

Fundamentos de auditoría

Melquiades Gabriel Espino García



Para establecer comunicación
con nosotros puede hacerlo por:



correo:
Renacimiento 180, Col. San Juan
Tlihuaca, Azcapotzalco,
02400, México, D.F.



fax pedidos:
(01 55) 5354 9109 • 5354 9102



e-mail:
info@editorialpatria.com.mx



home page:
www.editorialpatria.com.mx

Dirección editorial: Javier Enrique Callejas

Coordinadora editorial: Verónica Estrada Flores

Diseño de interiores: Braulio Morales Sánchez

Diseño de portada: Juan Bernardo Rosado Solís

Supervisor de producción: Gerardo Briones González

Fundamentos de auditoría

Derechos reservados:

© 2014, Melquiades Gabriel Espino García

© 2014, GRUPO EDITORIAL PATRIA, S.A. DE C.V.

Renacimiento 180, Colonia San Juan Tlihuaca,

Delegación Azcapotzalco, Código Postal 02400, México, D.F.

Miembro de la Cámara Nacional de la Industria Editorial Mexicana

Registro núm. 43

ISBN ebook: 978-607-438-884-8

Queda prohibida la reproducción o transmisión total o parcial del contenido de la presente obra en cualesquiera formas, sean electrónicas o mecánicas, sin el consentimiento previo y por escrito del editor.

Impreso en México

Printed in Mexico

Primera edición ebook: 2014

Contenido

Dedicatorias	XIII
Introducción	XIV
Semblanza del autor	XVI

Capítulo 1. La auditoría como actividad profesional, características e implicaciones éticas3

1.1 Concepto universal de auditoría	4
Afirmaciones de los estados financieros (2)	5
Evidencia de la auditoría (2)	6
Tipos más importantes de evidencia de auditoría	7
Procedimientos de auditoría	7
Naturaleza de los procedimientos sustantivos de auditoría.....	8
Alcance de los procedimientos sustantivos de la auditoría.....	8
Procedimientos analíticos (2) SAS 56	8
Naturaleza de los procedimientos analíticos.....	8
Pasos para la realización de procedimientos analíticos.....	9
1.2 Antecedentes históricos de la auditoría	9
Beneficios de la adopción de las normas internacionales de auditoría para México: (3).....	10
1.3 Auditoría de estados financieros	13

1.4	Código de ética profesional.....	14
	Amenaza de familiaridad	15
	Competencia, capacidad y recursos	16
	Realización de los encargos (1)	20
	Documentación del sistema de control de calidad	25
1.5	Objetivo de la planeación de la auditoría de estados financieros.....	25
	Primer contacto con el usuario o cliente	26
1.6	Procedimientos de la auditoría.....	27
1.7	El licenciado en Contaduría como auditor externo	29
1.8	Propuesta de servicios y honorarios profesionales.....	30
	Plan de trabajo.....	33
	Gráfica de Gantt	34
	Programa de trabajo.....	35
1.9	Conclusiones.....	35
1.10	Bibliografía	36
 Capítulo 2. Auditorías de información financiera histórica		39
2.1	Principios generales y responsabilidades.....	40
	La auditoría de estados financieros y su alcance (1).....	40
	Preparación de estados financieros (1)	40
	Requerimientos de ética relativos a la auditoría de estados financieros (1).....	42
	Juicio profesional (1).....	43
	Riesgo de auditoría.....	44

La naturaleza de los procedimientos de auditoría	46
La oportunidad de la información financiera y el equilibrio entre costo y beneficio	47
Alcance de la NIA 210 (2)	48
Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.....	51
El sistema de control de calidad y la función de los equipos del encargo (3).....	53
Revisión de control de calidad del encargo de una entidad cotizada (bolsa de valores)	55
NIA 230	57
NIA 240 (6)	61
Análisis de la NIA 250 (7)	68
Análisis de la NIA 260 (9)	71
Análisis de la NIA 265.....	74
2.2 Evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos determinados.....	77
La función y el momento de realización de la planificación (11).....	77
Participación de miembros clave del equipo del encargo.....	78
Actividades de planificación.....	78
Análisis de la NIA 315 (12)	79
Análisis de la NIA 320.....	82
Análisis de la NIA 330.....	84
Análisis de la NIA 402.....	87
Análisis de la NIA 450.....	89
2.4 Conclusiones.....	90
Bibliografía.....	91

Capítulo 3. Revisiones de información financiera histórica.....	95
3.1 Evidencia de auditoría	96
Análisis de la NIA 500.....	96
Información que se utiliza como evidencia de la auditoría.....	98
Revisión y análisis de la NIA 501.....	99
Estudio y análisis de la NIA 505.....	101
Revisión y análisis de la NIA 510.....	103
Análisis y síntesis de la NIA 520	104
Análisis y síntesis de la NIA 530	106
Diseño, tamaño y selección de la muestra de elementos a comprobar.....	107
Aplicación de procedimientos de auditoría	108
Naturaleza y causa de las desviaciones e incorrecciones.....	108
Análisis de la NIA 540	109
Análisis y síntesis de la NIA 550	113
Análisis de la NIA 560.....	116
Análisis de la NIA 570.....	118
Análisis de la NIA 580.....	121
3.2 Utilización del trabajo de terceros	123
Componentes sujetos a auditoría por disposiciones legales o reglamentarias o por otro motivo (14)	123
Análisis de la NIA 610.....	126
Análisis de la NIA 620.....	128
3.3 Conclusiones.....	130
Bibliografía.....	131

Capítulo 4. Trabajos de atestiguamiento	135
4.1 Normas para atestiguar, normas de ejecución del trabajo, normas de información	136
Normas para atestiguar (boletín 7010 de las Normas de Auditoría para Atestiguar) (1)	136
Normas de ejecución del trabajo	137
Normas de información	137
4.2 Normas personales y generales, normas de ejecución del trabajo, normas de información (1)	140
Normas personales y generales.....	140
Normas de ejecución del trabajo	144
Normas de información	147
4.3 Examen, revisión, otros requerimientos de información, papeles de trabajo	149
Examen.....	149
Revisión	150
Otros requerimientos de información.....	150
Papeles de trabajo	152
Servicios para atestiguar como parte de un trabajo de consultoría.....	153
4.4 Informes de exámenes y revisiones de información financiera proforma (2) (Boletín 7020 de las Normas de Auditoría para atestiguar).....	154
Limitaciones	154
Objetivo y presentación de la información financiera proforma.....	154
Objetivos de los procedimientos que aplica el licenciado en Contaduría a la información financiera proforma	155

Procedimientos aplicables en el examen o revisión de estados financieros proforma.....	156
Informes respecto al examen o revisión de información financiera proforma	156
4.5 Informe del examen del control interno (CI) relacionado con la preparación de la información financiera (Boletín 7030 de las Normas de Auditoría para atestiguar) (3).....	159
Objetivo	159
Limitaciones	159
Condiciones para el trabajo	160
Servicios que no corresponden a trabajos de atestiguamiento	160
Componentes del CI de una entidad	160
Consideraciones generales para la planeación del trabajo	162
Consideraciones de fraude	162
Evaluación del control interno.....	162
Otras consideraciones	163
Evaluación de efectividad del diseño de controles.....	163
Otras consideraciones	164
Eventos subsecuentes.....	164
4.6 Boletín 7040. Exámenes del cumplimiento de disposiciones específicas (4)	165
Alcances y limitaciones.....	166
Objetivo del boletín (4)	166
Pronunciamientos generales.....	166
Situaciones a considerar en la realización de un examen.....	168
Riesgo en la realización del examen	168
Importancia relativa en los trabajos para atestiguar	170

