo que se procedía con las investigaciones, Parmalat fue declarada oficialmente insolvente por un tribunal italiano el sábado.

Después de una semana de interrogatorios, los fiscales dicen que han determinado que la supuesta ola de fraudes en Parmalat comenzó a fines de los 80, en parte para ocultar pérdidas, particularmente en las vastas operaciones latinoamericanas de Parmalat, que fueron establecidas a principios de los 70 en Brasil, dijo una persona familiarizada con la investigación.

Parmalat estableció operaciones offshore que hicieron parecer que el negocio de la compañía estaba en pleno auge, dijo la fuente. Los fiscales están intentando determinar si acaso parte del dinero también fue desviado para enriquecer a Tanzi y a otros, dijo esta persona.

Durante los años 90, Grant Thornton fue el principal auditor de Parmalat. En 1999, sin embargo, las nuevas reglas de auditoría de Italia exigieron a las compañías alternar a sus auditores y Parmalat contrató a Deloitte & Touche LLP como su principal auditor. En esa época, Parmalat creó una nueva subsidiaria llamada Bonlat y le entregó a su auditor de siempre, Grant Thornton, todo el trabajo de auditoría de la nueva unidad, dijo una persona con conocimiento del asunto.

En los años siguientes, Bonlat se convirtió en lo que los fiscales llaman un "basurero virtual" a través del cual se canalizaron la mayoría de las operaciones offshore de Parmalat y de las transacciones financieras supuestamente fraudulentas.

Hace diez días, el fraude de Parmalat fue descubierto cuando Bank of America emitió un comunicado diciendo que la cuenta de 3.900 millones de euros que Bonlat supuestamente tenía en el banco no existía.

Tras la noticia, los fiscales dicen que el ex director general de finanzas de Parmalat, Fausto Tonna, ordenó a dos hombres del departamento financiero de Parmalat que destruyeran documentos relacionados con todas las cuentas de Bonlat, incluyendo los registros en los discos duros de las computadoras, según la persona cercana. Sin embargo, algunos de los documentos quedaron en manos de Grant Thornton y fueron confiscados al día siguiente por la policía financiera de Italia, dijo la persona familiarizada con la pesquisa. Entre los documentos había una carta fechada el 20 de diciembre de 2002, supuestamente enviada por Grant Thornton solicitando la confirmación de una cuenta de 3.900 millones de euros a Bank of America. Los fiscales sospechan que nunc a se envió esta carta.

Los fiscales piensan que la respuesta de Bank of America fraudulenta fue creada en la oficinas centrales de Parmalat en Collecchio escaneando el logotipo de Bank of America en una computadora, imprimiéndolo y luego pasando la hoja de papel varias veces a través de un fax para hacerla parecer más auténtica, dijo la fuente. Los fiscales dicen que los esfuerzos realizados por Grant Thornton como auditor de Bonlat para confirmar las declaraciones de cuentas de Bonlat con terceros pronto se vieron inmersos en una red que incluía empresas que no tenían ninguna relación con Parmalat, pero que fueron presentadas (y falsamente confirmadas) ante Grant Thornton como fuentes de negocios legítimos.

Bonlat aseguraba poseer un crédito de 500 millones de euros del pago de varias toneladas de leche en polvo que supuestamente Parmalat vendió a una firma de importación cubana. Pero después de interrogar a Tonna, los fiscales ahora creen que la leche en polvo nunca fue vendida y que las transacción fue inventada para impulsar los activos de Bonlat, según la fuente familiar con la pesquisa.

Para finalizar la explicación de la técnica, retomo el efecto que tiene en las conclusiones de auditoría el decidir por emplear una solicitud de confirmación positiva o negativa.

- ♦ La cuenta a confirmar asciende a \$10,000,000.00, de los cuales se han seleccionado para el procedimiento solo a seis cliente (A-F). Por sus saldos, el alcance esperado es del 79% en relación al total.
- ♦ Los datos son hipotéticos, el saldo real es un elemento explicativo pero el auditor lo desconoce.
- ♦ En la columna de respuesta solo se representa la actitud que tomará el cliente ante la solicitud de confirmación, si la responderá o no, independientemente del tipo de confirmación solicitado.

		SALDO REAL	RESPUESTA	TIPO DE CONFIRMACIÓN SOLICITADA	
				POSITIVA	NEGATIVA
<u>CLIENTES</u>					
<u>SELECCIONADOS PARA</u>					
<u>EL PROCESO DE</u>					
<u>CONFIRMACIÓN DE</u>					
<u>SALDOS</u>		<u>SALDOS</u>			
A	\$	100,000.00	\$ 100,000.00	SI	\$ 100,000.00 \$ 100,000.00
B	\$	243,999.00	\$ 300,000.00	SI	\$ 300,000.00 \$ 300,000.00
C	\$	6,872,200.00	\$ 6,000,000.00	NO	\$ - \$ 6,872,200.00
D	\$	637,890.00	\$ 637,890.00	SI	\$ 637,890.00 \$ 637,890.00
E	\$	9,986.00	\$ 9,986.00	NO	\$ - \$ 9,986.00
F	\$	40,000.00	\$ 40,000.00	NO	\$ - \$ 40,000.00
	\$	<u>7,904,075.00</u>	\$ 7,087,876.00		<u>\$ 1,037,890.00</u> <u>\$ 7,960,076.00</u>

**Figura 7.4 Ejemplo de confirmación de saldos**

Si el diseño de la prueba previó la **confirmación positiva**, el auditor podrá considerar como saldo confirmado 1,037,890.00, lo cual representa apenas el 13% de su alcance ideal. En contraste, si se pretendía obtener respuesta únicamente cuando se estuviera en desacuerdo con el saldo (**confirmación negativa**), el importe “verificado” se incrementa hasta \$7,960,076.00 superando incluso lo

previsto por el auditor. Así, la **conclusión** de auditor sobre el rubro examinado se verá notoriamente afectada por el tipo de confirmación seleccionado.

Como se aprecia, en términos de confiabilidad, la confirmación positiva se preferirá a la negativa, reservando ésta última a los casos en que se cumplan las siguientes condiciones citadas en la ISA 505<sup>105</sup>:

- a. La evaluación del riesgo de errores materiales es baja;
- b. El saldo se compone por un gran número de pequeñas cuentas;
- c. No se espera la ocurrencia de un número importante de errores; y
- d. El auditor no tiene razones para suponer que los terceros desatenderán la petición.

**Investigación.** *Obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa para obtener conocimiento y formarse un juicio sobre un saldo u operaciones realizadas por la empresa.*<sup>106</sup>



**Declaración.** *Manifestación por escrito con la firma de los interesados, del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa.*<sup>107</sup>

---

<sup>105</sup> International Federation of Accountants, *op. Cit.*, 505-23.

<sup>106</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Op. Cit*, Boletín 5010, párrafo 27

<sup>107</sup> *ibidem*, Boletín 5010, párrafo 29



El valor práctico las técnicas de **investigación** y **declaración** se ve afectado por el hecho de que la **fuentes de la información** son los funcionarios y empleados de la propia entidad auditada, por lo que se considera que no es totalmente independiente. La relación laboral y, sobre todo, el temor a represalias **limitan** en forma importante la verdadera **colaboración** de los empleados con los auditores. Por ejemplo, cuando se evalúa el control interno, el auditor acude a los responsables de las operaciones y les cuestiona al respecto, es lógico suponer que un empleado tratará de “apoyar” a la dirección de la empresa y afirmará, dentro de lo posible que todo marcha bien, a pesar de que existan deficiencias importantes. He aquí otra muestra del valor del criterio profesional, el auditor debe ejecutar procedimientos complementarios para verificar lo dicho por sus fuentes de información.

Cabe señalar que, a fin de cuentas, si se aplican las técnicas de investigación y **declaración**, es preferible la segunda, ya que la **evidencia** será más **válida** al involucrar lo dicho por el funcionario o empleado si se tiene una constancia escrita y con la **firma** respectiva.

***Certificación.*** *Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado con la firma de una autoridad.*<sup>108</sup>

---

<sup>108</sup> *ibidem*, Boletín 5010, párrafo 32.



La técnica de certificación involucra la obtención de un **escrito** en el cual la opinión de un **experto** o **especialista** es necesaria como evidencia de alguna situación en particular. Por ejemplo, si el auditor necesita obtener evidencia de un inventario constituido por joyas, lógicamente no será un experto en detectar las diferentes calidades de los metales y piedras preciosas, así, para obtener evidencia competente es preferible acudir a un experto. Así, podemos citar otros expertos que coadyuvan al auditor a obtener evidencia como son los abogados, notarios, actuarios, ingenieros, etcétera.

Es menester recordar la definición de **especialista** incluida en las Normas y Procedimientos de Auditoría donde, como se verá, son personas que tienen una formación profesional y conocimientos diferentes a los de la Contaduría Pública:

***Especialista** es la persona o firma que posee conocimientos técnicos y experiencia en un determinado campo de acción, diferente al de la contabilidad y la auditoría y puede ser contratado tanto por el cliente como por el auditor.<sup>109</sup>*

***Observación.** Presencia física de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos.<sup>110</sup>*

---

<sup>109</sup> *ibidem*, Boletín 5050, párrafo 5

<sup>110</sup> *ibidem*, Boletín 5010, párrafo 33.



El auditor se cerciorará de la forma en que se realizan ciertas **operaciones** o **actividades concretas** y que involucren al personal, procedimientos y procesos como un medio de obtención de **evidencia**. Quizá una de las aplicaciones más claras de la aplicación de la **observación** sea la presencia del auditor en la **toma física de inventarios**, ya que él o su equipo no son los encargados de contar los artículos, sino de observar cómo, el personal del cliente desarrolla ese procedimiento. Asimismo, tiene aplicación al verificar que las **operaciones** de la entidad auditada se desarrollen conforme a lo que mencionaron los responsables de las áreas en las **entrevistas** de evaluación del control interno.

**Cálculo.** Verificación matemática de alguna partida.<sup>111</sup>



En la aplicación de esta técnica del cálculo, es conveniente seguir un **procedimiento diferente** al aplicado originalmente en las partidas a efecto de establecer la exactitud y, consecuentemente, **detectar** cualquier posible **desviación**. Como ejemplos podemos citar la verificación del Importe de los

<sup>111</sup> *Ibidem*, Boletín 5010, párrafo 35

intereses ganados, de los totales de facturación mensuales, del cálculo de depreciaciones y amortizaciones, de los pagos por concepto de nóminas, etcétera.

En resumen, las técnicas explicadas **no son exclusivas** del campo e la auditoría financiera, por lo cual en cualquier tipo de verificación se utilizarán para obtener evidencia o pruebas. La experiencia y creatividad del profesional son decisivas al diseñar **procedimientos** de auditoría que, como recordará, implican la conjugación **dos o más de las técnicas** de auditoría para la obtención de elementos de **soporte** para la opinión que plasmará en el dictamen. Como ejemplo, a continuación incluyo dos procedimientos y se mencionan las técnicas de auditoría que involucran:



- Toma de física de inventarios, las técnicas a utilizar son inspección, cálculo y observación.
- Arqueo de fondos de caja, se relacionan las técnicas de inspección, cálculo y declaración.

#### **7.4 Naturaleza de los procedimientos de auditoría**

Como ya se ha mencionado, los procedimientos de auditoría son la agrupación de técnicas aplicables al estudio particular de una cuenta u operación; resulta inconveniente clasificar los procedimientos, ya que la **experiencia** y el **criterio** del auditor deciden las técnicas que integran el **procedimiento** en el caso particular. Los diferentes sistemas de organización, control, contabilidad y en general, los detalles de operación de los negocios, hacen imposible establecer sistemas únicos o rígidos de pruebas para el examen de los estados financieros.

Por esta razón el auditor deberá decidir cual técnica o procedimiento de auditoría o conjunto de ellas, será aplicable en cada caso, para obtener la certeza que

fundamenta su opinión objetiva y profesional.

### 7.5 Extensión de los procedimientos de auditoría

Dado que generalmente las **operaciones de la empresa** son repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales, generalmente no es posible realizar un **examen detallado** de todas las transacciones individuales que forman una partida global.

Por esta razón, cuando se llenan los requisitos de **multiplicidad de partidas** y **similitud entre ellas**, se recurre al procedimiento de examinar una muestra representativa de las transacciones individuales para derivar del examen de tal muestra una opinión general sobre la partida global. Se le conoce como **pruebas selectivas**.



La **relación de las transacciones** examinadas respecto del total que forma el universo, es lo que se conoce como "**extensión o alcance** de los procedimientos de auditoría" y su determinación es uno de los elementos más importantes en la planeación y ejecución de la misma. Se llama **extensión o alcance** a la amplitud que se da a los procedimientos, es decir, la intensidad y profundidad con que se aplican prácticamente.

Para efectuar la selección, el auditor requiere del resultado del **estudio y evaluación del control interno** en la entidad, ya que el número de transacciones

u operaciones a examinar tendrá diferencias sustanciales cuando sea eficiente y confiable (que podrán reducir el alcance) que cuando se concluya que el control interno presenta serias deficiencias y se debería extender el **alcance** de la revisión.

## 7.6 Oportunidad de los procedimientos de auditoría



Es la **época** en que deben aplicarse los **procedimientos** al estudio de partidas específicas. No es indispensable y a veces no es conveniente realizar los procedimientos de auditoría relativos a examen de los estados financieros a la fecha en que éstos se realicen. Algunos procedimientos de auditoría son más útiles y se aplican mejor en una fecha anterior o posterior a la de los estados financieros.

La oportunidad se refiere a **cuándo** resulta conveniente aplicar los procedimientos de auditoría. No es posible una ejecución simultánea de todos los procedimientos contemplados en los programas de trabajo. Por ejemplo, en el caso de la revisión a **inventarios**, el auditor tratará de presenciar el conteo respectivo por parte de la empresa en la fecha que resulte ventajosa a los fines de su auditoría, la cual es generalmente muy cercana al cierre del ejercicio; en el caso de la **confirmación de saldos**, el envío de las solicitudes debe hacerse al inicio de la auditoría, ya que las respuestas por parte de los clientes pueden demorarse.

### ➤ Pruebas de Auditoría

A continuación se detallan los tres tipos de pruebas de auditoría: de cumplimiento, sustantivas y de doble propósito:

## 7.7 Pruebas de cumplimiento

*Son pruebas diseñadas para comprobar que los procedimientos de **control interno** estaban en operación durante el periodo auditado.*<sup>112</sup>

Una prueba de cumplimiento es la comprobación de que uno o más procedimientos de control interno operaron con efectividad durante el periodo auditado.

Dada la vinculación entre la **confiabilidad** de las cifras en la información financiera y sus controles, es lógico que el auditor deba concentrar una parte importante de los procedimientos de auditoría que incluya su programa de trabajo en la **verificación de controles** mediante las pruebas de cumplimiento.

Al respecto, Patrick Brennan<sup>113</sup> destaca cuatro **controles básicos** para **asegurar la razonabilidad** de un estado financiero:

1. Las transacciones se ejecutan de forma autorizada.
2. Existe un registro de las transacciones efectuadas.
3. El acceso a los activos se efectúa únicamente con autorización expresa.
4. Se realiza una comparación entre los valores registrados correspondientes a los activos y los realmente existentes.



## 7.8 Pruebas sustantivas

*Son aquellas que están diseñadas para llegar a una conclusión con respecto al **saldo de una cuenta**, sin importar los controles internos sobre los tipos de transacciones que se reflejan en el saldo de esa cuenta.*<sup>114</sup>

<sup>112</sup> *ibidem*, glosario

<sup>113</sup> Patrick Brennan, *Enciclopedia de la Auditoría*, p. 296

<sup>114</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Op. Cit*, glosario

Son pruebas diseñadas para llegar a una conclusión con respecto al saldo de una cuenta, sin importar los controles internos sobre los flujos de transacciones que se reflejan en el saldo. Es decir, el objetivo central es verificar el saldo de la cuenta.

### 7.9 Pruebas de doble propósito

Howard Stettler indica que *“aunque se puede obtener una evidencia importante sobre la fiabilidad de los productos o resultados de un sistema mediante un estudio minucioso de su sistema de contabilidad y la realización de pruebas de sus operaciones, los auditores intentan realizar invariablemente una “doble comprobación” de los resultados o productos del sistema mediante procedimientos sustantivos que estudien la confiabilidad de la evidencia que puede servir de justificación directa a los saldos de las cuentas”*<sup>115</sup>,

así que en primera instancia, el auditor verifica controles, pero enseguida deberá comprobar los productos generados por ese sistema que repercuten en los estados financieros sujetos a examen. Es posible que, en algunos casos, en un procedimiento de auditoría se pueda obtener evidencia simultánea respecto a **controles y valuación**, y esto es lo que se conoce como **prueba de doble propósito**.

Es una prueba que se desempeña para obtener evidencia de auditoría que satisfaga los objetivos de las **pruebas de controles** y las **pruebas de detalles** al mismo tiempo.

Ejemplo:

Respecto de la cuenta de proveedores, una prueba de doble propósito implicaría verificar mediante procedimientos de auditoría:

- el registro apropiado tanto en importes como en las cuentas específicas

---

<sup>115</sup> Howard Stettler, *Enciclopedia de la Auditoría*, p. 357

- la autorización por parte de la administración del gasto y la orden de compra.



Las pruebas de **cumplimiento** tienen por objeto verificar que los controles en que basamos nuestra evaluación del **riesgo de control**, estén operando efectivamente. Por otra parte las pruebas **sustantivas** con que establecemos el riesgo de detección, tienen por objeto identificar posibles errores en los saldos de las cuentas o grupos de transacciones. Sin embargo, en la práctica es común que ambas pruebas se apliquen **conjuntamente** sobre las mismas partidas de un grupo de transacciones, con lo cual se incrementa la **eficiencia** de la auditoría.

### 7.10 Evaluación de los resultados

Una parte esencial de la actividad del auditor consiste precisamente, en usar su **criterio profesional** para evaluar los resultados obtenidos tras la aplicación de los procedimientos que él mismo diseñó. Deberá en esta etapa, señalar si considera competente y suficiente la evidencia recopilada, si es necesario profundizar en el análisis de alguna partida o, incluso, si es recomendable modificar la extensión, y oportunidad de sus pruebas.

#### ➤ **Importancia relativa**

Como preámbulo al tema, quiero señalar que en la NIF A-4, "Características cualitativas de los estados financieros" se considera a la "importancia relativa",

junto a posibilidad de predicción y confirmación, como características cualitativas secundarias orientadas a la **relevancia** de la información.

La información que aparece en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad que fueron reconocidos contablemente, mientras que parte de la labor del auditor es verificar el acatamiento de la norma contable.

**¿En qué momento la información tiene importancia relativa?** Según la NIF A-4 cuando existe el riesgo de que su omisión o presentación errónea afecte la **percepción** de los usuarios generales en relación con su toma de decisiones.

Note lo complicado de establecer límites a partir de los cuales algo adquiere importancia relativa, ya que quien la determine lo deberá hacer ubicándose en el lugar de los usuarios generales de la información. En las NIFs se patentizan las siguientes **condiciones** de orden práctico que hacen imposible solucionar esta problemática:

- a) *es difícil establecer una línea general que delimite los hechos que tienen importancia y los que no la tienen;*
- b) *no es posible establecer parámetros aplicables para todas las entidades en todas las circunstancias;*
- c) *los efectos económicos derivados de una operación no siempre se pueden determinar;*
- d) *existen situaciones que no pueden expresarse en cifras monetarias en un momento dado, pero que en el transcurso del tiempo podrían tener un impacto significativo en la información que muestran los estados financieros; y,*
- e) *los factores que determinan la significación de un hecho económico en cierto momento, pueden cambiar considerablemente en el futuro, otorgándole una mayor o menor importancia relativa.*<sup>116</sup>

En este caso, queda patente la importancia del **juicio profesional** del Contador Público, tanto al momento de elaborar la información financiera como al

---

<sup>116</sup> Normas de Información Financiera, Boletín A-4, "Características cualitativas de los estados financieros", párrafo 25, pág. 10

examinarla, ya que la importancia relativa no depende exclusivamente del importe de una partida, sino también, de la posibilidad de que ésta influya en la interpretación de los usuarios generales de la información financiera, considerando aspectos cuantitativos y cualitativos. En atención a aspectos **cuantitativos** o **monto** de la partida, la citada NIF señala algunas consideraciones que coadyuvan a la determinación de la importancia relativa:

- *la proporción que guarda una partida en los estados financieros en conjunto o bien en el total del rubro del que forma parte o debería formar parte;*
- *la proporción que guarda una partida con otras partidas relacionadas;*
- *la proporción que guarda una partida con el monto correspondiente a años anteriores y el que se estima representará en años futuros;*
- *considerar el efecto en los estados financieros de todas aquellas partidas que individualmente no representan una proporción sustancial, pero sí en su conjunto; y,*
- *existen partidas que conforme a lo establecido por la NIF A-7 deben presentarse por separado, o bien en forma compensada. La evaluación de la importancia relativa en estos casos debe hacerse considerando las partidas en forma separada o compensada, según sea el caso, para evitar errores de apreciación.<sup>117</sup>*

El camino menos complicado para definir la importancia relativa es precisamente en atención a los montos o porcentajes, pero hay situaciones que por sus características cualitativas pueden incrementar la trascendencia de alguna cifra, entre ellas podemos juzgar si:

*“se refiere a una situación de carácter no usual;*

- *influye sensiblemente en la determinación de los resultados del ejercicio;*
- *está sujeto a un hecho futuro o condición;*
- *no afecta por el momento, pero en el futuro pudiera afectar;*

---

<sup>117</sup> Consejo Mexicano para la investigación y desarrollo de normas de información financiera, Normas de Información Financiera, NIF A-4, párrafo 29, pág. 11

- *su presentación obedece a leyes, reglamentos, disposiciones oficiales o contractuales;*
- *corresponde a operaciones con partes relacionadas; o,*
- *es trascendente debido a su naturaleza, aun cuando su efecto sea cuantitativamente*
- *inmaterial.”<sup>118</sup>*

Centrándonos en la parte de revisión de la información financiera, nos remitimos a la siguiente definición:

*La **importancia relativa** representa el importe acumulado de los errores y desviaciones de principios de contabilidad, que podrían contener los estados financieros sin que, a juicio del auditor y a la luz de las circunstancias existentes, sea probable que se afecte el juicio o decisiones de las personas que confían en la información contenida en dichos estados.* <sup>119</sup>

En síntesis, como auditor, usted deberá **juzgar el efecto cuantificado** de sus hallazgos en relación a los estados financieros tomados en conjunto; sin embargo, también se deben considerar algunos aspectos **cualitativos** tales como: una revelación o presentación inadecuada, la importancia de un rubro específico para la empresa en particular (por ejemplo inventarios para una empresa industrial), el hecho de que el error o desviación afecte varios rubros de los estados financieros, etc. Deberá establecer el límite de la importancia relativa basado en su **juicio profesional**, considerando necesidades o expectativas de un usuario normal y razonable de los estados financieros auditados.

Como ya se indicó, los aspectos que deben considerarse para determinar la importancia relativa, se deben incluir tanto factores cuantitativos como cualitativos; sin embargo el resultado debe cuantificarse siempre que sea posible, para poder juzgar su efecto en los estados financieros. Por ejemplo: el hecho de que los

---

<sup>118</sup> *ibidem*, NIF A-4, párrafo 31, pág. 11

<sup>119</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Op. Cit*, Boletín 3030, párrafo 12

inmuebles estén hipotecados puede de por sí ser un hecho importante, sin embargo, si el valor de dichos inmuebles es muy bajo podrá no ser necesario revelarlo en los estados financieros auditados o incluso ni siquiera investigar la posible existencia de gravámenes sobre dichos activos.

En los casos de incertidumbre cuyo resultado futuro no es susceptible de ser estimado razonablemente por la administración, el auditor debe juzgar si es posible que se origine una pérdida en exceso a la importancia relativa, a fin de incluir revelaciones que procedan.

### **Bibliografía del tema 7**

- Arens Alvin, *Auditoría un enfoque integral*, 11<sup>a</sup>. Edición, México, 2007, 800 pp.
- Consejo Mexicano para la investigación y desarrollo de normas de información financiera, *Normas de Información Financiera*, IMCP, México, 2008
- Enciclopedia de la Auditoría*, Grupo Editorial Océano, España: 2000, 1315 pp.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Normas y procedimientos auditoría y normas para atestiguar*, 28<sup>a</sup> Edición, México, 2007.
- International Federation of Accountants, *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*, 2007, Versión electrónica disponible en <http://www.ifac.org>
- Whittington Ray, *Principios de Auditoría*, 14<sup>a</sup> Edición, México, 2005, 736 pp.

### **Hemerografía**

- Galloni Alessandra y Mollenkamp Carrick (2003, Diciembre 29) “*Las tretas contables de Parmalat se habrían usado para ocultar pérdidas en Latinoamérica*”, Reforma (edición electrónica), Sección Negocios.

## **Actividades de aprendizaje**

- A.7.1.** Elabora un mapa conceptual sobre el contenido de la unidad.
- A.7.2.** Elabora un ensayo sobre “La importancia de los procedimientos de auditoría dentro de cualquier tipo de auditoría”.
- A.7.3.** Obtén un programa de trabajo de auditoría aplicable a un rubro de los estados financieros e identifica:
- i. Aseveraciones de los estados financieros relacionadas con el rubro que se pretenden comprobar aplicando el procedimiento.
  - ii. Pruebas de cumplimiento
  - iii. Pruebas sustantivas
  - iv. Pruebas de doble propósito
- A.7.4.** Investiga en qué consisten cinco procedimientos de auditoría comunes y explica cuáles son las técnicas de auditoría que involucran.
- A.7.5.** Presenta en un cuadro las técnicas de auditoría explicadas en la unidad y asígnales un grado de confiabilidad a la evidencia con ellas obtenidas (utiliza como parámetro los rangos alto, medio, bajo). Considera la independencia de la fuente, el conocimiento directo o indirecto del auditor al respecto y la objetividad de la evidencia.
- A.7.6.** Sintetiza los factores que intervienen en la determinación de la importancia relativa dentro de la auditoría de estados financieros.

## **Cuestionario de autoevaluación**

1. Define con tus propias palabras qué es un procedimiento de auditoría
2. ¿Qué es técnica de auditoría?
3. ¿Cuáles son las técnicas de auditoría?
4. ¿Cuál es la diferencia entre análisis de movimientos y análisis de saldos?
5. ¿Cuál es la diferencia entre las técnicas de inspección y de observación?

6. Mediante la técnica de inspección, ¿qué aseveraciones en los estados financieros se pueden comprobar?
7. Menciona los diferentes tipos de confirmación que existen.
8. ¿A quién deben dirigirse las respuestas de las solicitudes de confirmación de saldos?
9. ¿Cuál es la diferencia entre las técnicas de investigación y declaración?
10. ¿Qué es un especialista?

### **Examen de autoevaluación**

1. Mediante la aplicación de pruebas \_\_\_\_\_ el auditor obtiene la evidencia que respalda principalmente el saldo de las cuentas.
  - a. sustantivas
  - b. aleatorias
  - c. de cumplimiento
  - d. de doble propósito
  - e. selectivas
  
2. Son las pruebas que aplica el auditor para corroborar que determinada medida de control interno estaba siendo aplicada en el periodo sujeto a evaluación:
  - a. de doble propósito.
  - b. sustantivas.
  - c. aleatorias.
  - d. de cumplimiento.
  - e. selectivas.
  
3. Es la técnica mediante la cual el auditor obtiene una respuesta por escrito de los empleados de la entidad:
  - a. declaración.
  - b. investigación.
  - c. certificación.
  - d. confirmación.
  - e. análisis.

4. El tipo de confirmación que proporciona evidencia menos competente:

- a. ciega.
- b. en blanco.
- c. positiva.
- d. negativa.
- e. de saldos.

5. Relaciona las siguientes técnicas de auditoría con el objeto principal al cual se aplican.

<b>Técnicas</b>	<b>Objeto</b>
(i) Observación.	A. Los saldos de una cuenta o el volumen de movimientos.
(ii) Inspección.	B. La realización de operaciones o actividades.
(iii) Análisis.	C. La existencia física de bienes o documentos.
	D. La verificación de saldos con un tercero conocedor de la operación.

- a. I:B, II:D, III:A
- b. I:C, II:A, III:D
- c. I:C, II:B, III:D
- d. I:B, II:C, III:A
- e. I:D, II:A, III:B

6. Una de las diferencias entre las técnicas de \_\_\_\_\_ y de \_\_\_\_\_ es que la primera tiene una aplicación directa a la verificación de cómo se realizan las operaciones dentro de la entidad y, la segunda a comprobar la existencia física de un bien o documento.

- a. confirmación – inspección
- b. observación – inspección
- c. observación – inventario
- d. inspección – estudio general
- e. inspección – análisis

7. La diferencia entre las técnicas de \_\_\_\_\_ y de \_\_\_\_\_ es que mientras que en la primera se obtiene un documento que legaliza un experto como autoridad en la materia, en la segunda el documento que se obtiene es una declaración firmada por un funcionario o empleado de la entidad sujeta a examen.
- a. certificación – inspección
  - b. confirmación – investigación
  - c. confirmación – estudio general
  - d. inspección – declaración
  - e. certificación – declaración
8. Si un auditor desea estudiar la cuenta de “clientes” y concentrarse exclusivamente a las partidas que forman el saldo de la cuenta, ¿qué técnica de auditoría debe aplicar?
- a. Análisis de saldos.
  - b. Análisis de movimientos.
  - c. Confirmación de saldos
  - d. Investigación de saldos.
  - e. Conciliación de saldos

9. En el contexto de auditoría, el término de “importancia relativa” se refiere a:
- a. el importe acumulado de las desviaciones y errores en los estados financieros que el auditor considera pudieran afectar las decisiones de los usuarios de la información.
  - b. los aspectos que no revisó el auditor debido a la poca representatividad de su saldo u ocurrencia.
  - c. la evaluación de aspectos del control interno en las áreas que tienen mayor importancia en la entidad.
  - d. la posibilidad de que las muestras seleccionadas por el auditor no sean representativas del universo y, por lo tanto, la opinión que se incluya en el dictamen sea incorrecta.
  - e. el importe acumulado de las desviaciones y errores en los estados financieros que el auditor considera que no afectaran el juicio de los usuarios de la información.
10. El concepto de \_\_\_\_\_ es una aplicación del juicio profesional del auditor, que le permite establecer un límite de errores y desviaciones de la aplicación de las normas contables que pueden presentarse en los estados financieros sin afectar sustancialmente la toma de decisiones de sus usuarios.
- a. riesgo de auditoría.
  - b. importancia relativa.
  - c. riesgo de detección.
  - d. criterio prudencial.
  - e. riesgo inherente.

## **TEMA 8. ENFOQUE GENERAL DE UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS**

### **Objetivo particular**

Al finalizar este tema, el alumno:

- Definirá el objetivo de un examen de estados financieros.
- Especificará los elementos de la auditoría relacionados con la planeación y supervisión.
- Explicará en forma general lo que comprende la etapa de “ejecución” dentro de una auditoría.
- Especificará los procedimientos de auditoría mínimos dentro de la etapa de cierre.
- Identificará el contenido de la última fase de la auditoría.

### **Temario detallado**

#### **8. Enfoque general de una auditoría de estados financieros**

- 8.1 Objetivos de la auditoría
- 8.2 Planeación y supervisión
- 8.3 Ejecución
- 8.4 Cierre de la auditoría
- 8.5 Emisión del dictamen

## **Introducción**

La auditoría de estados financieros es el examen que efectúa el Licenciado en Contaduría sobre la información financiera de una entidad con el objetivo de emitir una opinión sobre la misma con un punto de vista independiente. Sin embargo, para cumplir adecuadamente con ese objetivo es menester centrar la atención en el proceso que permite al auditor reunir todos los elementos necesarios para responder al compromiso adquirido con su cliente, ya que de la mala aplicación de sus procedimientos derivará una opinión poco confiable.

De acuerdo con el objetivo de la asignatura, en este tema, se presenta un esbozo de la secuencia mediante la cual se desarrolla una auditoría financiera derivado tanto de la normatividad profesional como de las aportaciones de reconocidos profesionales y firmas nacionales e internacionales de Contadores Públicos a través de sus manuales. La aplicación de los contenidos corresponde a la asignatura “Auditoría II” del plan de estudios 2005, por lo cual recomiendo al lector remitirse a ese material también disponible en línea.

### **Reflexiones preliminares**

El trabajo del auditor comienza **antes** de tener la certeza de que él será el profesional que la entidad contrate para examinar su información, ¿la razón?, simplemente que el instrumento formal en el cual se plasma el compromiso de la conducción de la auditoría (contrato de prestación de servicios profesionales o la carta convenio) contiene ciertos elementos que únicamente pueden determinarse cuando el auditor ha hecho inversiones en tiempo y recursos en investigarlos: las

características generales de la entidad, el objetivo, las fechas a las cuales deberá presentar informes y, sobre todo, el tiempo que anticipa será necesario para desahogar las pruebas y obtener evidencia suficiente y competente.

## 8.1 Objetivos de la auditoría

Los objetivos indican el propósito por la que es contratada la firma de auditoría, qué se persigue con el examen, para qué y por qué. Como se señaló en la segunda unidad, la finalidad de la auditoría de estados financieros está especificada normativamente, en el Boletín 1020 *Declaraciones normativas de carácter general sobre el objetivo y naturaleza de la auditoría de estados financieros*, emitidos por la CONPA, a saber: *expresar una opinión profesional independiente respecto a si dichos estados financieros presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en las cuentas del capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.*<sup>120</sup>

Para lograr ese objetivo general, es indispensable que el auditor conozca las **expectativas del cliente** y las **características** de la entidad auditada y su operación.

Cuando sea un nuevo cliente quien acuda a solicitar el posible servicio, el auditor deberá esmerarse en conocerlo mediante procedimientos preliminares<sup>121</sup> que posibiliten responder a los siguientes cuestionamientos:

- ¿Se han revisado los antecedentes del cliente,



<sup>120</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Op. cit.*, boletín 1020, párrafo 6.

