



2007 – agosto

<http://www.eumed.net/ce/>

“Factores de influencia en el proceso de ejecución
de la auditoria a estados financieros”
(Elementos de estudio)

Por:

Arturo García Santillán¹
Gregorio Herrera Santiago²
Juan Manuel Tejada Tayabas³
Leonides Martínez Rivera⁴

Para citar este artículo puede utilizar el siguiente formato:

García Santillán y otros: “Factores de influencia en el proceso de ejecución de la auditoria a estados financieros - Elementos de estudio” en Contribuciones a la Economía, agosto 2007. Texto completo en <http://www.eumed.net/ce/2007b/ags-0708.htm>

¹ Profesor de tiempo completo **Universidad Cristóbal Colón**, Centro de Investigación del Área Económico-Administrativo Universidad Cristóbal Colón, Campus Calasanz, Carr. Veracruz-Medellín s/n Col. Puente Moreno, Boca del Río, Ver. Tel. (01 229) 9230170 al 76 Ext. 2060 agarcias@aix.ver.ucc.mx

² Profesor de tiempo completo **Universidad Cristóbal Colón**, Centro de Investigación del Área Económico-Administrativo Universidad Cristóbal Colón, Campus Calasanz, Carr. Veracruz-Medellín s/n Col. Puente Moreno, Boca del Río, Ver. Tel. (01 229) 9230170 al 76 Ext. 2021 gherrera@aix.ver.ucc.mx

³ Profesor de tiempo completo Universidad Autónoma de San Luis Potosí. jtayabas@uaslp.mx

⁴ Socio Director de la firma de Contadores Públicos Martínez Rivera, S.C.

Resumen

Con frecuencia, la realización de auditorías a estados financieros, presenta variaciones en el tiempo de terminación. Es en este estudio, que la firma de Contadores Públicos “Martínez Rivera, S.C., al igual que otros despachos, han venido observando este hecho, lo que conlleva a contratiempos, económicos y de tiempo de entrega de los resultados de dichas auditorías. Para estos efectos se ha realizado un análisis descriptivo de algunas de las variables que integran el proceso de auditoría. La muestra fue $n=30$ y el instrumento utilizado integra 65 preguntas en una escala Likert, cuyos datos fueron procesados mediante una estrategia de modelización Path análisis. Para evaluar el ajuste del modelo, fueron consideradas las medidas de ajuste, ajuste estructural y parsimonia: χ^2 , RMR, GFI, TLI y CFI. Al final se concluyó que el modelo no ajustó a los datos y en consecuencia no se tuvieron elementos suficientes en la muestra, para comprobar que el incremento en los tiempos de ejecución, está en función de la planeación, el programa de trabajo, de la aplicación de los procedimientos y la supervisión oportuna, como plantea la hipótesis de trabajo.

Palabras clave: auditoría, planeación, programa de trabajo, supervisión, procedimientos, tiempos de ejecución y Path análisis.

Clasificación JEL: C39, M42

Abstract

Frequently, the audits to financial statements show differences between the planning time and the real time of realization. This problem happens to the firm of public accountants “Martinez Rivera, S.C.”, which produces delays times with their correspondent economics cost. For these, we have carried out a descriptive analysis of some variables that integrate the audit process (the work program, procedures application and the opportune supervisions). For this purpose were designed a questionnaire with 65 questions with a Likert scale. The data were processed with Path Analysis. To evaluate the model, the adjustment measures, structural adjustment and parsimony were considered: χ^2 , RMR, GFI, TLI and CFI. The sample was $n=30$. At the end, we concluded that the model doesn't adjust to the data; in consequence, the sample doesn't have enough elements to prove the testing hypotheses about the execution time increase of the audits.

Keywords: audits, planning, work programs, supervisions, procedures, execution times and Path analysis.

JEL Classification: C39, M42

I. INTRODUCCIÓN

Aunque los filósofos y otros científicos han sido capaces de explicar el espacio, no han tenido igual éxito con el tiempo. Resulta paradójico, que aunque inexplicable en gran medida, todo es posible con el tiempo, y nada lo es sin él. El tiempo es un real milagro diario que comienza a partir del momento que abrimos nuestros ojos, representando posiblemente la más valiosa de todas las posesiones terrestres. Podemos decir que el tiempo, como la vida misma, es un milagro y que está en nosotros convertirlo en una bendición. Con el regalo de la vida hemos sido todos premiados por igual, independientemente de nuestras creencias, lo que somos, lo que pensamos, lo que hacemos y lo que contribuimos. Todos recibimos diariamente el regalo de 24 horas más y nadie se lo puede quitar. Tampoco existe una sola persona que reciba más – ni menos – de 24 horas al día, representando la única democracia real y perfecta en cuanto a la recepción de este valiosísimo recurso.