Ejecución de un examen	170
Planeación del trabajo por atestiguar	171
Hechos posteriores.....	174
Opinión del licenciado en Contaduría en su carácter de independiente	174
Informe del licenciado en Contaduría en su carácter de profesionista independiente	179
Responsabilidad de la administración	181
4.7 Boletín 7050. Otros informes sobre exámenes y revisiones de atestigüamiento (5)	181
Objetivo	181
Alcance y Limitaciones	181
Pronunciamientos normativos relativos al informe del licenciado en Contaduría.....	182
Informe sobre el examen o revisión emitido para cumplir con disposiciones legales y reglamentarias	183
Análisis del boletín 7060	184
Uso de los estados financieros proyectados	185
Aceptación del trabajo	185
Condiciones para la emisión de los informes	185
¿Qué se considera examen profesional de estados financieros proyectados?	186
Ejemplo de Informe del licenciado en Contaduría independiente	187
4.8 Boletín 7080. Referente a la carta convenio para confirmar la prestación de servicios de atestigüamiento (7)	188
Objetivo	188
Contenido de la carta convenio.....	188

4.9	Boletín 7090. Informe de atestiguamiento de los controles de una organización de servicios (8)	190
	Alcance	190
	Definición de controles en la organización de servicios	190
	Obtención de la evidencia relacionada con la efectividad operativa de los controles	192
	El trabajo de la función de auditoría interna.....	192
	Tipos de opiniones según el boletín	192
4.10	Conclusiones.....	193
	Bibliografía.....	194
Capítulo 5. Áreas especializadas		197
5.1	Auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos	198
	Aceptabilidad del marco de información financiera	198
5.2	Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero. NIA 805 (2).....	200
	Aceptabilidad del marco de información financiera	200
	Forma de opinión.....	201
	Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría	201
5.3	Encargos para informar sobre estados financieros resumidos. NIA 810 (3)	202
	Contenido del informe de auditoría sobre estados financieros resumidos	203
5.4	Boletín de Revisión de estados financieros, numerado con el 9010.....	203
5.5	Conclusiones	213
	Bibliografía.....	214

Capítulo 6. Ejercicios, cuestionarios y prácticas de auditoría	217
Cuestionario 1 de ayuda para determinar la naturaleza del cliente	218
Cuestionario 2	219
Cuestionario 3	221
Ejercicios, cuestionarios y auditoría del capítulo 2	223
Cuestionario 4	223
Cuestionario 5	226
Cuestionario 6	228
Cuestionario 7	231
Ejercicios, cuestionarios y prácticas de auditoría del capítulo 3	233
Cuestionario 8	233
Cuestionario 9	236
Cuestionario 10	239
Ejercicios, cuestionarios y prácticas de auditoría del capítulo 4	241
Cuestionario 11	241
Cuestionario 12	244
Ejercicios, cuestionarios y prácticas de auditoría del capítulo 5	246
Cuestionario 13	246
Práctica A.....	248
Las marcas de Lion.....	253
Práctica B.....	257
Bibliografía.....	262

Capítulo 7. Código de ética	265
Mensaje del director corporativo	266
1. Presentación del código	266
Nuestro grupo, sus valores y principios.....	267
Visión	267
Misión	267
Filosofía	267
Principios empresariales.....	267
Principios de conducta.....	268
Guía de conducta para sus colaboradores	269
Carta compromiso	274
Glosario de términos.....	275
Glosario	277

Dedicatorias

Con todo respeto y admiración para el Todopoderoso, quien me ha iluminado y brindado la luz necesaria, para poder escribir y agregar conocimientos a las cuatro obras de un servidor.

A la compañera de mi vida en épocas buenas y malas: mi esposa, Blanca Margarita.

A quien me ha impulsado siempre y que algunas veces me ha ayudado en mis trabajos, mi hijo Emanuel.

Introducción

Es un gusto, para el que esto escribe, comentar de una materia a la cual he dedicado la mayor parte de mi vida profesional: la auditoría. Puedo señalar que mi gran encuentro con esta sucedió desde los años setenta, en los que me enrolé en uno de los “big’s eight”, denominado en aquel entonces “Ernst and Whinney”. Comentarán que lo soñé, pero no, en mi época inicial de auditor, existían ocho grandes firmas mundiales de licenciados en contaduría; posteriormente se han venido fusionando hasta la actualidad, que se les conoce como los “big’s four”; en “Ernst and Whinney” me iniciaron en la profesión de auditor, empezando por los puestos bajos, hasta alcanzar alguna gerencia de auditoría ahí fue donde me enseñaron que la profesión de auditor es importantísima para todo aquel profesional de la licenciatura en contaduría, ya que se convierte en una segunda escuela, para después poder sobresalir en la profesión, ya sea dentro de las mismas firmas, en la iniciativa privada, o en el sector público.

Considero que la profesión de auditor es la ideal, no solo por lo que se aprende en esas firmas de licenciados en contaduría, en las cuales la competencia es muy profesional, y para poder sobresalir se requiere de mucho empeño, y esfuerzo; además de esto, nos vamos creando nuestras relaciones personales, que tarde o temprano servirán. En la auditoría se aprende a evaluar a las empresas o entidades, no solo por su desarrollo, sino también por sus controles, métodos y sistemas, en los cuales se basan para alcanzar grandes utilidades. La diversidad de los clientes de una firma internacional, obliga al auditor a prepararse más, para poder atender mejor a sus clientes. Algo que también se aprende en la auditoría es la relación interpersonal con ejecutivos y personal en general de las empresas o entidades, tan necesaria para un buen desempeño del trabajo, que en el futuro le servirá al auditor para poder manejar a su personal adecuadamente.

Siempre será necesario, estimados lectores, que antes de iniciar el trabajo en esta profesión empiecen por la auditoría, y no me refiero únicamente en las grandes firmas internacionales, las hay nacionales de mucho prestigio; ya después podrán evaluar mejor si les gusta, o seguirán en otras especialidades que también son importantes para el licenciado en contaduría, como son: finanzas, costos, impuestos, contabilidad o simplemente sistemas, en las cuales también se puede destacar con buena preparación. El campo está abierto, solo hay que crear surcos muy profundos con mucho esfuerzo y perseverancia.

Este libro les servirá para conocer a fondo la labor de auditoría, desde la contratación, planeación, desarrollo, hasta el control, para poder considerar que es una especialidad muy digna de la profesión de licenciado en Contaduría, con la cual se pueden alcanzar grandes satisfacciones personales no solo económicas, sino también morales y sociales.

Otra ventaja de esta obra es que está naciendo cuando en México se inicia como obligatorio para las empresas o entidades listadas en la Bolsa Mexicana de Valores, el uso de las Normas Internacionales de Auditoría, que junto con el Código de Ética de la IFAC, son la gran novedad de la profesión a partir del mes de enero de 2012. Aquí presentamos un resumen y comentarios de dichas Normas Internacionales de Auditoría y del Código de Ética de la IFAC, así como de las Normas de Atestiguamiento, actualizadas y publicadas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en 2013.

Este texto se presenta en un lenguaje claro, ameno y entendible, para facilitar la comprensión de las Normas Internacionales de Auditoría del propio Código del IFAC y de las Normas de Atestiguamiento, que por lo complejo de la normatividad, la traducción al español, y la utilización de términos equivalentes, se dificulta su entendimiento.

El autor
Melquiades Gabriel Espino García

Semblanza del autor

Se graduó de Contador Público en la Universidad Nacional Autónoma de México, Facultad de Contaduría y Administración; realizó estudios de posgrado en la Universidad La Salle, con la tesis *Manual de Auditoría Administrativa y Operacional de Instituciones de Enseñanza Superior*. También realizó diplomados internacionales en San Diego State University.

Es autor de los libros: *Sustentabilidad en las empresas*, editado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos e *Introducción al gobierno corporativo y auditoría verde*, editado por PAC.