<sup>121</sup> Para conocer en un nivel adecuado a la entidad, el auditor empleará diferentes técnicas como:

- a. visitas a las instalaciones (al menos las principales)
- b. entrevistas aplicadas al personal perteneciente a todos los niveles organizacionales
- c. análisis comparativos de estados financieros, aplicación de procedimientos de revisión analítica
- d. análisis de fuerzas, oportunidades, debilidades y amenazas
- e. entrevistas con asesores de la entidad y auditores predecesores.

papeles de trabajo y sus procedimientos contables?

- ¿Qué tan confiables se consideran sus saldos iniciales?
- ¿Han sido previamente auditados?
- En su caso, ¿se estableció contacto con los auditores anteriores?, ¿por qué fueron reemplazados?
- ¿Qué tipo de información es necesaria para conformar el archivo permanente?
- ¿Qué tipo de auditoría requiere?
- ¿Existen áreas que el cliente desee sean revisadas con un detalle en específico?
- ¿Tiene un departamento de auditoría interna?
- ¿Qué papeles de trabajo podrá elaborar el personal de la entidad auditada?

Tras este primer contacto con la entidad, la determinación inicial de horas y recursos que serán necesarios para cumplir con los requerimientos del trabajo el auditor se encuentra más cercano al momento de formalizar el servicio. Hasta ese instante se inicia expresa y formalmente el compromiso de desarrollo de la auditoría. En la normatividad de la auditoría no encontramos una referencia precisa a las etapas en que se desarrolla una auditoría, sin embargo, en opinión de diversos autores, se identifican al menos tres etapas en su desarrollo: preliminar, intermedia y final.<sup>122</sup>



Las actividades realizadas se identifican con la **etapa preliminar** de la auditoría, que es aquella que el reconocido autor Gabriel Sánchez Curiel resume como: “conocer los sistemas más significativos que se identifican con los estados financieros y llegar a

122

¿En el autor que se consulte se pueden referenciar a la etapa preliminar?

de informes,

conclusiones sobre el nivel de confianza que se puede asignar a la información que deriva de ellos”<sup>123</sup> ¿Qué implica dicha etapa?, primeramente ir más allá del primer contacto con el prospecto de cliente y contar con elementos más precisos que permitan al auditor comprender lo siguiente:

- El giro específico del negocio
- La forma en cómo se administra.
- El marco legal a que está sujeta la entidad.
- La existencia de manuales
- La estructura organizacional.
- Las partes relacionadas.
- El ámbito de sus operaciones.
- La forma de financiamiento
- La situación actual por la que atraviesa el tipo de industria o sector a que pertenezca la entidad.
- El manejo de su contabilidad y los informes que genera.
- La periodicidad de sus reportes financieros.
- Los empleados clave por departamentos.
- El personal que podrá orientar al auditor cuando requiera alguna información.
- Los principales usuarios de la información financiera.
- El funcionamiento de sus órganos de administración y vigilancia.
- La existencia y funcionamiento de comités u órganos internos de control.
- Cualquier asunto adicional que el auditor considere tendrá repercusión en el examen de estados financieros que practicará.

Con dicha información y el estudio y evaluación detallado que realice al sistema de control interno vigente, el auditor determinará el nivel de confianza que tiene la información financiera.

---

<sup>123</sup> Gabriel Sánchez Curiel, *Auditoría de Estados Financieros: Práctica moderna integral*, p. 4

El objetivo general de la auditoría de “expresar una opinión sobre los estados financieros” se desmenuzará en el estudio de unidades manejables de información mediante la fijación de objetivos específicos considerando las aseveraciones que decida verificar en los rubros o componente de los estados financieros. Así, establecerá objetivos de auditoría particulares por secciones como efectivo, cuentas por pagar, inversiones, ingresos y gastos, etcétera., Por ejemplo, si vamos a diseñar una estrategia para la revisión del rubro de “cuentas por cobrar”, la determinación de los objetivos será similar a la siguiente:

<b>Objetivos de auditoría de cuentas por cobrar</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Comprobar la autenticidad de las cuentas por cobrar</li> <li>• Comprobar su valuación, incluyendo las estimaciones vinculadas</li> <li>• Determinar los gravámenes y contingencias que pudieran existir</li> <li>• Verificar que todos las cuentas por cobrar estén registradas en la contabilidad</li> <li>• Comprobar su adecuada presentación y revelación en los estados financieros</li> </ul>

**Cuadro 8.1 Objetivos de la auditoria de cuentas por cobrar**

## **8.2 Planeación y supervisión**

Los elementos que el auditor identifica en la preliminar le permitirán elaborar el programa de auditoría que se llevará a efecto. Así, todos los elementos relacionados hasta el momento son necesarios para planear la auditoría

<b>Elementos principales de la fase de planeación</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>I. Entendimiento de los términos del contrato</li> <li>II. Conocimiento y comprensión de la entidad y su sistema</li> </ul>

<p>contable</p> <p>III. Objetivos y alcance de la auditoría</p> <p>IV. Estudio preliminar de los sistemas (incluido el control interno)</p> <p>V. Análisis de preliminar de los riesgos</p> <p>VI. Estimado preliminar de materialidad</p> <p>VII. Planeación específica de la auditoría</p> <p>VIII. Elaboración de programas de auditoría</p>
---

**Cuadro 8.2 Elementos principales de la planeación**

Tanto el entendimiento de los términos del contrato, el conocimiento y comprensión de la entidad y su sistema contable, así como los objetivos, han sido ampliamente tratados al inicio del tema, por lo cual sólo incluiré precisiones con relación a los puntos III (lo relacionado con el alcance) al VIII.

El **alcance** se relaciona con la **extensión del examen**, es decir, si se van a examinar todos los estados financieros en su totalidad o se requiere un estudio detallado o especial de alguna cuenta o segmento de la información. Considere que el alcance también puede aludir al período a examina, sea éste uno o dos años, un semestre, un mes, etcétera.

El análisis del **control interno** es trascendente a efectos de la auditoría ya que de la conclusión que sobre el mismo se forme el auditor depende la profundidad del examen a la información ya que determinará la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos a utilizar. Recuerde que cuando no se confía en los sistemas el auditor deberá compensar la situación siendo más detallado y estricto en el desarrollo de su examen.

De la mano del resultado de la evaluación a los controles, encontramos el **análisis de los riesgos y la materialidad**, ya que como se estableció en un tema previo,

el riesgo en auditoría representa la posibilidad de que el auditor exprese una opinión errada en su dictamen debido al efecto combinado de los riesgos inherente, de control y detección.

El **riesgo de detección** es una combinación de dos riesgos: el que se cometan errores de importancia en el proceso contable y el de que estos errores no sean detectados por el auditor. Se describe también como el riesgo de que en el saldo de una cuenta, exista un error monetario mayor que el que se pueda tolerar (materialidad) y que el auditor no pueda detectarlo.

El auditor distinguirá los rubros en los cuales el riesgo de auditoría es más alto de lo normal para orientar el examen que practicará y optimizar sus recursos. En este sentido, es de mucha ayuda realizar **procedimientos analíticos**<sup>124</sup> preliminares que nos ayuden a identificar saldos inusuales o inesperados y relaciones que puedan indicar un riesgo específico de error importante. El procedimiento que convencionalmente se emplea para realizar los procedimientos analíticos como parte de la planeación consiste en el análisis de los cambios en los saldos de las cuentas, complementado por el análisis de tendencias y relaciones:

- El análisis de tendencias compara los cambios más recientes en los saldos de las cuentas con una expectativa de cambio y compara el cambio con el saldo de una cuenta sobre el tiempo.
- El análisis de relaciones compara las relaciones entre saldos de cuenta contra expectativas de relaciones probables y puede extender la comparación sobre el tiempo dentro de la organización o incluso, en la industria.

Cabe señalar que la utilización de los procedimientos de revisión analítica preliminares tienen tres momentos clave:

---

<sup>124</sup> Entendidos como el estudio de las relaciones y tendencias significativas que se desprenden principalmente de la información financiera y no financiera, incluyendo la investigación resultante sobre variaciones y partidas poco usuales.

1. Obtener la información
2. Comparar la información obtenida con un criterio específico o parámetro
3. Analizar los resultados y su posible impacto en el proceso de la auditoría

En primera instancia, el auditor se **allega de la información** financiera y no financiera que pretende analizar (por ejemplo, los estados financieros, los presupuestos, las estimaciones, estadísticas de operaciones por periodos), dentro de lo posible, desarrollará expectativas acerca de lo que se consideraría normal en las circunstancias, a esto se refiere el **establecimiento de un criterio** o parámetro. El **análisis** por revisión analítica preliminar culmina con la **identificación de áreas** que pueden impactar significativamente la información financiera. Acto seguido, como auditor deberá establecer contacto con la gerencia del cliente y escuchar las explicaciones que proporcione en relación con las fluctuaciones inesperadas complementadas por un examen de la documentación comprobatoria. En éste punto el profesional pondrá especial atención a detectar situaciones que contribuyan al incremento del riesgo de error material<sup>125</sup> indagando aspectos del cliente como:

- Situación financiera
- Liquidez
- Integridad de los principales funcionarios
- Experiencias anteriores de auditoría
- Situación del sector o industria a que pertenezca
- Funcionamiento del control
- Proyectos de la entidad
- Cambios en tecnología
- Introducción o discontinuación de productos o servicios

Es una práctica común en las auditorías preestablecer un límite de **importancia**

---

<sup>125</sup> Recuerde que la materialidad es el error máximo que puede existir en el saldo de una cuenta sin dar lugar a que los estados financieros estén sustancialmente distorsionados.

**relativa** o **errores tolerables** es una cuestión compleja que requiere de la experiencia y juicio profesional del auditor, sin embargo, puede ser de ayuda reflexionar sobre las siguientes consideraciones:

- “¿Quiénes son los usuarios comunes de los estados financieros?”
- ¿Qué nos da la mejor indicación del tamaño de la empresa, ciclos, total de activos, utilidad?
- ¿Existen cifras o proporciones de interés particular para los usuarios? ¿De qué tamaño de fluctuaciones en estas cifras o proporciones ejercerían la mayor influencia sobre los usuarios?
- ¿Cuánta importancia les dan los usuarios a las cuentas en general?
- ¿Qué cifra debe ser especificada al listar los ajustes?
- ¿Deben llevarse a cabo pruebas con niveles de materialidad más altos?”<sup>126</sup>

No existe un parámetro único e indiscutible acerca de la importancia relativa, pero el auditor deberá sopesar en su fijación aspectos **cuantitativos** (como cuando determina límites en relación con una base o componente crítico, por ejemplo, un porcentaje sobre activos, utilidad, capital, etcétera) y cualitativos (por ejemplo aquellos que implican la violación de disposiciones legales).

De una planificación general, la auditoría debe desmenuzarse los **planes específicos** que sean necesarios para cumplir, a juicio del auditor, con lo establecido en las normas de auditoría. Generalmente, la auditoría es ejecutada por un equipo de auditores con diferentes asignaciones. Por ello, resulta conveniente la preparación de **programas detallados** que facilitarán la distribución del trabajo entre el equipo de auditoría. Es menester cumplir al menos con el contenido establecido en el boletín 3040 “Planeación y supervisión” para los programas de auditoría:

- Constar por escrito
- Estar ordenado y clasificado

---

<sup>126</sup> Castillo Miranda y Cía, *Lista de ideas de auditoría*, p. E7.

- Especificar los objetivos de la auditoría
- Detallar los procedimientos de auditoría por rubros o secciones
- Definir los alcances
- Identificar los responsables de ejecutar los procedimientos consignados

### 8.3 Ejecución

Esta fase “se caracteriza por las pruebas sustantivas que se aplican sobre los movimientos y saldos de una balanza de comprobación, a una fecha cercana al cierre anual del ejercicio. El alcance, la naturaleza y oportunidad de dichas pruebas está determinado por los niveles de confianza que se asignaron a los controles internos como resultado de la etapa preliminar”<sup>127</sup> Es decir, es una etapa muy dinámica donde se obtiene una cantidad considerable de evidencia que, si la planeación fue adecuada, será de buena calidad. Además, aún en esta etapa puede sufrir modificaciones el programa de auditoría original en función de los hallazgos.

Como en todas las etapas de la auditoría, es necesario plasmar su resultado en papeles de trabajo y los supervisores deben dar un seguimiento preciso a los procedimientos desarrollados por los auxiliares.

<b>Los principales elementos involucrados en la ejecución son:</b>
--

- |   |
|---|
| <ol style="list-style-type: none"> <li>1. La aplicación de los procedimientos de auditoría</li> <li>2. El empleo de técnicas de muestreo</li> <li>3. La obtención de evidencias de auditoría</li> <li>4. La formulación de papeles de trabajo</li> <li>5. Hallazgos de auditoría</li> <li>6. Formular conclusiones preliminares sobre la razonabilidad de los rubros</li> </ol> |
|---|

**Cuadro 8.3 Elementos de la ejecución**

<sup>127</sup> Gabriel Sánchez, *Op. Cit.*, p. 5

En relación con los conceptos clave en la ejecución señalados en el cuadro precedente (8.3), en esta unidad no se abordan con mayor detalle, ya que son materia fundamental de otros temas de la asignatura. Lo que sí se tratará es lo relativo a hallazgos de auditoría en la visión de Pablo Emilio Hurtado Flores que considero ilustrativa:

“Los hallazgos en la auditoría presentan los siguientes **atributos**:

1. **Condición**: la realidad encontrada
2. **Criterio**: cómo debe ser (la norma, la ley, el reglamento, lo que debe ser)
3. **Causa**: qué originó la diferencia encontrada
4. **Efecto**: qué efectos puede ocasionar la diferencia encontrada

Al plasmar el hallazgo el auditor primeramente indicará el título de éste, luego los atributos, a continuación indicará la opinión de las personas auditadas sobre el hallazgo encontrado, posteriormente señalará su conclusión y finalmente hará las recomendaciones pertinentes. Es conveniente que los hallazgos sean presentados en **hojas individuales**.

Solamente las diferencias significativas encontradas se pueden considerar como hallazgos (generalmente determinados por la importancia relativa)<sup>128</sup>.

Como podrá deducir el lector, los hallazgos derivados de la ejecución de los procedimientos de auditoría son el origen de la opinión que el auditor incluirá en el dictamen. Es en función de la trascendencia de los mismos que el auditor moldeará su juicio sobre las afirmaciones o aseveraciones contenidas en los estados financieros en conjunto.

Por ejemplo, un hallazgo como la determinación de que la estimación para

---

<sup>128</sup> Pablo Emilio Hurtado Flores, Curso elemental de auditoría, disponible en línea a través de <http://www.mailxmail.com/curso/empresa/auditoriaelemental>, fecha de consulta: 23/11/2007

incobrables resulta insuficiente puede originar diferentes tipos de opinión en función del auditor en particular: sin salvedades, con salvedades o incluso, negativa.

#### **8.4 Cierre de la auditoría**

Una vez concluida la fase de obtención de evidencia mediante la aplicación de pruebas sustantivas, cuando el auditor definió que es necesario corregir o complementar la información financiera de la entidad mediante revelaciones, ajustes y/o reclasificaciones deberá exponer las razones que sustentan su petición y discutir al nivel apropiado sus conclusiones. Si convence a su cliente de corregir su información, sólo resta cerciorarse de su aplicación contable. En caso contrario, el auditor tiene la obligación profesional de evaluar el efecto en la información financiera en su conjunto y definir el tipo de opinión que emitirá. Nuevamente me remito al autor Gabriel Sánchez quien, en este tema, especifica algunos procedimientos característicos de la etapa en comento:

- *Estudio de correspondencia con abogados para identificar contingencias.*
- *Arqueo de pólizas de seguros y fianzas.*
- *Identificación de acuerdos de asambleas extraordinarias de accionistas con impacto en el capital contable.*
- *Examen de conciliaciones bancarias.*
- *Examen de la suficiencia de la estimación de cuentas de cobro dudoso.*
- *Examen supletorio a la confirmación de clientes.*
- *Observación del inventario físico de mercancías y levantamiento de pruebas selectivas.*
- *Examen de ajustes al inventario derivados de conteos físicos.*
- *Examen de suficiencia en la estimación de inventarios obsoletos o de lento movimiento.*
- *Prueba de costo o mercado para el inventario de mercancías.*
- *Prueba global sobre la razonabilidad del costo de ventas.*
- *Corte de formas al cierre del ejercicio y examen de eventos posteriores al*

*activo, pasivo, capital contable, cuentas de ingresos, costos y gastos.*

- *Examen del cálculo del impuesto a la utilidad y la participación de utilidades.*
- *Obtención de todas las confirmaciones obligatorias para liberar la entrega del dictamen.*<sup>129</sup>

En función a las características particulares del ente auditable se incluirán procedimientos específicos que complementen los relacionados.

También deberá dejarse constancia en los papeles de trabajo del desarrollo puntual de esta etapa de la auditoría lo que, además, nos permitirá estar preparados a cualquier futura revisión de nuestros expedientes.

## **8.5 Emisión del dictamen**

Finalmente, tras la evaluación juiciosa de la evidencia obtenida, el auditor preparará un borrador del dictamen sobre los estados financieros examinados. Por ser tema de la última unidad de este programa, por el momento baste señalar que como lo establece el boletín 4010 en su primer párrafo, el dictamen es importante para el auditor porque “usualmente es lo único que el público conoce de su trabajo”. Así que debe ser la culminación de un trabajo profesionalmente desarrollado, donde se haya guardado celosamente los requerimientos normativos técnicos y éticos. Debemos tener en mente que la **calidad de la auditoría** está vinculada con la **eficiencia del proceso** del examen de los estados financieros estudiada en este tema.

Para concluir, a efecto de que el lector conozca una visión más acerca de la metodología de la auditoría de estados financieros, cito a Víctor Mendivil:<sup>130</sup>

---

<sup>129</sup> Gabriel Sánchez, Op. Cit, p. 7-8.

<sup>130</sup> Víctor Mendivil Escalante , *Elementos de Auditoría* , p. 24

**ETAPA  
PRELIMINAR**

**a) Planeación técnica y administrativa de la auditoría**

- primer contacto con la entidad a auditar, entrevista y observación
- estudio y evaluación de su organización
- estudio y evaluación de sus sistemas y procedimientos
- estudio y evaluación de flujogramas
- estudio y evaluación de su sistema de control interno
- Análisis factorial
- estudio y evaluación de la función de auditoría interna
- comunicaciones con el auditor predecesor
- obtención de información y documentación complementaria que permitirá al contador público allegarse de elementos básicos e indispensables y presentar a su cliente una propuesta de prestación de servicios profesionales

**b) elaboración de programas de auditoría**

**c) presentación del primer informe de sugerencias al control interno y mejora a procesos de operación**

- efectuar pruebas para confirmar la calidad del control interno
- efectuar examen de las transacciones efectuadas en lo que va del ejercicio
- adelantar, en lo posible, el examen de cuentas de balance: inspección física de mobiliario, planta y equipo,

**ETAPA  
INTERMEDIA**

circularizaciones para mejorar el control interno y la operación

a) Examen final

- examen de las transacciones no cubiertas en la etapa intermedia
- pruebas globales de transacciones
- examen de saldos finales de balance
- investigación en la situación financiera y resultados de operación

**ETAPA FINAL**

b) Cierre de la auditoría

- declaraciones de la administración
- informe final de sugerencias
- cierre de libros de la entidad auditada
- elaboración del dictamen

**Bibliografía del tema 3**

Baca, Urbina, Gabriel, *Evaluación de Proyectos. Análisis y Administración del Riesgo*, 4ª edición, México, McGraw-Hill, 2002.

Castillo Miranda y Cía, *Lista de ideas de auditoría*, Horwarth, México, 1996.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Normas y procedimientos de auditoría y normas para atestiguar, 28ª. Edición, México, 2007, 854 pp.

Mendívil Escalante Victor, *Elementos de Auditoría*, 22a. reimpresión, Editorial

ECAFSA, 1997, 199 pp.

Sánchez Curiel Gabriel, Auditoría de Estados Financieros: *Práctica moderna integral*, 2ª edición, Pearson, México, 2006, 269 pp.

### Sitios WEB

Pablo Emilio Hurtado Flores, Curso elemental de auditoría, disponible en línea a través de <http://www.mailxmail.com/curso/empresa/auditoriaelemental>, publicada el 21-03-2006, fecha de consulta: 23/11/2007

### Actividades de aprendizaje

**A.8.1.** Elabora un mapa conceptual del contenido de la unidad.

**A.8.2.** Elabora un ensayo sobre lo que consideres más delicado de la primera etapa del desarrollo de una auditoría.

**A.8.3.** Explica las técnicas que utilizarías para obtener el conocimiento de la entidad, previo a la aceptación del compromiso. Fundamenta tus respuestas.

**A.8.4.** Investiga cuáles son los objetivos de revisión de los siguientes rubros:

▪ cuentas por pagar	▪ gastos
▪ inversiones	▪ pagos anticipados
▪ efectivo	

**A.8.5.** Explica el desarrollo general de un examen sobre la cuenta de efectivo. E identifica lo que deberá hacer el auditor en cada etapa de revisión de ese rubro.

**A.8.6.** Confronta el proceso de auditoría de Víctor Mendivil citado en el desarrollo del tema contra el incluido por el C.P. Gabriel Sánchez Curiel en la introducción a su obra *Auditoría de Estados Financieros: Práctica moderna integral*, ensaya explicar las diferencias.

### **Cuestionario de autoevaluación**

1. ¿Cuál es la relación existente entre objetivos de auditoría y aseveraciones en los estados financieros?
2. ¿En qué momento del proceso de la auditoría el auditor aplica procedimientos de revisión analítica preliminares?
3. ¿De qué forma se puede allegar el auditor de la información necesaria para conocer a la entidad?
4. ¿En qué consiste la etapa preliminar de la auditoría?
5. Menciona algunos puntos identificados con la etapa preliminar que deberá entender el auditor sobre su cliente.
6. ¿Qué incluye la planeación como etapa de la auditoría?
7. ¿A qué se refiere el alcance de la auditoría?
8. ¿Qué son los procedimientos analíticos?
9. ¿Qué es el análisis de tendencias?
10. ¿Qué es el análisis de relaciones?

### **Examen de autoevaluación**

1. El \_\_\_\_\_ compara los cambios más recientes en los saldos de las cuentas con una expectativa de cambio y compara el cambio con el saldo de una cuenta sobre el tiempo.
  - a. estudio general
  - b. procedimiento sustantivo
  - c. análisis de movimientos
  - d. análisis de tendencias
  - e. análisis de relaciones

2. Según el boletín 3040 son elementos característicos del programa de auditoría, excepto:
  - a. las marcas de auditoría.
  - b. procedimientos de auditoría.
  - c. alcance.
  - d. responsables de la ejecución.
  - e. la oportunidad en la aplicación de los procedimientos.
3. Dentro de las fases para desarrollar la auditoría, es aquella en que se enfatiza la aplicación de pruebas sustantivas:
  - a. preliminar.
  - b. inicial.
  - c. intermedia.
  - d. final.
  - e. cierre.
4. Se trata de un elemento involucrado exclusivamente con la ejecución de la auditoría:
  - a. concluir preliminar sobre los componentes de los estados financieros.
  - b. elaborar papeles de trabajo.
  - c. dar seguimiento al programa de trabajo.
  - d. aplicar procedimientos de revisión analítica.
  - e. conducir entrevistas con la gerencia del cliente.
5. Son atributos de los hallazgos de auditoría, excepto:
  - a. condición.
  - b. generalidad.
  - c. criterio.
  - d. causa.
  - e. efecto.
6. Durante la fase \_\_\_\_\_ de la auditoría, el profesional debe obtener la carta de declaraciones de la gerencia.
  - a. preliminar

- b. inicial
  - c. intermedia
  - d. ejecución
  - e. cierre
7. La primera estimación de materialidad es efectuada por el auditor en la etapa \_\_\_\_\_ de la auditoría:
- a. preliminar
  - b. inicial
  - c. intermedia
  - d. ejecución
  - e. cierre
8. ¿Cuándo inicia el trabajo de auditoría de manera formal?
- a. Cuando el cliente acepta los términos de la carta convenio
  - b. Desde la primera entrevista entre la gerencia y el auditor.
  - c. Al finalizar el estudio y evaluación detallado del control interno
  - d. Al visitar las instalaciones de la entidad por primera vez
  - e. Al momento de recibir el primer pago por concepto de honorarios
9. Es un aspecto que afecta de forma importante el proceso de planeación de auditoría, cuando se trata de un nuevo cliente:
- a. la confiabilidad en los saldos iniciales.
  - b. la especificación de límites de importancia relativa.
  - c. la formulación de papeles de trabajo.
  - d. el resultado de las confirmaciones.
  - e. la obtención de la carta de declaraciones de la administración.
10. Según Víctor Mendivil, es una actividad identificada con la fase preliminar de la auditoría:
- a. examinar las transacciones no cubiertas en la etapa intermedia.
  - b. efectuar pruebas globales de transacciones.
  - c. examinar los saldos finales de balance.
  - d. aplicar pruebas para confirmar la calidad del control interno.
  - e. elaborar el primer informe de sugerencias al control interno.

## **TEMA 9. PLANEACIÓN**

### **Objetivo particular**

Al finalizar este tema, el alumno:

- Comprenderá y fundamentará las precauciones que el auditor debe tener al evaluar la decisión de continuar prestando servicios o aceptar nuevos clientes.
- Expresará la importancia que tiene la carta convenio para la prestación de servicios profesionales.
- Elaborará una carta convenio para la prestación de servicios profesionales.
- Definirá qué es el control interno y la trascendencia que tiene este concepto dentro del desarrollo del examen de estados financieros.
- Recordará la importancia del riesgo de auditoría.
- Comprenderá la trascendencia del concepto de “importancia relativa” enmarcado en la temática propia de la auditoría de estados financieros.

### **Temario detallado**

## **9. Planeación**

9.1 Aspectos a considerar previos a la aceptación de un cliente

9.2 Carta convenio de prestación de servicios profesionales

9.3 Programa de trabajo

9.3.1 Concepto

9.3.2 Características

9.3.3 Aspectos a considerar en su elaboración

9.3.4 Responsables

9.4 Estudio y evaluación del sistema de control interno

9.5 Importancia relativa y riesgo de auditoría

9.5.1 Riesgo de auditoría

9.5.2 Importancia relativa (materialidad)

## Introducción

En el siglo XIX, el filósofo francés Auguste Comte resumía en una frase la importancia de la planeación “Saber para prever, a fin de poder”. La planeación es una necesidad tanto en el ámbito personal como empresarial que se origina por el hecho de que siempre nos topamos con situaciones en las que, sin las previsiones necesarias, es imposible lograr los objetivos. Al planear eficientemente reducimos el **riesgo** de que las circunstancias imprevistas afecten negativamente nuestros proyectos y nos impidan lograr nuestros objetivos. Al planear se definen los **objetivos** y se determinan los **medios** necesarios para alcanzarlos, lo cual implica la formulación de pronósticos para definir el **curso de la acción** a seguir. Si el futuro pudiera conocerse, los planes serían procedimientos formulados sin error ni margen de **incertidumbre**. Sin embargo, en la realidad, cualquier clase de trabajo necesita forzosamente planearse para aumentar las **posibilidades** de que sus resultados sean satisfactorios.

Como una actividad eminentemente profesional, la auditoría requiere antes de su inicio formal, hacer un acercamiento conciente a lo que podrá involucrar su desarrollo, es decir, el auditor deberá **predeterminar qué** va a revisar, **cómo** lo hará, **quién** ejecutará los procedimientos y **cuándo** conviene aplicarlos. La eficiencia y eficacia en el desarrollo de una auditoría dependen en gran medida de la calidad de la planeación.

### 9.1 Aspectos a considerar previos a la aceptación de un cliente

El *International Standard on Auditing 300 “Planning an audit of financial statements”* enfatiza tres actividades identificadas con la planeación que deberán cumplirse al **inicio** del compromiso de auditoría:

- A. Ejecutar procedimientos relacionados con la continuación de la relación con el cliente y el compromiso específico de auditoría.
- B. Evaluar el cumplimiento con requerimientos éticos, incluyendo la independencia.

### C. Establecer y comprender los términos y condiciones del compromiso<sup>131</sup>

En relación al punto A, cabe hacer la aclaración de que, sin importar que se trate de una auditoría recurrente o sea la primera vez que la firma o auditor independiente practicará un examen a los estados financieros de una entidad, se debe evaluar la “conveniencia” de **aceptar el contrato** dadas las implicaciones que podrían surgir. La designación o redesignación como auditor de una entidad, es una situación que implica una gran responsabilidad y, por lo mismo, el boletín 3020 establece que **antes de aceptar** un compromiso se debe evaluar la integridad moral, la independencia y la capacidad de servir al cliente.

### **Integridad moral**

*Deberán establecerse políticas para evaluar sobre la aceptación o retención de clientes. Para cumplir con este pronunciamiento, se podrá solicitar información a abogados, banqueros, cámaras de comercio e industria y otros medios y, en su caso, al auditor predecesor acerca de la reputación de los clientes que soliciten sus servicios, para evitar tener relación con aquellos cuya administración carezca de integridad moral.*<sup>132</sup>

### **Independencia**

El Código de Ética Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, relaciona algunas situaciones en las cuales parece no existir la imprescindible independencia del auditor. Recordemos que debemos ser y parecer independientes.

*Los procedimientos de control de calidad sugeridos incluyen algunas políticas y procedimientos para asegurar la independencia tanto del auditor como de su personal, mediante la obtención de confirmaciones periódicas por escrito en las que*

---

<sup>131</sup>International Federation of Accountants, *International Statement on Auditing 300*, párrafo 6.

<sup>132</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Normas y procedimientos de auditoría y normas para atestiguar*, Boletín 3020, párrafos 27-28

*aseguren que no se encuentran limitados en tal aspecto.*<sup>133</sup>

## **Capacidad de servir al cliente**

*La capacidad de servir al cliente en forma adecuada, particularmente en lo que se refiere a la experiencia requerida para desarrollar el trabajo, y las características del personal necesario para su realización, deben evaluarse constantemente.*<sup>134</sup>

Para abundar en el tema, considero conveniente citar un extracto del artículo “Aceptar un prospecto de cliente o continuar con uno actual a la luz de la norma relativa al control de calidad” del C.P.C. Roberto Córdoba<sup>135</sup>:

Tanto la normatividad emitida por la CONPA como por IFAC, sugieren una serie de ideas sobre el qué hacer para evaluar la contratación de un nuevo cliente o retener a uno ya existente. Las firmas de Contadores Públicos han desarrollado procedimientos específicos y cuestionarios que, como norma de calidad, deben aplicarse antes de aceptar un nuevo trabajo. La lista de procedimientos es muy extensa, por lo que únicamente se comentarán dos ejemplos de ellos.

1. Conocer y evaluar, de manera general, la organización actual de la entidad; su objeto social; su estructura de gobierno corporativo; su política de administración de riesgos y los principales riesgos externos e internos a que esta sujeta; su código de conducta; su estructura de control interno, dándole énfasis a la actitud que tiene el órgano de gobierno y la alta dirección respecto del control interno; obligaciones de reportar información y rendir cuentas a terceros; etcétera.
2. Evaluar el grado de independencia de la firma, del auditor externo y del equipo (personal) de auditoría con respecto al posible cliente; esto, con objeto de

---

<sup>133</sup> *Ibidem*, Boletín 3020, párrafo 12.

<sup>134</sup> *Ibidem*, Boletín 3020 párrafo 29

<sup>135</sup> Roberto Córdoba, Revista “Contaduría Pública”, agosto 2006, p. 38

conocer si no existen impedimentos para aceptar y realizar el trabajo. Para cumplir con este procedimiento se recomienda consultar el Código de Ética del IMCP y de la IFAC, en donde se establecen los requisitos sobre independencia que debe observar el auditor externo y se dan ejemplo de situaciones que representan amenazas contra la independencia.

3. Conocer y evaluar la reputación del prospecto de cliente con objeto de conocer si es conveniente su aceptación. Este procedimiento puede cumplirse a través de indagaciones que se pueden hacer con el auditor anterior; con los principales bancos, abogados, clientes y proveedores con que opera el posible cliente; pidiendo información a agencias especializadas, etc. Como resultado de este procedimiento, el auditor externo debe estar en posibilidad de hacer una evaluación concluyente respecto de la reputación de la que goza el prospecto:

Como se aprecia, el cumplimiento de cada uno de los tres puntos lleva adherido un grado de complejidad, pero, si nos detenemos en la evaluación de la reputación del cliente (enfocados en empresas), la situación se torna aún más complicada. Robert Eccless, Scott Newquist y Roland Schatz, afirmaron en un artículo denominado “Gestionar el riesgo reputacional”<sup>136</sup>, que como la **reputación** es percepción, es esta última la que se debe medir. Así que, como una aproximación al tema retomo los cinco pasos propuestos que proponen para **gestionarla** y **evaluarla**:

1. **Evaluar la reputación.** Esto implica la medición de la reputación en múltiples áreas, de forma contextual, objetiva y, en lo posible, cuantitativa. Hay que responder tres preguntas: ¿Cuál es la reputación de la empresa en cada área? ¿Por qué? ¿Cómo se comparan estas reputaciones con las de otras empresas del sector?
2. **Evaluar la realidad.** A continuación, la empresa debe evaluar objetivamente su capacidad para cumplir con las expectativas de

---

<sup>136</sup> Robert G. Eccless, Scott C. Newquist y Roland Schatz “La reputación y sus riesgos”, Revista *Harvard Business Review*, Febrero 2007, pp. 81-86.

desempeño. Así como la reputación de una empresa se debe evaluar en relación con las de sus competidores, también se debe evaluar su realidad. La importancia de comparar los procesos y el desempeño financiero y bursátil con los de los competidores y de empresas consideradas como las “mejores en su clase” no es ninguna gran revelación. Sin embargo, el grado de sofisticación y detalle, así como la exactitud o confiabilidad de los datos de benchmarking pueden variar enormemente. Algunas nuevas herramientas deben ayudar a abordar estos asuntos. Una de las más notables es el *Extensible Business Reporting Language* (XBRL). El XBRL, una versión de la tecnología de estándares de *Internet Extensive Markup Language* (XML), permite que cada pieza de información en un estado financiero sea etiquetada electrónicamente para ser importada en forma rápida y barata a un software analítico. Estas etiquetas están contenidas en diccionarios o “taxonomías”, basadas en conjuntos de estándares tales como los principios contables generalmente aceptados en Estados Unidos. Otra valiosa herramienta nueva para gestionar el riesgo reputacional es el software de visualización que usa colores, formas y diagramas para comunicar los puntos principales de los datos operativos y financieros. Estas pantallas constituyen una notable mejora respecto de las hojas de cálculo tan usadas en la actualidad que a menudo dificultan, incluso a los ejecutivos financieramente más sofisticados, detectar anomalías y tendencias importantes.

