

METODOLOGÍA PARA LA ENSEÑANZA LA PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS A ESTUDIANTES DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS

METHODOLOGY FOR TEACHING THE PLANNING OF THE AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS TO STUDENTS OF ADMINISTRATIVE SCIENCES

Eudosia Lucia Castro Rugel ¹(Eudosia.castror@ug.edu.ec)

RESUMEN

El presente artículo aborda una temática de gran significación. En este sentido, la planeación de la auditoría de estados financieros garantiza su realización con plena calidad al posibilitar los riesgos y determinar con adecuación y razonabilidad los procedimientos de auditoría que correspondan aplicar por el auditor actuante. Para ello, en el artículo se expone una valoración científica en torno a las concepciones teóricas y prácticas relacionadas con el proceso de planeación de la auditoría de estados financieros. Asimismo, se sistematizan las precisiones contenidas al respecto en las Normas Internacionales de Auditoría y se ofrecen consideraciones generales para desarrollar este importante proceso por parte de los auditores. Por tanto, se realiza una valoración acerca de temáticas específicas como: la estrategia global de auditoría y plan de auditoría, el conocimiento de la organización a auditar, la planificación operacional de la auditoría de estados financieros, y la mejora continua al plan de la auditoría de estados financieros.

PALABRAS CLAVES: Auditoría de estados financieros, Normas Internacionales de Auditoría, planeación de la auditoría

ABSTRACT

This article deals with a topic of great significance. In this sense, the planning of the audit of financial statements guarantees its realization with full quality by enabling the risks and determining adequately and reasonably the audit procedures that correspond to apply by the acting auditor. To this end, the article presents a scientific assessment of the theoretical and practical concepts related to the process of planning the audit of financial statements. Likewise, the details contained in the International Auditing Standards are systematized and general considerations are offered to develop this important process by the auditors. Therefore, an assessment is made on specific issues such as: the overall audit strategy and audit plan, the knowledge of the organization to be audited, the operational planning of the audit of financial statements, and the continuous improvement of the audit plan of financials' statements.

KEY WORDS: financial statement audit, Auditoria's International Standards, planning of auditing

En la actualidad, la información económico-financiera reviste gran importancia en la sociedad. La misma, ha sido elaborada por las organizaciones al pasar de ser usada clásicamente por socios y administradores, a un colectivo social más amplio. De ahí que instituciones financieras, inversores y analistas financieros, hasta los propios

¹ Magister en Tributación y finanzas, Ingeniera Comercial y Contadora Pública Autorizada, Docente de la Facultad de Ciencias Administrativas, Universidad de Guayaquil, Ecuador

proveedores, acreedores, clientes, empleados y otros agentes sociales interesados se convierten en los verdaderos protagonistas de este proceso.

Sobre esta base, la actividad de auditoría permite obtener y evaluar objetivamente evidencias sobre las afirmaciones relativas a los actos o eventos de carácter económico-administrativo. La misma, tiene como fin determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones y los criterios establecidos así como, comunicar los resultados a las personas interesadas. Lo anterior permite fiscalizar y coadyuvar a la utilización eficiente y eficaz de los recursos de las organizaciones.

No obstante, la información contable no es totalmente objetiva, pues está influida por quienes la elaboran. En este sentido, son usuarios interesados, y pueden cometer errores (involuntarios o deliberados). Así, aplicar los principios y normas contables, dentro de la flexibilidad que estos permiten, optar por alternativa más favorable a sus intereses, en perjuicio de los terceros. Esto, prepondera la necesidad económica y social de la actividad de auditoría.

En este sentido, la auditoría financiera, o auditoría de estados financieros consiste en el examen y evaluación de los documentos, operaciones, registros y estados financieros de una organización. Lo anterior, permite determinar si estos reflejan razonablemente su situación financiera y los resultados de sus operaciones. Además, el cumplimiento de las disposiciones económico-financieras, con el objetivo de mejorar los procedimientos relativos a su gestión.

Consecuentemente, el objetivo de este tipo de auditoría es aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros. Esto, se logra mediante la expresión por parte del auditor, de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable.

En consonancia con ello, el Comité Internacional de Práctica de Auditoría (2006) establece que:

“En la mayoría de los marcos de información con fines generales, dicha opinión se refiere a si los estados financieros expresan la imagen fiel o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco. Una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y con los requerimientos de ética aplicables permite al auditor formarse dicha opinión.” (p.23)

Sobre esta base, la planeación de la auditoría de estados financieros reviste una significación trascendente para su desarrollo exitoso. Al respecto, Camacho y Camposano (2017) afirman:

Uno de los momentos de trascendental significación para llevar a cabo una auditoría de estados financieros constituye su planeación, con el propósito de adoptar un enfoque más claro de cómo funciona, por qué es necesaria, para qué realizarla, y por qué ejecutarla, respondiendo a muchas preguntas e incógnitas que se presentan en la información del auditor. (p.116)

En este sentido, las auditorías financieras deben ser adecuadamente planeadas en función de la naturaleza de la acción de control, oportunidad y extensión de los

procedimientos aplicables. Asimismo, el conocimiento de la actividad que desarrolla el sujeto de la acción de control a examinar y las disposiciones jurídicas que la afecta, de acuerdo a los estudios de Rodríguez (2012):