Logros profesionales y académicos:

- Tercer lugar nacional en el Programa de Cooperación Ambiental 2011, promovido por la Coparmex, como responsable del proyecto: “Reducción en el Consumo de Energía”, realizado en la Escuela Superior de Comercio y Administración, Unidad Santo Tomás –ESCA–UST del IPN. Tercer lugar en el Premio Carlos Pérez del Toro, en marzo de 2001, otorgado por el Colegio de Contadores Públicos de México por la Asesoría de la tesis *El Contador Público Certificado*, de la Universidad Simón Bolívar. Reconocimiento Especial en el Premio Carlos Pérez del Toro, en marzo de 2002, otorgado por el Colegio de Contadores Públicos de México por la Asesoría de la tesis *Implantación del SAP en el Área de Administración de Remuneraciones en una Paraestatal*, de la Universidad La Salle. Primera Mención Honorífica en la Escuela de Contaduría y Administración de la Universidad del Tepeyac, en 1988, al alumno José Eduardo Alpízar Herrera, asesorado por el autor, con la tesis *Operación funcional del Presupuesto por Programas del sector público en México*.

Actividad profesional

- Director del Despacho GSS, en el cual se da Asesoría para Institucionalización de Empresas, Gobierno Corporativo y SOX; además de asesoría en Sustentabilidad.
- Profesor de Oposición en la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Nacional Autónoma de México en la materia de “Gobierno corporativo”.
- Es académico, en la Universidad del Valle de México; UVM-Glion (representación Glion University de Suiza) en la carrera de “Turismo internacional”.
- Fue Subdirector de Auditoría, en la Contaduría Mayor de Hacienda, Asamblea

La auditoría como actividad profesional, características e implicaciones éticas

OBJETIVOS DE CAPÍTULO

- Conocer y analizar cuáles son los objetivos de la auditoría de estados financieros.
- Analizar y estudiar los requerimientos y procedimientos del Código de Ética del IFAC, para las firmas de auditoría financiera.
- Determinar los alcances que tiene una buena planeación de la auditoría de estados financieros.
- Analizar los pasos a seguir para conocer al cliente y poder determinar con mayor exactitud las horas a invertir para la auditoría, así como los montos de honorarios que se pueden cobrar.
- Entender con toda exactitud que una buena auditoría de estados financieros no solo se basa en el análisis de la parte financiera, sino que hay que analizar también los controles internos administrativos y operativos.
- Descripción de los pasos fundamentales que requiere una buena planeación de auditoría de estados financieros.

1.1 Concepto universal de auditoría

No concebimos un mundo financiero sin auditoría de estados financieros, ya que la opinión ejercida por el licenciado en contaduría, es un soporte de confianza que le da el profesionista de la licenciatura en contaduría a todo aquel usuario de los estados financieros, tanto al inversionista, quien con pocos conocimientos de finanzas, se atreve a incursionar en el mundo de las inversiones en la bolsa; como el acreedor o proveedor que confía en la opinión del profesional de la contaduría, para otorgar créditos; o aquel inversionista que desea ingresar como socio a la empresa o entidad auditada. Este soporte de confianza ha sido ganado a través de muchos años de esfuerzo, dedicación y profesionalismo, en sus trabajos de opinión de los estados financieros, para las empresas o entidades listadas en bolsa o no, ya que el profesional de la contaduría no tiene distingos con los clientes, al contrario los orienta para su ingreso en la bolsa.

Entonces ya no es el concepto en sí de auditoría, sino es toda la profesión de contaduría dedicada a esta especialidad. Aquí podemos mencionar que la auditoría no es el análisis frío de las cifras de los estados financieros de una empresa o entidad; en ella también se analizan las cualidades de las cifras rubro por rubro de los estados financieros, y se estudia qué tanto influyen en la determinación de las cifras la situación administrativa y la parte operativa de la empresa, si es de producción, o la parte operativa de los servicios, cuando evaluamos una empresa de servicios. El análisis y estudio de estas actividades tanto administrativas como operativas, le dan la base para que el licenciado en contaduría pueda emitir su opinión de la empresa o entidad que contrata sus servicios profesionales, para esto es necesario que esté al tanto de las noticias financieras de México y el mundo de las finanzas, no solo a nivel nacional, sino también en el medio internacional.

No podemos olvidar que la profesión del licenciado en contaduría no se encierra solamente en la opinión de los estados financieros de una empresa o entidad, también ejerce amplias funciones de asesoría de tipo:

- financiero,
- fiscal,
- operativo,
- administrativo,
- de tecnología de la información,
- de análisis de riesgos,
- de sustentabilidad, y
- formando parte integrante del gobierno corporativo de las empresas, sobre todo como presidente del comité de auditoría, integrado en el gobierno corporativo de la empresa o entidad o del grupo empresarial al que pertenezca la empresa o entidad.

Los diferentes tipos de opinión que ejerce como profesional el licenciado en contaduría, incluyen, entre otros, los que se especifican en el siguiente cuadro:

Tipo de auditoría	Naturaleza	Criterios	Grado de correspondencia	Usuarios primarios de la opinión	Informe
Estados financieros	Cifras de los estados financieros de la empresa	NIIF	Razonabilidad	Accionistas, acreedores, fisco y público en general	Dictamen
De cumplimiento	Información de tipo fiscal	Leyes fiscales y códigos	Corrección	Fisco	Opinión de la situación fiscal
De cumplimiento	Información de tipo administrativo y fiscal	Ley del IMSS, Infonavit	Corrección	Entidades gubernamentales	Opinión de la situación administrativa y fiscal
De cumplimiento	Información de tipo administrativo y fiscal	Leyes y códigos estatales y municipales	Corrección	Entidades estatales y municipales	Opinión de la situación administrativa y fiscal
De atestiguamiento	Contable o financiero	NIIF	Razonabilidad	Juzgados de tipo administrativo	Peritaje contable o financiero

Afirmaciones de los estados financieros (2)

1. Existencia u ocurrencia
Existen el activo, el pasivo y la participación del dueño y se ven reflejadas en los estados financieros; se efectuaron las transacciones registradas.
2. Integridad
Están incluidas todas las transacciones, activos, pasivos y participación del dueño que deberían presentarse en los estados financieros.
3. Derechos y obligaciones
El cliente tiene derecho a los activos y obligaciones a pagar de los pasivos, que figuran en los estados financieros.
4. Valuación o asignación
El activo, el pasivo, la participación del dueño, los ingresos y gastos se presentan en cantidades que están determinadas según las NIIF.

5. Presentación y revelación

Las cuentas se describen y se clasifican en los estados financieros conforme a dichas NIIF y se incluyen todas las revelaciones materiales.

Con las afirmaciones anteriores, los licenciados en contaduría evaluarán los riesgos a que esté sujeta la empresa o entidad, al considerar los tipos de errores que podrían ocurrir para diseñar los procedimientos apropiados en cada auditoría.

Evidencia de la auditoría (2)

Es toda la información que utiliza el auditor para llegar a la conclusión en que se basa su opinión. Esta información incluye tanto los registros de los estados financieros, como otros tipos de información.

Una evidencia no puede ser competente si al mismo tiempo no es relevante y válida. Para ser relevante debe relacionarse con la afirmación en cuestión. Supongamos que un auditor analiza la antigüedad de cuentas por cobrar y el subsecuente cobro, para obtener evidencia de la afirmación de valuación de la estimación para cuentas incobrables.

La validez (confiabilidad) de la evidencia depende de las circunstancias en que se recibió. Esto hace difícil generalizar y está sujeto a excepciones, pero la evidencia ordinariamente es positiva cuando:

1. Se obtuvo de fuentes independientes; es decir, fuera de la empresa del cliente.
2. Se generó internamente mediante un sistema provisto de controles eficaces.
3. Se obtuvo directamente del auditor (por ejemplo, observando la aplicación de un control) no indirectamente ni por inferencia (búsqueda de la aplicación de un control).
4. Tiene forma documental (papel, medios electrónicos o de otro tipo) y no una representación oral.
5. Se obtiene de documentos originales, no de fotocopias ni facsímiles. Además si la evidencia proviene de dos o más fuentes, dan a los auditores mayor seguridad, que la que obtendrían de las cuentas si las analizaran individualmente, por ejemplo, para evaluar la eficiencia de los controles de la recepción de efectivo, un auditor puede observar a un empleado abrir la correspondencia y procesar las entradas de efectivo. Pero como su observación abarca solo el momento en que se hizo, deberá además investigar al personal del cliente y revisar la documentación del funcionamiento de los controles, si quiere lograr una combinación de evidencia que sea confiable.