3. **Cerrar las brechas.** Cuando el carácter de una empresa supera su reputación, la brecha puede cerrarse con un programa más eficaz de comunicaciones corporativas y relaciones con los inversionistas que utilice los principios antes discutidos de información estratégica de medios. Si una reputación es injustificablemente positiva, la empresa debe mejorar sus capacidades, conducta y desempeño o moderar

las percepciones de los interesados. Desde luego, pocas decidirían esto último si hubiera algún modo de lograr lo primero, sin embargo, si la brecha es grande, el tiempo requerido para cerrarla es largo y el daño probablemente sea considerable si los interesados reconocen la realidad, entonces los ejecutivos deben considerar seriamente reducir las expectativas, aunque esto obviamente debe hacerse en forma cuidadosa y calculada.

4. **Monitorear las creencias y expectativas cambiantes.** No es fácil entender exactamente cómo están evolucionando las creencias y expectativas, pero hay formas de hacerse una idea con el tiempo. Por ejemplo, las encuestas regulares de empleados, clientes y otros interesados pueden revelar si sus prioridades están cambiando, aunque la mayoría de las empresas bien gestionadas realizan esas encuestas, pocas toman la medida adicional de considerar si los datos sugieren que se están materializando o ampliando una brecha entre la reputación y la realidad. Igualmente, las encuestas periódicas de expertos en diferentes campos pueden identificar tendencias políticas, demográficas y sociales que podrían afectar la brecha entre reputación y realidad. Se pueden usar preguntas de “respuestas abiertas” para hacer surgir nuevos asuntos de importancia –y, por tanto, nuevas expectativas- que las otras preguntas de la encuestas pueden pasar por alto.
  
5. **Poner a una persona a cargo.** Evaluar la reputación, evaluar la realidad, identificar y cerrar brechas y monitorear las creencias y expectativas cambiantes no ocurrirá automáticamente. El CEO debe asignar a una persona la responsabilidad por hacer que estas cosas ocurran. Los candidatos obvios son el director de operaciones, el director de finanzas y los jefes de gestión de riesgo, planificación estratégica y auditoría interna. Ellos tienen la credibilidad y controlan

algunos de los recursos necesarios para cumplir con la tarea. En general, no se debe escoger a aquellos cuyas responsabilidades actuales plantean conflictos potenciales, las personas en los principales cargos de “imagen”, tales como los jefes de marketing y comunicaciones corporativas entran en esta categoría. Lo mismo ocurre con el asesor legal, cuya tarea es defender a la empresa significa que su relación con los interesados es a menudo adversa y cuya respuesta típica ante las preguntas de los medios es “sin comentarios”.

Justamente, si intentamos repensar la propuesta y adaptarla a la evaluación de la reputación de la entidad que debe hacer el auditor, encontraremos algunas **ideas** valiosas como el uso de bases de datos que, en un contexto realista, podría remplazarse o complementarse con la búsqueda de información histórica en medio impresos como los periódicos.

#### ➤ **Riesgo del compromiso**

Muy relacionado con la posible aceptación de un cliente, el **riesgo del compromiso** es un término que algunas firmas manejan y que incluye el riesgo de que:

- a. La firma pueda estar expuesta a consecuencias adversas como resultado de su asociación con el cliente (publicidad negativa, litigios).
- b. Los estados financieros en conjunto puedan tener errores significativos o de comprensión equivocada por los usuarios como resultado de factores que pueden ser:
  - o trascendentes al proceso de la auditoría y a los estados financieros
  - o específicos a un saldo de cuenta significativos y el correspondiente error potencial.

El riesgo estará presente en cada trabajo, sin embargo, será **preocupante** cuando se estime tal riesgo como **mayor que lo normal** o **mucho mayor que lo normal**.

¿Cómo se identifican los factores de riesgo? Una forma es mediante discusiones con la gerencia y terceros con conocimiento relevante, y la revisión de la información financiera y actas de asambleas recientes. Si somos auditores sucesores, preguntamos las razones para el cambio y nos comunicamos con los auditores predecesores.

➤ **Factores que afectan la estimación del riesgo asociado al trabajo de auditoría**

- características e integridad de la gerencia
- estructura y organización de la gerencia
- naturaleza del negocio
- ambiente del negocio

➤ **Factores que pueden afectar la decisión de aceptar o continuar con un cliente**

- naturaleza del compromiso de auditoría
- resultados financieros
- relaciones comerciales y partes relacionadas
- nuestra experiencia y conocimiento previo
- posibilidades de información equivocada intencionalmente

Hasta este momento, se han agotado los puntos recomendados por el ISA 300 relacionados con la planeación al inicio de la auditoría, ahora cabe precisar que nuestra normatividad nacional señala que para planear adecuadamente el trabajo de auditoría, el auditor debe conocer:

- a) *Los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto que se va a realizar.*
- b) *Las características particulares de la empresa cuya información financiera se examina, incluyendo dentro de este concepto las características de operación, sus condiciones jurídicas y el sistema de control interno existente*.<sup>137</sup>

Ambos puntos implican trabajo para el auditor aún antes de la existencia de una compromiso formal –contrato- que respalde y confirme la prestación del servicio. Pero, ¿cómo obtener la información requerida para planear la auditoría?, la respuesta la encontramos nuevamente en los boletines emitidos por la CONPA y por el IFAC y se resume en el siguiente cuadro:

<b>Boletín 3040</b>	<b>ISA 300</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Entrevistas previas con el cliente</li> <li>• Visita a instalaciones</li> <li>• Observación de las operaciones</li> <li>• Entrevistas con diversos funcionarios</li> <li>• Lectura de documentación jurídica de la empresa</li> <li>• Revisión de informes y papeles de trabajo anteriores</li> <li>• Estudio y evaluación preliminar del sistema de control interno.</li> <li>• Indagaciones sobre el riesgo de fraude.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El marco de los reportes financieros en el cual la información ha sido preparada.</li> <li>• Los requerimientos particulares de la industria a la cual pertenezca la entidad auditada.</li> <li>• La cobertura esperada de la auditoría.</li> <li>• La naturaleza del control entre partes relacionadas.</li> <li>• La porción de componentes que revisarán otros auditores.</li> <li>• La naturaleza del negocio que se examinará.</li> <li>• La moneda a la que se expresan los estados financieros y la necesidad de hacer conversiones.</li> <li>• Los requerimientos estatutarios de la auditoría.</li> <li>• La disponibilidad del trabajo y colaboración del departamento de auditoría interna.</li> </ul>

<sup>137</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Op. cit.*, Boletín 3040, párrafos 5-7

- 
- La evidencia disponible de auditorías previas.
  - El efecto de la tecnología de la información en los procedimientos de auditoría.
  - La discusión de los asuntos que pueden afectar a la firma al prestar otro tipo de servicios a la entidad.
  - La disponibilidad del personal del cliente y de la información.
- 

### **Cuadro 9.1 Comparación entre la información requerida para la planeación**

Es evidente que la norma internacional es más precisa y puede, como en otras materias, **complementar** lo que se establece en el boletín 3040, del cual hago las siguientes precisiones:

- Los primeros acercamientos tendientes a la contratación del trabajo ya implican participar en algunas entrevistas con el cliente y su equipo que nos permitirán obtener información valiosa para la planeación formal de la auditoría. Cabe la recomendación de **planear** también cada una de las **entrevistas** para que ningún punto crucial para el auditor quede sin cuestionarse, para lo cual conviene **formular previamente** una lista de los puntos a tratar para que sirva como control al auditor. Se debe fijar el objetivo, las condiciones y limitaciones del trabajo, discutir sobre el tiempo, honorarios y gastos relacionados con la auditoría, los elementos que va a proporcionar el cliente, y todos aquellos que, por su naturaleza, ameriten ser definidos antes de la iniciación del trabajo. El alto valor de las entrevistas bien realizadas y conducidas se verá reflejado en el éxito con que se desarrollen las distintas fases de la auditoría.

- Sobre la **inspección** de instalaciones y observación de las operaciones, dejen el comentario relativo a que la identificación del personal de auditoría por los empleados y funcionarios probablemente afectara la forma real o normal de realizar las operaciones, por lo cual el auditor **no** deberá dejarse **influenciar** cuando todo parezca “perfecto y sin problemas” o “adherido a lo establecido por la administración”.
- Además de planear las entrevistas con el personal y **funcionarios**, deberá estar conciente de que, en función de los asuntos tratados, en ocasiones deberá prepararse un resumen de la información para que el personal involucrado **confirme** su dicho. La colaboración del personal dependerá, en gran medida del **tacto** del auditor y de su experiencia profesional.
- La inspección de los **documentos legales** también deberá constar en el expediente de la auditoría mediante resúmenes de los puntos significativos encontrados.
- Los **estados financieros** y sus anexos pueden dar al auditor elementos sobre la naturaleza, frecuencia, importancia de las operaciones de la entidad, el rumbo que lleven las operaciones y coadyuvan a detectar movimientos importantes que pueden tener efecto en la planeación de la auditoría.
- Cualquier **auditoría previa** proporciona información útil para la formulación de un programa de trabajo. En caso de que las auditorías previas hubiesen sido realizadas por otro auditor, habrá que, previa **autorización** de la entidad, contactarlo para obtener mayores detalles, tal como lo establece el boletín **5070** “Comunicaciones entre el auditor sucesor y el predecesor”.

➤ **Procedimientos de revisión analítica (PRAs)**

Una de las técnicas que debe aplicar el auditor para obtener información diversa acerca de la entidad y que le es útil en todas las etapas de la auditoría, incluyendo la de planeación, es la aplicación de **procedimientos de revisión analítica** que el boletín 3100 “Revisión analítica” define como:

*El estudio de las **relaciones** y **tendencias** significativas que se desprenden principalmente de la **información** financiera y no financiera, incluyendo la investigación resultante sobre variaciones y partidas poco usuales.*<sup>138</sup>

Los PRAs tienen diversas **aplicaciones** dentro de una auditoría de estados financieros, entre ellas:

- Como un procedimiento de **evaluación de riesgo** para obtener una comprensión de la entidad y su entorno.
- Como un **procedimiento sustantivo** cuando su utilización puede ser más efectiva o eficiente que las pruebas de detalle para reducir el riesgo de errores materiales de aseveraciones a un nivel aceptable.
- Como un **procedimiento de revisión** de la información financiera al finalizar la auditoría.

Centrándonos en la utilidad para la planeación de la auditoría, los PRAs puede ayudarnos a detectar los “**focos rojos**” en la información financiera de una forma relativamente sencilla, siempre que se cuente con un parámetro válido de comparación, como pueden ser los estados financieros de otros periodos, los presupuestos detallados, los análisis efectuados por la empresa a sus propias cifras, etcétera. Cabe aclarar que también existe información no financiera a la cual se pueden aplicar los PRAs como la que se desprende de

---

<sup>138</sup> *Ibidem*, Boletín 3100, párrafo 7

la revisión de minutas de actas de consejo u otras reuniones de órganos de la administración y vigilancia de la entidad.

<b>Tipos de procedimientos de revisión analítica</b>
Comparación de los datos del cliente y la industria
Comparación de los datos del cliente con datos similares del periodo anterior
Comparación de los datos del cliente con los resultados esperados determinados por el propio cliente
Comparación de los datos del cliente con los resultados esperados determinados por el auditor
Comparación de los datos del cliente con los resultados esperados mediante el uso de datos no financieros

**Cuadro 9.2 Categorías de PRAs, según Arens<sup>139</sup>**

## **9.2 Carta convenio de prestación de servicios profesionales**

Para evitar malas interpretaciones y futuros problemas entre el auditor y su cliente, es un uso generalizado que una vez que se han puesto de acuerdo sobre las condiciones específicas del trabajo a realizar, éstas sean confirmadas por escrito. La forma habitual de hacerlo es que el auditor envíe al cliente una carta en la que se resume el resultado de las negociaciones y entrevistas para que se formalice la prestación del servicio con la respuesta de conformidad por escrito del representante de la entidad. Podemos decir que las “reglas del juego” estarán resumidas en una carta convenio, cuyo contenido deberá apegarse a lo establecido por el boletín 3110 denominado “Carta para confirmar la prestación del servicio de auditoría”, que se define como:

*Una carta convenio entre el auditor y su cliente documenta y establece el tipo de servicio a prestarse, el objetivo y alcance del mismo, el grado de responsabilidad que asume y la clase de informes que deberá proporcionar,*

---

<sup>139</sup> Arens, 209

*entre otros aspectos relevantes del trabajo.*<sup>140</sup>

A partir de la edición 2006 del compendio de Normas y Procedimientos de Auditoría, el boletín 3110 *Carta convenio de prestación de servicios profesionales*, sufrió adaptaciones para incluir menciones específicas sobre fraude, procedimientos de control de calidad y solicitud de confirmaciones a la administración.



Se requiere que el auditor prepare y obtenga de su cliente, una carta convenio para formalizar la aceptación y términos del servicio de auditoría que prestará, después de haber dado cumplimiento a las reglas de aceptación y conservación del cliente. Señala que su contenido puede variar, pero los **requisitos mínimos** establecidos por el reformado boletín 3110 a ser incluidos en la carta de referencia son:<sup>141</sup>

- a. El objetivo, alcance y periodo sujeto a revisión.
- b. La responsabilidad del auditor.
- c. La mención de que el estudio y evaluación de la estructura del control interno se realiza como una base para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría por aplicar.
- d. Declaratoria de que, aún cuando el objetivo de la auditoría no es la detección de irregularidades o fraudes, en caso de que se detecten se comunicará a los niveles apropiados de la entidad.
- e. La propiedad y disponibilidad de los papeles de trabajo.
- f. Declaración de que la información de la entidad que obtiene el auditor es confidencial, con excepción de aquella que la entidad misma hace

---

<sup>140</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Op. cit.*, Boletín 3110, párrafo 1

<sup>141</sup> Como aclaración al lector, las letras cursivas indican los incisos adicionados y/o modificados en 2006.

del conocimiento del público.

- g.** La responsabilidad de la administración de la entidad sobre la información financiera, el establecimiento y mantenimiento de un control interno eficaz y el cumplimiento con las leyes y reglamentos aplicables.
- h.** La responsabilidad de la administración de diseñar programas o controles para prevenir y detectar irregularidades o fraudes e informar al auditor sobre fraudes, irregularidades o sospecha de éstos que afecten o puedan afectar a la entidad.
- i.** La responsabilidad de la administración por el registro de los ajustes necesarios para corregir la información financiera.
- j.** Manifestación de que la administración proporcionará al auditor ciertas declaraciones por escrito relacionadas con los estados financieros examinados.
- k.** En caso de que se publiquen los informes emitidos por el auditor, la administración proporcionará a éste un borrador y obtendrá su autorización por escrito.
- l.** Acuerdo de la administración y de quien contrata los servicios profesionales del auditor, para proporcionar toda la información requerida por cualquier autoridad, así como por los órganos de control de calidad profesional, relacionada con la información producto de la auditoría, sin responsabilidad alguna para el auditor y el personal subordinado a éste.
- m.** El libre acceso al auditor sobre la información relacionada con la auditoría de la entidad.
- n.** Mención de que el cliente preparará información a ser utilizada por el auditor en el desarrollo de su trabajo.
- o.** Las fechas acordadas para iniciar y concluir el trabajo, recibir la información solicitada al cliente, entregar los informes y otros eventos importantes de la auditoría.
- p.** Los informes que el auditor emitirá como resultado de su trabajo.

- q. El importe de los honorarios, la forma de pago y, en su caso, el reembolso de los gastos relacionados.
- r. La indicación de que cuando en el desempeño de su trabajo, el auditor se encuentre con alguna circunstancia que no le permita seguir desarrollándolo en la forma originalmente prevista, lo comunicará inmediatamente por escrito, a fin de que se tomen las decisiones pertinentes.
- s. Indicación de que, salvo que la entidad solicite al auditor que no utilice el correo electrónico, como medio para transmitir información relacionada con el trabajo objeto de la carta convenio, el auditor no asume responsabilidad alguna por pérdidas de información o la pérdidas de confidencialidad de dicha información, en virtud del riesgo implícito que existe en el uso de este medio de comunicación.
- t. Procedimientos para la resolución de conflictos entre cliente y auditor.
- u. Mención de que cualquier otro servicio profesional que se requiera al auditor será objeto de acuerdo por separado.
- v. La solicitud al cliente de que confirme por escrito su aceptación en los términos de la carta convenio.

Asimismo, en caso de ser aplicables, también deben describirse en la **carta convenio** los siguientes aspectos:

- cualquier limitación de los acuerdos relativos a la responsabilidad del auditor o del cliente
- el grado de utilización del trabajo de los auditores internos
- la participación de especialistas en ciertos aspectos de la auditoría
- la participación del auditor predecesor
- las situaciones y condiciones en las cuales se permitirá el acceso de terceros a los papeles de trabajo del auditor
- cuando el auditor de una empresa tenedora o principal, no sea auditor

de alguna entidad relacionada, tal como una subsidiaria, sucursal o división, se debe indicar el trabajo a realizar con respecto a dicha entidad relacionada.

### 9.3 Programa de trabajo

#### 9.3.1. Concepto

Una vez obtenida la información necesaria, el auditor ya cuenta con los elementos precisos para la preparación formal de la planeación del examen a los estados financieros.

El resultado de la planeación de la auditoría se refleja finalmente en un **programa de trabajo**. Tal y como lo establece el boletín 3040 “Planeación y supervisión”, dicho documento se define como:

*Un enunciado, lógicamente ordenado y clasificado, de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar, la oportunidad con que se han de aplicar y la asignación del personal.*<sup>142</sup>



#### 9.3.2. Características

Es decir, el programa de trabajo especifica los objetivos de la revisión y la forma como se pretende lograrlos (incluyendo los procedimientos, el momento de su aplicación y la definición del personal encargado). Ahora bien, es importante estar conscientes de que al momento de la ejecución del programa se pueden presentar o detectar **circunstancias** que ameriten alguna **modificación** del programa de trabajo original, en tales casos, el auditor tiene la libertad de ajustarlo en cualquier momento del examen de los estados financieros. Es así que durante todas las

<sup>142</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Op. cit.*, Boletín 3040, párrafo 23

fases en que se divide el trabajo de auditoría estará presente la planeación.

Es común que los **programas de trabajo** inicien con una referencia a los objetivos en que se inspiran los procedimientos que contiene, mismos que ya he señalado, los cuales se vinculan íntimamente con las **aseveraciones** de los estados financieros explicadas en el tema 4.

### 9.3.3. Aspectos a considerar en su elaboración

El programa de trabajo forma parte del legajo de auditoría y, además de la especificación del rubro y los objetivos de auditoría correspondientes, se pueden incluir los siguientes encabezados:

- a. **Procedimiento.** Con una descripción breve y clara.
- b. **Extensión.** Especifica el alcance.
- c. **Oportunidad.** Incluye el momento en que deberán aplicarse los procedimientos.
- d. **Auditor.** Se identifica al responsable de la aplicación del procedimiento.
- e. **Tiempo programado.** Indica las horas que se han presupuestado para la ejecución del procedimiento.
- f. **Tiempo real o utilizado.** Se especifica las horas efectivamente empleadas en el desarrollo del procedimiento.
- g. **Referencia a otros papeles de trabajo.** Mediante la inclusión de este elemento se permite vincular el legajo de auditoría con los procedimientos.
- h. **Observaciones.** Este espacio permite complementar y/o especificar cualquiera de los campos incluidos en el programa.

PROCEDIMIENTOS	CÉDULA	FECHA	AUDITOR
A. Procedimientos aplicables en la etapa preliminar			
12.A.00. Formular o actualizar gráfica de flujo que muestre los procedimientos para la concesión de créditos a clientes, incluyendo la aplicación contable			

respectiva.

- 12.A.01. Como complemento al punto anterior, extraer u obtener información sobre las políticas vigentes respecto a descuentos, bonificaciones y rebajas a los clientes.
- 12.A.02. Formular o actualizar gráfica de flujo que muestre los procedimientos para la cobranza de los saldos a cargo de clientes; considerar la información obtenida en la aplicación de proceso.
- 12.A.03. Con base en pruebas selectivas y de acuerdo con la secuencia de la corriente operacional, verificar los procedimientos para la concesión de créditos a clientes, considerando por lo menos:
- a) que los formularios que intervienen estén prenumerados y expedidos secuencialmente
  - b) corrección de cálculos y autorizaciones
  - c) correcta y oportuna aplicación contable
- 12.A.04. De acuerdo con la secuencia de la corriente operacional, verificar los procedimientos para la cobranza de saldos a cargo de clientes, haciendo énfasis en los siguientes aspectos:
- a) que los reportes de cobranza y los demás formularios que intervienen, estén prenumerados y expedidos secuencialmente
  - b) autorizados y cálculo correctos
  - c) correcto y oportuno depósito bancario
  - d) correcta y oportuna aplicación contable
- 12.A.05. Verificar la aplicación de las políticas sobre descuentos, rebajas o bonificaciones señaladas en el apartado 12.A01.
- 12.A.06. Dar respuesta al cuestionario de control interno aplicable a esta sección.

**Procedimientos aplicables en las etapas intermedia y final.**

- 12.B.00. Obtener relación de saldos a cargo de clientes, compararla contra mayores auxiliares y mayor.
- 12.B.01. Con base en la relación mencionada en el 12.B00, preparar confirmación de cuentas y

<p>documentos por cobrar considerando:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) importancia de los movimientos y los saldos</li> <li>b) antigüedad de las partidas</li> <li>c) situaciones especiales: clientes extranjeros, gobierno, instituciones descentralizadas, etc.</li> </ul> <p>12.B.02. Preparar cédula del resultado de la confirmación, considerando importes y porcentajes respecto a: conformes, inconformes aclaradas, devueltas por el correo, no contestadas.</p> <p>12.B.03. Verificar los pagos posteriores de saldos circularizados cuyas respuestas no se recibieron o resultaron inconformes. Incluir asimismo, las solicitudes devueltas por el correo.</p> <p>12.B.04. Efectuar un arqueo de cartera. La conexión con libros y la aclaración de las diferencias que resulten, deberá efectuarlas la empresa y quedarán sujetas a examen por los auditores de la FCA.</p> <p>12.B.05. Estudiar la ambigüedad de los saldos a cargo de clientes, tomando en consideración:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) relaciones preparadas por la empresa</li> <li>b) plazos de crédito en vigor</li> <li>c) informes del departamento de cobranzas</li> </ul> <p>12.B.06. Con base en la información obtenida en la aplicación de los apartados 12.B02 a 12.B05, preparar una cédula que muestre la suficiencia o insuficiencia de la estimación de cuentas de cobro dudoso.</p>			
---	--	--	--

**Figura 9.1 Ejemplo de programa de trabajo<sup>143</sup>**

### 9.3.4. Responsables

Si bien el programa de auditoría debe ser desarrollado y/o adecuado a las circunstancias por auditores con suficiente experiencia profesional, la responsabilidad de la ejecución de los procedimientos que consigna recae, en diferente medida, en los miembros del equipo de auditoría encargados del proceso. Es lógico que el responsable final será el profesional que firmará el dictamen de los estados financieros.

<sup>143</sup> Gabriel Sánchez, *Auditoría de estados financieros, un caso práctico*, 119-121

#### 9.4 Estudio y evaluación del sistema de control interno

En el entendido de que dentro del plan de estudios vigente se dedica una asignatura obligatoria en su totalidad al estudio a profundidad del tema, en este apartado solo se recordarán algunos de los conceptos fundamentales. Recomendando al lector que desee profundizar en el contenido se remita al estudio del material en línea de la asignatura “Sistemas de Control Interno”.

¿Qué debemos entender por **control interno**?, en lo que denomino un “**enfoque tradicional**” (consolidado entre la profesión desde 1949 hasta principios de los 90s), se concebía como:

*El control interno comprende el **plan de organización** y todos los **métodos y medidas** coordinadas adoptados dentro de una empresa para salvaguardar su activo, verificar la exactitud y confiabilidad de sus datos contables, fomentar la eficiencia de operación y alentar la observancia de las políticas administrativas prescritas. Esta definición reconoce que un “sistema” de control interno va más allá de los aspectos relacionados directamente con las funciones de los departamentos de contabilidad y de finanzas.<sup>144</sup>*

Dicha definición otorgaba un enfoque sistemático al control distribuido en sus **elementos**: el ambiente de control, los sistemas contables y los procedimientos de control. Asimismo, la definición clásica enfatizaba como **objetivos** del control interno: salvaguardar los activos, verificar la exactitud y confiabilidad de la información contable, fomentar la eficiencia de operación y alentar la observancia de las políticas administrativas.

Es hasta 1985 que en los Estados Unidos, a iniciativa del sector privado la

---

<sup>144</sup> Philip Defliese, *Auditoría Montgomery*, Limusa, 1991 p. 268

*National Comisión on Fraudulent Financial Reporting* se crea el *Committee of Sponsoring Organizations* (COSO) como una respuesta a las inquietudes que se relacionaban con las causas de los fraudes en la información financiera. El COSO, integrado por la *American Accounting Association*, el *American Institute of Certified Public Accountants*, el *Financial Executive Institute*, el *Institute of Internal Auditors* y el *Institute of Management Accountants*, produjo en 1992 el “**Marco Integrado de Control Interno- COSO**”. Dicho informe considera que:

**Control interno** es un **proceso**, ejecutado por la junta ejecutiva o consejo de administración de una entidad, por su grupo directivo (gerencial) y por el resto del personal, diseñado específicamente para proporcionarles **seguridad razonable** de conseguir en la empresa las tres siguientes categorías de **objetivos**: efectividad y eficiencia de las operaciones, suficiencia y confiabilidad de la información financiera y cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.<sup>145</sup>

La repercusión a nivel internacional del grupo de trabajo influyó las normatividades de varios países, entre ellos México, para dar cabida a los cinco elementos de la estructura del control interno (incluidos en el enfoque COSO). Así, el reciente boletín 3050 “Estudio y evaluación del control interno”, centra su análisis en la **estructura del sistema de control interno**, definiéndola como:

*La estructura de control interno de una entidad consiste en las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad. Dicha estructura consiste en los siguientes elementos:*

- a) el ambiente de control*
- b) la evaluación de riesgos*
- c) los sistemas de información y comunicación*

---

<sup>145</sup> Internal Control - *Integrated Framework, Executive Summary*, disponible en <http://www.coso.org>

d) los procedimientos de control

e) la vigilancia<sup>146</sup>

**Figura 9.2. Componentes de la estructura del control interno**



En años recientes se ha difundido internacionalmente el enfoque COSO, mismo que presenta ciertas diferencias en relación con el enfoque tradicional del control interno tal y como se presenta en el siguiente cuadro:

<sup>146</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Op. cit.*, Boletín 3050, párrafo 5.

### Enfoque tradicional

### Enfoque COSO

#### Definición

El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y medidas coordinadas adoptadas dentro de una empresa para salvaguardar su activo, verificar la exactitud y confiabilidad de sus datos contables, fomentar la eficiencia de operación y alentar la observancia de las políticas administrativas prescritas.

Control interno es un proceso, ejecutado por la junta ejecutiva o consejo de administración de una entidad, por su grupo directivo (gerencial) y por el resto del personal, diseñado específicamente para proporcionarles seguridad razonable de conseguir en la empresa las tres siguientes categorías de objetivos: efectividad y eficiencia de las operaciones, suficiencia y confiabilidad de la información financiera y cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

#### Objetivos

- Proteger los activos y salvaguardar los bienes de la institución.
- Verificar la razonabilidad y confiabilidad de los informes contables y administrativos.
- Promover la adhesión a políticas administrativas establecidas.
- Promover la eficiencia operacional.

Dar una seguridad razonable en el cumplimiento de los objetivos institucionales relacionados con:

- Efectividad y eficiencia de las operaciones.
- Confiabilidad de la información financiera.
- Cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables.

## Elementos

- Ambiente de control
- Sistema contable
- Procedimientos de control
- Ambiente de control
- Evaluación de riesgos
- Sistemas de información y comunicación
- Procedimientos de control
- Vigilancia

---

### Cuadro 9.3 Comparación entre enfoques del control interno

Los elementos se encuentran definidos en el mismo boletín 3050 de la siguiente forma:

El **ambiente de control**, es la combinación de factores que afectan las políticas y procedimientos de una entidad, fortaleciendo o debilitando sus controles. Como ejemplos tenemos:

- actitud de la administración a los controles establecidos
- estructura de organización de una entidad
- funcionamiento del consejo de administración y sus comités
- métodos de asignar autoridad-responsabilidad
- métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de políticas y procedimientos

Es el fundamento de todos los demás componentes del control interno, proporcionando disciplina y estructura.



La **evaluación de riesgos** es la identificación, análisis y administración de riesgos

relevantes en la preparación de estados financieros que pudieran evitar que estén razonablemente presentados. Por ejemplo:

- cambios en el ambiente operativo
- nuevo personal
- sistemas de información nuevos o rediseñados
- crecimiento acelerado
- nuevas tecnologías
- reestructuraciones corporativas



Los riesgos pueden tener un origen interno o externo pero por sus afectaciones potenciales ambos deben ser evaluados.

Los **sistemas de información y comunicación** son los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar y producir información cuantitativa de las operaciones que realiza una entidad económica. Los sistemas de comunicación incluyen la forma en que se dan a conocer las funciones y responsabilidades relativas al control interno de los reportes financieros.

El sistema de información deberá:

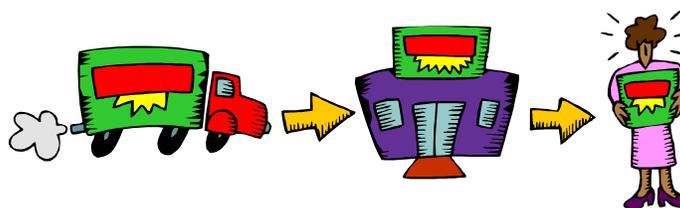
- Identificar y registrar todas las transacciones válidas.
- Describir oportunamente las transacciones, con suficiente detalle para permitir su clasificación apropiada en la presentación de los estados financieros

- Medir el valor de las transacciones de forma que permita registrar su valor monetario apropiado en los estados financieros
- Determinar el periodo en que ocurrieron las transacciones
- Presentar apropiadamente las transacciones y las revelaciones relacionadas en los estados financieros.

La comunicación eficaz es esencial para que todo el personal tenga claras sus responsabilidades y comprenda su rol en el sistema de control interno y la repercusión que sus actividades tiene en el trabajo de los demás. Incluye la comunicación con entidades externas, como los clientes, proveedores, organismos reguladores y accionistas.



Los **procedimientos de control** se integran por todos los procedimientos y políticas que establece la administración y que proporcionan una seguridad razonable de que se van a lograr en forma eficaz y eficiente los objetivos específicos de la entidad.



Se producen en toda la organización, a todos los niveles y en todas las funciones. Se incluyen una serie de actividades como autorizaciones, verificaciones, conciliaciones, revisiones de los resultados operativos, la protección de los bienes y la separación de funciones.



#### Cuadro 9.4. Tipos de procedimientos de control.

La **vigilancia** es el proceso que asegura la eficiencia del control interno a través del tiempo, e incluye la evaluación del diseño y operación de procedimientos de control en forma oportuna, así como el aplicar medidas correctivas cuando sea necesario.



¿Cuál es el deber del auditor de información financiera en relación con el control interno?, si recordamos las normas de auditoría, la segunda relativa a la ejecución del trabajo se denomina precisamente “**Estudio y evaluación del control interno**” y se establece que:

*El auditor deberá efectuar un estudio y evaluación adecuados del **control interno** existente, que le sirvan de base para determinar el **grado de confianza** que va a depositar en él; asimismo, que le permita determinar la **naturaleza, extensión y oportunidad** que va a dar a sus procedimientos de*

*auditoría.*<sup>147</sup>

Es decir, es una **obligación normativa** del auditor efectuar el estudio y evaluación del control interno como base para su auditoría y, como los elementos de naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría forman parte del programa de trabajo, resulta lógico que, incluso antes de estar seguros sobre la prestación de un servicio de auditoría en específico, es necesario destinar tiempo a una **evaluación preliminar** del control interno. Aquí el auditor efectúa un análisis general del riesgo implícito en el trabajo que va a realizar, con objeto de considerarlo en el diseño de sus programas de trabajo de auditoría y para identificar gradualmente las actividades y características específicas de la entidad. Aún cuando en esta etapa no se han probado los controles internos, y aunque cualquier decisión es preliminar, el auditor deberá formarse un juicio sobre la confianza que podrá depositarse en el control que será probado. Es muy importante comprender el entorno operativo de la entidad, entre ellos los sistemas electrónicos y de manejo de información para lo cual, es recomendable, que se apliquen algunas pruebas preliminares.

El auditor efectuará una **evaluación** más precisa y **detallada** que la preliminar una vez concretado el compromiso de efectuar la auditoría, para lo cual aplicará las **pruebas de cumplimiento** las cuales están diseñadas para respaldar la evaluación de la aparente confiabilidad de procedimientos específicos de control. La evaluación se hará determinando si los procedimientos de control funcionan de manera efectiva. Como se señaló previamente, el auditor debe documentar su conocimiento sobre la estructura del control interno de la empresa y sobre la evaluación correspondiente.

Los controles internos deberán ser comprendidos por el auditor a nivel de **entidad** y de sus **actividades**, para lo cual, es menester estudiar cada uno de los cinco

---

<sup>147</sup> *Ibidem*, *Boletín* 1010, párrafo 16

elementos de la estructura del control interno y “diagnosticar” si la información que se genera (incluida la financiera) es confiable. En otras palabras, el auditor evalúa los controles que tienen efecto sobre la información que examinará.