Así como el sabio o el genio, no reciben un minuto de más, tampoco se le quita un minuto al holgazán o al necio (y tampoco se le propina castigo alguno por no hacer un buen uso del tiempo). Por ello, es que podemos afirmar que en el “reinado del tiempo” no existe aristocracia alguna. Si bien es cierto que el tiempo es un factor muy importante en toda actividad humana, y el cual debe ser aprovechado al máximo, el presente estudio se delimita a identificar los factores que han influido en el incremento de tiempos (**TEA**) en que son realizadas las auditorías de estados financieros en la firma de contadores públicos Martínez Rivera, S. C. que en lo sucesivo se denomina “M. R., S. C.”.

Los factores que intervienen en la realización de las auditorías de estados financieros, son; la planeación adecuada y oportuna (**PAO**), programa de trabajo de auditoría bien definido (**PTA**), aplicación de los procedimientos de auditoría de manera estricta y en apego a las normas de auditoría generalmente aceptadas (**APA**), supervisión de la auditoría por parte del contador público responsable del dictamen (**SAO**), al personal que la ejecuta en sus diferentes niveles jerárquicos, de tal manera que el contador público asuma la responsabilidad total del trabajo como si lo hubiera hecho personalmente.

II.- EL PROBLEMA OBSERVADO

Antecedente y Descripción del problema: Martínez Rivera, S. C. es una firma de contadores públicos, cuyo propósito es satisfacer las expectativas de los clientes, trabajando con apego a la normatividad profesional que regula los servicios profesionales que proporcionan. La actuación de la firma se fundamenta en valores naturales del ser humano como son: honestidad, diligencia, honorabilidad, y en los valores que enfatiza el código de ética profesional emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que rige a la profesión contable.

Los servicios profesionales que se ofertan, son denominados proyectos, los cuales se clasifican en: auditoría de estados financieros, consultaría de negocios, informática e impuestos.

El servicio de auditoría de estados financieros es el más demandado por los clientes, ya que se cuenta con una gran experiencia al respecto, tanto en el sector privado como en el público. **Siendo este último servicio profesional, el objeto de estudio de la presente investigación.**

La ejecución de cada proyecto dentro del tiempo estimado (**TEA**), es uno de los requerimientos y exigencias de la firma, situación que le permite ser competitiva y oportuna ante las expectativas de sus clientes. En el período de 2001 al 2004 Martínez Rivera, S. C ha efectuado auditorías a alrededor de sesenta empresas. Si bien el tiempo de duración ha sido variable en función del tamaño y complejidad de la empresa, resulta significativo que en todos los casos se ha invertido más tiempo del presupuestado para llevar a término las auditorías, prueba de ello, en el 2001 se presupuestaron un total de 17,840 horas, y se utilizaron 19, 250, lo que representa una variación de 1,260 horas (7.06%). En el 2002 se presupuestaron un total de 19,520 y se utilizaron 21,600, con una variación de 2,080 horas (10.65%).

En el 2003 se previó un total de 19,540 horas, y se utilizaron 22,230, lo que representa una variación de 2,690 horas (13.76%). Finalmente en el 2004 se estimó un total de 19,880 y se utilizaron 24,110 horas, con una variación de 4,230 horas que representa el 21.27%. Lo anterior en empresas, tanto de la iniciativa privada como del sector público. Sin embargo, hace falta crecer con un mejor control de tiempos de ejecución por cada una de las auditorías, dado que en el mismo lapso de tiempo que se menciona, se han incrementado también dichos tiempos, estando muy por encima de los tiempos estimados para cada una de las auditorías de estados financieros, situación que ha provocado dejar de ser oportunos en las toma de decisiones de los clientes, dejar de atender otros proyectos, perder capacidad para atender nuevos proyectos, disminución en el margen de utilidad, circunstancias que vuelve obsoleta y costosa a la firma.