“...esta auditoría posibilita el conocimiento y la comprensión de todas las actividades, operaciones, control interno implementado, sistemas informativos y disposiciones jurídicas aplicables en el sujeto de la acción de control a examinar; lo que deriva en una adecuada evaluación de los niveles de riesgo, así como determinar y planificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos a aplicar.” (p. 43)

Al respecto, la planeación de la auditoría de estados financieros garantiza su realización con plena calidad en tanto posibilita definir anticipadamente los riesgos y determinar con adecuación y razonabilidad los procedimientos de auditoría que correspondan aplicar por el auditor actuante. Permite además, decidir cómo y cuándo se ejecutarán dichos procedimientos para cumplir con el objetivo propuesto de forma eficiente y efectiva.

De manera que como proceso continuo e interactivo, la planeación de la auditoría de estados financieros comienza con un minucioso estudio previo del sujeto a auditar. Asimismo, continúa hasta la terminación exitosa del trabajo de auditoría, por tanto la planeación debe incluir los recursos técnicos, humanos y financieros necesarios para llevarla a cabo.

La planeación de la auditoría de estados financieros

Los orígenes de la actividad de auditoría se remontan a la antigüedad. Al respecto, los seres humanos tuvieron la necesidad de inspeccionar sus acciones de naturaleza económica, una vez alcanzado un determinado nivel de desarrollo en la historia de la humanidad. En este sentido Villardefrancos y Rivera (2016), afirman que:

“...se transitó del hecho de escuchar a los recaudadores de impuestos a la emisión de una opinión sobre los estados financieros. El periodo de mayor incremento de la actividad de auditoría en los tiempos modernos inició en Inglaterra desde el siglo XVIII y luego se dio a conocer a todo el mundo, lo que representó un cambio significativo en la rama productiva en el sector empresarial y gubernamental.” (p. 65)

En los estudios de Vega (2015), la auditoría es una actividad profesional de desarrollo. La misma, pretende estudiar, hallar, valorar, registrar algo. De manera que, dicha experiencia está en el marco de las técnicas de control interno y diagnóstico universal de las organizaciones. Así, tiene como objetivo inspeccionar, verificar los registros contables y administrativos de la organización, ejecutada por el contador y/o auxiliar contable, con la finalidad de comparar las diferentes cuentas que reflejan en los estados financieros. Por tanto, el auditor deberá emitir un informe en el que establezca los resultados.

Marco teórico sobre la actividad de auditoría

La auditoría se ha convertido en una de las técnicas utilizadas más importantes dentro de las organizaciones. Por ello, su implementación, desarrollo y la gerencia encuentran un mecanismo de control. Lo anterior, permite conocer el estado actual de sus procesos

y la veracidad de la información, para determinar la eficacia y eficiencia con la cual se ejecuta. Asimismo, poder tomar a tiempo las acciones necesarias para su correcto cumplimiento de objetivos y metas, según Giraldo (2015)

Sobre esta base, la palabra auditoría viene del latín auditorius, y de esta proviene auditor, que tiene la virtud de oír, pero se asume que esa virtud de oír y revisar cuentas está encaminada a la evaluación de la economía, la eficiencia y la eficacia en el uso de los recursos, así como al control de estos Alba (2016).

Consecuentemente, diversas son las definiciones que de la auditoría se han conocido a lo largo de estos años dadas por diferentes autores:

Según Rodríguez (2012):

“...la comprobación científica y sistemática de los libros de cuentas, comprobantes y otros registros financieros y legales de un individuo, firma o corporación, con el propósito de dictaminar la exactitud e integridad de la contabilidad; mostrar la verdadera situación financiera y las operaciones, y certificar los estados e informes que se rindan.” (p. 7)

De acuerdo con Vérez (2016):

“...parte o rama de la contabilidad que trata de la revisión, comprobación, exposición y presentación de los hechos económicos de cualquier tipo de organización mediante el examen, estudio y análisis de los libros de contabilidad, comprobantes y demás evidencias.” (p. 17)

Por su parte Armas (2012) la define como:

“... el examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras o administrativas, efectuado con posterioridad a su ejecución, como servicio a los órganos de gobierno que responden por la correcta utilización de los fondos puestos a su disposición y a los propietarios de las entidades privadas. Se realiza por personal completamente independiente de las operaciones de las entidades evaluadas, con la finalidad de verificarlas, evaluarlas y elaborar un informe que contenga comentarios, conclusiones y recomendaciones.” (p.13)

A partir de lo anterior, la auditoría trata la revisión, comprobación, exposición y presentación de los hechos económicos de cualquier tipo de organización. Lo anterior, mediante el examen, estudio y análisis de los libros de contabilidad, comprobantes y evidencias. Para ello, se sirve de las restantes y expone sus resultados en un informe técnico, es analítico, parte de las anotaciones finales. Por tanto, llega hasta la comprobación de los documentos que originaron esas anotaciones. Todo ello, mediante un proceso de revisión, comprobación y verificación de los hechos económicos que han tenido lugar en la entidad auditada y que originaron dichas anotaciones, de acuerdo con Cook y Wienkle (2016) citado por Alba.