El auditor parte de un **objetivo** del control, como puede ser la confiabilidad de la información financiera, aplica ciertos **procedimientos** (generalmente de cumplimiento) para evaluar cada componente del control y, con base en los resultados obtenidos, concluye sobre si el control interno es eficiente y **confiable** para el rubro examinado. En otras palabras, aplicando los conceptos estudiados en el tema 6, determina el **riesgo de control** asociado al componente o rubro y así tiene un elemento más para definir el **riesgo de detección** aceptable para su examen.

En resumen, los auditores estudiarán el control interno:

- entendiendo las actitudes, el conocimiento y acciones de la gerencia relacionadas con el **ambiente de control**.
- valoran el proceso de **evaluación del riesgo** llevado a cabo por la gerencia.
- conociendo los principales tipos de **transacciones** que realiza la entidad, su tratamiento y presentación.
- tener conocimiento, en términos generales, de los **procedimientos de control**, comprobando algunos de éstos en alguna cuenta particular.
- comprender el elemento de **vigilancia** sobre el sistema de control interno

#### ➤ **Documentación del estudio y evaluación del control interno**

La información relacionada con la evaluación del control interno, debe incluirse en los **papeles de trabajo** del auditor. Los métodos más comunes del estudio del control interno son:

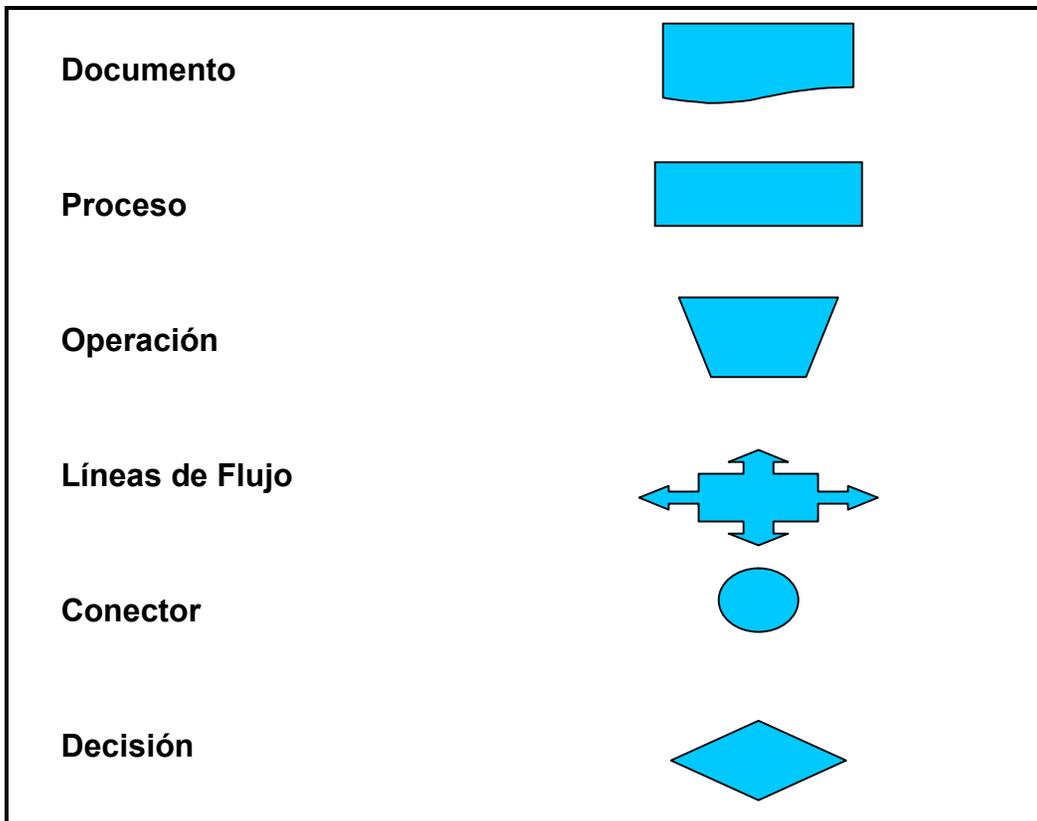
- cuestionarios

- descriptivo
- gráfico

Un **cuestionario** para la evaluación del control interno es de gran ayuda en la planeación de la auditoría y su utilización es muy difundida. Se han diseñado de forma que recuerden al auditor una serie de medidas de control que podrían estar incluidas en la entidad evaluada por el tipo de actividades que ésta realice. Pueden dividirse por rubros de los estados financieros o por actividades de la empresa y contienen una relación de preguntas que el auditor, mediante las investigaciones y otros procedimientos aplicables deberá responder con un “sí”, “no” o “no aplicable”. Por ejemplo, en la sección de “efectivo”, podría incluirse la siguiente pregunta: ¿se preparan conciliaciones bancarias mensualmente? El profesional que tiene el deber de ser escéptico no se conformará con que un funcionario de la entidad responda afirmativamente a tal cuestionamiento, sino que tratará de obtener pruebas que confirmen lo dicho, en este caso, un examen a las últimas conciliaciones realizadas bastaría para cumplir el propósito de la investigación.

El método **descriptivo** o narrativo es un método cuya aplicación conviene a empresas relativamente pequeñas, ya que consiste en una redacción que incluye los procedimientos seguidos en determinada área de la empresa o que tengan repercusión en la confiabilidad de algún rubro de los estados financieros.

Finalmente, el método **gráfico** permite la identificación de los procedimientos de control y la documentación que genera el flujo de una operación determinada incluyendo la identificación del área o departamento responsable o, incluso, del puesto involucrado. Existen símbolos convencionales para la representación de las operaciones como por ejemplo:



Cuadro 9.5 Algunos símbolos utilizados para los diagramas de flujo

### Situaciones a informar

La CONPA las define como

*Asuntos que llaman la atención del auditor y que en su opinión deben comunicarse al cliente, ya que representan **deficiencias importantes** en el diseño u operación de la estructura del control interno.*<sup>148</sup>

Es decir, como parte de una auditoría de estados financieros, el auditor podrá encontrar aspectos que considere débiles en el funcionamiento del control interno y, debido al efecto que pudieran tener en la información financiera y en la propia administración de la entidad, deberá advertir de su existencia a quien haya contratado sus servicios profesionales.

<sup>148</sup> *Ibidem*, párrafo 42

➤ **Comunicación de situaciones a informar**

Es menester que se informe por escrito las situaciones a informar detectadas, ya sean asuntos de interés para el cliente y/o aspectos que llaman la **atención del auditor** y que en su opinión deben ser comunicadas al cliente.

La comunicación debe ser **dirigida** a los más altos niveles de autoridad y responsabilidad.

Es costumbre que como parte de su trabajo el auditor proporcione **sugerencias** que permitan mejorar la estructura de control interno existente. Esta información se incluye en la “**Carta de observaciones y sugerencias al control interno**”, que debe contener, al menos:

1. La indicación de que el **propósito** de la auditoría es emitir una **opinión** sobre los estados financieros y no el de proporcionar una seguridad razonable del funcionamiento de la estructura del control interno.
2. Las situaciones a informar
3. Las restricciones establecidas para la distribución de tal comunicación.

No quisiera dar por concluida esta unidad sin aclarar un término que se utiliza frecuentemente en la auditoría: seguridad razonable.

El concepto de seguridad razonable reconoce que el costo de la estructura de control interno de una entidad, no deberá exceder los beneficios esperados al establecerla.

El control interno es un proceso que llevan a cabo las personas, susceptibles de equivocarse, por lo cual las medidas de control interno sólo pueden aportar un grado de **seguridad razonable**, no la seguridad absoluta; de que se lograrán los objetivos de la administración. En complemento, deberá justificarse el costo de los controles con resultados o beneficios esperados.

## 9.5 Importancia relativa y riesgo de auditoría

Cabe señalar que debido a una duplicidad en el temario analítico, el tema de “Riesgo de auditoría” ya se abordó en la unidad 6 “Documentación de la Auditoría”, por lo que sólo nos enfocaremos a tratar la importancia relativa (materialidad).

### 9.5.2 Importancia relativa

En los otrora PCGA, se definía como:

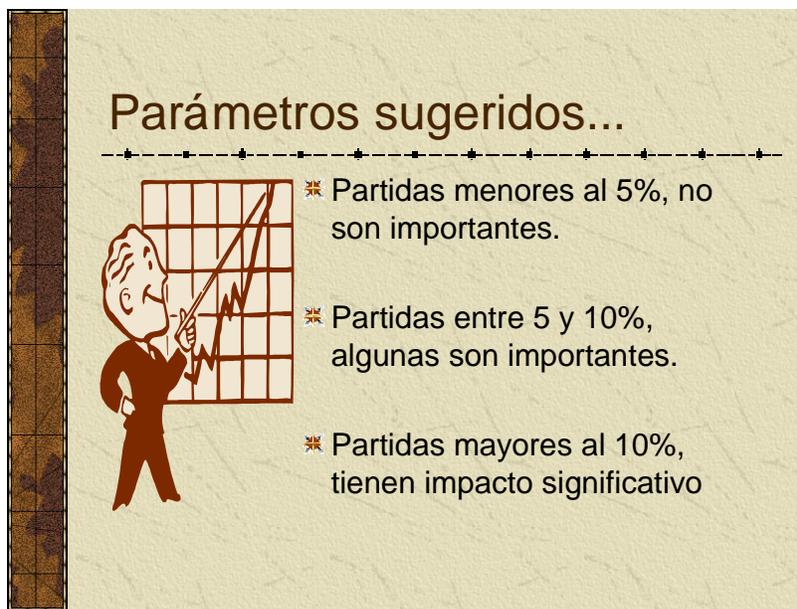
*Se refiere básicamente al efecto que tienen las partidas en la información financiera y en este sentido, toda partida cuyo monto o naturaleza que tenga significación debe ser procesada y presentada, pues de no hacerse distorsionaría los objetivos que pretende la información financiera.*<sup>149</sup>

Lo más interesante es definir ¿a partir de qué o cuánto algo es importante?, los PCGA nos proporcionaban algunas orientaciones al respecto, en primer lugar, en atención al monto de la partida:

- Proporción que guarde la partida en los estados financieros
- Proporción con otras partidas relacionadas
- Proporción con montos de años anteriores y futuros
- Efecto acumulado en los estados financieros de partidas no sustanciales individualmente

---

<sup>149</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*, Boletín A6.



**Figura 9.3 Ejemplo de parámetros de materialidad**

➤ **Importancia relativa, según NPA**

Para la CONPA, el término de importancia relativa:

*Representa el importe acumulado de errores y desviaciones de principios de contabilidad, que podrían contener los estados financieros sin que, a juicio del auditor y a la luz de las circunstancias existentes, sea probable que se afecte el juicio o las decisiones de las personas que confían en la información contenida en dichos estados.*<sup>150</sup>

Es común que el tema de este apartado se localice bajo el término de “**materialidad**”, utilizado en los Estados Unidos. Por definición es:

*Materialidad es la magnitud de la omisión o error en la información contable que, considerando las circunstancias que la rodean, hace probable que el*

---

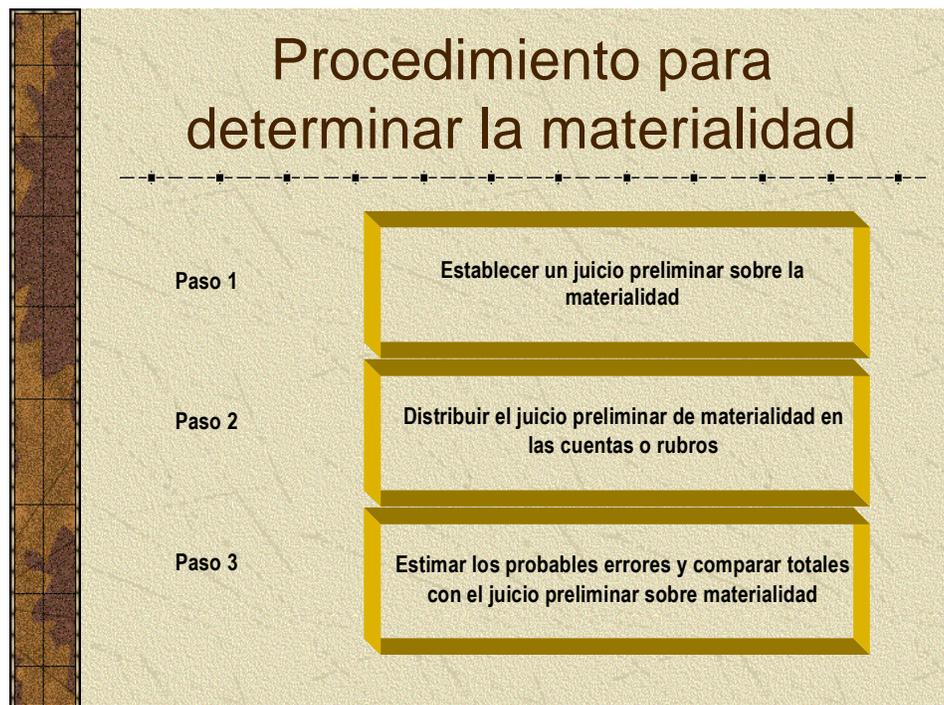
<sup>150</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Normas y procedimientos de auditoría y normas para atestiguar*, Boletín 3030, párrafo 12

*juicio de una persona razonable basado en la información, pueda cambiar o influenciada por la omisión o el error.*<sup>151</sup>

Tal definición encuentra puntos en común con la incluida en las normas internacionales, a saber:

*La información es material si su omisión o error podría influenciar a los usuarios que toman decisiones económicas con base en los estados financieros.*<sup>152</sup>

¿Cuándo puedo considerar un **hallazgo material**? La normatividad profesional es limitada respecto a lo que puede considerarse material para un usuario de información financiera común. Por ello el AICPA, la Comisión de Principios de Contabilidad y las firmas contables, han desarrollado un marco general acerca de la materialidad en la auditoría.



<sup>151</sup> Materiality is the magnitude of an omission or misstatement of accounting information that, in the light of surrounding circumstances, makes it probable that the judgment of a reasonable person relying on the information would have been changed or influenced by the omission or misstatement. En FASB No. 2

<sup>152</sup> International Federation of Accountants, ISA 320 *Audit materiality*, p. 394

## Figura 9.4 Procedimientos para determinar la materialidad

Sin embargo, el **factor** crítico para determinar cuando un hallazgo supera los límites de importancia relativa establecidos por el auditor desde la planeación y, por lo tanto se convierte en un hallazgo material, es el **criterio o juicio profesional** del auditor.

Como conclusión, la planeación de la auditoría de estados financieros es una tarea compleja y prácticamente permanente (recordemos que inicia antes de la contratación del servicio) vital para lograr el éxito en el desarrollo del examen de la información financiera. Factores como el riesgo y la importancia relativa o materialidad deben considerarse al planear y evaluar los resultados y, ante la carencia de parámetros establecidos para conducir el juicio del auditor, es necesaria la experiencia, el cuidado y esmero profesional y el juicio del auditor.

### Bibliografía del tema 9

- Arens Alvin, *Auditoría un enfoque integral*, 11ª ed. Pearson, México, 2007, 800 pp.
- Defliese Philip, *Auditoría Montgomery*, Limusa, 991, 1006 pp.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Normas y procedimientos auditoría y normas para atestiguar*, 28ª. Edición, México, 2007.
- International Federation of Accountants, *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, 2007*, Versión electrónica disponible en <http://www.ifac.org>
- Sánchez Gabriel, *Auditoría de estados financieros, un caso práctico*, Mc. Graw-Hill, México 1997, 283 pp.

### Hemerografía

- Roberto Córdoba Vital, "Aceptar un prospecto de cliente o continuar con uno actual a la luz de la norma relativa al control de calidad", en Contaduría Pública, IMCP, agosto de 2006.

Robert G. Eccless, Scott C. Newquist y Roland Schatz, “La reputación y sus riesgos” en *Harvard Business Review*, Febrero 2007.

## Sitios de internet

Committee of Sponsoring Organizations, <http://www.coso.org>

International Federation of Accountants, <http://www.ifac.org>

## Actividades de aprendizaje

**A.9.1.** Elabora un mapa conceptual del contenido del tema

**A.9.2.** Realiza un ensayo acerca de la aceptación de un cliente en la auditoría, explicando los aspectos favorables y desfavorables de tal procedimiento.

**A.9.3.** Explica brevemente cómo puede el auditor aplicar los pasos de evaluación de la reputación citados en el artículo “Gestionar el riesgo reputacional”<sup>153</sup>

**A.9.4.** Una de las formas de obtener información para planear una auditoría es realizar entrevistas con los funcionarios de la entidad. Responda las siguientes preguntas:

- a. ¿Por qué es importante planear cuidadosamente una entrevista?
- b. ¿Cómo decide a quien debe entrevistar?
- c. ¿Qué información se necesita para preparar la entrevista?
- d. ¿De dónde o de quién obtendrá la información necesaria para planear una entrevista?

**A.9.5.** Resuelve el problema 8-36 del libro *Auditoría un enfoque integral* de Arens.

**A.9.6.** Del libro señalado en la actividad anterior, resuelve el problema 7-35, sobre evaluación de controles.

**A.9.7.** Resuelve el problema 6-37 del libro *Principios de Auditoría* de Whittington,

**A.9.8.** Durante el desarrollo de la auditoría, el auditor identifica situaciones relativas al control interno cuya trascendencia le obliga a comunicarlas a la administración. Al respecto, se le pide:

- a. seleccionar una entidad

---

<sup>153</sup> Robert G. Eccless, Scott C. Newquist y Roland Schatz “La reputación y sus riesgos”, Revista *Harvard Business Review*, Febrero 2007,

- b. comprender las medidas de control interno que sigue para el desarrollo de la operación que usted seleccione (ventas al público en general, cobranza, etc)
- c. elaborar un diagrama de flujo donde se muestre el desarrollo de la función
- d. identificar las situaciones a informar
- e. preparar el informe del control interno contemplado en el boletín 3050.

**A.9.9.** Prepara una síntesis de la sección 404 de la Ley Sarbanes-Oxley y argumenta por escrito los puntos que consideres impactan más al control interno.

### **Cuestionario de autoevaluación**

1. ¿Qué se debe hacer al iniciar un compromiso de auditoría?
2. ¿Cómo puede el auditor evaluar la integridad moral de un posible cliente?
3. ¿A qué se refiere el término “riesgo del compromiso”?
4. ¿Cómo puede el auditor identificar los factores de riesgo?
5. ¿Qué es un procedimiento de revisión analítica?
6. ¿Qué aplicaciones tiene dentro de una auditoría los procedimientos de revisión analítica?
7. ¿Con qué otra denominación se conoce a la carta para confirmar la prestación de servicios de auditoría?
8. ¿Qué contiene un programa de trabajo?
9. Actualmente, ¿cuáles son los objetivos que persigue el control interno?
10. ¿Cuál es el contenido mínimo de la “Carta de observaciones y sugerencias al control interno”?

### **Examen de autoevaluación**

1. Es una forma de comprobar que el auditor evalúa la independencia de su personal respecto al posible cliente:
  - a. confirmándolo periódicamente por escrito.
  - b. preguntándolo directamente a su cliente.

- c. averiguándolo los antecedentes del personal.
  - d. promoviendo un código de conducta en la firma.
  - e. cuestionando a su personal de auditoría.
2. \_\_\_\_\_ es un factor que afecta la estimación del riesgo asociado al trabajo de auditoría.
- a. El resultados financieros
  - b. La integridad de la gerencia
  - c. Los sistemas de información
  - d. Los honorarios convenidos
  - e. Los procedimientos de auditoría
3. Antes de planear la auditoría, el auditor, deberá conocer:
- a. el importe de los honorarios que cobrará
  - b. las horas que se invertirán en cada sección
  - c. el personal que asignará a la realización del trabajo
  - d. la opinión de los auditores predecesores
  - e. las limitaciones del trabajo que realizará
4. \_\_\_\_\_ es indispensable para poder investigar los antecedentes del cliente con auditores predecesores.
- a. Los dictámenes emitidos en años anteriores
  - b. Los contratos de auditorias previas
  - c. Las deficiencias de control detectadas anteriormente
  - d. El seguimiento a los informes de auditoría interna
  - e. La autorización por escrito del funcionario idóneo
5. Es el boletín que norma la comunicación entre el auditor sucesor y el

predecesor:

- a. 5030
- b. 5070
- c. 7010
- d. 3070
- e. 3040

6. Es un ejemplo de procedimiento de revisión analítica:
- a. presupuestos.
  - b. índices.
  - c. razones financieras.
  - d. cifras históricas.
  - e. proyecciones.
7. Es el boletín que regula el contenido de la carta para confirmar la prestación de servicios de auditoría:
- a. 3110
  - b. 3010
  - c. 4010
  - d. 5070
  - e. 6010
8. Es un elemento que recientemente se adicionó a la carta para confirmar la prestación de servicios de auditoría:
- a. una declaratoria sobre la comunicación en caso de detectar fraude.
  - b. el objetivo de la auditoría de estados financieros
  - c. la propiedad y disponibilidad de los papeles de trabajo.
  - d. una declaratoria de confidencialidad de la información

- e. las fechas programadas de entrega de informes.
9. Es una característica de la planeación de la auditoría:
- a. rigidez.
  - b. flexibilidad.
  - c. generalidad.
  - d. especificidad.
  - e. detalle.
10. Al determinar \_\_\_\_\_ es insustituible el criterio profesional del auditor:
- a. las razones financieras
  - b. el importe de desviaciones
  - c. la cantidad de errores
  - d. la materialidad
  - e. el resultado financiero

## TEMA 10. MUESTREO EN LA AUDITORIA

### Objetivo particular

Al finalizar este tema, el alumno podrá:

- ♦ Explicar los principales conceptos relacionados a la teoría del muestreo estadístico.
- ♦ Distinguir entre muestreo estadístico y no estadístico.
- ♦ Identificar la aplicación del muestreo estadístico en la auditoría
- ♦ Distinguir los principales métodos de muestreo estadístico aplicables a la auditoría: por atributos y de variables

### Temario detallado<sup>154</sup>

#### 10. Muestreo en auditoría

10.1 Aspectos normativos

10.2 Selección de la muestra

10.2.1 Métodos basados en probabilidades

10.2.1.1 Selección sistemática

10.2.2 Métodos basados en criterio

10.2.2.1 Selección al azar

10.2.2.2 Selección casual

10.2.2.3 Selección por bloques

10.3 Tipos de muestreo

10.4 Muestreo no estadístico

10.5 Muestreo estadístico

10.4.1 Muestreo de unidad monetaria

10.4.2 Muestreo de tasa de error

---

<sup>154</sup> En una revisión del temario por parte de la academia de auditoría, se determinó que los puntos “selección sistemática” y “selección causal” que están incluidos en el temario, debería contextualizarse, por ello verán incluidos los dos temas y adicionados otros relativos a la selección de muestras. Así que en general, en el tema encontrarán un desarrollo a mayor detalle que el presentado en el temario oficial, pero que incluye cada uno de los puntos de éste.

## **Introducción**

La auditoría, desde que se considera una actividad profesional, ha experimentado enormes transformaciones, una de las principales es la facilidad de aplicar pruebas selectivas para obtener evidencia y así, alcanzar conclusiones a partir de las características que tengan las partidas efectivamente examinadas.

Si preguntamos a un grupo de alumnos si consideran que, en caso de ser designados como auditor externo de una empresa multinacional, sería posible hacer el examen de estados financieros examinando todas las transacciones que realizó la empresa en las fechas que pretendemos emitir nuestra opinión, la respuesta generalizada sería no. Y no es posible porque tenemos para realizar la auditoría limitaciones de tiempo y costo. Es así que el muestreo aplicado a la auditoría es una herramienta fundamental para que la selección de partidas no tenga ningún grado de influencia subjetiva y así, los resultados sean más confiables. Hoy en día, cuando podemos observar que las actividades que realizan las entidades sujetas a examen se han vuelto cada vez más complejas y numerosas, es necesario otorgar el reconocimiento que ha ganado el tema de “Muestreo Estadístico” como herramienta del trabajo de un auditor contemporáneo; más allá de constituir un factor de equilibrio en el costo de las auditorías, es sin duda la forma idónea de hacer “más profesional y precisa” esta actividad. La comprensión y adecuada aplicación de las técnicas de muestreo por el auditor es ya un requerimiento para el verdadero profesional.

Para efectos de su estructuración, la exposición se dividirá en dos apartados fundamentales: (1) aspectos básicos relacionados con la teoría del muestreo y (2) desarrollo de su aplicación en la auditoría, donde se abordan tanto los diversos tipos de muestreo estadístico como el procedimiento de aplicación. Muy importantes en este marco son las fuentes de información y, dada la aplicación del muestreo estadístico a destacar, en repetidas ocasiones se harán referencias al

marco normativo nacional, internacional y norteamericano que han emitido el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, la *International Federation of Accountants* y el *American Institute of Certified Public Accountants*, respectivamente.

➤ **Aspectos preliminares relacionados con la teoría del muestreo**

A efecto de contextualizar, a continuación se presentan las definiciones más comunes relacionadas con la teoría del muestreo. La primera definición que abordaremos es precisamente la de “**método de muestreo**”, que para César Pérez, experto de origen español, es: “...el



**conjunto de técnicas estadísticas que estudian la forma de seleccionar una muestra lo suficientemente representativa de una población cuya información permita inferir las propiedades o características de toda la población cometiendo un error medible y acotable**”.<sup>155</sup>, Para hablar de muestreo, primero debemos comprender diversos conceptos básicos relativos, como son universo o población, muestra representativa, unidad de muestreo, error de muestreo, error no atribuible al muestreo, nivel de confianza y precisión, que Heffes, Holguín y Galán<sup>156</sup>, definen como sigue:

**Error de muestreo.** Es la diferencia entre la estimación obtenida de la muestra y el valor real (pero desconocido) de la población. El muestreo estadístico permite que el grado de error del muestreo se estime y se controle matemáticamente. El error de muestreo estimado generalmente se expresa en términos de “confianza” y “precisión”. El error de muestreo surge solamente porque no todas las partidas de la población se incluyen en la muestra. Cuando se examina toda la población no

---

<sup>155</sup> César Pérez, *Muestreo estadístico: Conceptos y problemas resueltos*, p. 3

<sup>156</sup> Heffes G.L, Galán A. y Holguín F., *Auditoría de los estados financieros: técnicas y aplicaciones modernas*, pp. 174-176

existe error de muestreo.

**Error esperado en el universo.** Al determinar el error esperado en un universo, el auditor deberá considerar asuntos tales como, niveles de error identificándolos en auditorías previas, cambios en los procedimientos de los clientes y evidencia disponible de su evaluación del sistema de control interno contable y de los resultados de procedimientos de revisión analítica.

**Error no atribuible al muestreo.** Un error en una conclusión estadística que surge de fallas al diseñar y ejecutar el plan de muestreo, errores en el examen o la evaluación de los datos de una muestra, etc. El error no atribuible al muestreo no está sujeto a una medición estadística. Este tipo de error resulta de la naturaleza humana, se puede originar por incompetencia, supervisión inadecuada, distractores, etc.

**Error tolerable.** Se representa por el error máximo proyectado en el universo que el auditor estaría dispuesto a aceptar y a pesar de eso concluir que el resultado del muestreo ha alcanzado su objetivo de auditoría. A menor grado de error tolerable, será mayor el tamaño de la muestra que requerirá el auditor.

**Muestra.** Es un subconjunto de la población.

**Muestra representativa.** Es el grupo de partidas (unidades de muestreo) sujetas a examen y que representa la base para llegar a una conclusión. Para que esta conclusión sea válida, la muestra debe ser representativa o sea, que las características de esa muestra sean iguales a las del universo. Para que una muestra sea representativa, las unidades de muestreo que forman el universo deben tener exactamente la misma probabilidad de ser seleccionadas.

**Nivel de confianza.** Expresa la proporción de veces que la conclusión estadística es correcta. Esto se deriva también de que representa el grado, expresado en porcentaje, en que la muestra sea representativa del universo. A través del nivel

de confiabilidad, podemos expresar y medir el riesgo de muestreo.

**Precisión.** Representa la exactitud de nuestra conclusión que puede ser expresada en porcentaje o valores monetarios, es decir, representa la cantidad o por ciento del auditor acepta que se desvíe el valor obtenido en su examen del verdadero promedio del universo. En el muestreo estadístico, la precisión es posible calcularla y controlarla de forma matemática.

**Riesgo del muestreo.** Surge de la posibilidad de que la conclusión del auditor, basada en una muestra, pudiera diferir de la conclusión a la que se hubiese llegado de haber aplicado el mismo procedimiento de auditoría a todo el universo. Para pruebas de cumplimiento o sustantivas.

**Unidad de muestreo.** Es la partida individual que en conjunto forma el universo. Es decir, el universo puede dividirse en diferentes unidades de muestreo.

**Universo o población.** Es el conjunto de partidas sobre la cual obtener una conclusión estadística. Debe precisarse de tal forma que todas las partidas posibles de ser seleccionadas estén disponibles para su inclusión en una muestra.

### ➤ **Muestreo en la auditoría**

#### ▪ **Aspectos normativos**

Las normas de auditoría relativas a la ejecución del trabajo establecen la obligación del auditor de obtener, mediante sus procedimientos de auditoría, evidencias comprobatorias suficientes y competentes para suministrar una base objetiva para su opinión.

El boletín 5020 “El Muestreo en la Auditoría”, establece que



“para obtener esta **evidencia comprobatoria**, el auditor no está obligado a examinar todas y cada una de las transacciones de la empresa o de las partidas que forman los saldos finales, ya que mediante la aplicación de sus procedimientos de auditoría a una **muestra representativa** de estas transacciones o partidas, puede obtener la evidencia que requiere”<sup>157</sup>.

En su aplicación al campo de la auditoría, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP), en el boletín 5020 “El Muestreo en la Auditoría”, proporciona la siguiente definición:

***Muestreo en la auditoría** es la selección de partidas (muestra) que están sujetas a la aplicación de procedimientos de cumplimiento o sustantivos a menos de la totalidad de los elementos (partidas) que forman o integran el saldo de una cuenta, tipo de información o clase de transacción (universos), de tal manera que todas las partidas o información a muestrear tengan la misma oportunidad de ser seleccionadas y que permitan al auditor obtener y evaluar la evidencia comprobatoria de la auditoría, respecto de la característica del universo para llegar a una conclusión respecto al mismo.*<sup>158</sup>

Así, son dos las **características** fundamentales del **muestreo**:

1. El auditor debe examinar **menos del 100%** de los elementos de la población.
2. El auditor ejecutar los procedimientos para llegar a una **conclusión** sobre alguna característica de la **población entera**.

---

<sup>157</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., *Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para Atestiguar*, Boletín 5020, párrafo 3.

<sup>158</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., *op. cit.* Boletín 5020

Si un auditor examina el 100% de la población para llegar a una conclusión sobre la misma, este procedimiento no cumple el primer requisito de la definición y por lo tanto no se trata de un muestreo. Por ejemplo, si un auditor define el universo como todos los saldos de cuentas por cobrar superiores a \$10,000 y decide examinar todos los saldos que superen esa cantidad, este procedimiento no representa una verdadera aplicación de muestreo ya que incluye todos los elementos que, según su definición, conforman el universo.

Existen varias razones por las que un auditor podría examinar menos del 100% de los elementos de un universo e intentar llegar a una conclusión sobre el total del mismo. Como lo afirman los autores Kell y Boynton “al auditor se le justifica que acepte cierta incertidumbre cuando el costo y tiempo requerido para hacer un examen del 100% de los datos son, en su opinión, superiores a las consecuencias adversas de la posibilidad de expresar una opinión equivocada por examinar solo una muestra de los datos. Puesto que éste es generalmente el caso, el muestreo es ampliamente utilizado en la auditoría”.<sup>159</sup>

Por ejemplo, el auditor podría efectuar un seguimiento de unas cuantas transacciones a través de un sistema de contabilidad con el fin de reforzar sus conocimientos sobre el diseño de los procedimientos de control contable. Estas "revisiones preliminares" no cumplen el segundo requisito de la definición (concluir sobre la población entera) y, por lo tanto, tampoco se trata de muestreo. No es siempre fácil distinguir el muestreo de auditoría de aquellos procedimientos en los que no interviene. La distinción depende generalmente del **objetivo del auditor**.

El auditor debe considerar en primer término, los objetivos específicos de auditoría que debe alcanzar, lo que permitirá determinar el procedimiento de auditoría o la combinación de los más indicados para lograr los objetivos.

---

<sup>159</sup> Kell W. y Boynton W., *Auditoría Moderna*, pág. 360.

Además, cuando el **muestreo de auditoría** es apropiado, la naturaleza de la evidencia de auditoría buscada y las condiciones de error posible u otras características relativas a tal evidencia ayudarán al auditor a definir lo que constituye un error y el universo que deberá utilizarse para el muestreo.

En el citado boletín 5020, también se señalan los principales aspectos del **muestreo en la auditoría de los estados financieros**, aplicables tanto a los métodos de muestreo estadístico como no estadístico, en los cuales se requiere que todas las partidas en el universo tengan la misma oportunidad de ser seleccionadas, lo que da como resultado el obtener una muestra representativa del mismo.

➤ **Selección de muestras aleatorias**

La literatura técnica presenta diferencias en lo que considera métodos de selección de muestras. Así, creo abordar una de las principales diferencias que se refiere a la clasificación del muestreo aleatorio acogiéndome a lo que Whintington afirma: *“Una equivocación frecuente en el **muestreo estadístico** consiste en confundirlo con el **muestreo aleatorio**. El muestreo aleatorio es un método que consiste en escoger elementos para incluirlos en una muestra; puede emplearse junto con el **muestreo estadístico** o **no estadístico**. Para subrayar esa distinción, usaremos la designación selección aleatoria y no “muestreo aleatorio” para indicar el procedimiento de elegir elementos e incluirlos en una muestra. He aquí el principio en que se basa la selección aleatoria sin restricciones: todos los elementos de la población tienen igual posibilidad de ser escogidos e incluirlos en la muestra. La selección aleatoria no es necesariamente una muestra representativa, aunque produce una muestra no sesgada. Hay el riesgo muestral de que por mera casualidad se elija una muestra que no posee esencialmente las mismas características de la población. Pero como el riesgo de una muestra aleatoria no representativa nace de las leyes de la probabilidad, puede medirse*

con fórmulas estadísticas.<sup>160</sup>

**Aleatoria.** Es la que se utiliza para hacer una selección irrestricta, cuyos elementos de la muestra son extraídos completamente al **azar** de un universo que está compuesto de montos identificados con números de serie y para ser seleccionados se requiere del uso de tablas de números aleatorios.<sup>161</sup> Cabe señalar que el software de cómputo también puede emplearse para hacer la selección aleatoria. En la selección de la muestra se requiere identificar de alguna forma las unidades de muestreo para que los números aleatorios puedan ser relacionados con las mismas. Por ejemplo, si se pretende examinar cuentas por cobrar, los números de cuenta de los clientes podrían ser la referencia para relacionar los números aleatorios obtenidos por el software o por las tablas de números aleatorios.