Es indudable que hay diversos factores que han influido y que provocan el incremento en los tiempos de ejecución (**TEA**), de ahí la importancia por identificarlos, a efecto de buscar soluciones posibles, que redunden en la optimización de tiempos y movimientos, además de los beneficios económicos que ello conlleva. A continuación se muestra en las Tablas 1 y 2, una descripción de los tiempos de ejecución de auditorías, en el lapso del 2001 al 2004:

Tabla 1: Auditorías (sector privado: 2001-2004)

Tiempos	HORAS			
	2001	2002	2003	2004
HORAS INVERTIDAS	19,100	21,600	22,230	24,110
HORAS PRESUPUEST.	17,840	19,520	19,540	19,880
VARIACION	1,260	2,080	2,690	4,230

Fuente: Elaboración propia, con datos estadísticos de M.R., S. C. (2006)

Tabla 2: Auditorías (sector público: 2001-2004)

Tiempos	HORAS			
	2001	2002	2003	2004
HORAS INVERTIDAS	10,290	10,470	11,620	12,700
HORAS PRESUPUEST.	9,510	9,450	9,970	10,100
VARIACION	780	1,240	1,760	2,600

Fuente: Elaboración propia, con datos estadísticos de M. R., S. C. (2006)

Aunado a lo anterior, es importante destacar, que la contaduría pública, viene evolucionando tanto en el contexto nacional como global, y con ello, se obliga a la eficiencia en los tiempos de ejecución de las auditorías de estados financieros que son practicadas. De igual forma, resulta muy significativo destacar, que dada la exigencia que implica apegarse a la normatividad actual, para la práctica y ejercicio de la contaduría pública y auditoría a estados financieros, el contador público requiere una mayor inversión de tiempo para asimilar y proyectar los cambios contables obligatorios y en consecuencia en la ejecución de los procedimientos y técnicas de auditoría aplicables a cada caso. Por lo anteriormente expuesto, surge la siguiente interrogante:

Formulación del problema: ¿Cuál es el factor técnico que mayor influencia tiene, en el incremento del tiempo de ejecución de las auditorías de estados financieros?

Variables identificadas en el problema: **PAO** (planeación adecuada y oportuna) **PTA** (programa de trabajo de auditoría, **SAO** (supervisión adecuada y oportuna), **APA** (aplicación de procedimientos de auditoría), **TEA** (tiempos de ejecución de la auditoría)

Objetivo del estudio: Identificar cuál es el factor técnico que mayor influencia tiene, en el incremento del tiempo de ejecución de las auditorías de estados financieros.

Preguntas específicas del estudio:

¿Es la falta de una planeación adecuada y oportuna, la causa en el incremento de los tiempos de ejecución de las auditorías?,

¿La ausencia de un programa de trabajo de auditoría bien definido, influye en el tiempo de ejecución de las auditorías de estados financieros?,

¿No aplicar los procedimientos de auditoría de manera estricta y oportuna, genera el incremento en los tiempos de ejecución de las auditorías de estados financieros?,

¿Es por la falta de una supervisión adecuada y oportuna al personal que ejecuta los trabajos de auditoría, factor que influye en el incremento de los tiempos en que son realizadas las auditorías de estados financieros?

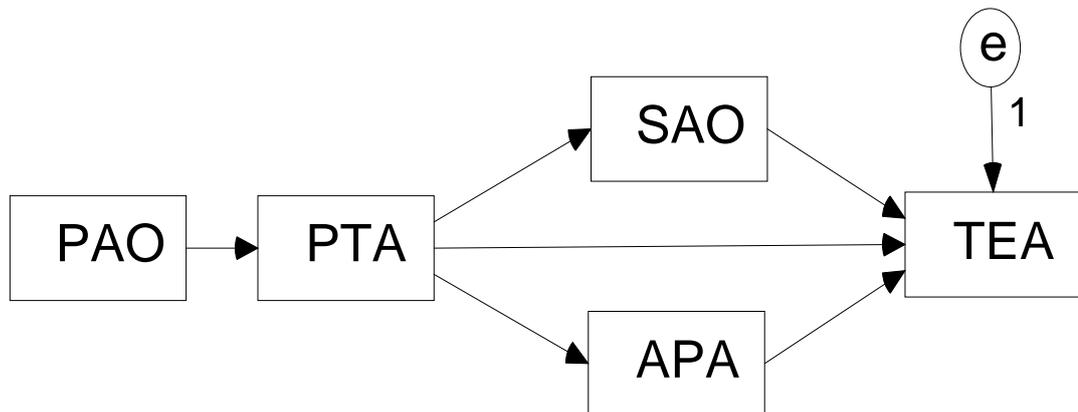
Objetivos específicos

1. Formular un modelo teórico que integre los factores técnicos más relevantes relacionados con la duración del tiempo de la auditoría.
2. Evaluar mediante dicho modelo, la influencia de la Planeación adecuada y oportuna (PAO), la existencia de un Programa de trabajo bien definido (PTA), la Aplicación de procedimientos de auditoría (APA) y la Supervisión adecuada y oportuna (SAO), sobre los tiempos de ejecución de las auditorías de estados financieros (TEA).
3. Evaluar el ajuste del modelo.