Suficiente (adjetivo)

Se refiere a la cantidad de evidencia que obtiene. La cantidad necesaria se ve afectada por el riesgo de errores (cuanto mayor sea el riesgo, más evidencia se requerirá).

Tipos más importantes de evidencia de auditoría

1. Sistema de informe contable.
2. Evidencia documental.
 - a) evidencia documental creada fuera de la empresa y transmitida directamente a los auditores (estado de cuenta bancario);
 - b) evidencia de fuera de la empresa y conservada por ellos. Ejemplo: factura de un proveedor, declaración de impuestos.
 - c) evidencia documental creada y conservada por el cliente. Ejemplo: cheque pagado.
3. Declaraciones de terceros.
 - a) Confirmaciones;
 - b) Cartas de abogados;
 - c) Informes de especialistas (peritos)
4. Evidencia física. Inventarios de mercancías y de activos fijos.
 - a) Cálculos de la depreciación o de ganancias por acciones;
 - b) Interrelaciones de datos. Costo de ventas, costo de producción;
 - c) Declaraciones de los clientes. Orales y escritas.

Procedimientos de auditoría

Permiten al auditor obtener evidencia para extraer conclusiones razonables de si los estados financieros de su cliente se ajustan a las NIIF.

Los procedimientos permiten sortear el riesgo de error material en cuatro formas:

1. Conocer al cliente y su ambiente para evaluar los riesgos de error material.
2. Conocer el control interno del cliente.
3. Diseñar y realizar pruebas de los controles para verificar su eficiencia operativa en la prevención o detección de errores materiales.
4. Diseñar y realizar procedimientos importantes para probar las afirmaciones contenidas en los estados financieros, o detectar errores materiales, para ello se requiere de los siguientes procedimientos:
 - a) Procedimientos analíticos
 - b) Pruebas directas de las transacciones ejecutadas durante el periodo
 - c) Pruebas directas de los saldos finales de los estados financieros

Naturaleza de los procedimientos sustantivos de auditoría

Incluyen:

1. Procedimientos analíticos (estos procedimientos se explican en los siguientes capítulos de esta obra).
2. Pruebas directas de las transacciones que se realizaron en el periodo.
3. Pruebas directas de los saldos finales de los estados financieros.

Oportunidad de los procedimientos sustantivos de la auditoría.

- Antes del fin del ejercicio
- Después del fin del ejercicio

Alcance de los procedimientos sustantivos de la auditoría

La mejor manera de aumentar el alcance de las pruebas sustantivas de transacciones y de saldos, consiste en examinar más cuentas o algunas veces considerando el muestreo estadístico.

El tamaño de la auditoría ha de ser suficiente para reducir el riesgo a un nivel bajo.

Procedimientos analíticos (2) SAS 56

Ofrece una directriz referente a la naturaleza de estos procedimientos con ejemplos de cómo aplicarlos.

Naturaleza de los procedimientos analíticos

Un procedimiento analítico simple consiste en comparar los montos de ingresos y gastos del periodo actual con periodos anteriores, fijándose en las diferencias significativas.

Un procedimiento más refinado consistiría en construir un modelo de regresión múltiple para estimar los importes de las ventas del ejercicio, aprovechando los datos económicos y los de la industria del ramo. Los procedimientos analíticos también pueden incluir cálculos de las relaciones porcentuales de varios rubros en los estados financieros, por ejemplo: el porcentaje de la utilidad bruta. En todos estos métodos, las firmas de auditoría con sus equipos procuran descubrir diferencias imprevistas o la ausencia de las que están previstas. Las diferencias podrían indicar errores en los estados financieros que es preciso investigar a fondo.

Pasos para la realización de procedimientos analíticos

1. Crear una expectativa del saldo (razón) de una cuenta.
2. Determinar la diferencia respecto a la expectativa que puede aceptarse sin investigar.
3. Comparar con las expectativas el saldo (razón) de la cuenta.
4. Investigar y evaluar las diferencias significativas respecto a la expectativa.

Crear una expectativa

Los auditores deben tener acceso a varios tipos de información:

1. Información financiera comparativa de periodos anteriores.
2. Resultados previstos, con presupuestos y pronósticos.
3. Relaciones entre elementos de la información financiera de un periodo.
4. Información procedente de empresas o entidades similares o de industrias afines, determinando los promedios de la industria; por ejemplo, industria automotriz, industria del vestido.
5. Relaciones entre la información financiera y los datos no financieros más relevantes.

1.2 Antecedentes históricos de la auditoría

De los muchos antecedentes de la auditoría de estados financieros hemos seleccionado los de años más recientes, ya que son los que han transformado y homologado nuestra profesión, hasta alcanzar reconocimiento en el mundo como aquí se describe; no quiere decir que anteriormente no se reconociera la profesión, solo que en años anteriores, cada país utilizaba sus propias Normas de Información Financiera, sus propias Normas de Auditoría, e incluso sus propios Códigos de Ética. Actualmente ya existe la homologación y el reconocimiento tanto de Normas de Información Financiera como de Normas de Auditoría, aunque algunos países siguen utilizando sus Códigos de Ética.

Las normas internacionales de auditoría, anteriormente conocidas como ISA, tenían aceptación en todo el mundo en más de cien países, de los cuales algunos ya las tenían adoptadas y otros estaban en proceso, hasta el año 2011. En el caso de México, la obligación de adopción de estas normas fue en 2012. Con ello se obtiene la globalización de la profesión de licenciado en contaduría, y se establece que las metodologías y los manuales de las firmas de licenciados en contaduría, estén basados en las normas internacionales de auditoría. También se establece la aceptación de organismos internacionales regulatorios como el Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) en la Unión Americana, y el Public Interest Oversight Board (PIOB) en la Unión Europea.

Beneficios de la adopción de las normas internacionales de auditoría para México: (3)

- Mayor comparabilidad con el ambiente financiero internacional.
- Mayor confiabilidad en el esquema de normas en México.
- Promoción de inversión extranjera.

Esquema de las normas internacionales de auditoría: (3)

- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)
- Este organismo internacional establece normas para:
 - a) Auditoría.
 - b) Revisiones.
 - c) Otros trabajos de aseguramiento.
 - d) Control de calidad.
 - e) Servicios relacionados.

Este organismo internacional, denominado IAASB, es designado y financiado por la International Federation of Accountants (IFAC) y está sujeto a supervisión por el Public Interest Oversight Board (PIOB); tiene un presidente de tiempo completo y 17 miembros voluntarios de diferentes países.

Los pronunciamientos del IAASB, según su aplicación: (3)

- Aplicables a todo tipo de trabajos de aseguramiento como la International Standards on Quality Control (ISQC) y la International Framework for Assurance Engagements (IFAE).
- Estos pronunciamientos, según su aplicación, funcionan para las revisiones de la International Standards on Review Engagements (ISRE) y para trabajos de aseguramiento distintos a auditoría y revisiones.
- La International Standards on Assurance Engagements (ISAE) aplica a otros servicios relacionados.

En febrero de 2009, se concluyó el denominado “proyecto de claridad” que contenía:

- 36 ISA revisadas y clarificadas.
- Todas las ISA reemitidas de forma consistente y sujetas a un solo pronunciamiento sobre su autoridad y efecto.