Es importante señalar que el resultado es una muestra en donde cada combinación de las unidades de la población tiene la misma probabilidad de ser escogida. Generalmente el auditor obtiene unos números aleatorios a partir de una tabla de ellos o de un programa de cómputo. Dentro de esta clasificación podemos encontrar:

- a. Muestra aleatoria simple. Las unidades que formarán una muestra, que tienen la misma probabilidad de ser seleccionadas, se eligen al azar de los elementos que componen una población.
- b. Muestra aleatoria estratificada. La población se divide en grupo llamados estratos. En la muestra especificada se escoge al azar los elementos de la muestra por cada estrato. Este método puede incrementar la precisión.
- c. Muestra por conglomerados. La unidad muestral es un grupo de elementos de la población que forman una unidad, a la que llamamos conglomerado. Por ejemplo, un contenedor de determinado producto

---

<sup>160</sup> Ray Whittington, *Principios de auditoría*, p. 289

<sup>161</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., *op. cit.*, Boletín 5020, párrafo 7

es una unidad que puede agrupar a otras. El muestreo por conglomerados consiste en seleccionar aleatoriamente un cierto número de conglomerados (el necesario para alcanzar el tamaño muestral establecido) y en investigar después todos los elementos pertenecientes a los conglomerados elegidos.

Existe otro método que coadyuva a la obtención de muestras aleatorias: las **tablas de números aleatorios**. En las cuales, los números aleatorios que aparecen están dispuestos en diferentes columnas. Las columnas son totalmente arbitrarias y por lo demás carecen de significado, salvo que es un arreglo que permite al auditor elegir fácilmente los números tomando cualquier dato incluido como punto de partida. El número de dígitos incluido en la tabla puede variar del número de identificación de la unidad de muestreo y es labor del auditor encontrar otra relación si desea seguir empleando éste método. Como ejemplo de este método se presenta la siguiente tabla:

Columnas					
Renglón	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
1	04734	29,426	91, 035	54,831	76,873
2	10,417	19,688	83,404	42,038	86,700
3	07514	48,374	35,568	38,971	48,226
4	52,305	86,925	16,223	25 946	53,780
5	96,357	11,496	30,102	82,679	91,223
6	92,870	05921	65,698	27,993	57,890
7	00,500	75,924	38,803	05,897	86,640

**Cuadro 10.1. Tabla de números aleatorios**

**Proceso computarizado de números al azar.** Es fácil conseguir software que genere números aleatorios, y su utilización puede resultar más económica y

simple que el empleo de tablas. Tales programas pueden hacer una selección de una o más series de números de documento, a partir de una secuencia de numeración de página y de línea, o partir de otras formaciones de datos. El auditor especifica cuántos números aleatorios desea, incluyendo una cantidad igual tamaño de la muestra y unos cuantos adicionales. Muchos programas seleccionarán una cantidad suficiente de números aleatorios para el tamaño de la muestra deseado y los clasificarán por orden numérico. Estos programas pueden proporcionar al auditor también un punto de partida aleatorio, de forma que si necesita números adicionales posteriormente, el programa puede recrear la misma selección inicial con números aleatorios adicionales.

Ahora, partiendo del hecho de que la selección aleatoria se aplica en cualquier tipo de muestreo, a continuación se explicarán diversas formas de **seleccionar las unidades de muestreo**, es decir, se diferencian aquellas basadas en probabilidades de las que no lo son. Llamamos una **selección basada en probabilidades** cuando se utilizan los métodos ya conocidos en estadística para la selección de muestras:

- a. **Sistemática**. Consiste en un método de selección en el cual el auditor selecciona una muestra con el mismo **intervalo** entre cada unidad elegida. Cuando el auditor emplea el muestreo sistemático escoge un número de **partida aleatorio** y a continuación selecciona cada unidad de muestreo N-ésima desde el punto de partida.<sup>162</sup> Debido a que la partida inicial es seleccionada al azar, se considera que todas las unidades tienen la misma probabilidad de ser seleccionadas.

Ejemplo: se tiene una lista de 1000 clientes y se ha decidido que la muestra sea de 50. El intervalo lo determinamos dividiendo el número que represente el tamaño de la población entre el número deseado de partidas para la muestra ( $1000/50=20$ ). Con el intervalo definido, resta seleccionar las unidades para lo cual se inicia con un número al azar

---

<sup>162</sup> George Zúber, *op. cit.*, p. 421

entre el 1 y 20 (porque ese es el intervalo), suponiendo que en este caso sea el 6, serán seleccionadas las partidas 6, 26, 46, 66, 86, etc hasta llegar a la 986.

Nos referimos a una **selección no basada en probabilidades** en los siguientes casos:

- a. **Al azar.** El muestreo al azar es un método de selección en el que el auditor intenta duplicar una muestra aleatoria sin emplear números aleatorios u otras técnicas comprobadas. Por ejemplo, el auditor podría seleccionar resguardos o comprobantes de un cajón donde se encuentre el conjunto de la población de los mismos. Aunque el auditor podrá vencer cualquier tentación de incluir o excluir ciertos elementos (como la omisión o la inclusión del primer o último elemento), el auditor no puede medir la probabilidad de selección de una unidad de muestreo y no puede demostrar que todas las combinaciones de niveles de muestreo tengan una probabilidad de selección conocida. Es el muestreo basado en el juicio o la apreciación. Viene a ser un poco subjetivo, sin embargo es utilizado por algunos auditores. El auditor puede pensar que los errores podrían estar en las partidas grandes, y de éstas revisar las que resulten seleccionadas al azar.<sup>163</sup>
  
- b. **Por bloques.** El muestro por bloques es un método de selección en el cual el auditor escoge inicialmente uno o varios grupos de transacciones contiguas como muestra. Por ejemplo, todos los cheques de nómina correspondientes al la semana X, o todas las facturas cuyos nombres comiencen por P. Las muestras por bloques no suelen ser económicas, ya que cada grupo de transacciones contiguas constituye únicamente una unidad de muestreo.<sup>164</sup> Como se observa, lo más

---

<sup>163</sup> George Zúber, *op. cit.*, p. 422

<sup>164</sup> *Ibidem.* p. 422.

importante es determinar un bloque que pueda ser representativo de las características que el auditor desea comprobar.

Whinttington<sup>165</sup> también señala que ni en la selección al azar ni en la selección por bloques se aplican **métodos probabilísticos** para escoger los elementos de una muestra. Así recomienda que se omita su utilización conjunta con algún plan de **muestreo estadístico**.

Ahora bien, retomando lo señalado por la CONPA, en el boletín 5020 se destacan otros métodos de selección de muestras, de los cuales se explican a continuación aquellos considerados **no probabilísticos**.

c. **Casual o dirigida.** Se constituye al seleccionar una parte de la población que el auditor **considera** representativa del universo, como en el caso de seleccionar las diez cuentas de mayor importe en el ejercicio. Así, las unidades son tomadas en forma caprichosa y en la mayoría de las veces por conveniencia. Su aplicación deberá circunscribirse a las situaciones en las que el universo es bien conocido por el auditor por situaciones previas. Podemos encontrar dos variantes señaladas en el propio boletín 5020<sup>166</sup>:

- ☞ Porcentaje. El auditor puede seleccionar la aplicación de una selección al azar o dirigida de cierto porcentaje o de todas las partidas que constituyen un saldo o una transacción.
- ☞ Partidas específicas. Es una selección dirigida de partidas específicas que provienen de un universo basado en factores, tales como el conocimiento del negocio y de las evaluaciones periódicas o preliminares del riesgo inherente y de control. Las partidas específicas seleccionadas pueden incluir partidas sospechosas no comunes sujetas a fraude.

---

<sup>165</sup> Whinttington, *op. cit.*, p. 291

<sup>166</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., *op. cit.* boletín 5020, párrafo 17

➤ **Tipos de muestreo: estadístico y no estadístico**



Existen dos tipos básicos del muestreo: estadístico y no estadístico. “La diferencia fundamental entre ambos es que mientras las **pruebas estadísticas** miden el **riesgo de muestreo**, o la posibilidad de que la muestra no sea representativa del total de la población, el muestreo **no estadístico** no puede medir este riesgo”.<sup>167</sup> En el mismo tenor, Zuber y Akresh,

señalan que la distinción fundamental entre el muestreo estadístico y el que no lo es, es la capacidad que tienen auditor para utilizar el muestreo estadístico en la medición del riesgo. El “**riesgo de muestreo**” aludido se origina a partir de la posibilidad de que cuando el auditor extrae muestras de una población, las conclusiones a que lleguen podrían ser diferentes de aquellas a las que llegaría si la pruebas se aplicaran del mismo modo al conjunto de la población. En otras palabras, la muestra podría contener proporcionalmente menos o más errores que el conjunto de la población. En tal caso, el auditor que se basa en la información obtenida a partir de una aplicación de muestreo podría llegar a una conclusión falsa acerca del saldo de la cuenta o clase transacción estudiada. El riesgo de muestreo es **inherente** a cualquier aplicación del mismo.

Los auditores que utilicen el muestreo estadístico pueden medir el riesgo de muestreo empleando la **teoría de la probabilidad**.”<sup>168</sup> Así las cosas, se puede establecer que el muestreo estadístico descansa en teorías generalmente aceptadas de matemáticas y de probabilidades, para cuantificar el riesgo mediante un plan específico que describe el objetivo de la auditoría, la forma de selección, el número de unidades para ser seleccionadas, y la manera de evaluar la muestra. La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA), en la guía 6060

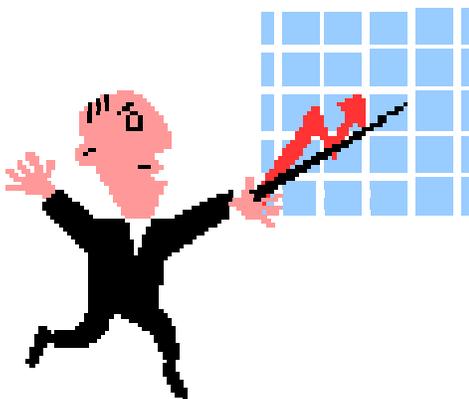
<sup>167</sup> Heffes G.I, Galán A. y Holguín F., op. cit., pág. 173.

<sup>168</sup> George Zúber, op. cit., p. 412

“Muestreo estadístico para auditoría”, lo define como:

*El **muestreo estadístico** es aquel en el que la determinación del tamaño de la muestra, la selección de las partidas que la integran y la evaluación de los resultados se hace por métodos matemáticos basados en el cálculo de **probabilidades**.*<sup>169</sup>

Las técnicas de selección de muestras de auditoría basadas en el muestreo estadístico, se pueden considerar aquellas que permiten extraer conclusiones sobre cierta información basándose solamente en el examen de una parte de esa población, y que exige como requisito fundamental que en esta selección, números al azar den inicio a la aplicación de la técnica y que de todas las partidas que integran la población tengan la misma oportunidad de seleccionadas. En el



orden de ocurrencia, las aplicaciones de muestreo estadístico involucran cuatro secuencias fundamentales:

- A. Diseño de la muestra.
- B. Selección de la muestra.
- C. Aplicación de los procedimientos seleccionados a la muestra.
- D. Evaluación de los resultados de la muestra.

### **A. Diseño de la muestra.**

Consiste en desarrollar los siguientes procedimientos:

- a) Determinación del tamaño de muestra
- b) Elección del esquema de selección de las unidades de la muestra

---

<sup>169</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., *op. cit.* Guía 6060.

- c) Establecimiento de los métodos de estimación que corresponden al esquema de selección elegido

El diseño de una **muestra** no es único ni de aplicabilidad universal, depende de los **objetivos de la investigación**, en éste caso de la auditoría, las características de la población a estudiar, los objetivos específicos a lograr y la combinación de procedimientos de auditoría y de la información que de ésta se disponga. Asimismo, el auditor deberá definir lo que constituye un “error” tomando en consideración los objetivos de la prueba.

En el boletín 5020 “Muestreo en la Auditoría”-recién reformado para adoptar las modificaciones a la norma internacional de auditoría 530 “*Audit Sampling and Other Means of Testing*”, se establece en relación al **tamaño de la muestra** que, hablando del muestreo estadístico, “puede determinarse usando la **teoría de la probabilidad** o el **juicio profesional** del auditor”.<sup>170</sup> También, el auditor deberá considerar el riesgo de muestreo que esta dispuesto a aceptar para determinar el tamaño de la muestra, cuanto menor sea el riesgo que desea correr, mayor deberá ser su muestra. La determinación de un tamaño de muestra y la forma en cómo se seleccionan los elementos de ésta dependen, en gran medida, de la variabilidad de las características que se pretenden estudiar de una población. Si la variabilidad es muy grande se tiene que seleccionar una muestra grande para asegurar que la población estará bien representada; el esquema de selección de los elementos también debe ser adecuado para que la población esté convenientemente representada.

## **B. Selección de la muestra estadística**

En un **plan de muestreo**, es un ideal que se obtenga una **muestra representativa**, es decir, aquella cuyas características son las mismas que las de

---

<sup>170</sup> *Ibidem*, Boletín 5020, párrafo 24.

la población. Esto no es una tarea sencilla, Sharon L. Lohr, al hablar de los “requisitos de una buena muestra”, hace una referencia atinada a la película de *Magic Town*<sup>171</sup>, donde un investigador de opinión pública descubre que en un pueblo se encontraban exactamente las mismas características que en Estados Unidos visto como un todo: proporción de republicanos, proporción de personas pobres, proporción de mecánicos, etc., así que para saber lo que se opinaba en E.U. solo había que entrevistar a todo el pueblo. Según la opinión de esta autora “Una muestra perfecta sería como el pueblo del filme: una **versión a escala** de la población, que reflejara cada una de las características de toda la población. Pero una buena muestra -la representativa- reproduce las características de interés que existen en la población de la manera más cercana posible”.<sup>172</sup> Como no se puede obtener la certeza absoluta de obtener una muestra representativa, la “selección aleatoria” es de utilidad al producir una muestra no sesgada, donde “todos los elementos tienen igual posibilidad de ser escogidos para incluirlos en la muestra”.<sup>173</sup>

### **C. Aplicación de los procedimientos seleccionados a la muestra.**

Tomando las partidas seleccionadas, ahora el auditor aplicará sus procedimientos de auditoría a las unidades de muestreo escogidas.

### **D. Evaluación de los resultados de la muestra**

Un auditor puede detectar las desviaciones respecto a los procedimientos de control establecidos o a las diferencias entre el valor contable de una unidad de muestreo según el cliente y lo que él determina que es el valor correcto de esa unidad. El auditor debe reconocer que probablemente existen más desviaciones y

---

<sup>171</sup> Escrita por Joseph Krumboltz y Robert Riskin, filmada en USA, 1947.

<sup>172</sup> Lohr Sharon L., *Muestreo: Diseño y análisis*, p. 3

<sup>173</sup> Whittington, *op. cit.*, p. 289.

diferencias en la población que las incluidas en la muestra. Un auditor proyecta, por lo tanto, las desviaciones de diferencias de la muestra a la población de la que ésta se escogió con el fin de estimar el porcentaje o valor correspondiente de la misma. El método adecuado para hacer esta proyección depende generalmente del método de muestreo. Como lo establece el boletín 5020 de Normas y Procedimientos de Auditoría, “es en esta fase donde el auditor debe evaluar los resultados de la muestra para determinar si la evaluación previa de la característica relevante del universo se confirma o necesita ser analizada, revisada o ampliada”.<sup>174</sup> El error proyectado en el universo deberá compararse con el error tolerable y después comparar los resultados del muestreo con los de otros procedimientos de auditoría relevantes para poder concluir sobre el saldo, tipo de transacción o control específico. Es decir, tenemos las siguientes posibilidades:

Situación	Efecto en la auditoría, tratándose de procedimientos de cumplimiento
Error proyectado > error tolerable	<div data-bbox="651 1064 1404 1184" style="border: 1px solid black; padding: 2px;">                     Verificar si existen otros procedimientos de control con el mismo objetivo.                 </div> Modificar la confianza en el control interno y, por lo tanto, la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría.
Error proyectado < error tolerable	Expresar una conclusión satisfactoria acerca del universo.

**Cuadro 10.2 Evaluación de resultados**

No debemos olvidar que si, como lo establece el boletín 5020, la evaluación de los resultados de la muestra indica en la evaluación preliminar que la característica relevante del universo necesita revisarse, el auditor puede: pedir a la administración la investigación de los errores y que se registren los ajustes

<sup>174</sup> *Ibidem*, Boletín 5020, párrafo 40.

necesarios; modificar los procedimientos de auditoría planeados o considerar el efecto en la operación.

➤ **Requerimientos en relación con la documentación del plan de muestreo**

Resulta curioso que en cuanto nuestro boletín 5020 de NPA rebasa a la norma internacional al contemplar una serie de requisitos en relación con el muestreo que el auditor deberá incluir en sus papeles de trabajo para efectos de cumplir cabalmente con la norma de documentación de la auditoría –boletín 3010- y son:

- a. “La descripción del sistema de muestreo elegido.
- b. La descripción del método seguido para seleccionar las partidas individuales que integran la muestra.
- c. La descripción de los procedimientos de auditoría aplicados a las partidas que integran la muestra.
- d. La evaluación de los resultados de la muestra.
- e. Los resultados obtenidos de la aplicación de los procedimientos de auditoría.
- f. La proyección de los resultados.
- g. Las fórmulas y cálculos empleados para la estimación de resultados.
- h. La interpretación de dichos resultados con base en los datos anteriores.”<sup>175</sup>

➤ **Tipos de planes de muestreo estadístico**

Se conoce como “plan de muestreo” a los procedimientos con que se alcanzan los objetivos concretos de la auditoría.<sup>176</sup> En afán de ser comprensivos en este

---

<sup>175</sup> *Ibidem*, Boletín 5020, párrafo 46.

<sup>176</sup> Whintington, *op. cit.*, p. 292.

trabajo, destaco como principales tipos de planes de muestreo los siguientes:

- a. Muestreo de atributos
- b. Muestreo clásico por variables
- c. Muestreo de unidades monetarias

Nuestras normas de auditoría, dentro de la Guía 6060, reconocen la existencia de los dos primeros tipos de plan de muestreo y desarrollan sendos ejemplos ilustrativos al respecto pero, al referirse al tercero, que por cierto se considera una especie de muestreo de variables, parece contradictorio que se defina y se indique que “es el más utilizado en la auditoría” y se omita ilustrarlo. Sin embargo, la literatura técnica de importación le otorga un lugar especial. Así las cosas, a continuación se desarrollan tres como apartados que explican, en términos generales, cada uno de los planes de muestreo señalados.<sup>177</sup>

#### ➤ **Muestreo de Atributos**

*El muestreo de atributos es aquel cuyo objetivo es estimar la frecuencia (en porcentaje) con que ciertas características se presentan en el universo teniendo como base la frecuencia que se observe en la muestra examinada.*<sup>178</sup>

El resultado de la aplicación de este tipo de muestreo se expresa generalmente en porcentajes, que son una estimación de ocurrencia o no ocurrencia de un suceso determinado. Para su obtención se utilizan tablas estadísticas elaboradas específicamente para ello.

---

<sup>177</sup> No se incluyen ejemplos del muestreo por atributos, del muestreo de variables clásico y del muestreo de unidad monetaria porque el lector puede remitirse para su estudio a la guía 6060.

<sup>178</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., *op. cit.* , Guía 6060, párrafo 6.

<b>Etapas para la aplicación del muestreo por atributos</b>	
<b>Diseño de la muestra</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Determinar el objetivo de la prueba</li> <li>▪ Definir los atributos y las condiciones de la tasa de desviación</li> <li>▪ Definir la población a muestrear</li> <li>▪ Especificar el riesgo de evaluar demasiado bajo el riesgo de control y la desviación tolerable. Pudiendo definirlo también como determinar el nivel de confianza y el error tolerable.</li> <li>▪ Estimar la tasa de desviación esperada de la población (error esperado)</li> </ul>
<b>Determinación del tamaño de la muestra</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Determinar el tamaño de la muestra</li> <li>▪ Seleccionar la muestra</li> </ul>
<b>Aplicación de procedimientos de cumplimiento</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Probar en los elementos de la muestra los atributos</li> </ul>
<b>Evaluación de los resultados de la muestra</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Evaluar los resultados de la muestra</li> <li>▪ Anotar el procedimiento de muestreo</li> </ul>

**Cuadro 10.3 Etapas del muestreo por atributos**

El empleo de este plan de muestreo es común para la realización de pruebas de cumplimiento a los procedimientos de control establecidos, su objetivo es determinar el grado de adherencia a esos procedimientos que sea suficiente para respaldar la confiabilidad que se ha otorgado al sistema de control interno. De esta forma el auditor tendrá mayores elementos para decidir si deberá o no modificar la

naturaleza, alcance y oportunidad que ha otorgado de forma preliminar a los procedimientos de auditoría. Es menester resaltar que en años recientes, a consecuencia de los escándalos financieros, en los Estados Unidos se promulgó la Ley Sarbanes-Oxley que impacta a la concepción del control, ya que, tanto las empresas a las que resulta aplicable esta ley, como sus auditores externos, deben realizar en forma sistemática numerosas pruebas de controles a fin de poder certificar la eficacia del control interno con relación a los informes financieros.

El proceso que se sigue para el muestreo por atributos, esquematizado en el cuadro precedente, apenas se desglosa a continuación: se requiere especificar el “suceso o atributo” de interés. Ejemplos de atributos pueden ser: firmas de autorización de compras, ventas, rebajas, devoluciones, bonificaciones, permisos; montos máximos permitidos de compras, de pagos, contabilización en el periodo, etc. Para verificar el que “las cancelaciones de saldos de cliente por incobrabilidad deben estar debidamente autorizadas”, un atributo es la firma de autorización. Así, la carencia del atributo se considera una desviación.

Además, existe la posibilidad de practicar este muestreo en varios atributos o varios procedimientos de auditoría como son: autorización, soporte documental, registro, etc., el cual se conoce como muestreo de atributos múltiples.

Para determinar el tamaño de la muestra se considerarán varios factores:

- Riesgo de muestreo.<sup>179</sup>
- Error tolerable.<sup>180</sup>
- Desviación esperada de la población.<sup>181</sup>

---

<sup>179</sup> Surge de la posibilidad de que la conclusión del auditor basada en una muestra pueda ser diferente a la conclusión alcanzada si todo el universo se sometiera al procedimiento de auditoría. Su determinación está en función de la seguridad que desee el auditor, en el extremo, si busca una seguridad del 100% no se aceptaría ningún riesgo y debería examinarse toda la población. Cuanto mayor es el nivel de riesgo que el auditor considera aceptable, menor será el tamaño de la muestra.

<sup>180</sup> Se define como el porcentaje máximo de desviación respecto de un procedimiento de control establecido que el auditor está dispuesto a aceptar sin reducir la fiabilidad prevista de ese control. Se determina en base a la evaluación de la importancia del procedimiento de control interno asociado y el grado de fiabilidad previsto en el mismo. Si el porcentaje de error tolerable disminuye, la muestra aumentará de tamaño.

- Tamaño de la población

En especial, sobre el último factor, hay coincidencia entre varios autores que señalan que el tamaño de la muestra tiene un efecto mínimo tratándose del muestreo por atributos. En ese mismo tenor, Zuber y Akresh<sup>182</sup> esquematizan este hecho en la tabla siguiente que considera un mismo error tolerable, riesgo de confianza excesiva y porcentaje de desviación en diferentes tamaños de población. Como se observa, es contundente esta conclusión si analizamos los tres primeros renglones, donde entre las poblaciones de 100,000 y de 1,000 el tamaño de la muestra sugerido solo varía en una unidad de muestreo:

Tamaño de la población	Tamaño de la muestra
100,000	93
10,000	93
1,000	92
500	87
100	64
50	45

**Cuadro 10.4. Ejemplo de determinación del tamaño de la muestra**

En relación con la desviación esperada, a medida que el auditor conoce la empresa y los controles aplicables, puede hacer una evaluación preliminar del grado de desviaciones respecto a los procedimientos de control establecidos, que se hayan producido durante el año. El auditor emplea tales conocimientos, junto

<sup>181</sup> A medida que el auditor vaya conociendo la empresa y su sistema de control, será capaz de hacer una evaluación preliminar del grado de desviaciones, respecto de los procedimientos de control establecidos que se hayan producido en el periodo estudiado. Dentro de nuestras normas de auditoría se conoce como error esperado.

<sup>182</sup> George Zúber, *op. cit.*, p. 427.

con los antecedentes de otros ejercicios, para estimar el porcentaje de desviaciones esperadas en la población. El auditor tendrá que definir con precisión qué condiciones deben cumplir los resultados de las pruebas sobre los elementos de la muestra para que se considere que se produce una desviación o error en el funcionamiento del control que se está probando.

En cuanto a la definición de la población, esta se debe hacer considerando el objetivo de auditoría, es una parte crucial de todo el procedimiento del muestreo que evidentemente implica tanto la aplicación del juicio profesional del auditor como hacer uso de su pericia. La población en una prueba de controles estará constituida por el conjunto de transacciones que son relevantes para la prueba. Pero las transacciones en sí mismas son acciones pasadas y no objetos de existencia visible. Por lo tanto deberemos identificar una evidencia física concreta que tenga una correspondencia biunívoca con cada transacción producida. La población debe abarcar todas las transacciones relevantes para nuestra prueba, y nada más que ellas. La definición de la población debe hacerse en términos muy precisos, que no den lugar a ambigüedades. Retomando una cita precedente, si trataremos de verificar que las autorizaciones en la cancelación de cuentas incobrables, el universo lo constituyen todas las cancelaciones de saldos ocurridas durante el periodo.

También en la posterior determinación del riesgo para el muestro por atributos, el auditor aplicará su criterio profesional para decidir el nivel de riesgo que esta dispuesto a asumir. Este es un paso importantísimo ya que influye decididamente en la eficiencia de la auditoría. Cabe señalar que es común especificarlo en dos vertientes:

- Riesgo de estimar el riesgo de control demasiado bajo (RERCB). Es decir, que el sistema de control interno no resulte tan eficiente como el auditor cree.
- Riesgo de estimar el riesgo de control demasiado alto (RERCA). En otras palabras, el sistema de control interno es más eficiente de lo que estima el auditor

El RERCB usualmente se fija en un nivel bajo dada la trascendencia que tienen respecto a la confiabilidad que se deposita en el sistema de control interno de la entidad. Dentro de nuestra normatividad, para representar al complemento del riesgo de evaluar demasiado bajo el riesgo de control, lo denominan nivel de confianza. Por ejemplo, cuando se habla de un RERCB del 5%, el complemento es un 95% de nivel de confianza. Los valores que se suelen utilizar para el nivel de confianza van del 80 al 95 por ciento. Por encima de este último valor el tamaño de la muestra requerida tiende a hacerse muy grande a medida que nos aproximamos a 100, ocasionando que el costo de realizar la prueba de controles se incremente.

Al estimar el error esperado de la población, el auditor prevé la tasa que se espera encontrar en la muestra que se extraiga de la población. Un porcentaje de errores en la población por debajo de dicho valor se considera aceptable. Pero, si se comprueba un porcentaje de errores superior a la tasa establecida, se estará ante un nivel de desviaciones significativo, el que requerirá un análisis más detallado a fin de identificar sus causas. La tasa aceptable de errores será más baja para controles que puedan ser considerados críticos. Por ejemplo, se planea encontrar que el 4% de las cancelaciones de saldos no cuentan con el atributo de autorización.

Secuencialmente, ahora se deberá determinar el tamaño de la muestra mediante la utilización de tablas, aunque existe la alternativa de los programas de software para muestreo, que permiten calcular el tamaño de la muestra y posteriormente evaluar los resultados. La utilización de estos métodos facilita al auditor este paso al evitarle acudir a fórmulas matemáticas complejas. Se debe considerar: el error tolerable, error estimado, y el nivel de confianza. A continuación se incluye un ejemplo de tabla:

Nivel de confianza	Tasa esperada de errores	Tasa aceptable de desviaciones												
		1%	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	12%	15%	20%
95%	0%	299	149	99	74	59	49	42	36	32	29	24	19	14
	1%			257	156	93	78	66	58	51	46	38	30	22
	2%				294	181	127	88	77	68	46	38	30	22
	3%						195	129	95	84	76	51	30	22
	4%							239	146	100	89	63	40	22
	5%								240	158	116	74	40	30
	6%									279	179	96	50	30
	7%										298	138	68	37
	8%											199	93	44
	9%												110	44
	10%												150	50

**Cuadro 10.5** Tabla que muestra el tamaño de la muestra para un nivel de confianza del 95%

Para seleccionar la muestra, se utilizarán cualquiera de los métodos abordados

con antelación: tablas de números aleatorios, muestreo sistemático o generadores de números aleatorios. A continuación se aplicarán ya las pruebas de auditoría que el auditor diseñó para los controles, esto implica que por cada elemento de la muestra obtenida habrá que acceder al soporte correspondiente a la transacción, y sobre cada una de ellas se aplicarán las pruebas de auditoría que permitan, de acuerdo a los criterios previamente definidos, identificar la existencia de desviaciones en el funcionamiento de los controles.

En base a los hallazgos, se proyectan y evalúan los resultados de la muestra, para Whittington y Pany<sup>183</sup>, la estimación de errores de la población se puede hacer con la ayuda de tablas para un nivel de confianza determinado, debemos buscar la intersección de la fila correspondiente al tamaño de muestra con la columna correspondiente a la cantidad de desviaciones halladas. Se obtiene, expresado en porcentaje, el límite de precisión superior logrado para la población. Si el valor extraído de la tabla es menor o igual que la tasa máxima aceptable de desviaciones, concluiremos que para el nivel de confianza seleccionado la tasa de errores de la población no supera el máximo tolerable. La siguiente tabla es un ejemplo que considera un nivel de confianza del 95%:

Tamaño de muestra	Cantidad de desviaciones halladas																								
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24
<b>25</b>	12.0	19.0	25.2	31.0	36.6	42.1	47.4																		
<b>26</b>	11.5	18.3	24.2	29.9	35.2	40.5	45.6																		
<b>27</b>	11.1	17.6	23.3	28.7	33.9	39.0	43.9																		
<b>28</b>	10.7	17.0	22.5	27.7	32.7	37.6	42.3	47.0																	

<sup>183</sup> Whittington, *op. cit.*, p. 298



como real o razonable.<sup>184</sup>

Conforme a la Guía 6060, la aplicación de este muestreo no necesariamente se limita a importes monetarios, sino que existe la posibilidad de aplicarlo a universos expresados también en unidades, por ejemplo: unidades de producción, unidades de existencia en inventarios, etc. Su aplicación dentro de la auditoría de estados financieros es frecuente en la elaboración de pruebas sustantivas.

<b>Etapas para la aplicación del muestreo de variables</b>	
<b>Diseño de la muestra</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Determinar el objetivo de la prueba</li><li>▪ Definir la población y la unidad de muestreo</li><li>▪ Seleccionar una técnica de muestreo de auditoría</li></ul>
<b>Determinación del tamaño de la muestra</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Determinar el tamaño de la muestra</li><li>▪ Escoger la muestra</li></ul>
<b>Aplicación de procedimientos</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Probar los elementos de la muestra</li></ul>
<b>Evaluación de los resultados de la muestra</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Evaluar los resultados de la muestra</li><li>▪ Anotar el procedimiento de muestreo</li></ul>

**Cuadro 10.7 Etapas del muestreo de variables**

### ➤ **Muestreo clásico por variables**

Una subdivisión del muestreo de variables, aborda el muestreo clásico por variables, mismo que permite a los auditores estimar una cantidad numérica, por ejemplo, la cantidad monetaria del saldo de una cuenta. Ese es el origen del

---

<sup>184</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., *op. cit.*, Guía 6060, párrafo 10.

reconocimiento que tiene para realizar pruebas sustantivas. Comprende a la estimación de la media por unidad y la estimación de la diferencia y la razón.

- **Estimación de la media por unidad**

*Sirve para estimar el valor real de un universo con base en un promedio determinado examinando las partidas de una muestra, es decir, multiplicando la media por unidad de la muestra por el número de partidas del universo.*<sup>185</sup> A manera de ilustración cito el ejemplo proporcionado por Zuber y Arkesh: Un auditor podría seleccionar una muestra de 100 saldos de una población de 10,000 saldos de cuentas por cobrar. Después de efectuar los procedimientos de auditoría previstos, calcularía el valor medio de las unidades de muestreo sumándolos valores auditados de los 100 saldos seleccionados y dividiendo el total entre 100. Si la suma de todos los valores de unidades de muestreo seleccionadas fuera de \$42,390, el valor medio de la unidad de muestreo sería 423.90 (42,390/100). La estimación puntual del valor de la población se calcularía multiplicando el valor medio de una unidad de muestreo por el número de unidades de la población. En este caso, la estimación puntual sería de \$4,239,000 (423.90 x 10,000). La estimación del error es igual al valor de los libros menos el de auditoría".<sup>186</sup> Sin embargo, este es el método de variables menos confiable que otros, de hecho, se recomienda que cuando las condiciones permitan sustituirlo por otros métodos, así deberá hacerse.

- **Estimación de la diferencia y de la razón**

*Estos dos métodos se desprenden de la estimación de la media por unidad y son aplicables a universos en los cuales se espera exista un margen de error mayor al 10% y la única diferencia con el método de estimación de la media por unidad es que arroja un tamaño de muestra menor.*<sup>187</sup>

---

<sup>185</sup> Ibidem. Guía 6060, párrafo 13.