De las interrogantes específicas que se plantearon anteriormente, permiten plantear la siguiente hipótesis general:

Hi: “Los incrementos de los tiempos en que se realizan las auditorías a los estados financieros, se debe a la falta de una planeación adecuada y oportuna, acompañada de un programa de trabajo de auditoría bien definido, que permita la aplicación de los procedimientos de auditoría de manera estricta y oportuna en cada una de las circunstancias, así como a la falta de supervisión adecuada y oportuna al personal en sus diferentes niveles jerárquicos, que ejecutan los trabajos de auditoría”.

El Modelo de estudio:



Modelo 1. Influencia de la Planeación sobre el Tiempo de ejecución de la auditoría

Justificación: La importancia de conocer y analizar los factores que han influido en el incremento de los tiempos en que son realizadas las auditorías de estados financieros, ayuda a establecer los controles adecuados que permiten eliminar las causas que originan el exceso de tiempo en cada una de ellas; realmente es una preocupación de la firma, el que se exceda de tiempo, de acuerdo a lo presupuestado vs. el tiempo de realización de las auditorías. Esta consideración se da a partir de que la firma de contadores, lo que vende son servicios profesionales por los que se cobran honorarios, además de pagar sueldos en la ejecución de las auditorías, a su personal, esto se traduce en pérdidas, de ahí la importancia de este estudio, por identificar las causas que dan origen al desfase excesivo, en los tiempos de ejecución de dichos trabajos.

El impacto de este estudio, se refleja en las propuestas que de aquí emanan, a efecto de establecer, una serie de controles, que apoyados con una estricta supervisión, permita un mayor aprovechamiento de los tiempos estimados para la ejecución por cada una de las auditorías de estados financieros que se lleven a cabo, traduciendo esto, en conclusión de los trabajos en tiempo y forma, para la oportuna toma de decisiones, de los usuarios de la información resultante de las auditorías, cumpliendo con ello, con las expectativas de los clientes y el cumplimiento del compromiso establecido con los clientes.

III: LA FUNDAMENTACION

Los fundamentos teóricos en que se sustenta el estudio, primeramente sitúan a la teoría de la administración general e industrial de Fayol (citado en George y Álvarez, 2005, p.30) como una de las contribuciones más importantes al pensamiento administrativo, porque presentaba para el desarrollo de la administración: “Como una entidad diferente del conocimiento, con aplicabilidad a todas las formas de grupos, a su universalidad, a la unión de esfuerzos”.

Fayol veía la organización como una entidad abstracta o legal que se originaba en y era dirigida por un sistema racional de reglas y autoridad. Para Fayol, la empresa justificaba su existencia a través del logro de su objetivo primordial, provee a los consumidores de valores en la forma de bienes y servicios. La obtención de este objetivo, permitía a la organización recompensar a sus contribuidores (empleados, administradores, etc.) por sus servicios.

En el esquema de Fayol, el trabajo del administrador incluía cinco facetas: planificar, organizar, mandar, coordinar y controlar. El esfuerzo de planificación era descrito principalmente en términos de toma de decisiones, fijación de objetivos, desarrollo de políticas y distribución de funciones, la administración tendría necesariamente que identificar y ordenar apropiadamente (por ejemplo, organizar) a las unidades o componentes de la empresa.

Este fundamento teórico da soporte a la variable del Modelo de estudio **PAO**⁵, a saber, Fayol ligaba, de una manera similar, al mando, la coordinación y el control. Pensaba que una vez que la empresa estuviera organizada, necesitaría órdenes (comunicaciones) del administrador para saber qué hacer y cómo hacerlo; que sus actividades y funciones necesitarían coordinación administrativa para unir y amortizar sus esfuerzos; y finalmente, que el administrador tendría necesariamente que tener un control sobre sus actividades para asegurarse de que estaban de acuerdo con el plan original. Este argumento, fortalece la hipótesis, acerca de la influencia de la planeación en la ejecución de las auditorías, y cómo esta, debe orientar el esfuerzo de acuerdo al plan original del trabajo de auditoría presupuestado, con una supervisión estricta, en la aplicación de los procedimientos y técnicas de auditoría, generalmente aceptadas.