El proceso de adopción en México fue aprobado por el CEN del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) en abril de 2008, y fue como sigue: (3)

Primera etapa:

- Emisión/revisión de normas (convergencia).
 1. ISQC, control de calidad
 2. IFAB, marco de referencia
 3. ISA, diferencias más importantes

Etapas posteriores

- Evaluación del proceso de adopción de ISA para 2012.
- Evaluación de adopción de otros pronunciamientos: ISRE, ISAE, ISRS.

Proceso continuo

- Preparación y emisión de guías e interpretaciones a ISA.
- Revisión de cambios y actualizaciones.

Áreas con diferencias significativas:

- ISA 210, Agreeing the Terms of Audited Engagements.
- ISA 220, Quality Control for Audits of Financial Statements.
- ISA 230, Audit Documentation.
- ISA 300, Planning an Audit of Financial Statements.
- ISA 315, Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and its Environment.
- ISA 320, Materiality in Planning an Performing an Audit.
- ISA 330, The Auditors Responses to Assessed Risks.
- ISA 500, Considering the Relevance and Reliability of Audit Evidence.
- ISA 600, Using the Work of Another Auditor.

Estructura de pronunciamientos del IMCP (3)

- Código de ética profesional (IMCP).
- Norma de control de calidad.
- Marco de referencia para trabajos de aseguramiento.
- Normas de auditoría generalmente aceptadas (NAGA).
- Normas de atestiguamiento (NAT).
- Normas de revisión (NR).
- Otros servicios relacionados.

CORRELACIÓN DE LAS NORMAS MEXICANAS Y LAS NORMAS INTERNACIONALES	
NORMAS MEXICANAS	NORMAS INTERNACIONALES
Marco de referencia para trabajos de atestiguamiento	International Framework for Assurance Engagements
NGA	ISAS
NR	ISRES
NAT	ISAES
OSR	ISRSS
Norma de Control de Calidad	ISQCS
Código de Ética Profesional	Code of Ethics for Professional Accountants

Trabajos efectuados en 2010 y 2011 (3)

- Norma de control de calidad.
- Control de calidad en la auditoría (ISA 220).
- Documentación de la auditoría (ISA 230).
- Relevancia y confiabilidad de la evidencia de auditoría (ISA 500).
- Comunicaciones con los encargados del Gobierno Corporativo (ISA 260).
- Respuesta del auditor a los riesgos determinados (ISA 330).
- Carta Convenio para confirmar la prestación de servicios de auditoría de estados financieros (ISA 210).
- Identificación y evaluación de riesgo de error material por medio del conocimiento y la comprensión de la entidad y de su entorno (ISA 315).
- Planeación de una auditoría de estados financieros (ISA 300).
- Materialidad en la planeación y desarrollo de la auditoría (ISA 320).
- Evaluación de errores identificados durante la auditoría (ISA 450).
- Consideraciones especiales: Auditoría de estados financieros de grupos (incluyendo el trabajo de auditores de componentes) (ISA 600).
- Confirmaciones externas (ISA 505).

La mayoría de estas ISA en su equivalencia a las NIA, aparecen en forma resumida y comentada en los capítulos posteriores, de esta misma obra.

1.3 Auditoría de estados financieros

La auditoría de estados financieros ha evolucionado en el mundo gracias a las grandes firmas y a los organismos de normatividad internacional, porque ellos se han preocupado por el nivel de preparación no solo de sus agremiados, sino también de sus clientes, al impartirles cursos y pláticas por lo menos en forma anual, para que vayan evolucionando junto con la profesión. También se han preocupado por la actualización de la normatividad y su homologación mundial, de tal forma que la auditoría de estados financieros parece ser la misma si la practica una firma de auditores de cualquier parte del mundo o auditores nacionales, aunque no sucede así, ya que las firmas de auditores mundiales (big's four) incluyen no solo el análisis y estudio financiero de las empresas o entidades, sino también un análisis y estudio por muestreo de la situación administrativa y operativa de las empresas o entidades. Estos resultados los presentan en un informe de observaciones y sugerencias al control interno, lo cual en determinado momento nos indica si el control interno está mal; esto provocará un efecto negativo en los estados financieros mal presentados y con distorsión en sus cifras finales de sus estados. En cambio, los despachos chicos o medianos de auditoría de estados financieros que no tienen una metodología bien establecida por escrito, se fijan mucho en el análisis y estudio de la parte financiera, sin analizar nada de la parte administrativa y operativa de la empresa o entidad, lo que provoca que hasta nuestras autoridades, perciban la negatividad de esos informes financieros o fiscales que les presentan. Lo anterior no quiere decir que no haya excepciones, las hay y existen licenciados en contaduría que trabajan en forma individual, pero con muy alto sentido de su profesionalismo.

No está de más mencionar que la auditoría de estados financieros se basa en el análisis y estudio de los estados financieros básicos de la empresa o entidad, es decir el estado de situación financiera, el de resultados, el de variaciones en el capital contable y el de flujo de efectivo, acompañado de las notas a los mismos estados, que en la mayoría de los casos deberían ser de aclaración y perspectiva futura de la empresa o entidad y no solamente notas a los estados financieros de análisis de cuentas. En los estados financieros básicos, o informe corto, el licenciado en contaduría emite la opinión, o dictamen, el cual puede ser limpio, con salvedades, negativo, o de abstención de opinión de parte de este licenciado en contaduría. En los capítulos siguientes se analizarán a fondo este tipo de opiniones.

Normalmente las auditorías de estados financieros se practican con equipos de trabajo bien entrenados en sus propias firmas en varias etapas: previa, intermedia y cierre; esta última se realiza en el primer o segundo mes del ejercicio siguiente, ya que la mayoría de los “dead line” son muy cortos, lo que ocasiona un trabajo muy apurado y con jornadas difíciles por los tiempos que hay que invertir para poder cumplir con el envío de informes financieros en el plazo correcto al extranjero, cuando auditamos empresas o entidades con corporativos empresariales en el extranjero.

Las labores que se realizan en la etapa previa se basan en pruebas de cumplimiento hechas del análisis de control interno y en el envío de confirmaciones de cuentas colectivas del estado de situación financiera; también se realizarán los arqueos de los fondos fijos de caja. En primeras auditorías se analizarán los activos fijos de las empresas o entidades, en pruebas documentales y físicas, además de la integración y resumen de las actas constitutivas y de actas de asambleas anuales de la propia empresa o entidad.

En la etapa intermedia de la auditoría se podrán concluir las pruebas de cumplimiento y se iniciarán las pruebas sustantivas o en su defecto se actualizarán las cédulas sumarias y analíticas con los saldos previos al cierre del ejercicio. No podemos olvidar la toma física del inventario de materias primas, materiales y productos terminados en la cual se debe estar presente para la realización de pruebas físicas.

En la etapa de cierre de la auditoría se tendrán que concluir y terminar todas las pruebas sustantivas, así como las cédulas sumarias y analíticas, determinando las conclusiones de cada rubro de los estados financieros, y conocer el grado de certeza o incertidumbre para poder definir qué es lo que vamos a mostrar en el dictamen de la empresa o entidad. La fecha del informe de la auditoría de los estados financieros coincidirá con el último día en el que los auditores estén en las oficinas del cliente.

La realización de los informes dictamen de los estados financieros e informe de control interno se harán, en la mayoría de los casos, en las oficinas de las firmas de los auditores, para posteriormente, ya sea en borrador o en forma definitiva, comentarlo con el cliente.

1.4 Código de ética profesional

En las normas internacionales de auditoría y control de calidad existe un apartado específico para la norma internacional de calidad y control de calidad en las firmas de auditoría, de quienes las realizan, junto con las revisiones de estados financieros, así como otros encargos (asignación de trabajos de asesoría a las firmas) que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados. Aquí presentamos un resumen de estas normas internacionales de calidad y control de calidad.