<sup>186</sup> George Zúber,. *op. cit.*, p. 430

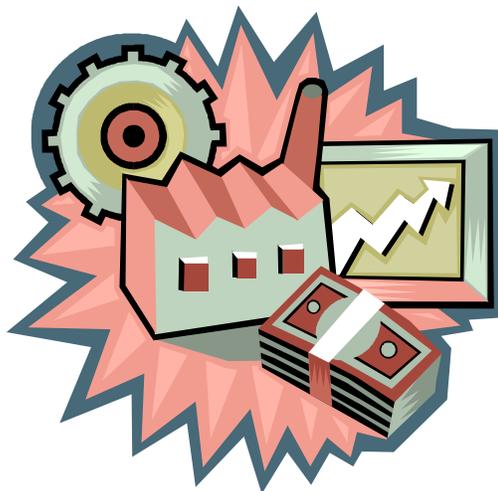
<sup>187</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., *op. cit.*, Guía 6060, párrafo 14.

Método de la diferencia se utiliza para calcular la estimación puntual del valor de la población (1) calculando la diferencia promedio entre los valores de auditoría y contable que corresponden a las unidades examinadas, (2) multiplicando tal diferencia promedio por el número de unidades de la población y (3) restando la diferencia total del paso 2 de la población.

La estimación de la razón o método del ratio, consiste en determinar el porcentaje de error observado en la muestra proyectándolo al universo. Es decir, se calcula una estimación puntual del valor de la población multiplicando el porcentaje de la suma de los valores de auditoría a la suma de los valores en libros de las unidades examinadas por el valor total de los libros correspondientes a la población.

#### ➤ Muestreo de unidad monetaria (MUM)

Este tipo de muestreo se conoce también como muestreo de la cantidad monetaria; de cantidades monetarias acumuladas; combinado por atributos y variables y de probabilidad proporcional a la muestra. *Está diseñado para estimar en forma estadística el importe máximo de error en relación al valor real, utilizando muestras con un tamaño relativamente pequeño ya que se enfoca sobre partidas del universo con valores altos. Los resultados expresan la*



*cantidad máxima de los errores de presentación excesiva en el universo.”*<sup>188</sup>

Para el método MUM, la unidad de muestreo se puede identificar como una unidad monetaria, es decir, hablando de cuentas por pagar, la unidad en comento puede ser cada unidad monetaria del total del rubro. La selección de la muestra requiere que sea aleatoria o sistemática de las cantidades o saldos, más no de las cuentas. Las unidades físicas que comprenden las unidades seleccionadas se denominan unidades lógicas. El auditor examina las unidades lógicas para determinar si existen errores en las cantidades monetarias seleccionadas.

Dado que se basa en la teoría del muestreo por atributos, el auditor esta en posibilidad de calcular los tamaños de muestra y evaluar los resultados de la misma empleando tablas. Utilizará los datos que abordamos en el apartado de muestreo por atributos: error tolerable, error esperado y nivel de confianza. Para ilustrar la selección de las partidas por este método, utilizaré una adaptación del ejemplo contenido en la obra de Sharon Lohr<sup>189</sup> supongamos que el tamaño de muestra arrojado por las tablas es de 25 para un cliente con 87 cuentas por pagar cuyo total es de \$612,824 pesos. La unidad de muestreo es cada peso representado en las cuentas por pagar, así que como éstos solo se pueden examinar relacionándolos con el total de cada cuenta, la selección aleatoria nos ayudará a seleccionar no un peso determinado, sino la cuenta de la cual forma parte. Por ejemplo, si uno de los números aleatorios es el 31,056, considerando el importe acumulado de la lista de cuentas por pagar, aquella en la cual ese resultado se comprende, es la cuenta a la cual se le aplicarán los procedimientos seleccionados por el auditor para la muestra:

Cuenta (Unidad de auditoría)	Saldo de la cuenta	Valor acumulado	Número aleatorio	Cuenta seleccionada
---------------------------------------	-----------------------	--------------------	---------------------	------------------------

<sup>188</sup> *Ibidem*, Guía 6060, párrafo 12.

<sup>189</sup> Sharon Lohr., *op. cit.*, p. 201

1	\$ 2,459.00	\$ 2,459.00		
2	\$ 2,343.00	\$ 4,802.00		
3	\$ 6,842.00	\$11,644.00	11016	✓
4	\$ 4,179.00	\$15,823.00		
5	\$ 750.00	\$16,573.00		
6	\$ 2,708.00	\$19,281.00		
7	\$ 3,073.00	\$22,354.00		
8	\$ 4,742.00	\$27,096.00		
9	\$16,350.00	\$43,446.00	31056, 38500	✓
10	\$ 5,424.00	\$48,870.00		
11	\$ 9,539.00	\$58,409.00		
12	\$ 3,108.00	\$61,517.00		
13	\$ 3,935.00	\$65,452.00	63047	✓
14	\$ 900.00	\$66,352.00		

**Cuadro 10.8 Ejemplo de selección por números aleatorios**

Como siguiente paso, el auditor aplicará sus procedimientos para determinar si la unidad seleccionada –la relacionada- presenta algún error. A continuación, determinará el valor “según la auditoría” para cada partida examinada y evaluará los resultados. Esta evaluación de los resultados parte del cálculo de la “contaminación”<sup>190</sup> de los errores encontrados en la muestra, posteriormente se calcula el error proyectado correspondiente a la población, dividiendo la suma de los factores individuales de contaminación por el tamaño de la muestra y multiplicando el resultado por el importe de la población para obtener la estimación puntual de la cantidad de error. Finalmente, Montgomery <sup>191</sup> señala que se deberá calcular un límite superior de error monetario, lo que requiere de: (1) usar una

<sup>190</sup> En “Auditoría Montgomery”, pág. 455, “la contaminación se determina si se calcula la razón de cada error que se encuentre en la muestra respecto de la cantidad registrada.”

<sup>191</sup> Defliese Jaenicke, *Auditoría Montgomery*, pp. 455-457

tabla de evaluación de muestreo por atributos para calcular un límite superior de porcentaje de error para los errores encontrados, (2) los errores se disponen en orden descendente de acuerdo con la magnitud de contaminación, dejando el 0 para posibles errores no encontrados a los cuales se les asigna conservadoramente una contaminación de 1.00, (3) el auditor convierte el límite superior de errores a importe monetario multiplicándolo por el monto total de la población. (4) Si al nivel de confiabilidad especificado, el error tolerable es menor que el límite superior de error, el error verdadero podría exceder el error tolerable. Esto podría ocasionar la propuesta de ajustes a la información examinada

Como conclusión, podemos afirmar que la auditoría una actividad cada vez más demandante, y no es de extrañarse debido al impacto que puede tener esta actividad en la sociedad. La respuesta a las exigencias contemporáneas ha llevado al auditor a sofisticar las herramientas que emplea para desarrollar sus exámenes, la normatividad profesional nacional e internacional han reconocido esta situación arrojando dentro de sus pronunciamientos normas y guías que reconocen al muestreo estadístico como una herramienta medular de la auditoría, ya que dota de un mayor grado de objetividad al trabajo del profesional. Muchas son las ventajas de la utilización del muestreo estadístico, pero podemos destacar:

- ✓ Facilita el diseño de una muestra eficiente
- ✓ Mide la suficiencia de la evidencia comprobatoria
- ✓ Facilita la evaluación de los resultados de la muestra
- ✓ Permite la cuantificación del riesgo de muestreo.

Ahora bien, considero básico resaltar que el empleo del muestreo estadístico no es, en ninguna circunstancia, un sustituto al juicio o criterio profesional del auditor. Siempre este profesional determinará el plan de la auditoría, los procedimientos a aplicar, lo que considerará como población, así como se utilizará para determinar valores requeridos en el muestreo estadístico como el nivel de confianza. La función del muestreo estadístico, es proveer un medio para expresar los criterios de seguridad estadística deseados en términos de objetivos y para medir la suficiencia de las pruebas selectivas de auditoría sobre tales bases. Finalmente,

L.B. Sawyer resumió esta relación en una frase: “Usted es primero un auditor y después un estadístico”.

### **Bibliografía del tema 10**

Defliese P., *et. al. Auditoría Montgomery*, 2ª. Edición en español, Editorial LIMUSA, México, 1991, 1006 pp.

Fowler Enrique, *El muestreo estadístico aplicado a la auditoría*, Ediciones Macchi, Argentina, 1972, 161 pp.

Heffes G.I, Galán A. y Holguín F., *Auditoría de los estados financieros: técnicas y aplicaciones modernas*, Grupo Editorial Iberoamérica, México: 1994, 546 pp.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., *Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para Atestiguar*, 27ª edición, México, 2006.

Kell W. y Boynton W., *Auditoría Moderna*, Editorial CECSA, México, 1995, 836 pp. Pág. 360.

LOHR Sharon L., *Muestreo: Diseño y análisis*, Thomson Editores, México: 2000, 480 pp.

Pérez López César, *Muestreo estadístico: Conceptos y problemas resueltos*, Pearson Educación, España, 2005, 374 pp.

Whintington, R. y Pany, K., *Principios de auditoría*, 14ª. Edición, McGraw Hill, México, 2004, 735 pp.

*Enciclopedia de la Auditoría*, segunda edición, Editorial Océano, España, 2000, 1315 pp.

### **Actividades de aprendizaje**

**A.10.1.** Elabora un mapa conceptual del contenido del tema con el propósito de rescatar las ideas principales.

**A.10.2.** Elabora un cuadro comparativo que muestre las ventajas y desventajas de utilizar el muestreo estadístico, contra el no estadístico para la auditoría.

**A.10.3.** Con base en el libro *Principios de Auditoría* de Whittington, resuelva los siguientes problemas:

9-42

9-46

9.43

9-53

9-45

### **Cuestionario de autoevaluación**

1. Según César Pérez, ¿qué es el método de muestreo?
2. ¿Cuáles son las características fundamentales del muestreo?
3. ¿Qué es una selección aleatoria?
4. ¿Qué significa una muestra aleatoria estratificada?
5. ¿Cuál es la principal característica de los métodos de selección de muestras no probabilísticos?
6. ¿Qué es el muestreo estadístico?
7. ¿Qué actividades implican la aplicación de un plan de muestreo estadístico?
8. Menciona los requerimientos de la documentación de la auditoría que debe cumplir el auditor al aplicar el muestreo.
9. ¿Qué es el muestreo por atributos?
10. ¿Qué es muestreo de unidad monetaria?

### **Examen de autoevaluación**

1. Es el tipo de muestreo óptimo para efectuar pruebas de controles:
  - a) de variables.

- b) de atributos.
  - c) de criterio.
  - d) de unidad monetaria.
  - e) de saldos.
2. Se puede explicar como una especie del muestreo de variables:
- a) de sistemático.
  - b) de unidad monetaria.
  - c) de criterio.
  - d) de saldos.
  - e) de conglomerados.
3. Si el único objetivo de un auditor al examinar una muestra de facturas es verificar que conste la autorización del gasto, el tipo de muestreo que empleará será:
- a) de saldos.
  - b) de unidad monetaria.
  - c) de criterio.
  - d) de atributos.
  - e) de variables.
4. ¿Cuál de las siguientes afirmaciones sobre el método de selección aleatoria es incorrecta?
- a) Puede requerir el uso de tablas de números aleatorios.
  - b) Permite la conformación de una muestra con elementos extraídos al azar.
  - c) Tiene aplicación tanto en el muestreo estadístico como no estadístico.
  - d) Es un método propio del muestreo por variables.
  - e) Puede ser ejecutada por un software especializado en muestreo.
5. Es un método de selección de partidas de la muestra basado en probabilidades:

- a) partidas específicas.
  - b) al azar.
  - c) dirigido.
  - d) por bloques.
  - e) sistemático.
6. Es la diferencia fundamental entre el muestreo estadístico y no estadístico:
- a) la medición del riesgo de muestreo.
  - b) el tipo de universos a los que se aplicará.
  - c) la clase de pruebas que serán evaluadas.
  - d) los importes en términos monetarios.
  - e) la determinación del riesgo de auditoría.
7. ¿Qué deberá hacer el auditor si el error proyectado es menor al error tolerable?
- a) Ampliar el alcance de sus pruebas de auditoría.
  - b) Reducir el alcance de sus pruebas de auditoría.
  - c) Expresar que el universo muestreado es sustancialmente incorrecto.
  - d) Concluir que la muestra seleccionada es apropiada.
  - e) Concluir que el universo es razonablemente correcto.
8. Es un requisito relacionado con el muestreo que no incluye la norma 5020:
- a) justificar el método de muestreo seleccionado.
  - b) describir el sistema de muestreo elegido.
  - c) describir los procedimientos aplicados a la muestra.
  - d) interpretar los resultados del muestreo.
  - e) proyectar los resultados del muestreo.

9. No es un elemento que influya o deba considerarse para determinar el tamaño de la muestra:
- a) riesgo de muestreo.
  - b) error tolerable.
  - c) desviación esperada de la población.
  - d) tamaño de la población.
  - e) importe monetario del universo.
10. Es el factor que se considerará para la selección de las partidas en el muestreo de probabilidad proporcional a la muestra:
- a) el número de veces que se repita un atributo.
  - b) el saldo de las partidas.
  - c) las unidades monetarias.
  - d) el número de errores.
  - e) las variables.

## **TEMA 11. EJECUCIÓN**

### **Objetivo particular**

Al finalizar este tema, el alumno:

- Recordará los aspectos que deberá considerar al desarrollar el examen de estados financieros.
- Sintetizará los pasos que deberá cubrir durante la auditoría preliminar.
- Resumirá el contenido de la auditoría intermedia.
- Explicará en que consiste una auditoría final.

### **Temario detallado**

#### **11. Ejecución**

11.1 Auditoría preliminar

11.2 Auditoría intermedia

11.3 Auditoría final

### **Introducción**

Esta unidad guarda muchas similitudes con el contenido de la unidad 9 “Enfoque general de una auditoría de estados financieros”, donde ya se especificó en términos generales, en qué consiste cada una de las etapas que integran una auditoría financiera típica: preliminar, intermedia y cierre. Con tal antecedente, para desarrollar el contenido de esta unidad, he buscado profundizar en algunos de los conceptos que sólo se mencionaron previamente e incluir otros puntos de vista sobre lo que debe comprenderse en cada etapa.

## 11.1 Auditoría preliminar

La etapa preliminar en una auditoría de estados financieros se efectúan ciertas actividades que no necesariamente culminarán con la obtención del contrato de prestación de servicio, tiene como objetivo identificar y sentar las bases sobre las cuales se llevará a cabo un examen de este tipo. Esta etapa se inicia, de hecho, desde el momento mismo en que un Contador Público independiente es llamado por la gerencia de una entidad para manifestar su interés en el servicio de auditoría.



De este modo, el Licenciado en Contaduría tiene el primer acercamiento con la entidad a auditar y procederá a evaluar la conveniencia de prestar el servicio solicitado, efectuará algunas indagaciones al respecto para determinar las necesidades y expectativas del posible cliente, al mismo tiempo, comenzará el estudio general que incluye, como se abordó en la unidad 9, efectuar un estudio y evaluación de las principales características de la entidad y de los principales sistemas que la conforman. Hasta este momento, el auditor debe respaldar con papeles de trabajo:

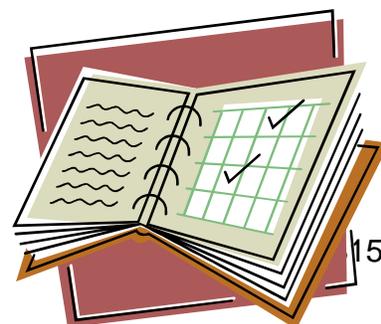
- Los términos específicos del contrato
- Las necesidades y expectativas del cliente.
- Las características de la administración incluyendo los factores internos y externos que inciden en la información financiera del cliente.
- Observaciones preliminares del negocio.
- La evaluación preliminar del riesgo del compromiso.
- El resultado de las juntas con la gerencia para fijar las condiciones de la prestación del servicio.

Una vez que los servicios han sido formalmente aceptados y contratados, el auditor responsable desarrollará la planeación definitiva del trabajo ampliando, para tal propósito, la investigación de aquellos conceptos que no fueron cubiertos con profundidad y amplitud en la etapa preliminar. En este punto, es de suponerse que la entidad facilitará el acceso a la información solicitada.

Dentro de la información que requerirá el auditor se encuentran los últimos estados financieros de que disponga la entidad, incluyendo, en su caso, los últimos dictaminados. Extenderá su estudio a la comprensión del funcionamiento de los elementos de la estructura del control interno, en especial de los sistemas de comunicación e información. Además, como sucede en la mayor parte de las entidades deberá comprender y analizar críticamente el grado de utilización de la tecnología de la información y asignar un grado de confiabilidad a su funcionamiento. De esta forma, el auditor podrá vincular los resultados de las pruebas que efectúe a los controles con la identificación y especificación de riesgos.

Realizará estudios preliminares para detectar las áreas que presentan mayores riesgos y establecerá sus parámetros de importancia relativa. En esta etapa se programará la asignación de personal así como la participación que tendrán en la ejecución de los programas de trabajo que guiarán el desarrollo de la auditoría. Resulta aconsejable que el auditor desarrolle los programas específicos de auditoría que van a ser utilizados durante la revisión. Para profundizar en este tema, le sugiero remitirse a la unidad 10 de este material. Sin embargo, vale la pena señalar lo que deberá constar en la documentación de la auditoría:

- Límite de importancia relativa planeada y su justificación.



- Estudio y evaluación de los elementos de la estructura del control interno.
- Descripción de los controles probados
- Riesgos específicos determinados.
- Saldos de las cuentas y errores potenciales esperados.
- Grado de utilización de computadoras e identificación de sus aplicaciones.
- Programas de trabajo preliminares que incluyan la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría.
- Proceso de determinación de estimaciones y evaluación de su razonabilidad.

Deberá preparar y presentar a la gerencia de la entidad un informe a la administración de la entidad donde detalle las observaciones y debilidades detectadas (situaciones a informar) que impliquen algún riesgo y proveerá a su cliente con consejos y medidas para su corrección o mitigación. Esta comunicación formal sólo es posible una vez que el auditor comprendió las características y dinámica del negocio del cliente. Conlleva beneficios para la entidad (de mejorar y hacer eficientes los controles implementados conforme al criterio de un experto) y, para el auditor que al prestar un servicio con valor agregado, constructivo y profesional, dejará la puerta abierta a la posibilidad de continuar sirviendo a la entidad con alguna otra encomienda.

El auditor deberá documentar:

- El informe sobre la evaluación del control interno.
- Las sugerencias de mejora aplicables a los procedimientos de control.

## **11.2 Auditoría intermedia**

Su objetivo es el efectuar pruebas de los registros, procedimientos y explicaciones dadas por el cliente con el propósito de determinar el grado de confianza que se puede tener en la información financiera, además se inician la aplicación “intensiva” de procedimientos de cumplimiento y sustantivos, incluida la revisión

analítica específica.

En esta etapa se efectuarán pruebas de cumplimiento detalladas que permitan corroborar la calidad del control interno existente en la entidad; mismas que servirán de base para determinar el alcance del examen a practicar, su naturaleza y la oportunidad en la aplicación de los procedimientos de auditoría. Se evaluará las diversas situaciones e información disponible para definir el tipo de muestreo a seguir (de criterio o estadístico), así como las pruebas de detalle seleccionadas (ver tema 10).

Como auditor es menester incluir una comprobación de su trabajo sobre:

- El tipo de muestreo seleccionado y su justificación en las circunstancias particulares del compromiso.
- La forma de selección de partidas o, en su caso, los criterios con los cuales fueron seleccionadas.
- Determinación de errores probables.

Es común que la etapa intermedia de un trabajo de revisión de información financiera, se inicie antes de la conclusión del ejercicio a dictaminar y comprenda, incluso, el examen de las transacciones efectuadas durante los primeros meses de siguiente año.

El supervisor o encargado de la auditoría asumirá la responsabilidad de la ejecución de los procedimientos por el personal bajo sus órdenes, la revisión de los papeles de trabajo resultantes, la evaluación sobre suficiencia y calidad de la evidencia obtenida, el cumplimiento de los procedimientos conforme al programa, la formulación de conclusiones.

La buena planeación, coordinación y seguimiento del programa de trabajo facilitarán la distribución equitativa de labores y contribuirán a cumplir con las



fechas de informe convenidas sin el desgaste ocasionado a los auditores y sus ayudantes por las jornadas de trabajo interminables en la etapa final.

En esta etapa, el auditor también cuidará dar seguimiento a que se hayan efectuado las correcciones o sugerencias en materia de control interno presentadas a su cliente.

### **11.3 Auditoría final**

Su objetivo es el de concluir con el trabajo de auditoría en su conjunto.

El auditor tiene la responsabilidad de considerar cuantitativa y cualitativamente los hallazgos derivados de la aplicación de las diferentes pruebas, sean éstos producto de fraude o error. Esta etapa comprende también la aplicación de procedimientos de revisión analítica en su faceta de pruebas globales a la información financiera. . Dentro de las pruebas globales se pueden señalar las siguientes: cálculos totales de intereses sobre créditos recibidos u otorgados, depreciaciones, impuesto al valor agregado, etcétera.



Se tienen reuniones con el cliente a nivel gerencial para explicar los hallazgos (especialmente los derivados de fraude) y solicitarle efectuar las correcciones de los errores cuya importancia relativa así lo ameriten. Recuerde que es preferible mantener un estrecho contacto con la gerencia para que al finalizar la auditoría no sea sorprendida con un resultado inesperado.

En virtud de que durante la etapa intermedia ya se revisaron algunos meses de transacciones, se procede en la etapa final al examen de los meses que quedaron pendientes de revisión. Se llevarán a cabo pruebas de corte para cerciorarse de que las transacciones han sido registradas en el periodo apropiado, señalo en este punto la conveniencia de poner especial atención en las operaciones cercanas al cierre del ejercicio porque estadísticamente es alta la probabilidad de que presenten errores o distorsiones.

Resulta lógica la documentación de la auditoría desde la etapa intermedia son:

- Los papeles de trabajo en donde se desarrollen los procedimientos de cumplimiento y sustantivos.
- Las observaciones derivadas de la ejecución del programa de auditoría
- La identificación de los errores o distorsiones (conocidos y probables) en la información financiera.
- Evaluación sobre si es necesaria una modificación en el programa para obtener evidencia adicional y, en su caso, la justificación.
- La explicación obtenida sobre aquellas diferencias que exceden el límite de importancia relativa



Finalmente, y una vez que concluida la revisión de las transacciones sucedidas durante el periodo sujeto a auditoría, procede en esta etapa el examen de los saldos finales (cierre de ejercicio). Se revisan los estados financieros para determinar si:

- Son consistentes con el conocimiento del negocio, el entendimiento de los saldos por componentes y sus relaciones contra la evidencia obtenida.
- Las políticas contables que rigen la elaboración de la información son válidas y reveladas adecuadamente.

- Los saldos de las cuentas que conforman los estados financieros son preparados conforme a la normatividad contable vigente, las políticas propias de la entidad y los requerimientos legales o estatutarios específicos.

Asimismo, tras el análisis minucioso de las secciones o áreas en que se dividió el trabajo de auditoría y el resultado de los procedimientos, el auditor podrá formarse una opinión sobre la información contenida en los estados financieros en conjunto.

En el cierre de la auditoría es necesario agotar algunos procedimientos característicos y regulados por nuestras normas como son: la obtención de la carta de declaraciones de la administración, la confirmación de actas del secretario del consejo y la confirmación de abogados.

Como se abordó al estudiar las técnicas de auditoría, en específico la “declaración”, existen diversas representaciones, comunicaciones o declaraciones que deberá otorgar la gerencia al auditor, entre ellas:

1. Aquellas sobre asuntos que son significativos para los estados financieros cuando no existe alguna evidencia apropiada y suficiente.
2. La relativa a la integridad de la información provista en relación a la identificación de partes relacionadas y sobre su correspondiente revelación.
3. Sobre la revelación de los incumplimientos con leyes y reglamentos conocidos que tengan efecto sobre la información contenida en los estados financieros.

En el boletín 3080, “**Declaraciones de la administración**” se reconoce que complementan la evidencia que obtiene el auditor, pero en ningún caso deben sustituir la aplicación de los procedimientos de auditoría. Concluye con la siguiente

afirmación:

“Las declaraciones escritas de la administración normalmente confirman aseveraciones proporcionadas al auditor en forma explícita o implícita, indican y documentan la propiedad de esas declaraciones y reducen la posibilidad de entendimientos erróneos concernientes a los asuntos a que se refieren las declaraciones”.<sup>192</sup>

Lógicamente, son elaboradas por la gerencia y dirigidas al auditor.



En particular, el boletín en comento dedica la mayor parte de su contenido a la carta que debe obtener el auditor al concluir la aplicación de pruebas y que es también conocida como “**Carta de la gerencia**”. A continuación, con base en la norma de auditoría, se detalla su contenido mínimo agrupado en cuatro categorías: estados financieros; integridad de la información; reconocimiento, cuantificación y revelación; y eventos subsecuentes (hechos posteriores).

Sobre los **estados financieros**, la administración:

1. reconocerá su responsabilidad por la presentación razonable de los estados financieros.
2. manifestará que considera que los estados financieros están presentados

---

<sup>192</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Normas y procedimientos de auditoría y normas para atestiguar*, Boletín 3080, párrafo 2.

razonablemente conforme a las normas de información financiera (antes PCGA).

Sobre la integridad de la información, la administración afirmará que:

1. Los registros contables e información relativa estuvieron disponibles.
2. Conciliaron los libros y registros contables, no existiendo: diferencias significativa, cuentas no depuradas, necesidad de ajustes y/o reclasificaciones, cuentas o saldos fuera del balance que deban ser incluidos.
3. Las actas de Asamblea de Accionistas, juntas de Consejo de Administración y comités están completas y disponibles.
4. No existen errores u omisiones en los estados financieros, así como que desconoce de irregularidades o fraudes que involucren a la administración o los empleados de la entidad.

Sobre el reconocimiento, cuantificación y revelación, la administración reconocerá:

1. Su conocimiento sobre las diferencias no registradas determinadas tanto por la entidad como por el auditor y de que éstas no tienen un impacto significativo sobre los estados financieros.
2. Que es responsable de asegurar razonablemente que no existan diferencias significativas o debilidades materiales en el control interno que impidan que se preparen y emitan informes financieros confiables.
3. Que es responsable del diseño e implantación de programas para prevenir y detectar fraudes.
4. El conocimiento que tenga sobre fraudes o sospechas de fraudes.

5. Planes o propósitos de la administración que puedan afectar el valor registrados de los activos y pasivos y su clasificación.
6. Información sobre transacciones con partes relacionadas.
7. Si conoce de violaciones o posibles violaciones a leyes y reglamentos que deban ser revelados.
8. Compromisos contractuales cuyo incumplimiento pueda originar una afectación a los estados financieros.
9. Garantías respecto de las cuales la entidad esta contingentemente obligada.
10. Título satisfactorio sobre los activos o restricciones.
11. La valuación correcta de los activos y la consideración de su deterioro.
12. La veracidad de las cuentas por cobrar y que no incluyen cualquier tipo de arreglo que no constituya una venta.
13. Manifestará que los inventarios no exceden su valor neto de realización estimado.
14. Litigios con pronóstico desfavorable para la entidad que deban reconocerse como pasivo o revelarse.
15. Que no existen reclamaciones o litigios no reportados a los abogados.
16. Pérdidas originadas por compromisos de compra o venta.
17. Compromisos de recompra de activos.
18. Otros pasivos y utilidades o pérdidas contingentes que requieran que se contabilicen o revelen.
19. Actividades no reflejadas en el balance, incluyendo entidades no consolidadas y el reconocimiento de ingresos que le son relativos.

Finalmente, sobre los **hechos posteriores**<sup>193</sup> deberá proporcionar la información relativa a los mismos.

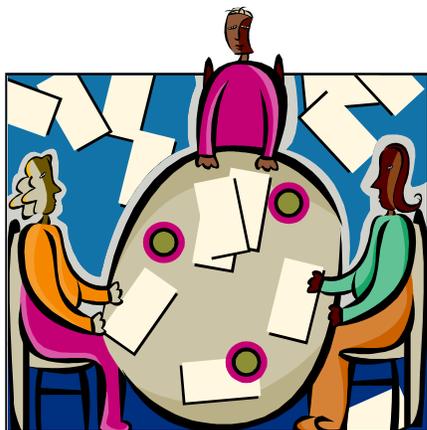
---

<sup>193</sup> Existen dos tipos de hechos posteriores que requieren ser considerados por el auditor:

- Hechos que proporcionan evidencia adicional en relación a condiciones existentes a la fecha del balance general y que afectan las estimaciones inherentes al proceso de elaboración de estados financieros.
- Hechos que proporcionan evidencia en relación con condiciones que no existían a la fecha del balance general auditado, pero que deben ser objeto de revelación a través de notas a los estados financieros, aún cuando dichos estados no deban ajustarse por estos hechos.

Cualquier obstáculo impuesto por la gerencia para entregar al auditor las declaraciones solicitadas se considera una **limitación al alcance** que amerita ser dimensionada para considerar si tendrá o no efecto en la opinión del auditor.

Remito al lector al boletín 3080 para que analice el contenido propuesto como ejemplo y profundice en algunos aspectos apenas mencionados en este material.



El **secretario del Consejo de Administración** deberá entregar al auditor una confirmación en la que relacione todas las **actas de Asambleas de Accionistas**, juntas de Consejo de Administración y otros comités celebradas durante el periodo (desde el inicio de los estados financieros examinados hasta la fecha del dictamen) e indicar que éstas han sido fielmente

asentadas en los registros correspondientes. De esta forma, el auditor tendrá a su disposición más elementos para detectar la existencia de situaciones que repercutan en la información financiera y/o hechos posteriores que necesiten revelarse.



En función de que el auditor necesita conocer los litigios, demandas y gravámenes que afecten a la entidad examinada, adicional a la carta de la gerencia, es obligatorio conforme al boletín 3090 obtener por escrito una **confirmación de los abogados** del cliente donde expresen su opinión sobre el posible desenlace de los asuntos que conocen, ya que es posible la

existencia de pasivos no reconocidos o contingentes no revelados. En este sentido, el auditor revisará la información remitida por los departamentos legales

y/o asesores externos involucrados y hará gala de su pericia profesional para detectar cuándo existan inconsistencias, restricciones o puntos de vista encontrados respecto a la evaluación de un reclamo. Como en todo el proceso de la auditoría, deberá sopesar el efecto de la evidencia obtenido por este medio en su opinión.

Derivado de los procedimientos arriba descritos el legajo de auditoría crecerá con la siguiente documentación:

- Declaraciones de la gerencia
- Confirmaciones de abogados
- Evaluación sobre la consistencia en las declaraciones obtenidas y su posible efecto en el dictamen.

Así las cosas, Colegio de Contadores Públicos de México mediante el boletín electrónico denominado *Aspectos Generales a Considerar al Cierre del Trabajo de Auditoría*,<sup>194</sup> recomienda que durante la última fase de la metodología de la auditoría, el auditor deberá:

1. Asegurarse que todos los procedimientos de auditoría se llevaron a cabo de conformidad con su planeación detallada.
2. Llenar invariablemente el Resumen General de auditoría, documento en donde se hace referencia a la obtención de la información que debemos tener al cierre del trabajo, y referencia de la misma en las secciones en donde se encuentran en papeles de trabajo.
3. Referenciar todas y cada una de las pruebas de auditoría que se encuentran en la planeación detallada a las secciones respectivas de los papeles de trabajo.
4. Asegurarse de que exista evidencia de la supervisión respectiva verificando que todos los papeles de auditoría, deben estar firmados por la persona que los elaboró, por la persona que supervisó, el gerente y/o socio responsable.

---

<sup>194</sup> Boletín electrónico, CCPM, *Aspectos generales a considerar al cierre de la auditoría de estrados financieros*, consultado el 08/032007 en <http://www.ccpm.org.mx>

5. Asegurarse de que cada prueba de auditoría incluya las conclusiones a las que se llegaron y que todas las sumarias contengan las conclusiones de sus saldos, ya que éstas son la base de nuestra opinión.
6. Verificar la obtención de las confirmaciones y realización de los procedimientos supletorios correspondientes.

También hace recomendaciones particulares sobre cuentas específicas:

Bancos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• cerciorarse de su recibimiento</li> <li>• procedimientos Alternativos: <ul style="list-style-type: none"> <li>- verificación con estados de cuenta.</li> <li>- pago posterior de las partidas en conciliación</li> </ul> </li> </ul>
Cuentas por pagar y por cobrar	<ul style="list-style-type: none"> <li>• verificar su recepción</li> <li>• verificar con los auxiliares que se hayan pasado al cliente los saldos no coincidentes y que sean aclaradas las confirmaciones</li> <li>• que se hayan realizado procedimientos alternativos</li> </ul>
Créditos bancarios	<ul style="list-style-type: none"> <li>• verificar su recepción</li> <li>• verificar garantías y restricciones. Verificar saldos vencidos</li> <li>• hacer procedimientos alternativos</li> <li>• amortizaciones cumplidas</li> <li>• verificación de intereses devengados y pagados</li> </ul>
Confirmación de Abogados	<ul style="list-style-type: none"> <li>• verificar su recibimiento</li> <li>• verificar asuntos, demandas, litigios, etcétera en contra y a favor de la empresa</li> <li>• verificar trascendencia en dictamen o revelación</li> </ul>
Secretario del Consejo de Administración y de	<ul style="list-style-type: none"> <li>• confirmar recepción</li> <li>• revisar actas de Asamblea reportadas</li> <li>• analizar efecto en el dictamen y su relación en notas</li> </ul>

Asamblea de Accionistas	de asuntos señalados en actas
Declaraciones de la Administración	<ul style="list-style-type: none"> <li>• verificar su recepción</li> <li>• verificar asuntos relevantes que afecten dictamen y deban ser relevados</li> <li>• verificar que están completos todos los puntos solicitados por lo auditores</li> </ul>
Cédula de los Asuntos Importantes Detectados que Afecten el Dictamen y las Notas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Existen asuntos que afectan el dictamen y las notas a los mismos, que debemos tener identificados y controlados en un documento que podríamos llamarle “Asuntos a comentar con socio y gerente”, y tener conocimiento de la resolución que se les dio al final del trabajo y si se revelaron en el dictamen y/o en las notas a los estados financieros dictaminados.</li> </ul>
Consideraciones sobre fraude	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Con relación al trabajo en la detección de fraudes, es necesario asegurarse al cierre de éste, que se los procedimientos de auditoría aplicados fueron suficientes para detectar indicios de errores o irregularidades que distorsionen las cifras de los estados financieros.</li> </ul>

### ➤ **Discusión de ajustes y reclasificaciones**

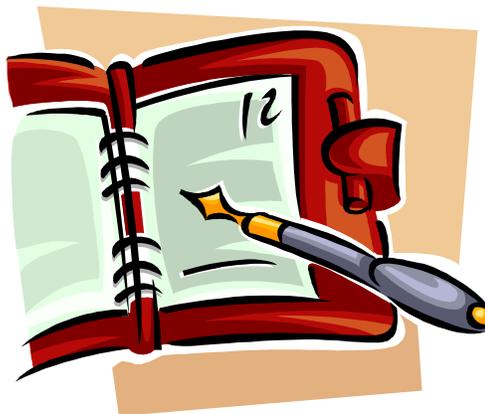
El auditor debe presentar a la consideración de la administración la propuesta de sus ajustes y reclasificaciones, discutirlos y, una vez aceptados



registrarlos.