Sobre esta base se puede señalar que, las definiciones anteriormente expuestas coinciden en definir la auditoría, desde una perspectiva parcializada. Asimismo, como el proceso sistemático de evaluar el desempeño de una organización a partir de los hallazgos obtenidos. No obstante, no tienen en cuenta las normas, procedimientos y los criterios establecidos para su realización.

Por tanto, se considera en el caso de la auditoría es un proceso sistemático, realizado de conformidad con normas y procedimientos técnicos establecidos, consistente en obtener y evaluar objetivamente las evidencias sobre las afirmaciones contenidas en actos jurídicos o de carácter técnico, económico, administrativo u otros. Todo ello, con el fin de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones, las disposiciones legales vigentes y los criterios establecidos.

Al respecto, los objetivos esenciales de la actividad de auditoría están asociados a:

- Calificar el estado del control interno y evaluar la efectividad de las medidas de prevención.
- Fortalecer la disciplina administrativa y económico-financiera mediante la evaluación e información de los resultados a quien corresponda y el seguimiento de las medidas adoptadas.
- Fomentar la integridad, honradez y probidad de los colectivos en las organizaciones.

Consecuentemente, para ser efectivas las prácticas de la auditoría y cumplir sus objetivos se deben cumplir siete principios, a saber:

- Principio 1. Las instituciones privadas y públicas, sujetas a una obligación tributaria y al cumplimiento de normas establecidas, deben ser auditadas para velar por la correcta y transparente administración del patrimonio; prevenir y luchar contra la corrupción.
- Principio 2. El auditor debe ser totalmente independiente en la realización de la auditoría y ser percibido de esa manera, ser objetivo en el manejo de los asuntos de la auditoría, libre de intereses y de cualquier presión externa, basando sus conclusiones únicamente en la evidencia obtenida de conformidad con las normas aplicadas correctamente.
- Principio 3. El auditor tiene suficiente autoridad que está determinada por su prestigio, legitimidad, competencia, profesionalidad, confiabilidad y calidad del trabajo.
- Principio 4. El auditor debe tener a su disposición los recursos que le son necesarios para el buen desempeño de la auditoría.
- Principio 5. El auditor tiene la obligación de comunicar los resultados de la auditoría a los involucrados, excepto cuando se trate de auditorías solicitadas por los órganos facultados para ello, las que se informan en el momento procesal oportuno.
- El auditor, por el desempeño de su actividad y en ocasión de ella, se regirá por su Código de Ética.
- Principio 7. El auditor debe estar inscrito en el Registro de Contralores y Auditores.

En consonancia con ello, las Normas Internacionales de Auditoría fueron emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB). Este, se funda en 1978 y para el año 2009 se había concluido un proyecto de revisión que

inicialmente contenía 36 normas. Lo anterior, permite el acceso de esta normativa a todos los profesionales especializados en la rama de la auditoría. De manera que, posterior a esa revisión se han modificado y actualizado con el fin de adaptarse a los cambios globales y brindar el aseguramiento de la calidad de la información financiera. Por tanto, cuenta en la actualidad con un total de 33 normas y 3 normativas que hacen referencia a preámbulos introductorios, según Camacho y Camposano (2017)

Al respecto, el Ecuador ha evidenciado la importancia de adoptar estas normas a través de la resolución No. 06.Q.ICI.003 emitida por la Superintendencia de Compañías del Ecuador el 21 de agosto del 2006. La misma, estableció formalmente las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (NIAA) que comenzaron aplicarse desde 1 de enero del 2009.

Sobre esta base, el Código de Ética para los profesionales en Contaduría fue emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA) en 2009. Este, se publica en idioma inglés y es traducida posteriormente al español en el año 2010 por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

De acuerdo con Mantilla (2016):

“Estas normas están orientadas a regular el comportamiento del profesional otorgándoles principios de integridad a seguir, que permitan contribuir con el bien de la comunidad nacional e internacional trabajando por el bienestar común. Entre los apartados del código de ética como ejemplo se muestran a continuación en la figura 3 los principios que rigen la conducta ética del profesional.” (p. 23)

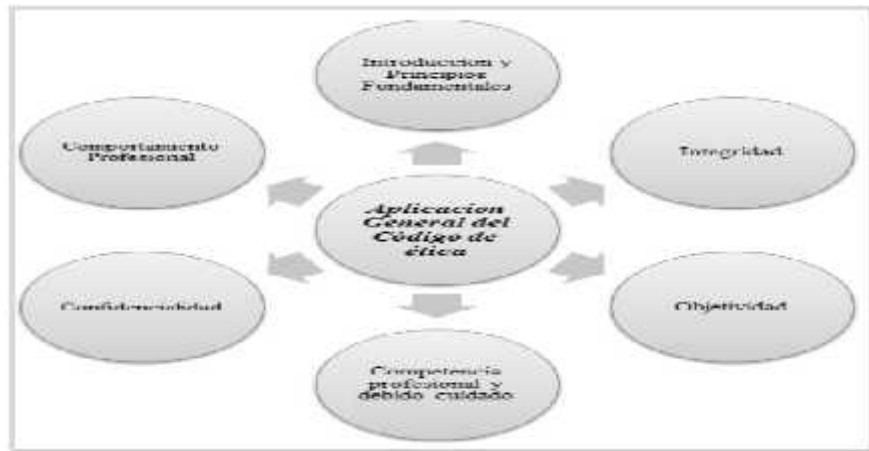


Figura 1. Principios de aplicación general del código de ética. Fuente. (Mantilla, 2015)