En este apartado de la norma internacional de calidad y control de calidad en las firmas de auditoría existen los requerimientos de ética aplicables, referidos en el Código de la IFAC (1), que establecen los principios fundamentales de ética profesional y son los siguientes:

- a) Integridad.
- b) Objetividad.

- c) Competencia y diligencia profesionales.
- d) Confidencialidad.
- e) Comportamiento profesional.

A su vez, los principios fundamentales se ven reforzados, en especial mediante:

- La actuación de los dirigentes de la firma de auditoría;
- La formación teórica y práctica;
- El seguimiento, y
- Un proceso para el tratamiento de los incumplimientos.

El código de la IFAC (1) define la firma de auditoría como:

- i) Un profesional ejercitante individual o una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, de profesionales de la contabilidad;
- ii) Una entidad que controle a los anteriores mediante vínculos de propiedad de gestión u otros medios, y
- iii) Una entidad controlada por ellos, mediante vínculos de propiedad, de gestión u otros medios.

Después, el código de ética de la IFAC (1) define en forma precisa una serie de términos de uso común en el desarrollo de las auditorías de estados financieros históricos. A continuación se presentan algunas:

Confirmaciones escritas

“Pueden hacerse en formato de papel o en forma electrónica. Mediante la obtención de una confirmación y la adopción de medidas adecuadas, ante información indicativa de un incumplimiento, la firma de auditoría demuestra la importancia que otorga a la independencia y convierte la cuestión en habitual y manifiesta para su personal”.

Amenaza de familiaridad

“El código de ética de la IFAC trata la amenaza de familiaridad que se puede originar por la asignación de un mismo personal de categoría superior a un encargo que proporciona un grado de seguridad, durante un periodo prolongado así como las salvaguardas que pueden resultar adecuadas para hacer frente a dicha amenaza.”

“En el establecimiento de criterios adecuados para hacer frente a la amenaza de familiaridad pueden tenerse cuestiones tales como:

- La naturaleza del encargo, incluida la medida en que se relaciona con una cuestión de interés público y
- La duración de la vinculación del personal de categoría superior con el encargo.

“Como ejemplos de salvaguardas cabe citar la rotación del personal de categoría superior o la exigencia de una revisión de control de calidad del encargo”.

“El código de la IFAC (1) reconoce que la amenaza de familiaridad es especialmente relevante en el contexto de la auditoría de estados financieros de entidades cotizadas. (empresas como la bolsa de valores). En dichas auditorías, el código de la IFAC requiere la rotación del socio clave de la auditoría, transcurrido un periodo determinado, normalmente no superior a siete años, y proporciona normas y orientaciones relacionadas con esta cuestión. Los requerimientos nacionales pueden establecer periodos de rotación más cortos”.

En esta definición se cuida mucho el aspecto de que entre el personal de auditoría externa y el personal administrativo de la empresa o entidad, no exista ninguna relación más allá de la estrictamente profesional de trabajo, para no caer en excesos como en el caso que todos conocemos denominado “Enron”. Por tanto, incluso en los manuales del gobierno corporativo de grandes grupos empresariales, se cuida que entre auditores externos y personal administrativo, no exista relación ni siquiera de pago de honorarios, por lo que esta tarea, la tiene que realizar algún integrante del propio gobierno corporativo.

“Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos”.

Competencia, capacidad y recursos

“La consideración de si la firma de auditoría tiene la competencia, la capacidad y los recursos para realizar un nuevo encargo de un cliente nuevo o de un cliente existente implica revisar los requerimientos específicos del encargo y los perfiles de los socios y empleados a todos los niveles relevantes, teniendo en cuenta si:

- El personal de la firma de auditoría tiene conocimiento de los correspondientes sectores o materias objeto de análisis;
- El personal de la firma de auditoría tiene experiencia en relación con los requerimientos normativos o de información aplicables, o si tiene la capacidad de adquirir las cualificaciones y los conocimientos necesarios de manera eficaz;
- La firma de auditoría tiene suficiente personal con la competencia y la capacidad necesarias;
- Existen expertos disponibles, en caso necesario;

- Si dispone de personas que cumplen con los criterios y los requisitos de elegibilidad para realizar la revisión de control de calidad del encargo, cuando proceda, y
- La firma de auditoría puede terminar el encargo en la fecha límite en la que se requiere el informe”.

Estas afirmaciones que preceden y que son parte fundamental del código de ética de la IFAC, se deben analizar a la perfección por las firmas de auditores que inician revisiones de estados financieros de empresas que cotizan en bolsa, ya que antes de aceptar este tipo de compromisos deben hacer un análisis de su verdadero potencial en todos los ámbitos (financiero, fiscal, códigos, tecnología de la información), para poder responder ante situaciones apremiantes, a las que se ven obligadas las firmas de auditores cuando les apliquen la normatividad de este código de ética de la IFAC, por algún incumplimiento. Recordemos que un ejemplo actual es la Unión Americana, en donde se exige un registro previo a las firmas de auditores de empresas que cotizan en el NYSE. Ese registro tendrá que ser complementado previo al inicio de las auditorías financieras, ante el Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).

“Con respecto a la integridad de un cliente, las cuestiones a considerar incluyen por ejemplo:

- La identidad y la reputación empresarial de los principales propietarios del cliente, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.
- La naturaleza de las actividades del cliente, incluidas sus prácticas empresariales.
- Información acerca de la actitud de los principales propietarios del cliente, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad con respecto a cuestiones tales como una interpretación agresiva de las normas contables y el entorno del control interno.
- Si el cliente muestra un gran empeño en mantener los honorarios de la firma de auditoría tan bajos como sea posible.
- Indicios de una indebida limitación del alcance del trabajo.
- Indicios de que el cliente pueda estar involucrado en blanqueo de capitales u otras actividades delictivas.
- Los motivos para proponer el nombramiento de la firma de auditoría y para no renovar a la firma de auditoría predecesora.
- La identidad de las partes vinculadas con la entidad y su reputación empresarial”.

“El grado de conocimiento que tenga la firma de auditoría sobre la integridad de un cliente aumentará, por lo general, en el contexto de una relación continuada con este”.

“Entre las fuentes de información obtenidas por la firma de auditoría sobre tales cuestiones pueden incluir las siguientes:

- Comunicaciones, de conformidad con los requerimientos de ética aplicables, con personas o entidades que presten o hayan prestado servicios profesionales de contabilidad al cliente, y discusiones con otros terceros.
- Indagación entre otro personal de la firma de auditoría o entre terceros, tales como bancos, asesores jurídicos y otras empresas del sector.
- Búsqueda de antecedentes en las bases de datos relevantes”.

“Las políticas y los procedimientos relativos a la renuncia a un encargo o al encargo y a la relación con el cliente, abordan cuestiones tales como las siguientes:

- La discusión con el nivel adecuado de la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad respecto a las medidas procedentes que la firma de auditoría podría adoptar, basándose en los hechos y las circunstancias relevantes.
- Si la firma de auditoría determina que es adecuado renunciar, la discusión con el nivel adecuado de la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad sobre la renuncia al encargo y a la relación con el cliente, así como sobre los motivos de dicha renuncia.
- La consideración de la posible existencia de requerimientos legales, reglamentarios o profesionales que obliguen a la firma de auditoría a permanecer o a informar al regulador CNBV sobre su renuncia al encargo, y a la relación con el cliente, junto con los motivos de la renuncia.
- La documentación de las cuestiones significativas, de las consultas, de las conclusiones y del fundamento de estas últimas”.

Todos estos puntos deberán cumplirse no en forma voluntaria, sino obligatoria, por las firmas de auditores y las empresas que coticen en bolsa, por medio del Código de Mejores Prácticas Corporativas en México o por obligación de cumplimiento ya establecido en la ley Sarbanes Oxley de la Unión Americana. Además, será necesario que las firmas de auditores, investiguen la honestidad y transparencia de sus clientes antes de la firma de contratos para servicios de auditoría de estados financieros.