Este es uno de los momentos más finos y delicados de la auditoría en virtud de que, si la administración de la entidad auditada se niega a dar efecto a alguno o algunos de los ajustes y reclasificaciones propuestos por el auditor, se puede llegar a provocar la emisión de un dictamen negativo, con salvedades, o bien, a la abstención por parte del auditor de emitir una opinión.

Con todo lo descrito, el auditor procede a una revisión general de los documentos integrados en el legajo de auditoría y a una reflexión acerca del cumplimiento con los estándares de calidad mínimos expresados en nuestras normas profesionales, estará en posibilidad de preparar un **memorándum resumen de revisión**, donde se incluyan las conclusiones generales, asimismo se elabora el borrador de dictamen una vez que:



- Fueron evaluados los resultados de todos los procedimientos y la suficiencia y calidad de la evidencia obtenida
- Se examinaron los estados financieros
- Se estudiaron los eventos posteriores
- La gerencia entregó las declaraciones solicitadas
- Fueron solventados los pendientes

#### ➤ **Elaboración del dictamen**

Una vez que se han cubierto todas las etapas para el desarrollo de la auditoría de estados financieros, se procede a la elaboración del dictamen correspondiente, su

eventual discusión con la administración y su presentación o entrega al destinatario final: su cliente. Antes de esa entrega final, el auditor habrá de constatar que se dieron efecto en los registros contables a todos los ajustes y reclasificaciones propuestos y que los saldos finales que arroja la contabilidad coinciden con los reportados en su dictamen y estados financieros que le son relativos.



Sobra señalar que el dictamen es en cierta forma la manifestación de la calidad profesional del auditor, por lo que debe esmerarse en su adecuada presentación. Una falta de ortografía sería imperdonable, la mala calidad del papel, la impuntualidad o informalidad para su entrega son detalles que hablan mal del auditor o de la firma a la cual pertenece y ponen en duda el profesionalismo del auditor.

### **Bibliografía del tema 11**

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Normas y procedimientos auditoría y normas para atestiguar*, 29ª Edición, México, 2008.

International Federation of Accountants, *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, 2007*, Versión electrónica disponible en <http://www.ifac.org>

Kell W. y Boynton W., *Auditoría Moderna*, Editorial CECSA, México, 1995, 836 pp.

Whittington, R. y Pany, K., *Principios de auditoría*, 14ª. Edición, McGraw Hill, México, 2004, 735 pp.

### **Sitios de internet**

International Federation of Accountants, <http://www.ifac.org>

Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., <http://www.ccpm.org.mx>

### **Actividades de aprendizaje**

- A.11.1.** Elabora un mapa conceptual del contenido de la unidad.
- A.11.2.** Revisa el contenido mínimo sugerido para la “Carta convenio para confirmar la prestación de servicios de auditoría” en el boletín 3110 de Normas y procedimientos de Auditoría y prepara una que además integre los puntos sugeridos en el desarrollo del tema.
- A.11.3.** Identifica cuáles son los procedimientos clave en cada una de las etapas del examen de estados financieros y argumenta porqué los seleccionaste.
- A.11.4.** A partir de una estructura sencilla de una firma de auditores integrada por socio, encargado y auxiliares, reflexione cuáles son las responsabilidades de cada uno de ellos en el desarrollo de las fases de la auditoría descritas en el desarrollo de la unidad. Presenta tus conclusiones por escrito.
- A.11.5.** Presenta una lista de pros y contras en torno a la idea de fijar un límite de importancia relativa derivado de un acuerdo entre el auditor y la gerencia de la entidad.
- A.11.6.** ¿Cuándo es conveniente presentar a la gerencia de la entidad los resultados derivados de la evaluación del sistema de control interno? Justifica tu respuesta.
- A.11.7.** ¿En qué momento de la auditoría se debe discutir la necesidad de ampliar los procedimientos planeados, con la consecuente repercusión en costos?
- A.11.8.** Revisa nuevamente el contenido de la carta de declaraciones de la administración y presente los argumentos que daría a su cliente para justificar el porqué debe entregar ese documento, en especial en relación con las siguientes afirmaciones:
  - a. El conocimiento que tenga sobre fraudes o sospechas de fraudes.

- b. Planes o propósitos de la administración que puedan afectar el valor registrados de los activos y pasivos y su clasificación.
- c. Información sobre transacciones con partes relacionadas.
- d. Si conoce de violaciones o posibles violaciones a leyes y reglamentos que deban ser revelados.
- e. Compromisos contractuales cuyo incumplimiento pueda originar una afectación a los estados financieros.

**A.11.9.** Del libro *Principios de auditoría* de Whinttington, resuelva los siguientes problemas:

- a. 16-43
- b. 16-44
- c. 16-45

**A.11.10.** Del libro *Auditoría Moderna*, de Walter Kell, resuelva los siguientes problemas:

- a. 16-31
- b. 16-33
- c. 16-35

### **Cuestionario de autoevaluación**

1. ¿Cuándo inicia la etapa preliminar de la auditoría?
2. ¿Por qué es conveniente documentar el desarrollo de cada una de las etapas de la auditoría?
3. ¿En qué momentos se realiza la evaluación del sistema de control interno?
4. ¿Por qué es necesario solicitar a la administración de la entidad auditada sus últimos estados financieros dictaminados?

5. ¿Qué sucederá cuando la administración de la empresa se niega a corregir la información financiera conforme a lo solicitado, y justificado, por el auditor?
6. ¿Cuál es el propósito de obtener la confirmación de abogados?
7. Mencione algunas de las declaraciones que el auditor deberá obtener durante el examen a los estados financieros:
8. ¿Cuál es el objetivo de obtener una declaración de la administración?
9. Mencione las categorías en que se divide el contenido de la carta gerencia:
10. ¿Qué información debe presentar al auditor el secretario del consejo de administración?

### **Examen de autoevaluación**

1. ¿En qué etapa de la auditoría se debe evaluar la confiabilidad de los procesos automatizados para la obtención de información financiera?
  - a) Preliminar
  - b) Intermedia
  - c) Final
  - d) Cierre
  - e) Evaluación de eventos subsecuentes
  
2. Es el boletín que norma lo relativo a las declaraciones de la administración:
  - a) 3040
  - b) 3080
  - c) 3090
  - d) 3110
  - e) 3150
  
3. La “confirmación de abogados” es normada por:
  - a) 3040
  - b) 3070

- c) 3080
- d) 3100
- e) 3140

4. Es parte de la documentación de la auditoría durante la etapa preliminar:
- a) la carta de la gerencia.
  - b) la confirmación de los abogados.
  - c) los errores probables.
  - d) la declaración sobre partes relacionadas.
  - e) las necesidades y expectativas del cliente.
5. La carta gerencia incluye las siguientes afirmaciones, excepto:
- a) "las confirmaciones que se realizaron con los abogados de la empresa son...".
  - b) "considero que los estados financieros están presentados conforme a las normas de información financiera".
  - c) "las actas de Asamblea de Accionistas, juntas de Consejo de Administración y comités están completas y disponibles".
  - d) "los siguientes compromisos contractuales pueden originar una afectación a los estados financieros si se incumplen".
  - e) "los activos están correctamente valuados".
6. Es parte de la documentación durante la etapa intermedia de la auditoría, excepto:
- a) los papeles de trabajo en donde se desarrollen los procedimientos de cumplimiento y sustantivos.
  - b) las observaciones derivadas de la ejecución del programa de auditoría
  - c) la identificación de los errores conocidos.

- d) evaluación sobre si es necesaria una modificación en el programa para obtener evidencia adicional y, en su caso, la justificación.
  - e) la evaluación sobre el cumplimiento con normas de control de calidad en la auditoría.
7. Es parte de la documentación que debe obtener el auditor en el cierre de la auditoría:
- a) carta de declaraciones de la administración.
  - b) memorándum resumen de la auditoría.
  - c) confirmaciones de saldos de bancos.
  - d) descripción del sistema de control interno.
  - e) determinación del plan de muestreo apropiado a la revisión.
8. El boletín \_\_\_\_\_ norma el contenido de la confirmación de abogados:
- a) 3010
  - b) 3040
  - c) 3060
  - d) 3070
  - e) 3090
9. Cuando la gerencia no entregue una declaración solicitada por el auditor, se presenta una \_\_\_\_\_.
- a) desviación a normas.
  - b) limitación al alcance.
  - c) mala aplicación de normas de auditoría.
  - d) aplicación contable inapropiada.
  - e) salvedad a los estados financieros.

10. Es evidencia que respalda el criterio del auditor sobre pasivos contingentes y compromisos:

- a) confirmación del secretario de actas del consejo de administración.
- b) carta de declaraciones de la administración sobre partes relacionadas.
- c) confirmación de abogados.
- d) confirmación de la prestación del servicio de auditoría.
- e) acuerdo sobre revisión analítica.

## TEMA 12. INFORMES DEL AUDITOR

### Objetivo particular

Al finalizar este tema, el alumno:

- Conocerá los aspectos normativos a nivel nacional que el auditor aplica para elaborar su dictamen
- Conocerá los distintos tipos de opinión en el dictamen y sus causas
- Comprenderá porqué el auditor debe hacer modificaciones al modelo de informe sin salvedades cuando se emita una opinión distinta

### Temario detallado

#### 12. Informes del auditor

12.1 Normas de información

12.2 Carta de sugerencias

12.3 Dictamen

12.3.1 Concepto

12.3.2 Importancia

12.3.4 Contenido básico

12.3.5 Tipos de opinión y modificaciones de forma

12.3.6 Dictamen para fines fiscales e IMSS<sup>195</sup>

12.3.7 Revelación

### Introducción

El dictamen, en especial el referente a estados financieros, es un signo distintivo de la profesión del licenciado en Contaduría o Contador Público, pues es el único profesional autorizado para prestar este servicio. Esto es un privilegio, pero también una gran responsabilidad, ya que debemos ser diligentes y cuidadosos para que nunca se dude ni se pierda esta exclusividad. La verdadera vocación y el

---

<sup>195</sup> En estos apuntes no encontrará el desarrollo del punto debido a que, en febrero de 2007, como resultado de la primera revisión de contenidos de los planes de estudios 2005, las academias de contabilidad, auditoría, matemáticas y fiscal acordaron suprimir este punto del temario porque se trata con mayor profundidad en dos asignaturas: Auditoría III y Taller de Auditoría y dictamen Fiscal.

apego a la normatividad técnica y ética, además de la conciencia del impacto social que nuestros servicios profesionales tengan, serán el mejor seguro contra la pérdida de credibilidad.

En este documento, se concentra el trabajo de meses de desarrollo de una auditoría. Para su elaboración, el auditor utiliza todas las herramientas técnicas que le ha dado su profesión y aplica el criterio profesional para emitir una opinión.

### **Aclaración previa**

Desde el año 2006, con la entrada en vigencia de las “normas de información financiera” (NIFs) en sustitución de los otrora “principios de contabilidad generalmente aceptados” las normas de auditoría quedaron rezagadas. Incluso hoy, tras la publicación de la 29ª edición del compendio de “normas de auditoría y procedimientos de auditoría y normas para atestiguar” encontramos referencias al marco normativo contable anterior y, consecuentemente, no se incluyen formalmente las modificaciones necesarias aplicables a la redacción del dictamen de estados financieros derivadas del trascendental cambio en la preparación de la información contable. Otra situación similar se presenta con el reconocimiento del estado de flujos de efectivo como parte de los estados financieros básicos en reemplazo del estado de cambios en la situación financiera:

*El CINIF decidió sustituir el estado de cambios en la situación financiera como parte de los estados financieros básicos establecer, en su lugar y de forma obligatoria, la emisión del estado de flujos de efectivo.<sup>196</sup>*

A partir de los ejercicios que inicien en enero 2008, con lo cual, el dictamen que se refiera a este año y siguientes, deberá hacer referencia a esta situación.

Ante estos problemas, en el desarrollo del tema se harán, cuando se considere conveniente, algunas precisiones y/o sugerencias que pretenden vincular la normatividad contable recién modificada con las disposiciones correspondientes a

---

<sup>196</sup>Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, Normas de Información Financiera, Boletín A-3, párrafo 5, página 11.

nuestra materia de estudio: la auditoría.

### **12.1 Normas de información**

Dentro del tema denominado “Normas de auditoría”, se desarrolló este punto, por lo que el lector puede remitirse al contenido de la misma para complementar lo aquí establecido. Baste recordar que el resultado final del trabajo del auditor es su **dictamen**, mediante este documento, pone en conocimiento de las personas interesadas (usuarios), los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. En el dictamen del auditor descansa la confianza de los interesados en los estados financieros quienes se fían de las aseveraciones que en ellos aparecen. Es principalmente a través del dictamen, como los usuarios generales y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor y, en muchos casos, es la única parte de dicho trabajo que queda a su alcance.

En México, la normatividad profesional que debe cumplirse en el desarrollo del trabajo profesional de auditorías, se concentra en las **Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para Atestiguar**, emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, así como, en determinados casos, los pronunciamientos que emite la IFAC, denominados Normas Internacionales de Auditoría (NIA).<sup>197</sup> Adicionalmente, como en todos los trabajos profesionales del Licenciado en Contaduría o Contador Público, deben observarse las disposiciones del Código de Ética Profesional,<sup>198</sup> en específico, el evitar emitir una opinión cuando el auditor se encuentre en cualquiera de los supuestos señalados en el artículo 2.21 del citado ordenamiento (ver tema 1).

---

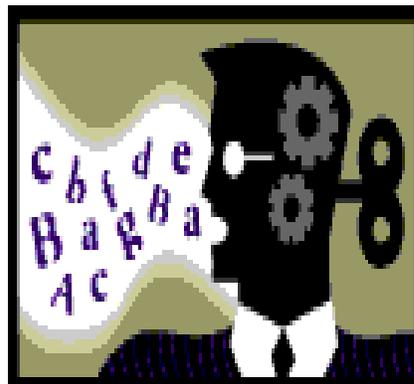
<sup>197</sup> Las normas internacionales de auditoría no se superponen a las convenciones locales que regulan a la misma en un país.

<sup>198</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Código de ética profesional*, edición electrónica disponible en <http://www.imcp.org.mx>, fecha de consulta: 05-12-2007.

Recordemos ahora la normativa nacional avalada por la CONPA, específicamente mediante las normas de información incluidas en el boletín 1010, a saber:

## 1. Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión

*En todos los casos en los que el nombre de un contador público quede asociado con estados o información financiera, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma y en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido en su examen, las salvedades que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión adversa o no puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen adecuado con las normas de auditoría.*<sup>199</sup>



Es decir, el Licenciado en Contaduría, al prestar el servicio de auditoría de estados financieros, deberá indicar específicamente qué examinó, la metodología aplicada y dejar claro que la información evaluada es responsabilidad de la entidad. Además, está obligado a expresar la conclusión a que arribó una vez concluida la auditoría y, si se detecto algún problema que impida la emisión de una opinión sin salvedades, deberá explicarlo en el propio dictamen.

## 2. Bases de opinión sobre estados financieros

*El auditor, al opinar sobre estados financieros debe observar que:*

- *fueron preparados de acuerdo a principios de contabilidad*
- *dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes*

<sup>199</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Normas y procedimientos de auditoría y normas para atestiguar*, boletín 1010, párrafo 20

- *la información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.*<sup>200</sup>

Como apreciará el lector, los criterios contra los que se confronta la información financiera no han sido actualizados por la CONPA, por lo cual, siempre que los estados financieros examinados correspondan al año 2006 o siguientes, debemos:



- Referirnos a las “**normas de información financiera mexicanas**” en sustitución de “**principios de contabilidad**”. En específico como guía fundamental, los postulados básicos

incluidos en la NIF A-2.<sup>201</sup>

- En relación con el segundo criterio, las nuevas NIF siguen dando un lugar predominante a la “**consistencia**” al considerarlo un postulado básico.
- Sobre la última base de opinión, considero que su alcance debe ampliarse y reconocer a todas las **características cuantitativas** de la información financiera establecidas por la NIF A-4<sup>202</sup>, es decir:

<sup>200</sup> *Ibidem*, Boletín 1010, párrafo 21

<sup>201</sup> El objetivo de la NIF A-2 es describir un eslabón más en la jerarquía de conceptos plasmada en la NIF A-1, estableciendo para este fin nueve postulados básicos. El postulado de **sustancia económica** obliga a la captación de la esencia económica en la delimitación y operación del sistema de información contable; el de **entidad económica** se incorpora para delimitar e identificar al ente económico y el de **negocio en marcha** para asumir su continuidad; por su parte, los postulados de **devengación contable**, **asociación de costos y gastos con ingresos**, **valuación**, **dualidad económica**, **consistencia** e **integridad**, constituyen los fundamentos básicos para reconocer los efectos derivados de las transacciones y transformaciones internas que lleva a cabo una entidad, así como de otros eventos que la afectan económicamente

<sup>202</sup> Consejo Mexicano para la investigación y desarrollo de normas de información financiera, *Normas de Información Financiera*, IMCP, México, 2008, s/p. Apéndice NIF A-4

<b>Característica fundamental</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Utilidad</li> </ul>
<b>Características primarias</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Confiabilidad</li> <li>• Relevancia</li> <li>• Comprensibilidad</li> <li>• Comparabilidad</li> </ul>
<b>Características secundarias</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Veracidad</li> <li>• Representatividad</li> <li>• Objetividad</li> <li>• Verificabilidad</li> <li>• Información suficiente</li> </ul>

**Tabla 12.1. Características de la información financiera en NIF A-4**

## 12.2 Carta de sugerencias

También denominada “Comunicación sobre Situaciones a informar”; nace de la evaluación que hace el auditor sobre el control interno prevaleciente en la entidad, donde ciertas situaciones llaman su atención al grado tal que es necesario, a su juicio, informar a la administración para que ésta tome las medidas correctivas pertinentes.

El contenido de este documento está establecido en el boletín 3050 y es:

- “La indicación de que el propósito de la auditoría es emitir una opinión sobre los estados financieros y no el de proporcionar una seguridad razonable del funcionamiento de la estructura del control interno.
- Los aspectos considerados como situaciones a informar.
- Las restricciones establecidas para la distribución de tal comunicación.”<sup>203</sup>

<sup>203</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Normas y procedimientos de auditoría y normas para atestiguar*, boletín 3050, párrafo 48.

Creo conveniente señalar las categorías en las que podemos incluir las situaciones a informar conforme al apéndice II del mismo boletín:

**Deficiencias en el diseño de la estructura del control interno**, tales como:

- Diseño inadecuado de la estructura de control interno en general.
- Ausencia de una adecuada segregación de funciones acorde con objetivos de control.
- Ausencia de revisiones y aprobaciones apropiadas de transacciones, registros contables o reportes impresos.
- Procedimientos inadecuados para la evaluación y aplicación correcta de las normas de información.
- Provisiones inadecuadas para la protección de activos.
- Ausencia de otras técnicas de control, que se consideran adecuadas para el tipo y nivel de transacción.
- Evidencia de fallas del sistema para suministrar información completa y correcta, que es consistente con los objetivos y actuales necesidades, debido a fallas del diseño.

**Deficiencias en la operación de la estructura del control interno** como:

- Fallas de controles identificados para la prevención y detección de omisiones en la información contable.
- Fallas en el sistema para suministrar información completa y correcta, consistentes con los objetivos de control de la entidad, debido a omisiones en la aplicación de procedimientos de control.
- Violación intencional de los controles en detrimento de los objetivos del control interno.

**Deficiencias en la protección de activos:**

- Fallas en la ejecución de funciones que son parte de la estructura del control interno.
- Distorsiones intencionales en la aplicación de normas de información

financiera.

- Evidencia de representaciones incorrectas o salvaguardas del personal del cliente hacia el auditor
- Evidencia de falta de capacidad y entrenamiento de los empleados o funcionarios de la administración para el desarrollo de sus responsabilidades.

#### **Otras deficiencias**

- Seguimiento inadecuado para la corrección o prevención de deficiencias previamente identificadas de la estructura del control interno.
- Transacciones con partes relacionadas no reveladas cuya importancia lo amerite
- Ausencia de objetividad por parte de los responsables de la toma de decisiones.
- Declaraciones incorrectas por parte del personal del cliente al auditor

Reitero que los hallazgos relacionados con el sistema de control están en función del examen en particular que realice el auditor, por lo que podría encontrar alguna situación que considere debe informar a la gerencia de la entidad sin que necesariamente se encuentre especificada en la norma.

El siguiente es un ejemplo de redacción de la “comunicación de situaciones a informar” aludida:

*Al consejo de administración del Grupo Empresarial Imaginario, S.A. de C.V.*

*En relación con nuestro examen de los estados financieros Grupo Empresarial Imaginario, S.A. de C.V. por el año terminado el 31 de diciembre de 2007, hemos evaluado la estructura del control interno de la Compañía, únicamente hasta el grado que consideramos necesario para tener una base sobre la cual determinar la naturaleza extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría aplicadas a nuestro examen de los estados financieros de la compañía. Nuestra evaluación de la estructura de control interno no comprendió un estudio y evaluación detallada de ninguno de sus elementos, y no fue ejecutada con el propósito de desarrollar recomendaciones detalladas o evaluar la eficiencia con la cual la estructura de control interno de la Compañía permite prevenir o detectar todos los errores o irregularidades que pudieran ocurrir. Los asuntos aquí tratados serán considerados por nosotros durante el resto de nuestro examen. El informe adjunto también incluye comentarios y sugerencias con respecto a otros asuntos financieros y administrativos, los cuales notaremos durante el curso de nuestro examen de los estados financieros.*

*Todos estos comentarios se presentan como sugerencias constructivas para la consideración de la Administración; como parte del proceso continuo de modificación y mejoramiento de la estructura de control interno existente y de otras prácticas y procedimientos administrativos financieros.*

*Este informe es para uso exclusivo de la Administración de la compañía y no debe ser utilizado con ningún otro fin.*

*Desearios expresar nuestro agradecimiento por la cortesía y cooperación extendida a nuestros representantes durante el curso de su trabajo. Nos agradecería discutir estas recomendaciones en mayor detalle, de ser necesario y, asimismo, proporcionar la ayuda necesaria para su implantación.*

*Muy atentamente,*

*C.P.C. Aurelio Auditor  
Socio de la firma Auditores Unidos*

**Cuadro 12.1 Ejemplo de comunicación de situaciones a informar**

*Anexo*  
*Informe de deficiencias en el sistema de control interno*

*Rubro: Efectivo*

*Situación: Inadecuado control en la expedición de cheques*

*Durante nuestro examen pudimos percatarnos que el manejo de la cuenta de cheques asignada al departamento de compras presenta un riesgo de sustracción de activos ya que frecuentemente son expedidos cheques al portador por montos que exceden al máximo establecido según las políticas vigentes de la administración.*

*Se sugiere:*

*Eliminar la práctica de emitir cheques al portador independientemente del monto que se trate.*

**Cuadro 12.2 Ejemplo de redacción de deficiencias en el control interno**

## **12.3 Dictamen**

### **12.3.1 Concepto**

*El dictamen es el documento que suscribe el Contador Público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate.<sup>204</sup>*

### **12.3.2 Importancia**

---

204 *Ibidem*, Boletín 4010, párrafo 1

La importancia del informe para el auditor es capital. Es la **conclusión** de su trabajo, por lo cual se le debe asignar un extremo cuidado, verificando que sea técnicamente correcto y adecuadamente presentado. Es común que el informe del auditor sobre estados contables se denomine “Dictamen del auditor”.

Por lo tanto, el informe o dictamen del auditor independiente se emite únicamente después de una revisión de las manifestaciones efectuadas por su cliente sobre el contenido de los estados financieros.

A manera de adelanto, mediante este documento el auditor expresa:

- qué información financiera examinó
- cómo desarrolló su examen (generalmente aplicando las normas de auditoría)
- cuál es la conclusión a la que ha llegado.

Las Normas de Auditoría, desde el boletín 1010 establecen lo siguiente:

*El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe. Mediante él, pone en conocimiento de las personas interesadas, los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su dictamen. El dictamen o informe del auditor es en lo que se va a depositar la confianza de los interesados en los estados financieros para prestarles fe a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de una empresa.*<sup>205</sup>



### 12.3.3 Contenido básico

El contenido formal del dictamen está detallado en el boletín 4010, donde se describen los elementos básicos que lo integran y que son:

---

<sup>205</sup> *Ibidem*, Boletín 1010, párrafo 20

<b>Elemento</b>	<b>Descripción breve</b>
<b>Destinatario</b>	Accionistas o quien contrató los servicios
<b>Identificación de los estados financieros</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Balance general o estados de situación financiera</li> <li>• Estado de resultados</li> <li>• Estado de cambios en la situación financiera (estado de flujos de efectivo)<sup>206</sup></li> <li>• Estado de variaciones en el capital contable</li> </ul>
<b>Identificación de responsabilidad de la administración de la compañía y del auditor</b>	La primera de la información contenida en los estados financieros y, el segundo, de expresar la opinión que se formó
<b>Descripción general del alcance de la auditoría</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Apego a normas de auditoría</li> <li>• Planeación de la auditoría para obtener una seguridad razonable</li> <li>• Aplicación de pruebas selectivas</li> <li>• Evaluación tanto de la aplicación de principios de contabilidad como de su presentación</li> <li>• Tener las bases para expresar una opinión</li> </ul>
<b>Opinión del auditor</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sin salvedades</li> <li>• Con salvedades</li> <li>• Negativa</li> <li>• Abstención de opinión</li> </ul>
<b>Redacción y firma del dictamen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Redactar congruentemente, como he o hemos, según corresponda a un auditor o firma.</li> <li>• Firmar para asumir la responsabilidad</li> </ul>
<b>Fecha del dictamen</b>	Generalmente, cuando concluyó su trabajo de campo y se retira de las oficinas
<b>Obligaciones en su uso</b>	Implica el deber de respetar los modelos de dictamen incluidos en la normatividad

<sup>206</sup> Tenga presente que, para los estados financieros preparados a partir de enero de 2008, el estado de cambios en la situación financiera ya no se considera dentro de los estados financieros básicos. En su lugar, como parte de la información financiera básica, queda el estado de flujos de efectivo (NIF B-2)

## **Cuadro 12.3 Elementos básicos del dictamen de estados financieros**

### **12.3.4 Tipos de opinión y modificaciones de forma**

El dictamen contendrá ya sea la expresión de opinión con respecto a los estados financieros tomados en conjunto, o una aseveración en el sentido de que no puede expresarse una opinión. Es decir, a pesar de que como elemento básico del dictamen se incluya la “opinión del auditor”, bajo ciertas circunstancias es posible no emitir ninguna y, sin embargo, considerarse que el trabajo del auditor satisface todas las normas profesionales. El dictamen debe contener una indicación clara y concisa de la naturaleza del examen del auditor y el grado de responsabilidad que está asumiendo.

#### **➤ Estructura de los dictámenes**

El **dictamen** es un documento cuyo contenido está regulado por la normatividad profesional de auditoría y dada la trascendencia que reviste en cuanto a la difusión del trabajo profesional del auditor, se deben cuidar aspectos de fondo y forma en su contenido: elaborarlo en papel membretado de buena calidad y con ortografía impecable, hablará bien del profesionista, más aún el cumplir con los tiempos a los que se comprometió.

Para abordar la estructura general de los diferentes tipos de opinión que pueden contenerse en un dictamen de estados financieros, *grosso modo* presento un esquema, en el que se resaltan sólo elementos generales a partir de los modelos de redacción contenidos en el boletín 4010 en conjunción con el “Pronunciamiento de la CONPA sobre NIF y su efecto en el dictamen del contador público independiente” emitido en 2006:

	ELEMENTO BÁSICO	OPINIÓN SIN SALVEDADES	OPINIÓN CON SALVEDADES		OPINIÓN NEGATIVA	ABSTENCIÓN DE OPINIÓN
			A. POR DESVIACIONES EN NIFs	B. POR LIMITACIONES AL ALCANCE		
	Destinatario	Al consejo de administración/ A quien contrató los servicios	Al consejo de administración/ A quien contrató los servicios	Al consejo de administración/ A quien contrató los servicios	Al consejo de administración/ A quien contrató los servicios	Al consejo de administración/ A quien contrató los servicios
Primer párrafo	Identificación de los estados financieros	He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20__ y 20__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas.	He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20__ y 20__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas.	He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20__ y 20__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera (o los flujos de efectivo), que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas.	He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20__ y 20__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera (o flujos de efectivo), que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas.	FUI CONTRATADO PARA EXAMINAR los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20__ y 20__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera (o los flujos de efectivo), que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas.
	Identificación de la responsabilidad de la administración de la compañía	Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía.	Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía.	Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía.	Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía.	Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía.
	Identificación de la responsabilidad del auditor	Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.	Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.	Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.	Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.	-
Segundo párrafo	Trabajo conforme a normas de auditoría	Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas,	Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas,	CON EXCEPCIÓN DE LO QUE SE MENCIONA EN EL PÁRRAFO SIGUIENTE, mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas,	Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas,	CON EXCEPCIÓN DE LO QUE SE MENCIONA EN EL PÁRRAFO SIGUIENTE, mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas,
	La auditoría fue planeada y realizada para obtener una seguridad razonable del contenido de los estados financieros.	las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes , y de que están preparados de acuerdo a las normas de información financiera mexicanas.	las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes , y de que están preparados de acuerdo a las normas de información financiera mexicanas.	las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes , y de que están preparados de acuerdo a las normas de información financiera mexicanas.	las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes , y de que están preparados de acuerdo a las normas de información financiera mexicanas.	las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes , y de que están preparados de acuerdo a las normas de información financiera mexicanas.

	El examen se efectuó mediante pruebas selectivas	La auditoría consiste en el examen, con base a pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros;	La auditoría consiste en el examen, con base a pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros;	La auditoría consiste en el examen, con base a pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros;	La auditoría consiste en el examen, con base a pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros;	La auditoría consiste en el examen, con base a pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros;
	Evaluación de los principios de contabilidad, estimaciones realizadas y presentación de los estados financieros en conjunto.	asimismo, incluye la evaluación de las normas de información financiera utilizadas, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en conjunto.	asimismo, incluye la evaluación de las normas de información financiera utilizadas, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en conjunto.	asimismo, incluye la evaluación de las normas de información financiera utilizadas, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en conjunto.	asimismo, incluye la evaluación de las normas de información financiera utilizadas, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en conjunto.	asimismo, incluye la evaluación de las normas de información financiera utilizadas, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en conjunto.
	La auditoría proporcionó bases razonables para la opinión	Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.	Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.	Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.	Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.	-
Tercer párrafo y siguientes...	Énfasis	Se puede incluir	Se puede incluir	Se puede incluir	Se puede incluir	Se puede incluir
	Descripción de desviaciones a NIFs		Se debe insertar	Se puede incluir	Se debe insertar	Se puede incluir
	Descripción de limitaciones al alcance		Se puede insertar	Se debe insertar	Se puede insertar	Se debe insertar
Último párrafo	Opinión del auditor	En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía, X, S.A., al 31 de diciembre de 20__ y 20__ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera (o los flujos de efectivo), por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con las normas de información financiera mexicanas.	En mi opinión, EXCEPTO POR LO DESCRITO EN EL(LOS) PÁRRAFO(S) QUE ANTECEDE(N), los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía, X, S.A., al 31 de diciembre de 20__ y 20__ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera (o los flujos de efectivo), por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con las normas de información	En mi opinión, EXCEPTO POR LO DESCRITO EN EL(LOS) PÁRRAFO(S) QUE ANTECEDE(N), los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía, X, S.A., al 31 de diciembre de 20__ y 20__ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera (o los flujos de efectivo), por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con las normas de información financiera mexicanas.	En mi opinión, DEBIDO A LA IMPORTANCIA DE LO DESCRITO EN EL(LOS) PÁRRAFO(S) ANTERIOR(ES), los estados financieros antes adjuntos NO presentan, la situación financiera de Compañía, X, S.A., al 31 de diciembre de 20__ y 20__ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera (o los flujos de efectivo), por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con las normas de información financiera mexicanas.	DEBIDO A LA LIMITACIÓN EN EL ALCANCE DE MI TRABAJO, QUE SE MENCIONÓ ANTERIORMENTE, ME ABSTENGO DE EXPRESAR UNA OPINIÓN SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LA COMPAÑÍA X, S.A. AL 31 DE DICIEMBRE DE 20__, Y POR EL AÑO TERMINADO EN ESA FECHA, CONSIDERADOS EN SU CONJUNTO.

			financiera mexicanas.			
--	--	--	-----------------------	--	--	--

**Cuadro 12.4 Guía de redacción del dictamen**

➤ **Opinión sin salvedades**

Esta opinión se emite cuando no existieron limitaciones significativas que afecten la realización de la auditoría, y cuando la evidencia obtenida en la auditoría no revela distorsiones importantes en los estados financieros o, circunstancias poco usuales que afecten el dictamen del auditor.