Desde esta perspectiva, Inglaterra ha sido el país que vio nacer las primeras bases de la auditoría y la profesión como tal, para el año 1862. En este, se aprobó la Ley Británica denominada Sociedades Anónimas que dio el reconocimiento formal que requería la profesión de auditor. Para ello, esta ley contenía requerimientos que aseguraban la obtención razonable de la información financiera y la correcta aplicación para detectar y prevenir los fraudes empresariales, según Camacho y Camposano (2017)

Desde esta perspectiva los estudios de Camacho y Camposano (2017), revelan que:

“El auditor efectúa una labor de cuyos resultados y opiniones que se emitan dependerán las decisiones de los usuarios internos y externos, por lo cual todo profesional para asegurar la calidad y confiabilidad se rige por las Normas Internacionales de Auditoría, el Código de Ética y principios establecidos por los organismos reguladores internacionales, quienes a través de las normas emitidas tratan de garantizar un trabajo que contribuya con la transparencia de la información financiera.” (p. 25)

De manera que cualquier organización, sin importar que su tamaño sea pequeño, mediano o grande, en la actualidad llevan registros contable y financieros. Estos, les sirven de apoyo para un manejo más ordenando de la situación económica a través de programas ofimáticos. Para ello, dicha información financiera debe ser avalada por un profesional que certifique la razonabilidad de los estados financieros, las normas que aplican y si se cumplen de forma correcta.

Estas ideas nos permiten advertir que los cambios han sido inevitables y las tecnologías han ocupado un lugar importante tanto en la vida personal como profesional. Así, actualmente los auditores deben poseer amplios conocimientos sobre las tecnologías de la información existentes para desarrollar su trabajo. Por ello, la tecnología es una herramienta que no es considerada por los auditores como un obstáculo, sino como una forma que facilita el desarrollo de la misma. Ello, asegura la calidad en su trabajo y mantiene al profesional en un constante aprendizaje, de acuerdo con Gómez (2014)

De ahí que la auditoría ha sido perfeccionada desde hace varios siglos, desde su aparición en Inglaterra. Asimismo, existen países como Dinamarca que la emplea como medida de control anticorrupción. Por tanto, se emplea en organizaciones privadas y públicas adaptándola a sus necesidades y manteniéndola en una mejora constante. Consecuentemente, hoy en día este país es un referente que sirve de ejemplo de transparencia y lucha anticorrupción a nivel mundial. Esto, según el Índice de Percepción de Corrupción creado por la organización no gubernamental Transparencia Internacional, cuya fundación data de 1993.

Consecuentemente, Menezes (2016), asevera que:

“.. Los tipos de auditorías que más se aplican en América Latina son: la auditoría de estados financieros, de cumplimiento y de rendimiento como medidas de control más usadas, es decir que se confirma que si se están haciendo uso de herramientas de control en las organizaciones públicas y privadas en Latinoamérica, pero aún falta perfeccionarlas para sobresalir en temas de transparencia a nivel mundial.” (p. 32)

En este sentido, la auditoría, de acuerdo con la unidad organizativa que la ejecuta, se clasifica en interna y externa. La primera se refiere a las que realizan por profesionales facultados, empleados de la propia organización, para la valoración independiente de sus actividades. Esto, con la finalidad de evaluar la consecución de los objetivos del control interno. Asimismo, contribuir a la prevención y detección de indisciplinas, ilegalidades y manifestaciones de corrupción administrativa. Lo anterior, afecta el control de los recursos humanos, materiales y financieros de que dispone y funciona como una actividad concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización.

Por su parte la auditoría externa, consiste en evaluar y comprobar la razonabilidad, integridad y autenticidad de los estados financieros. De ahí que, el cumplimiento de las disposiciones jurídicas vigentes y la gestión de la organización, vinculado al control interno son realizadas por profesionales que no son empleados del sistema que se audita. Por tanto, se emite su opinión y recomendaciones según las Normas Internacionales de Auditoría y el Código de Ética de los auditores.

De acuerdo con los puntos de vista sostenidos la auditoría de estados financieros constituye el examen y evaluación de los documentos, operaciones, registros y estados financieros de la entidad. Lo anterior, permite determinar si estos reflejan, razonablemente, su situación financiera y los resultados de sus operaciones, así como el cumplimiento de las disposiciones económico-financieras, con el objetivo de mejorar los procedimientos relativos a su gestión, de acuerdo a los estudios de González (2015).