“Las cuestiones relacionadas con el personal relevantes para las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría relativos a los recursos humanos incluyen, por ejemplo:

- Selección de personal.
- Evaluación del desempeño.
- Capacidad, incluido el tiempo para realizar el trabajo asignado.

- Competencia profesional.
- Desarrollo de la carrera profesional
- Promoción profesional.
- Remuneración.
- Estimación de las necesidades del personal”.

“La competencia se puede adquirir a través de diversos métodos, entre los que se incluyen:

- La formación profesional.
- El desarrollo profesional continuo, incluida la formación práctica.
- La experiencia laboral.
- La tutela por empleados más experimentados; por ejemplo, otros miembros del equipo del encargo.
- La formación en cuestiones de independencia para el personal obligado a ser independiente”.

“Los procedimientos de evaluación del desempeño, de remuneración y de promoción profesional reconocerán y recompensarán debidamente el desarrollo y el mantenimiento de la competencia y del compromiso con los principios de ética. Las medidas que puede adoptar una firma de auditoría para el desarrollo y el mantenimiento de la competencia y del compromiso con los principios de ética incluyen:

- Dar a conocer al personal las expectativas de la firma de auditoría respecto al desempeño de su trabajo y a los principios de ética;
- Proporcionar al personal una evaluación y tutoría del desempeño de su trabajo, de los progresos registrados y del desarrollo de la carrera profesional, y
- Ayudar al personal a comprender que la promoción a puestos de mayor responsabilidad depende, entre otras cosas, de la calidad en el desempeño del trabajo y del cumplimiento de los principios de ética, así como que el incumplimiento de las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría puede tener como resultado una medida disciplinaria”.

“Equipo del encargo, la designación por la firma de auditoría del equipo del encargo y la determinación del nivel de supervisión que se requiere incluyen, por ejemplo, que se considere:

- El conocimiento y la experiencia práctica en encargos de naturaleza y complejidad similares que el equipo del encargo haya adquirido, mediante una formación y participación adecuadas;

- El conocimiento de las normas profesionales y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables que tenga el equipo de encargo;
- El conocimiento técnico y la especialización del equipo del encargo, incluido el conocimiento de la tecnología de la información relevante;
- El conocimiento que tenga el equipo del encargo de los sectores en los que el cliente opera;
- La capacidad del equipo del encargo para aplicar el juicio profesional, y
- El conocimiento que tenga el equipo del encargo de las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría”.

Realización de los encargos (1)

“Por medio de sus políticas y procedimientos, la firma de auditoría promueve una constante calidad en la realización de los encargos. Esto se logra, a menudo, mediante manuales escritos o electrónicos, herramientas informáticas u otras formas de documentación estandarizada y material de orientación específico para sectores o materias objeto de análisis”.

“Las cuestiones tratadas pueden incluir:

- El modo en que se informa al equipo, sobre el encargo para que obtenga conocimiento de los objetivos de su trabajo.
- Los procesos para el cumplimiento de las normas sobre los encargos que sean aplicables.
- Los procesos de supervisión de los encargos, de formación de empleados y de tutoría.
- Los métodos para la revisión del trabajo realizado, de los juicios significativos formulados y del tipo de informe que se emite.
- La documentación adecuada del trabajo realizado, así como del momento de realización y la extensión de la revisión.
- Los procesos para mantener actualizadas todas las políticas y los procedimientos”.

Supervisión

La supervisión de un encargo comprende lo siguiente:

- “El seguimiento del proceso del encargo;
- La consideración de la competencia profesional y la capacidad individual de los miembros del equipo del encargo, de si disponen de tiempo suficiente para ejecutar su trabajo, de su comprensión de las instrucciones, así como de la ejecución del trabajo de acuerdo con el enfoque planificado para el encargo;

- El tratamiento de las cuestiones significativas que surjan durante el encargo, la consideración de su significatividad y la pertinente modificación del enfoque planificado y
- La identificación de las cuestiones que deben ser objeto de consulta o consideración por miembros del equipo del encargo con mayor experiencia”.

Revisión

“Una revisión consiste en considerar si:

- El trabajo se ha realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
- Se han planteado las cuestiones significativas para una consideración más detallada.
- Se han realizado las consultas adecuadas y las conclusiones resultantes se han documentado e implementado;
- Es necesario revisar la naturaleza, el momento de realización y la extensión del trabajo realizado;
- El trabajo realizado sustenta las conclusiones alcanzadas y está adecuadamente documentado;
- Se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada que sustente el informe y
- Se han alcanzado los objetivos de los procedimientos del encargo”.

“Revisión de control de calidad de los encargos (criterios)”

“Los criterios para la determinación de los encargos distintos de las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas (en bolsa de valores) que han de ser sometidos a una revisión de control de calidad pueden incluir, por ejemplo:

- La naturaleza del encargo, incluida la medida en que se relaciona con una cuestión de interés público.
- La identificación de circunstancias o riesgos inusuales en un encargo o en un cierto tipo de encargos.
- Si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que se realice una revisión de control de calidad”.

“Naturaleza, momento de realización y extensión de la revisión de control de calidad del encargo.

- El informe del encargo no se fechará antes de la finalización de la revisión de control de calidad del encargo. Sin embargo, la documentación de la revisión de control de calidad del encargo se podrá completar después de la fecha del informe.

- La realización oportuna de la revisión de control de calidad en las etapas adecuadas durante el encargo permite que las cuestiones significativas se resuelvan con prontitud y de un modo satisfactorio para el revisor de control de calidad del encargo, en la fecha del informe o con anterioridad a esta.
- La extensión de la revisión de control de calidad puede depender, entre otras cosas, de la complejidad del encargo, de si se trata de una entidad que cotiza (en bolsa de valores), y del riesgo de que el informe pueda no ser adecuado en función de las circunstancias. La realización de una revisión de control de calidad del encargo no reduce las responsabilidades del socio del encargo”.

“Revisión de control de calidad de un encargo de una entidad cotizada (en bolsa de valores).

- Los riesgos significativos identificados durante el encargo y las respuestas a dichos riesgos.
- Los juicios formulados, en especial por lo que respecta a la importancia relativa y a los riesgos significativos.
- La significatividad y el tratamiento de las incorrecciones corregidas y no corregidas identificadas durante el encargo.
- Las cuestiones que han de comunicarse a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad y, en su caso, a otras partes tales como los organismos reguladores”.

Con toda esta normatividad establecida por el Código de la IFAC, para las firmas de auditoría, pequeñas o medianas, la línea a seguir es de tipo profesional totalmente, ya que se explica que los encargos o las asignaciones de auditoría sean estrictamente profesionales desde su inicio, sin que intervenga ningún tipo de interés personal o de otra índole. También menciona que la selección de los posibles clientes y del personal de la propia firma de auditoría sea en forma exhaustiva, con la creación de manuales que sirvan de guía para el correcto desarrollo de las auditoría que se soliciten. Es claro que este código establece concretamente, aunque no se diga, que si la auditoría de estados financieros no se realiza en forma profesional, mejor no se acepten asignaciones para empresas o entidades que coticen en bolsa, y si no se cuenta con el tiempo suficiente de capacitación tanto del personal, como de los socios de la propia firma, se tendrán problemas cuando estas firmas sean auditadas en las revisiones de control de calidad de las firmas de auditoría, lo cual puede redundar en la suspensión del registro tanto de la firma como despacho, ante la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV) como de la suspensión de las firmas en forma individual para los socios de la propia firma de auditoría. Cabe recordar que la CNBV fija multas económicas muy altas, cuando percibe fallas en sus revisiones.

Documentación del encargo (asignación de la auditoría a una firma). Finalización de la compilación del archivo final del encargo.

“Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prescribir el plazo en el que debe estar terminada la compilación del archivo final del encargo en determinados tipos de encargos. Tratándose de una auditoría, por ejemplo, el plazo no debería ser superior a 60 días después de la fecha del informe de auditoría”.