Un dictamen que incluya una opinión sin salvedades se considera un informe estándar. Lo conforman tres párrafos que contienen frases y terminologías con un significado específico:

1. En el primer párrafo, se identifican los estados financieros que fueron auditados y se describe la responsabilidad de la gerencia por los estados financieros y la responsabilidad del auditor por expresar una opinión sobre éstos.
2. El segundo párrafo describe los elementos clave que se presentan en el desarrollo típico de una auditoría de estados financieros, incluyendo las afirmaciones relativas al alcance de la auditoría. El auditor indica explícitamente que la auditoría le proporcionó una base razonable para formarse una opinión sobre dichos estados financieros.
3. En el último párrafo, el auditor expresa su opinión sobre los estados financieros.

A continuación se presenta un ejemplo:

*A los Accionistas del Grupo Empresarial Imaginario, S. A. B. de C. V.  
Ciudad de México,, 30 de marzo de 2007*

*Hemos examinado los estados de situación financiera de Grupo Empresarial Imaginario, S. A. B. de C. V. al 31 de diciembre de 2006 y 2005, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en nuestras auditorías.*

*Nuestros exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que las auditorías sean planeadas y realizadas de tal manera que permitan obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con las Normas de Información Financiera Mexicanas. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de las normas de información financiera utilizadas, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Consideramos que nuestros exámenes proporcionan una base razonable para sustentar nuestra opinión.*

*En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Grupo Empresarial Imaginario, S. A. B. de C. V. al 31 de diciembre de 2006 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en su capital contable y los cambios en su situación financiera, por el año que terminó en esas fechas, de conformidad con las Normas de Información Financiera Mexicanas.*

*C.P.C. Aurelio Auditor  
Socio de la firma Auditores Unidos*

Si se remite al cuadro 12.4, es precisamente de éste modelo de redacción a partir del cual se especifican las diferentes modificaciones que se derivan de los demás tipos de opinión: con salvedades, negativa y abstención de opinión.

➤ **Opinión con salvedades**

Existen ciertas circunstancias que no permiten que el auditor emita una opinión sin salvedades porque sus hallazgos demuestran que existen ciertas excepciones

(conocidas como **salvedades**) a la presentación razonable y adecuada de los estados financieros y juzga que los usuarios del dictamen deben conocerlas. Tal opinión se identifica en el último párrafo del dictamen mediante las palabras “excepto por” los efectos del o de los asuntos a que se refiere la salvedad, los estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de operaciones las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera (o los flujos de efectivo) de conformidad con las normas de información financiera mexicanas (antes principios de contabilidad generalmente aceptados).

Se puede presentar las siguientes categorías de salvedades:

- Por limitaciones al alcance en el examen practicado
- Por desviación en la aplicación de normas de información financiera (antes principios de contabilidad)

La redacción de esta opinión presenta algunas alteraciones en relación con el modelo estándar en función del origen de la salvedad, por ello, en el cuadro 12.5 podrá analizar dichas modificaciones e identificarlas en el ejemplo posterior:

	ELEMENTO BÁSICO	OPINIÓN CON SALVEDADES	
		A. POR DESVIACIONES EN NIFs	B. POR LIMITACIONES AL ALCANCE
	Destinatario	Al consejo de administración/ A quien contrató los servicios	Al consejo de administración/ A quien contrató los servicios
Primer párrafo	Identificación de los estados financieros	He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20__ y 20__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera(o los flujos de efectivo), que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas.	He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20__ y 20__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera (o los flujos de efectivo), que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas.
	Identificación de la responsabilidad de la administración de la compañía	Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía.	Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía.
	Identificación de la responsabilidad del auditor	Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.	Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.
Segundo párrafo	Trabajo conforme a normas de auditoría	Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas,	CON EXCEPCIÓN DE LO QUE SE MENCIONA EN EL PÁRRAFO SIGUIENTE, mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas,
	La auditoría fue planeada y realizada para obtener una seguridad razonable del contenido de los estados financieros.	las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes , y de que están preparados de acuerdo a las normas de información financiera mexicanas.	las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes , y de que están preparados de acuerdo a las normas de información financiera mexicanas.
	El examen se efectuó mediante pruebas selectivas	La auditoría consiste en el examen, con base a pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros;	La auditoría consiste en el examen, con base a pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros;
	Evaluación de los principios de contabilidad, estimaciones realizadas y presentación de los estados financieros en conjunto.	asimismo, incluye la evaluación de las normas de información financiera utilizadas, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en conjunto.	asimismo, incluye la evaluación de las normas de información financiera utilizadas, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en conjunto.
	La auditoría proporcionó bases razonables para la opinión	Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.	Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.
Tercer párrafo y siguientes ...	Énfasis	Se puede incluir	Se puede incluir
	Descripción de desviaciones a NIFs	Se debe insertar	Se puede incluir
	Descripción de limitaciones al alcance	Se puede insertar	Se debe insertar

Último párrafo	Opinión del auditor	En mi opinión, EXCEPTO POR LO DESCRITO EN EL(LOS) PÁRRAFO(S) QUE ANTECEDE(N), los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía, X, S.A., al 31 de diciembre de 20__ y 20__ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en en el capital contable y los cambios en la situación financiera (o los flujos de efectivo), por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con las normas de información financiera mexicanas.	En mi opinión, EXCEPTO POR LO DESCRITO EN EL(LOS) PÁRRAFO(S) QUE ANTECEDE(N), los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía, X, S.A., al 31 de diciembre de 20__ y 20__ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en en el capital contable y los cambios en la situación financiera (o los flujos de efectivo), por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con las normas de información financiera mexicanas.
----------------	---------------------	---	---

**Cuadro 12.5 Guía de redacción del dictamen cuando la opinión se emite con salvedades**

➤ **Dictamen que incluye una opinión con salvedad debido a desviación en la aplicación de NIFs**

*A los Accionistas del Grupo Empresarial Imaginario, S. A. B. de C. V.  
Ciudad de México, 30 de marzo de 2007*

*Hemos examinado los estados de situación financiera de Grupo Empresarial Imaginario, S. A. B. de C. V. al 31 de diciembre de 2006 y 2005, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en nuestras auditorías.*

*Nuestros exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con las Normas de Información Financiera Mexicanas. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de las normas de información financiera utilizadas, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Consideramos que nuestros exámenes proporcionan una base razonable para sustentar nuestra opinión.*

***Como se explica en la nota 3, en los estados financieros, la empresa omitió registrar pasivos con acreedores diversos por \$1,000,000.00.***

*En nuestra opinión, **excepto por** la falta de registro de los pasivos mencionados en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Grupo Empresarial Imaginario, S. A. B. de C. V. al 31 de diciembre de 2006 y 2005 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en su capital contable y los cambios en su situación financiera, por el año que terminó en esas fechas, de conformidad con las Normas de Información Financiera Mexicanas.*

*C.P.C. Aurelio Auditor  
Socio de la firma Auditores Unidos*

Como se aprecia, solamente se insertó el párrafo tercero, en el que se describe la desviación en la aplicación de las normas de información financiera y se adicionó, en el último párrafo, la frase “excepto por” seguida de la referencia a la salvedad.

➤ **Dictamen que incluye una opinión con salvedad debido a una limitación en el alcance**

El otro origen de la salvedad es una **limitación en el alcance** del trabajo, definida como:

*imposibilidad práctica, o bien por limitaciones impuestas por la administración de la compañía, el auditor no puede aplicar todos los procedimientos de auditoría que considera necesarios<sup>207</sup>.*

En otras palabras, hay una circunstancia que impide al auditor obtener la evidencia requerida. Piense en el caso de un incendio en las oficinas principales de la entidad que ocasionó una pérdida de documentación de soporte que el auditor pretendía evaluar, o en el caso, desgraciadamente frecuente, de que la gerencia de la entidad limite o niegue el acceso a cierta información requerida por el auditor. Ante tales situaciones, el profesional tratará de obtener la evidencia por otros medios, pero cuando sea irrealizable, finalmente carecerá del respaldo necesario para evaluar alguna afirmación en los estados financieros.

El siguiente es un ejemplo de la forma de redacción de esta opinión:

---

<sup>207</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Normas y procedimientos de auditoría y normas para atestiguar*, boletín 4010, párrafo 39.

*A los Accionistas del Grupo Empresarial Imaginario, S. A. B. de C. V.  
Ciudad de México, 30 de marzo de 2007*

*Hemos examinado los estados de situación financiera de Grupo Empresarial Imaginario, S. A. B. de C. V. al 31 de diciembre de 2006 y 2005, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en nuestra auditoría.*

*Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente, nuestros exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con las Normas de Información Financiera Mexicanas. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de las normas de información financiera utilizadas, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Consideramos que nuestros exámenes proporcionan una base razonable para sustentar nuestra opinión.*

*Fuimos contratados como auditores de la empresa en fecha posterior al cierre del ejercicio y, como consecuencia, no presenciamos el recuento físico de inventarios. Además, por la naturaleza de los registros contables no fue posible aplicar procedimientos supletorios para satisfacernos de su importe.*

*En nuestra opinión, **excepto por** el efecto en los estados financieros que pudiera tener la situación descrita en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Grupo Empresarial Imaginario, S. A. B. de C. V. al 31 de diciembre de 2006 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en su capital contable y los cambios en su situación financiera, por el año que terminó en esas fechas, de conformidad con las Normas de Información Financiera Mexicanas.*

*C.P.C. Aurelio Auditor  
Socio de la firma Auditores Unidos*

Nota que el segundo párrafo indica una **excepción** que se justifica porque, de no incluirlo, resultaría contradictorio con la frase final: “*consideramos que nuestros exámenes proporcionan una base razonable para sustentar nuestra opinión*” cuando el auditor no obtuvo la evidencia requerida, dando origen de la salvedad. El tercer párrafo presenta una breve descripción de la limitación al alcance y, por último, en la opinión se incluye la expresión “excepto por” seguida de la referencia al párrafo descriptivo de la limitación.

¿Qué hacer cuando el auditor considera justificada una opinión con salvedades originada tanto por desviaciones en la aplicación de NIFs como por limitaciones al alcance? El siguiente ejemplo proporciona la respuesta:

*A los Accionistas del Grupo Empresarial Imaginario, S. A. B. de C. V.  
Ciudad de México, 30 de marzo de 2007*

*Hemos examinado los estados de situación financiera de Grupo Empresarial Imaginario, S. A. B. de C. V. al 31 de diciembre de 2006 y 2005, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en nuestra auditoría.*

*Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente, nuestros exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con las Normas de Información Financiera Mexicanas. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de las normas de información financiera utilizadas, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Consideramos que nuestros exámenes proporcionan una base razonable para sustentar nuestra opinión.*

*Como se explica en la nota 3, en los estados financieros, la empresa omitió registrar pasivos con acreedores diversos por \$1,000,000.00.*

*Fuimos contratados como auditores de la empresa en fecha posterior al cierre del ejercicio y, como consecuencia, no presenciamos el recuento físico de inventarios. Además, por la naturaleza de los registros contables no fue posible aplicar procedimientos supletorios para satisfacernos de su importe.*

*En nuestra opinión, **excepto por** el efecto en los estados financieros que pudiera tener las situaciones descritas en los párrafos anteriores, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Grupo Empresarial Imaginario, S. A. B. de C. V. al 31 de diciembre de 2006 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en su capital contable y los cambios en su situación financiera, por el año que terminó en esas fechas, de conformidad con las Normas de Información Financiera Mexicanas.*

*C.P.C. Aurelio Auditor  
Socio de la firma Auditores Unidos*

Como se puede percibir, hay que modificar el inicio del segundo párrafo (por la limitación al alcance), incluir en uno o varios párrafos la descripción tanto de la desviación a NIFs como de la limitación al alcance, y, finalmente, en la opinión hacer patente la frase “excepto por” seguida por la remisión a los párrafos descriptivos de las salvedades.

### ➤ **Opinión negativa**

Este informe se emite cuando la información financiera examinada presenta importantes desviaciones en la aplicación de las normas de información financiera. En este caso el auditor concluye que los estados financieros están seriamente distorsionados en relación con lo establecido por la normatividad contable. Aquí, el auditor tiene toda la evidencia necesaria, suficiente y competente para respaldar su opinión.

El hecho de expresar una opinión negativa no eximirá al auditor de la obligación de revelar todas las desviaciones importantes a las NIFs y las limitaciones importantes que haya tenido en el alcance de su trabajo.

A continuación, se presenta su contenido relacionado con los elementos básicos del dictamen expresados en el boletín 4010 y, enseguida, un ejemplo:

	ELEMENTO BÁSICO	OPINIÓN NEGATIVA
	Destinatario	Al consejo de administración/ A quien contrató los
Primer párrafo	Identificación de los estados financieros	He examinado los estados de situación financiera X, S.A., al 31 de diciembre de 20__ y 20__, y los resultados, de variaciones en el capital contable y la situación financiera(o flujos de efectivo), que le por los años que terminaron en esas fechas.
	Identificación de la responsabilidad de la administración de la compañía	Dichos estados financieros son responsabilidad de administración de la compañía.
	Identificación de la responsabilidad del auditor	Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión mismos con base en mi auditoría.
Segundo párrafo	Trabajo conforme a normas de auditoría	Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con auditoría generalmente aceptadas,
	La auditoría fue planeada y realizada para obtener una seguridad razonable del contenido de los estados financieros.	las cuales requieren que la auditoría sea planeada tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes que están preparados de acuerdo a las normas de auditoría financiera mexicanas.
	El examen se efectuó mediante pruebas selectivas	La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y los estados financieros;
	Evaluación de los principios de contabilidad, estimaciones realizadas y presentación de los estados financieros en conjunto.	asimismo, incluye la evaluación de las normas de auditoría financiera utilizadas, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en conjunto.
	La auditoría proporcionó bases razonables para la opinión	Considero que mis exámenes proporcionan una base para sustentar mi opinión.
Tercer párrafo y siguientes...	Énfasis	Se puede incluir
	Descripción de desviaciones a NIFs	Se debe insertar
	Descripción de limitaciones al alcance	Se puede insertar
Último párrafo	Opinión del auditor	En mi opinión, DEBIDO A LA IMPORTANCIA DE EN EL(LOS) PÁRRAFO(S) ANTERIOR(ES), los estados financieros antes adjuntos NO presentan, la situación de Compañía, X, S.A., al 31 de diciembre de 20__ resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera (o flujos de efectivo), por los años que terminaron en esas fechas, en conformidad con las normas de información financiera mexicanas.

**Cuadro 12.6 Guía de redacción del dictamen con opinión negativa**

*A los Accionistas del Grupo Empresarial Imaginario, S. A. B. de C. V.  
Ciudad de México, 30 de marzo de 2007*

*Hemos examinado los estados de situación financiera de Grupo Empresarial Imaginario, S. A. B. de C. V. al 31 de diciembre de 2006 y 2005, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en nuestra auditoría.*

*Nuestros exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con las Normas de Información Financiera Mexicanas. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de las normas de información financiera utilizadas, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Consideramos que nuestros exámenes proporcionan una base razonable para sustentar nuestra opinión.*

***Como se especifica en la nota 5 a los estados financieros, la estimación para cuentas de dudosa recuperación no incluye los saldos correspondientes a empresas declaradas en concurso mercantil durante el año 2006 y que ascienden a 25,000,000.00***

*En nuestra opinión, debido al efecto que tiene sobre los estados financieros la insuficiencia en la estimación para cuentas de dudosa recuperación descrita en el párrafo precedente, los estados financieros antes mencionados **no presentan**, la situación financiera de Grupo Empresarial Imaginario, S. A. B. de C. V. al 31 de diciembre de 2006 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en su capital contable y los cambios en su situación financiera, por el año que terminó en esas fechas, de conformidad con las Normas de Información Financiera Mexicanas.*

*C.P.C. Aurelio Auditor  
Socio de la firma Auditores Unidos*

Nota que, en el ejemplo, el tercer párrafo es muy importante para el usuario de los estados financieros ya que describe las desviaciones en la aplicación de las normas que dan origen a la opinión negativa. El párrafo de opinión indica que el auditor considera que los estados financieros no están presentados conforme a las NIFs mexicanas.

➤ **Abstención de opinión**

*El auditor se abstendrá de expresar una opinión cuando no haya obtenido evidencia suficiente para formarse una idea sobre los estados financieros, porque el alcance de su examen ha sido limitado en forma tal, que no proceda la emisión de un dictamen con salvedades. En este caso, deberá indicar todas las razones que dieron lugar a dicha abstención.<sup>208</sup>*

La diferencia entre una opinión con salvedad y una abstención de opinión debido a una limitación en el alcance de la auditoría, es un asunto de magnitud y de importancia relativa valoradas conforme al criterio del auditor. Ante la carencia de los elementos que apoyen la emisión de la opinión, el auditor no está en posibilidad de afirmar que los estados financieros están preparados conforme a NIFs ni que no lo están, por eso se abstiene de opinar.

Como se aprecia en el cuadro 12.7, cuando se emite un dictamen con abstención de opinión, se debe modificar:

- Lo relativo a la responsabilidad del auditor (se debe de omitir).
- la redacción del párrafo de alcance
- la redacción del párrafo de opinión

---

<sup>208</sup> *Ibidem*, boletín 4010, párrafo 54.

	ELEMENTO BÁSICO	ABSTENCIÓN DE OPINIÓN
	Destinatario	Al consejo de administración/ A quien contrató los servicios
Primer párrafo	Identificación de los estados financieros	FUI CONTRATADO PARA EXAMINAR los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20__ y 20__ los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera (o los flujos de efectivo), que les relativos, por los años que terminaron en esas fechas.
	Identificación de la responsabilidad de la administración de la compañía	Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía.
	Identificación de la responsabilidad del auditor	-
Segundo párrafo	Trabajo conforme a normas de auditoría	CON EXCEPCIÓN DE LO QUE SE MENCIONA EN EL PÁRRAFO SIGUIENTE, mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas,
	La auditoría fue planeada y realizada para obtener una seguridad razonable del contenido de los estados financieros.	las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes , y de que es preparados de acuerdo a las normas de información financiera mexicanas.
	El examen se efectuó mediante pruebas selectivas	La auditoría consiste en el examen, con base a pruebas selectivas la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros;
	Evaluación de los principios de contabilidad, estimaciones realizadas y presentación de los estados financieros en conjunto.	asimismo, incluye la evaluación de las normas de información financiera utilizadas, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en conjunto.
	La auditoría proporcionó bases razonables para la opinión	-
Tercer párrafo y siguientes	Énfasis	Se puede incluir
	Descripción de desviaciones a NIFs	Se puede incluir
	Descripción de limitaciones al alcance	Se debe insertar
Último párrafo	Opinión del auditor	DEBIDO A LA LIMITACIÓN EN EL ALCANCE DE MI TRABAJO, QUE SE MENCIONÓ ANTERIORMENTE, ME ABSTENGO DE EXPRESAR UNA OPINIÓN SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LA COMPAÑÍA X, S.A. AL 31 DE DICIEMBRE DE 20__, Y POR EL AÑO TERMINADO EN ESA FECHA, CONSIDERADOS EN SU CONJUNTO.

**Cuadro 12.7 Guía de redacción del dictamen con abstención de opinión**

El dictamen se comenzará de la siguiente manera:

*A los Accionistas del Grupo Empresarial Imaginario, S. A. B. de C. V.  
Ciudad de México, 30 de marzo de 2007*

*Fuimos contratados para examinar los estados de situación financiera de Grupo Empresarial Imaginario, S. A. B. de C. V. al 31 de diciembre de 2006 y 2005, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía.*

*Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente, nuestros exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con las Normas de Información Financiera Mexicanas. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de las normas de información financiera utilizadas, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto.*

*Debido a que la documentación comprobatoria de las operaciones de la empresa sucedidas entre el 1 de febrero y el 15 de marzo de 2006 fue destruida por un incendio en las oficinas principales, no pudimos satisfacernos adecuadamente de las mismas mediante procedimientos supletorios.*

*Debido a la limitación en el alcance de nuestro trabajo descrita en el párrafo que antecede, nos abstenemos de expresar una opinión sobre los estados financieros de Grupo Empresarial Imaginario, S. A. B. de C. V. al 31 de diciembre de 2006 y por el año terminado en esa fecha considerados en su conjunto.*

*C.P.C. Aurelio Auditor  
Socio de la firma Auditores Unidos*

Nota que se han omitido dos frases presentes en los demás modelos de opinión: “nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en nuestra auditoría” y “consideramos que nuestros

exámenes proporcionan una base razonable para sustentar nuestra opinión”, ya que dejarlas sería incongruente ya que no se emite ninguna opinión.

### 12.3.7 Revelación

#### ➤ **Mención de un asunto importante en el dictamen**



Existen circunstancias en las que es necesario que el auditor haga **énfasis** en su dictamen sobre un hecho importante que deba revelarse en los estados financieros. Estas aclaraciones o menciones no implican salvedades.

Algunos de estos casos se pueden presentar cuando:

- existan contingencias no cuantificables, tales como demandas, problemas de continuidad del negocio en marcha etc.
- existan cambios en la aplicación de normas de información o en reglas particulares o por ajustes a periodos anteriores por corrección de errores
- existen operaciones importantes con partes relacionadas, empresas en etapa preoperativa, en liquidación, fusiones, escisiones etc.

#### ➤ **Contingencias no cuantificables**

Las contingencias no cuantificables pueden incidir en el dictamen de la siguiente forma:

- ⇒ **Cuando, atendiendo su importancia, sea necesario incluir un párrafo de énfasis en el dictamen.**

En este caso, no obstante que la contingencia se encuentre debidamente

revelada en una nota a los estados financieros, el auditor deberá mencionarla en el párrafo de énfasis en su dictamen.

*Como se menciona en la nota X a los estados financieros, la compañía fue demandada por un cliente que considera que ciertos equipos que le vendió por \$....., no reúnen las características especificadas y reclama la devolución del importe señalado y el pago de daños y perjuicios por \$.....*

*La compañía está en proceso de demostrar al cliente que los equipos cumplían con todos sus requerimientos técnicos, sin embargo, a la fecha de este informe, la administración de la compañía y sus asesores legales no están en posición de determinar el resultado final del asunto.*

⇒ **Por falta de revelación suficiente, es necesaria una salvedad por desviación en la aplicación de los principios de contabilidad.**

Si el auditor concluye que una contingencia no está adecuadamente revelada en los estados financieros de conformidad con las Normas de Información Financiera, deberá expresar una salvedad o una opinión negativa, según la importancia de la misma.

➤ **Cambios en normas de información**

Deberá agregarse un párrafo explicativo al informe del auditor cuando la gerencia cambia las NIFs y se presenta un impacto significativo sobre la consistencia de los estados financieros en los periodos presentados. Se tratará de resaltar los cambios contables al usuario general de los estados financieros.

En caso que el auditor no esté de acuerdo con un cambio contable, expresará una opinión con salvedad porque hay una desviación en las NIFs.

➤ **Situaciones comunes que se pueden presentar al emitir una opinión sobre estados financieros**

- Generalmente los estados financieros que se presentan son comparativos con el periodo anterior.

- Con respecto a la responsabilidad del auditor se pueden presentar tres casos:
  - los estados financieros del año anterior fueron dictaminados por el mismo auditor
  - los estados financieros del período anterior, fueron dictaminados por otro auditor
  - los estados financieros no fueron auditados por contador público

➤ **Responsabilidad**

Se debe indicar claramente que los estados financieros son responsabilidad de la administración. La responsabilidad del auditor consiste en emitir una opinión sobre los mismos, basándose en su auditoría.



Si ambos periodos fueron auditados por el mismo profesional, la responsabilidad de ambos años es del mismo Licenciado en Contaduría. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por otra persona, se debe indicar así en el dictamen y el tipo de opinión que emitió. En el caso anterior no es necesario dar el nombre del auditor que dictaminó los estados financieros en el año anterior. Si los estados financieros del año anterior no fueron auditados se debe indicar claramente la leyenda "no auditado".

En esta unidad se estudiaron los principales aspectos relacionados con la expedición del dictamen de estados financieros por parte del auditor, un documento que trasciende por su significación y que obliga al verdadero

profesional a ser meticuloso en su preparación porque se trata del “broche de oro” con que concluye el exhaustivo trabajo que implica la auditoría de estados financieros.

### **Bibliografía del tema 12**

Arens, Alvin, *et al.*, *Auditing and assurance services: an integrated approach*, 10º ed, Pearson, New Jersey, 2005, 791 pp.

CONSEJO MEXICANO PARA LA INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO DE NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, *Normas de Información Financiera (NIF)*, Fondo Editorial del IMCP, México, 2008.

*Enciclopedia de la auditoría*, Barcelona, Océano, 2000, 1315 pp.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., *Modelos de dictámenes y otras opiniones e informes del auditor*, 6º ed., Fondo Editorial del IMCP, México, 2008, 198 pp

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., *Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para Atestiguar*, 29º ed., Fondo Editorial del IMCP, México, 2008, 931 pp.

Téllez Benjamín, *El Dictamen en la Contaduría Pública*, 8ª. Edición, Thomson Learning, México, 2008, 570 pp.

Whittington, Ray, *et al.* *Principios de auditoría*, 14º ed., McGraw Hill, México, 2005, 739 pp.

### **Sitios de Internet**

<http://www.imcp.org.mx>

<http://www.ccpm.org.mx>

## **Actividades de aprendizaje**

**A.12.1.** Elabora un mapa conceptual de la unidad.

**A.12.2.** De las situaciones presentadas a continuación, se le pide elaborar en forma profesional el dictamen respectivo, aplicando su juicio profesional al valorar cada una de las situaciones planteadas. Sea cuidadoso en la elaboración y presentación del documento:

- a) Durante la revisión de los estados financieros de la empresa “El ejemplo, S.A. de C.V.”, una compañía controladora con importantes inversiones en varias subsidiarias, le fue imposible obtener los estados financieros auditados que respalden la inversión en la empresa “Juego Nuevo” ni la participación en los resultados del ejercicio. No pudo aplicar procedimientos alternativos para cerciorarse de su razonabilidad. La inversión en la subsidiaria representa el 30% de la cuenta.
- b) Usted realiza una auditoría de los estados financieros de la empresa “Comercializadora, S.A. de C.V.” y, al aplicar sus procedimientos de auditoría concluye que, a pesar de que los estados financieros fueron reexpresados, no se ha seguido la metodología marcada en el Boletín B-10. Lo anterior, representa una importante distorsión de las cifras en atención a la naturaleza y antigüedad de sus activos.
- c) Aunado a lo anterior, los funcionarios de la empresa han obtenido una importante concesión del gobierno, lo cual representará un sustantivo incremento en los ingresos de la empresa para el próximo ejercicio.
- d) La empresa “Nueva Creación, S.A.” fundada hace dos años, no reexpresa las cifras de sus estados financieros.
- e) La empresa “Sin Nombre, S.A. de C.V” contrata los servicios profesionales de auditoría de un despacho contable. No se realizó por parte de la administración de la empresa, una adecuada estimación de clientes para cuentas de cobro dudoso, por lo tanto, el auditor está en desacuerdo con ello, pues debido a la situación actual económica por la que atraviesa el país, existen cuentas por cobrar que no serán recuperables.
- f) La gerencia de la empresa “Información Oculta, S.A. de C. V., se negó a proporcionarle la carta de declaraciones de la administración.

- A.12.3.** Lea el capítulo 46 de la Guía de Auditoría, titulado “Redacción del informe” y prepare una síntesis de la sección denominada “Principios para una buena redacción”.

### **Cuestionario de autoevaluación**

1. ¿Qué estado financiero sustituye al de cambios en la situación financiera como parte de la información financiera básica a partir de 2008?
2. ¿Cuáles son las normas de información incluidas en el boletín 1010 de NPA?
3. Si has examinado los estados financieros del ejercicio 2007, ¿cuál es la referencia a la normatividad contable que deberá hacer en el dictamen?
4. ¿Cuáles son las características cualitativas en la información financiera que el auditor debe evaluar?
5. ¿Qué debe contener la comunicación sobre situaciones a informar?
6. ¿Qué tipo de deficiencia de control ejemplifica la “ausencia de una adecuada segregación de funciones acorde con objetivos de control”?
7. ¿Qué es el dictamen?  
Es el documento que suscribe el Contador Público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate.
8. ¿Qué contiene la descripción del alcance de la auditoría en el dictamen?
9. ¿En qué forma se modifica el segundo párrafo del dictamen cuando se trata de una abstención de opinión?
10. ¿Cuál es la principal razón de emitir una opinión negativa en el dictamen?

## Examen de autoevaluación

1. ¿Cuál es el estado financiero que se considera básico a partir del año 2008?
  - a. Estado de resultados
  - b. Estado de variaciones en el capital contable
  - c. Estado de flujos de efectivo
  - d. Estado de resultados
  - e. Estado de situación financiera
  
2. La \_\_\_\_\_ considera como base de opinión sobre los estados financieros.
  - a. exactitud
  - b. totalidad
  - c. comparabilidad
  - d. consistencia
  - e. importancia relativa
  
3. La norma \_\_\_\_\_ establece, entre otras cosas, que los estados financieros examinados deberán ser preparados conforme a las normas contables vigentes.
  - a. bases de opinión
  - b. expresión de opinión
  - c. exactitud
  - d. aclaración de la relación con la información
  - e. aseveraciones en la información financiera

4. Es la norma que establece que el auditor deberá explicar las razones por las que se expresa una opinión adversa o no puede expresar opinión:
  - a. bases de opinión.
  - b. normas financieras.
  - c. importancia relativa.
  - d. expresión de opinión.
  - e. existencia.
  
5. Cuando se contratan los servicios del auditor para dictaminar los estados financieros, se debe entregar una comunicación hecha por el auditor sobre el control interno que se denomina:
  - a. informe sobre control interno.
  - b. comunicación de situaciones a informar.
  - c. dictamen sobre el sistema de control.
  - d. carta de sugerencias al control interno.
  - e. evaluación de procedimientos de control.
  
6. Ejemplifica una deficiencia en la protección de activos:
  - a. fallas de controles identificados para la prevención y detección de omisiones en la información contable.
  - b. fallas en el sistema para suministrar información completa y correcta, consistentes con los objetivos de control de la entidad, debido a omisiones en la aplicación de procedimientos de control.
  - c. violación intencional de los controles en detrimento de los objetivos del control interno.
  - d. evidencia de representaciones incorrectas o salvaguardas del personal del cliente hacia el auditor
  - e. procedimientos inadecuados para la evaluación y aplicación correcta de los principios de contabilidad.

7. En el dictamen, \_\_\_\_\_ es un elemento de la descripción del alcance.
- la aplicación de pruebas selectivas
  - las salvedades
  - la opinión
  - la responsabilidad del auditor
  - la responsabilidad de la empresa
8. La fecha que se incluye en el dictamen corresponde a:
- la de los estados financieros.
  - la del informe a la administración.
  - la carta de sugerencias al control interno.
  - la conclusión del trabajo de campo.
  - la última acta del consejo de administración.
9. Son tipos de opinión en el dictamen, excepto:
- limpia.
  - sin salvedades.
  - con salvedades.
  - negativa.
  - abstención de opinión.
10. Al preparar un dictamen con abstención de opinión, el auditor omitirá en el texto:
- Mencionar las causas de la abstención de opinión.
  - Describir si tuvo alguna limitación al alcance.
  - Señalar los estados financieros examinados.
  - Mencionar que la auditoría se basa en pruebas selectivas.
  - Hacer referencia a la responsabilidad del auditor.

## **Bibliografía Básica**

Arens, Alvin, *Auditoría: Un Enfoque Integral*, Sexta edición, México, Prentice Hall, 918 pp.

Defliese, Philip L., *et al*, *Auditoría Montgomery*, México: Limusa, 1997.

FEDERACIÓN Internacional de Contadores, *Normas internacionales de auditoría*, Última edición, México, IMCP.

Holmes, Arthur W., *Principios Básicos de Auditoría*, México, Limusa, 2000, 537 pp.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., *Auditoría de Estados Financieros por Contadores Públicos*, Tomo I, México, I.M.C.P., 2000, 347 pp.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Normas y procedimientos de Auditoría*, Última edición, México, IMCP.

Kell, Walter, *Auditoría Moderna*, 2da. Edición, México, CECOSA, 1995, 718 pp.

Messier William, *Auditing & Assurance Services*, 3ª. Edición Estados Unidos, McGraw-Hill, 2003, 795 pp.

Mora Montes Ricardo, *Auditoría de estados financieros por Contadores Públicos*, México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2002. 2v.

Whittington Ray, *Auditoría: Un Enfoque Integral*, 12ª. Edición, Colombia, McGraw-Hill, 2000, 624 pp.

Whittington, Ray, *Principles of Auditing and other assurance services*, 14ª. Edición, Estados Unidos, McGraw-Hill, 2004, 763 pp.

## **Bibliografía complementaria**

Cook, J.W. *et al*, *Auditoría*, 3a. edición, México, MC GRAW HILL, 1994, 615 p.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., *Código de ética profesional*, última edición México: I.M.C.P.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Declaraciones sobre normas de auditoría*, última versión.

**RESPUESTAS A LOS EXÁMENES DE AUTOEVALUACIÓN  
AUDITORIA I**

<b>Tema 1</b>	<b>Tema 2</b>	<b>Tema 3</b>	<b>Tema 4</b>	<b>Tema 5</b>	<b>Tema 6</b>
		1) d	1) a	1. b	1. e
		2) d	2) a	2. b	2. a
		3) a	3) b	3. c	3. b
		4) d	4) c	4. e	4. c
		5) d	5) d	5. a	5. d
		6) a	6) e	6. a	6. a
		7) b	7) d	7. d	7. a
		8) d	8) b	8. e	8. c
		9) e	9) b	9. d	9. d
		10)d	10)a	10. b	10.b

<b>Tema 7</b>	<b>Tema 8</b>	<b>Tema 9</b>	<b>Tema 10</b>	<b>Tema11</b>	<b>Tema 12</b>
1. a	1. d	1. a	1) b	1) a	1) c
2. d	2. a	2. b	2) b	2) b	2) c
3. a	3. c	3. e	3) d	3) c	3) a
4. d	4. a	4. e	4) d	4) e	4) d
5. d	5. b	5. b	5) e	5) a	5) b
6. b	6. e	6. c	6) a	6) e	6) d
7. e	7. a	7. a	7) e	7) a	7) a
8. a	8. a	8. a	8) a	8) e	8) d
9. e	9. a	9. b	9) e	9) b	9) a
10.b	10.e	10. d	10)c	10)c	10)e