La auditoría de estados financieros, sus particularidades

El importante papel de la auditoría y su gran utilidad para el logro de un mejor desarrollo económico y empresarial por parte de las organizaciones. Las mismas, perciben diferentes ventajas derivadas de la contratación del servicio de auditoría. Para ello es esencial la fiabilidad que aporta a la información financiera y su efecto positivo en la relación con las entidades de créditos y las agencias de calificación. Además, la auditoría es un servicio útil porque les ayuda a mejorar su gestión interna y su valor e imagen frente a terceros. En consecuencia, los responsables de las organizaciones no deben entender la contratación del servicio de auditoría como un gasto sino como una inversión de transparencia empresarial.

Consecuentemente, la auditoría de estados financieros tiene como objetivo hacer posible al auditor expresar una opinión acerca de si los estados financieros están preparados. Lo anterior, obedece a un marco de referencia de información financiera para determinar su razonabilidad, según Alba (2016).

Sobre esta base, es oportuno mencionar que el proceso de auditar los estados financieros es primordial para determinar los saldos conforme a los auditores profesionales encargados de efectuar dicho análisis. No obstante, existen aún diversas organizaciones que dan poca importancia a este proceso, el cual debe ser imprescindible en su realización, ya que es el resultado por parte de una buena gestión de administración por parte de sus representantes.

Al respecto, Martínez (2016) afirma:

La auditoría de cuentas es una pieza clave en el mecanismo de garantía de calidad de la información contable de la organización. Puede revelar anomalías financieras y/o incertidumbres a la continuidad del negocio, las empresas financieramente inestables muestran ciertas peculiaridades, entre ellas una tasa comparativamente superior de informes no limpios, cambios repetidos de auditor, e incumplimiento en las obligaciones formales de auditoría y/o registro de las cuentas anuales. (p.116)

En concordancia con los elementos teóricos anteriores, la autora considera la auditoría de estados financieros como un proceso sistemático, de conformidad con normas y

procedimientos técnicos establecidos y realizado por personal calificado e independiente. Lo anterior permite determinar si los documentos, operaciones, registros, estados financieros y sus notas, reflejan razonablemente la situación financiera de la organización y están en correspondencia con las disposiciones legales vigentes y los criterios establecidos.

En este sentido, este proceso consta de cuatro fases fundamentales:

1. **Planeación:** es la que determina el logro de los niveles de gestión óptimos (economía, eficiencia y eficacia) en el proceso de la auditoría. De manera que si se realiza una adecuada planeación, el resto de las fases pueden alcanzar la calidad requerida. En esta fase se realizan, entre otras, las actividades siguientes:

Acopio de información sobre la entidad auditada y su organización, con el fin de determinar los riesgos y áreas o procesos de mayor importancia.

- Valoración preliminar del control interno.
 - Definición de los objetivos y el alcance de la auditoría.
 - Selección de la muestra a ser evaluada.
 - Determinación de recursos humanos y materiales.
 - Elaboración del Plan de trabajo general de la auditoría, el Plan de trabajo individual y programas de la auditoría.
 - Dar a conocer a la entidad auditada el alcance y los objetivos generales de la auditoría, los que pueden cambiar en dependencia de los hallazgos detectados, siempre que no se comprometa el resultado de alguna investigación solicitada por los niveles competentes.
2. **Ejecución:** consiste en la aplicación del programa de auditoría con la finalidad de alcanzar los objetivos propuestos, la que permite obtener la evidencia suficiente, competente y relevante. En esta fase se realizan actividades como:
 - Aplicación de pruebas sustantivas y de cumplimiento y recopilación de la evidencia.
 - Determinación de desviaciones: hallazgos de la auditoría.
 - Notificación de los resultados parciales de la auditoría.
 3. **Informe:** consiste en la elaboración del informe de los resultados de la auditoría. En esta fase se realizan actividades como:
 - Elaboración del informe de la auditoría.
 - Notificación del resultado final de la auditoría al sujeto auditado.
 - Emisión del informe de la auditoría.
 4. **Seguimiento:** es el seguimiento a la presentación, por el sujeto auditado, del plan de medidas derivadas de los hallazgos de auditoría. En esta fase se revisa el plan de medidas presentado por la organización auditada.

Estrategia global de auditoría y plan de auditoría

La Norma Internacional de Auditoría No. 300, denominada Planificación de la auditoría de estados financieros trata de la responsabilidad del auditor de planificar este tipo de auditoría. En ella, se estipula el establecimiento de una estrategia global de auditoría en relación con el encargo y el desarrollo de un plan de auditoría. Una planificación adecuada favorece la ejecución en varios aspectos, entre otros los siguientes, según Comité Internacional de Práctica de Auditoría (2006)

- Ayuda al auditor a prestar una atención adecuada a las áreas importantes de la auditoría.
- Ayuda al auditor a identificar y resolver problemas potenciales oportunamente.
- Ayuda al auditor a organizar y dirigir adecuadamente el encargo de auditoría, de manera que éste se realice de forma eficaz y eficiente.
- Facilita la selección de miembros del equipo del encargo con niveles de capacidad y competencia adecuados para responder a los riesgos previstos, así como la asignación apropiada del trabajo a dichos miembros.
- Facilita la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo.
- Facilita, en su caso, la coordinación del trabajo realizado por auditores de componentes y expertos.