“En los supuestos de emisión de dos o más informes con respecto a la misma información sobre la materia objeto de análisis de una entidad, las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría relativos a los plazos para la terminación de la compilación del archivo final del encargo considerarán cada informe como si se tratara de un encargo diferente. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando la firma de auditoría emite un informe de auditoría sobre la información financiera de un componente a efectos de la consolidación del grupo y, en una fecha posterior, un informe de auditoría sobre la misma información financiera a efectos de una auditoría legal”.

“Independientemente de si la documentación del encargo está en papel, formato electrónico o en otro soporte, la integridad, accesibilidad y la recuperación de los datos subyacentes pueden verse comprometidas si la documentación se puede modificar, ampliar o borrar sin el conocimiento de la firma de auditoría, o si se puede extraviar o dañar de manera definitiva. En consecuencia, la firma de auditoría, al diseñar e implementar los controles para impedir una modificación no autorizada o la pérdida de la documentación de un encargo puede incluir aquellos que:

- Permitan la determinación de la fecha en la que se creó, modificó o revisó la documentación del encargo, así como la persona que lo hizo;
- Protejan la integridad de la información en todas las etapas del encargo, en especial cuando la información se compara dentro del equipo del encargo o se transmita a terceros por internet;
- Impidan cambios no autorizados en la documentación del encargo, y
- Permitan el acceso a la documentación del encargo por parte del equipo que lo conforma, así como de otras personas autorizadas cuando resulte necesario para que puedan cumplir adecuadamente sus responsabilidades”.

“Los controles que la firma de auditoría diseñe e implemente para preservar la confidencialidad, la custodia, la integridad, la accesibilidad y la recuperación de la documentación de los encargos podrían incluir los siguientes:

- La utilización de una clave de acceso por parte de los miembros del equipo del encargo para restringir a los usuarios autorizados el acceso a la documentación electrónica de su encargo.

- Rutinas adecuadas de realización de copias de seguridad de la documentación electrónica del encargo en las etapas que resulten pertinentes.
- Procedimientos para distribuir adecuadamente la documentación del encargo a los miembros del equipo al inicio del encargo, para procesarla durante el encargo y para recopilarla al final del encargo.
- Procedimientos para restringir el acceso a la documentación del encargo en formato impreso, así como para asegurar su adecuada distribución y su archivo confidencial”.

Propiedad de la documentación de los encargos (designación de auditorías)

“Salvo disposiciones legales o reglamentarias en contrario, la documentación de los encargos es propiedad de la firma de auditoría. La firma puede, de manera discrecional, poner a disposición de los clientes parte de la documentación de su encargo, o sus resúmenes siempre que dicha revelación no menoscabe la validez del trabajo realizado o, en el caso de encargos que proporcionan un grado de seguridad, la independencia de la firma de auditoría o de su personal”.

Seguimiento de las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría.

“El propósito de la realización del seguimiento del cumplimiento de las políticas y de los procedimientos de control de calidad es ofrecer una evaluación:

- Del cumplimiento de las normas profesionales y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
- De si el sistema de control de calidad ha sido adecuadamente diseñado y eficazmente implementado, y
- De si se han aplicado adecuadamente las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría, de tal forma que los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos sean adecuados en función de las circunstancias”.

Como nos señala claramente el código de ética del IFAC, es necesario implementar en las firmas de auditores todo un procedimiento con las políticas establecidas para el manejo, archivo y control de los papeles de trabajo (estén impresos en papel o en formatos electrónicos) que contengan la información de las auditorías realizadas; el manejo y traslado de estos papeles de trabajo; así como los niveles de autorización, para el manejo completo de la documentación de la auditoría y el manejo y control, paso a paso, de los informes emitidos por la firma de auditoría. Ya sabemos que los papeles de trabajo, independientemente de si están en papel o en forma electrónica, son propiedad de la firma de auditores, pero el archivo, y manejo dentro de la firma, debe ser controlado en extremo.

Documentación del sistema de control de calidad

“Una documentación adecuada relativa al seguimiento incluye, por ejemplo (1):

- Procedimientos de seguimiento, incluido el procedimiento para la selección de encargos terminados que han de ser inspeccionados.
- Un registro de la evaluación de lo siguiente:
 1. La adopción de las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
 2. Si el sistema de control de calidad ha sido adecuadamente diseñado e implementado eficazmente y
 3. Si se han aplicado adecuadamente las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría, de tal modo que los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos sean adecuados en función de las circunstancias.
- La identificación de las deficiencias detectadas, una evaluación de su efecto y los fundamentos en que se base la determinación de si son necesarias medidas adicionales y, en su caso, cuáles”.

Los documentos de seguimiento de las auditorías realizadas con anterioridad deben estar listos (en el formato que sea) y estar disponibles en cualquier momento, para que los utilicen los auditores de control de calidad de las firmas que realizaron la auditoría; por lo cual es necesario la implementación de manuales y formatos previamente establecidos que soporten cualquier tipo de revisión de control de calidad.

1.5 Objetivo de la planeación de la auditoría de estados financieros

Parte importante de la planeación y realización de una auditoría de estados financieros, consiste en realizar los procedimientos para conocer la empresa y su entorno, a fin de obtener además un marco de referencia que puede utilizarse:

- a) Al estudiar la corrección y aplicación de las políticas contables o administrativas, que sean aplicadas por el cliente.
- b) Al identificar las áreas donde tal vez existan riesgos y se requiera centrar ahí la auditoría.
- c) Al probar la materialidad apropiada de la empresa o entidad.
- d) Al crear expectativas referentes a los procedimientos analíticos.

- e) Al diseñar y ejecutar los procedimientos de auditoría, considerando que la empresa o entidad pueda ser productiva o de servicios.
- f) Al evaluar las evidencias de auditoría.

Por tanto, el principal objetivo de la planeación de la auditoría de estados financieros, será el de guiar al auditor lo más apegado posible al desarrollo de su trabajo, para evitar la pérdida de horas en buscar situaciones o áreas de riesgo en la empresa o entidad.

También es importante considerar que aunque la planeación de la auditoría de estados financieros sea bien diseñada, será imprescindible vigilar periódicamente a los auditores ayudantes en el desarrollo de su trabajo, de lo contrario podrían divagar encontrando pistas que no los llevan más que a perder tiempo.

Primer contacto con el usuario o cliente

La planeación de la auditoría de estados financieros no se podría lograr si el auditor no conoce las instalaciones del cliente, para ello es necesario que el socio sénior de la firma de auditores externos, en una entrevista inicial con los funcionarios de la empresa CEO y CFO (principalmente), reconozca las instalaciones del cliente, no solo las oficinas, sino también la o las plantas fabriles o de servicios que posea el cliente, así como los almacenes y las áreas comunes de la planta, aun más, también debe conocer su entorno. Todo esto obligará a que el socio sénior mencionado, invierta determinada cantidad de tiempo, no solo en una simple vista de la planta, sino que deberá utilizar toda su agudeza y ser un excelente observador, para que una vez en las oficinas de su despacho pueda formular un memorándum que le sirva de base a sus auditores, para iniciar su trabajo de auditoría, y también sea una guía, por si se requiere la revisión de aspectos riesgosos dentro del desarrollo de su trabajo Este memorándum, una vez formulado por el socio sénior, le será útil para determinar el número de horas a utilizar en la auditoría, así como el número de auditores, a quienes les encargará el desarrollo de la revisión de auditoría de la empresa visitada.

El recorrido por la planta y oficinas del cliente propiciará una idea general de:

- Aspectos de diseño de la planta.
- Procesos de manufactura.
- Productos principales elaborados en sus instalaciones.
- Medidas de seguridad en el manejo de activos.
- Activos ociosos de mobiliario y equipos.
- Productos terminados con posible obsolescencia o fuera de línea.
- Planear el número de personas, para la toma física de los inventarios.