La norma anteriormente referida estipula además, que para establecer la estrategia global de auditoría, el auditor debe, de acuerdo al Comité Internacional de Práctica de Auditoría (2006)

- Identificar las características del encargo que definen su alcance.
- Determinar los objetivos del encargo en relación con los informes a emitir con el fin de planificar el momento de realización de la auditoría y la naturaleza de las comunicaciones requeridas.
- Considerar los factores que, según el juicio profesional del auditor, sean significativos para la dirección de las tareas del equipo del encargo.
- Considerar los resultados de las actividades preliminares del encargo y, en su caso, si es relevante el conocimiento obtenido en otros encargos realizados para la entidad por el socio del encargo.
- Determinará la naturaleza, el momento de empleo y la extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo.

Según el criterio de Sánchez (2017):

“...la planificación de cada auditoría se divide en dos fases o momentos distintos, denominados planificación preliminar y planificación específica. En la primera de ellas, se configura en forma preliminar la estrategia a seguir en el trabajo, a base del conocimiento acumulado e información obtenida del ente a auditar, mientras que en la segunda se define tal estrategia mediante la determinación de los procedimientos específicos a

aplicarse por cada uno de los componentes y la forma en que se desarrollará el trabajo en las siguientes fases. Las etapas mencionadas, suponen la realización de un trabajo de auditoría recurrente, en estos casos ya se cuenta con un amplio conocimiento de las operaciones del ente a auditar. (p. 54)

La planeación precede a las demás etapas de un proceso pues implica hacer la elección de las decisiones más adecuadas acerca de lo que se habrá de realizar en el futuro, asociada con fijar el curso concreto de acción que ha de seguirse, estableciendo los principios que habrán de orientarlo, la secuencia de operaciones para realizarlo, y la determinación de tiempos y números necesarios para su realización.

En este sentido Cortés, citado por Bonilla, Molina y Morales (2006), la define como el proceso de definir el curso de acción y los procedimientos requeridos para alcanzar los objetivos y metas.

Sobre este aspecto Lazo (2014) afirma que:

“Constituye un proceso dinámico que, si bien se inicia al comienzo de la labor de auditoría, puede modificarse o continuarse sobre la marcha de la ejecución de las tareas a realizar. En otras palabras, es un proceso en sí mismo, una serie de actos u operaciones que conducen a un fin específico, consiste en la determinación de cuáles serán los procedimientos de auditoría a emplear que permitan obtener la satisfacción necesaria para emitir una opinión, para lo cual se debe tener en cuenta alternativas para realizar las tareas.” (p. 21)

Los aspectos anteriores son base para asumir la planificación de la auditoría de estados financieros como el proceso cuyo objetivo principal es garantizar la realización de una auditoría con calidad, definir los riesgos y determinar adecuada y razonablemente los procedimientos que correspondan aplica. Al mismo tiempo, cómo y cuándo se ejecutarán, para que se cumpla la auditoría en forma eficiente y efectiva. Lo anterior, debe incluir los recursos técnicos, humanos y financieros necesarios para llevarla a cabo. Por ello, es un proceso continuo e interactivo, comienza desde el estudio previo realizado al sujeto a auditar y continúa hasta la terminación del trabajo.

Estudio previo

Esta fase permite obtener información general de la organización a auditar. El auditor elabora una descripción de la organización, indicándose detalles de su constitución, desde cuándo opera, su radio de acción, la relación de los directivos y representantes legales, con qué organizaciones se vinculan económicamente. Asimismo, se consignará el detalle de la estructura organizacional, señalándose el nombre de las personas que ocupan los principales cargos directivos, según Lazo (2014).

De manera que se realiza una relación de la documentación para realizar su trabajo. La misma, deberá incluir las Declaraciones Juradas anuales y mensuales presentadas del ejercicio que se pretende revisar. Por ello, los Estados Financieros de la organización, corresponden al ejercicio que se pretende revisar, las memorias y los Informes de Auditoría practicadas en los últimos años, de acuerdo a los estudios de Lazo (2014).

Conocimiento de la organización a auditar

Consecuentemente, varios autores han realizado aportes valiosos en función del desarrollo de una fase de conocimiento de la organización a auditar en el proceso de planeación de la auditoría de estados financieros. Sin embargo, no existe un total consenso. No obstante, concuerdan en la significación que tiene el desarrollo de la misma.

En este sentido, el conocimiento de la organización a auditar, como fase de la planeación de la auditoría a estados financieros se inicia con un estudio previo antes de iniciar la auditoría en el terreno. Lo anterior, permite obtener información general del sujeto a auditar. Esta fase, permite obtener información general con relación a su estructura organizativa, misión, objetivos, funciones, normativas, procedimientos, registros primarios, estados financieros, recursos materiales, financieros y humanos, entre otros.

Otro aspecto significativo lo constituye la evaluación del control interno. La misma, tiene una gran influencia sobre los procedimientos de Auditoría a desarrollar. Sobre esta base, las fortalezas y debilidades encontradas en el sistema permiten al auditor determinar las pruebas a realizar, la extensión de las mismas y la oportunidad en que estas deban ser practicadas. De manera que la evaluación del control interno le indicará al auditor el grado de confianza que deberá tener en el mismo y en qué puntos se deberán aplicar con mayor rigor las pruebas necesarias para la obtención de la evidencia suficiente y competente. (Auditores y Gerentes, s.a.)

Planificación operacional de la auditoría de estados financieros

Se considera además, que la planificación incluye la consideración del momento de realización de determinadas actividades y procedimientos de auditoría. Estas, deben finalizarse antes de la aplicación de los procedimientos de auditoría posteriores. De ahí que la planificación incluye la necesidad de considerar, antes de la identificación y valoración por parte del auditor y los riesgos de incorrección material, en consonancia con el Comité Internacional de Práctica de Auditoría (2006). Estos son:

- Los procedimientos analíticos que van a aplicarse como procedimientos de valoración del riesgo.
- La obtención de conocimiento general del marco normativo aplicable a la entidad y del modo en que la entidad está cumpliendo con dicho marco.
- La determinación de la importancia relativa.
- La participación de expertos.
- La aplicación de otros procedimientos de valoración del riesgo.

En consonancia con lo anterior, la metodología comprende los procedimientos generales que debe aplicar el auditor para obtener información y los métodos analíticos que empleará para alcanzar los objetivos previstos. De manera que, debe ser diseñada para lograr evidencias suficientes, competentes y relevantes a incluir en el informe de la auditoría.

Otros aspectos esenciales, lo constituyen los tamaños de las muestras, la evaluación preliminar del control interno, el riesgo de auditoría y el cálculo del índice de materialidad. En este sentido, de acuerdo con Arias en Berti y cols. (2014), "... la muestra de auditoría es aquella que por su tamaño y características similares a las del

conjunto, permite hacer inferencias o generalizar resultados al resto de la población con un margen de error conocido.” (p. 141)

Al respecto, Estupiñán citado por Berti y cols. (2014), indica que, en el ámbito contable, la muestra la representa el grupo de partidas seleccionadas que van a ser examinadas y se establecerá bajo principios de selección estadística (muestreo estadístico) y no estadística (sentido, criterio o juicio profesional o de experiencia).

Mejora continua al plan de la auditoría de estados financieros

La mejora por cada uno de los ciclos seleccionados en la auditoría se sustenta en los procedimientos de auditoría a utilizar, entre los más utilizados están:

- Políticas contables: revisión de las políticas contables establecidas en la organización auditada en su manual de procedimientos y su consonancia con las Normas Internacionales de Información Financiera en los ciclos objeto de la auditoría.
- Registros de contabilidad: revisión de la razonabilidad de los saldos mostrados en el Balance de Comprobación de Saldos y los Estados Financieros, mediante:
 - a) Examen del saldo de una cuenta: revisión y análisis de la legitimidad del registro contable de la evidencia que sustenta el saldo reportado al final del período auditado, así como verificar la coincidencia matemática entre ambos.
 - b) Examen de transacciones específicas: revisión y análisis de la legitimidad del registro contable de la evidencia que respalda las transacciones seleccionadas por el auditor. Esta selección se puede realizar utilizando el índice de importancia relativa (escogiendo las operaciones con saldo igual o superior al 10% del índice) o seleccionando las operaciones al azar teniendo en cuenta el juicio subjetivo del auditor.
- Evidencia documentaria: una vez seleccionadas las operaciones que se van a revisar, se contrasta contra la documentación primaria que la sustenta, para ello se recomienda el empleo de:
 - a) Rastreo o seguimiento: establecer la totalidad del procesamiento de una transacción siguiendo el trayecto de una transacción desde el principio hasta el final, a través de los registros contables y los documentos primarios que la sustentan. Asociado al elemento anterior (registros de contabilidad) se verifica la transacción seleccionada con el documento primario que la sustenta. La distribución que se realiza de los temas de auditoría, en el próximo paso, facilita la realización de este procedimiento.
 - b) Inspección: revisión de un documento legal que sustente determinada transacción económica su aprobación o autorización.
 - c) Conciliación: comparar dos o más conjuntos de registros independientes pero relacionados con determinadas transacciones económicas.
- Representación de terceros: solicitar por escrito, mediante acta de confirmación a un deudor, acreedor u otra parte la confirmación del derecho o la obligación que reportan los Estados Financieros de la entidad auditada. Los ciclos cobros y pagos posibilitan el uso de este procedimiento.

- Evidencia física: se realiza a través del examen físico de un activo específico y de la observación de los procesos de producción o servicios que ejecuta la entidad auditada, se emplea fundamentalmente en los ciclos de activos fijos e inventario, donde resulta necesario el conteo físico de los activos fijos tangibles y el inventario que se encuentra almacenado, la selección de la muestra para el conteo se puede realizar haciendo uso del sistema contable automatizado que use la organización, resultando necesario seleccionar una muestra que sea representativa de acuerdo a la cantidad de áreas (responsables o almacenes), cantidad de unidades y valor total.
- Cálculos: comprobar la exactitud y legitimidad de las cantidades, precios e importes de los documentos primarios (facturas, vales de salida, informes de recepción, salarios pagados, entre otros) y de otro tipo que sean necesarios.
- Procedimientos analíticos: aplicación de indicadores de desempeño financieros o no, así como análisis comparativos (horizontal) de períodos distintos en el tiempo, con el propósito de conocer si existen entre ellos variaciones inusuales y profundizar en sus causas.

CONCLUSIONES

La importancia de la planeación de la auditoría de estados financieros radica esencialmente en su contribución para definir anticipadamente los riesgos y determinar con adecuación y razonabilidad los procedimientos de auditoría que correspondan aplicar por el auditor actuante. Esta etapa del desarrollo de la auditoría permite decidir cómo y cuándo se ejecutarán dichos procedimientos para cumplir con el objetivo propuesto de forma eficiente y efectiva

El establecimiento de la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría es expresión de los niveles estratégicos y operacionales correspondientes a la gestión organizacional. La estrategia marca un plazo de mayor alcance y la proyección de objetivos globales, en tanto la planeación operacional determina los proceder es específicos en el corto plazo para el alcance de los objetivos proyectados.

El conocimiento del sujeto a auditar, como fase de la planeación de la auditoría a estados financieros, puede iniciarse con un estudio previo lo cual permite obtener información general del sujeto a auditar. Posteriormente resulta pertinente obtener información general con relación a la organización auditada.

La planificación operacional de la auditoría de estados financieros tiene como finalidad garantizar la realización de una auditoría con calidad, así como determinar y planificar su naturaleza, oportunidad, alcance y diseñar la metodología y los programas que permitan alcanzar los objetivos propuestos.

Durante el proceso de ejecución hasta su conclusión, el auditor realiza ajustes sistemáticos en el plan de trabajo general de la auditoría, según corresponda, en caso de detectar hallazgos o modificarse las condiciones de desarrollo.

Referencias

Alba Ruiz, L. (2016). *Programa de auditoría financiera para la revisión de la entrega de subsidios a personas naturales en la sucursal 4331, perteneciente al Banco de Crédito y Comercio*. Tesis en opción al Título de Licenciado en Contabilidad.

Departamento de Contabilidad y Finanzas. Universidad Central Marta Abreu de Las Villas.

- Berti Guerreo, G.; Escalante Duque, P.; y Aranguren Carrero, M. (2014). *Muestreo en auditoría financiera: una revisión documental*. Libre Empresa, Universidad Libre de Cali.
- Bonilla, M.; Molina, J.; y Morales, F. (2006). *Planificación: concepto e importancia. Maestría en Gerencia y Liderazgo Educativo*, Universidad Fermín Toro.
- Camacho Jiménez, B. A., y Camposano Villacis, K. L. (2017). *Factores de la Planificación de la Auditoría financiera: Importancia relativa, el riesgo de auditoría y la evidencia* (Tesis de grado). Recuperado de <http://repositorio.unemi.edu.ec/handle/123456789/3758>
- Comité Internacional de Práctica de Auditoría (2006). *Normas Internacionales de Auditoría*. Recuperado de <https://aobaudidores.com/nias/nia300.pdf>
- Giraldo, E. A. (2015). *Realizando auditoría basada en riesgos desde el plan anual de auditoría hasta su ejecución y emisión del informe*.
- Gómez Meneses, F. E. (2014). *Competencia digital en la auditoría. soporte o carga en el ejercicio profesional de los auditores. Cuadernos de Contabilidad*, 15(37).
- González, E. (2015). El fortalecimiento de valores morales en el estudiante de contabilidad y auditoría, más allá de la enseñanza de los estándares técnicos contables internacionales y de la ética normativa. *Opuntia Brava*, 7 (4).
- Lazo, M. (2014). *Auditoría Empresarial III*. Lima: Centro de Aplicación de Editorial Imprenta Unión de la Universidad Peruana.
- Mantilla, S. A. (2016). *Auditoría del Control Interno: Tercera Edición*. Bogotá: ECOE. Ediciones.
- Martínez, M., García, J., y Vivas, L. (2016). *El informe de auditoría con salvedades: ¿una mayor independencia y competencia del auditor aumenta su contenido informativo?* *Revista de Contabilidad*, 89 (101).
- Martínez García, F. J., Ramírez Cacho, S. I., Montoya del Corte, J. y Fernández Laviada, A. (2010). *La importancia relativa en auditoría. Las nuevas normas internacionales en comparación con la normativa vigente en Iberoamérica. Revista Contaduría y administración*. No.230 México ene./abr. 2010. Recuperado de <http://www.scielo.org.mx/scielo.php?pid=S0186>
- Menezes, M. (2016). *Controle Externo América Latina*. *Revista Debates*, 10(1), 141-160.
- Rodríguez, E. S. (2012). Procedimientos metodológicos para hacer auditorías financieras. *Revista Contribuciones a la Economía*.
- Sánchez, E. A. (2017). *Importancia de la planificación al realizar una auditoría a los estados financieros de la empresa minera innovación SA*. Recuperado de <http://repositorio.utmachala.edu.ec/handle/48000/10212>

Vega, M. L. (2015). *Las Auditorías de información en las organizaciones*. Ciencias de la Información, 11.

Villardefrancos, M., y Rivera, Z. (2016). *La auditoría como proceso de control*. Ciencias de la información, 6.