Fayol completa su teoría administrativa estableciendo que para ser efectiva, debe de estar basada en los principios siguientes: 1) división del trabajo, 2) autoridad y responsabilidad, 3) disciplina, 4) unidad de mando, 5) unidad de dirección, 6) subordinación del interés individual a los generales, 7) remuneraciones del personal, 8) centralización, 9) cadena escalar, 10) orden, 11) equidad, 12) estabilidad del personal, 13) iniciativa, 14) espíritu de equipo. (George y Álvarez, 2005).

Teoría sobre la administración según Taylor. La tesis principal de Taylor era que el máximo bien de la sociedad puede surgir sólo, a través de la cooperación de la administración, de ahí sus principios de planeación, preparación, ejecución y control. Es entonces que se fortalece nuevamente la hipótesis sobre, la influencia de la planeación sobre el tiempo de ejecución de las auditorías. A saber, el principio de planeación, se refiere a la sustitución del criterio individual, a la improvisación y actuación empírico-práctica del trabajador en el trabajo, por los métodos basados en procedimientos científicos, además se debe cambiar la improvisación por la ciencia, mediante la planeación del método de trabajo. Este fundamento, deja clara la idea, sobre la importancia del proceso de planeación adecuada y oportuna de las auditorías, ya que el aplicar los principios básicos, normas y técnicas de auditoría generalmente aceptadas, y que han sido desarrolladas para la ejecución del ejercicio profesionalizante del tema que nos ocupa (auditoría).

A mayor fundamento de la hipótesis del estudio, el principio de preparación, el principio de control y el principio de ejecución, fortalecen el enunciado tentativo del estudio (**H_i, del modelo 1**), ya que el seleccionar a los auditores que habrán de llevar a cabo el desarrollo de la auditoría, conlleva a una selección precisa de dicho personal de acuerdo a sus aptitudes, además de prepararlos para desarrollar mejor aún su trabajo, todo esto en concordancia con el método planeado.

En el mismo tenor de ideas, el principio de control de Taylor, apoya la explicación teórica de las variables: **PTA** (programa de trabajo de auditoría, **SAO**

⁵ Planeación adecuada y oportuna

(supervisión adecuada y oportuna), **APA** (aplicación de procedimientos de auditoría), ya que es este principio que señala, que el trabajo desarrollado por los auditores, previo un plan de trabajo bien definido y que derivo de una planeación adecuada y oportuna, deba ser supervisado constantemente, a efecto de cerciorarse que la auditoría se esté ejecutando, de acuerdo a la aplicación correcta de los procedimientos de auditoría generalmente aceptados⁶, a la asignación de atribuciones y responsabilidades⁷ y en los tiempos de ejecución previstos en el presupuesto de trabajo (**TEA**) (George y Álvarez, 2005).

La introducción del sistema de Henry L. Gantt: Con la introducción del sistema de Gantt, la producción aumentó más del doble. Esto convenció a Gantt de que su preocupación por los obreros y su moral era uno de los factores más importantes en la práctica administrativa y que el elemento humano era el más importante de todos los problemas administrativos. Con este fundamento podríamos deducir, que el desfase en los tiempos de ejecución de las auditorías, esta siendo afectado directamente por la actuación de los auditores, en la ejecución misma de su trabajo, además de que el supervisor, no esta haciendo adecuadamente su labor, lo que conlleva a un desorden tanto en la ejecución del trabajo, así como en el control del mismo.

Esta primera tentativa de explicación, solo se refiere al encuadre del problema con la teoría analizada, por lo que las variables del modelo 1: **SAO** (supervisión adecuada y oportuna), **APA** (aplicación de procedimientos de auditoría), nuevamente se fortalecen con el fundamento teórico, en este caso, el propuesto por Gantt.

Al respecto Gantt (citado en George y Álvarez, 2005), propuso cuatro importantes contribuciones a los conceptos administrativos existentes. La más conocida es la Gráfica de Gantt, una gráfica de líneas rectas para ilustrar y medir la actividad por el tiempo requerido para llevarla a cabo. Actualmente se utiliza para comparar la actuación real con la planeada. Esto apoya a la medida de control para comparar los tiempos de ejecución de las auditorías, tanto el planeado y el realizado. (Variable **TEA**). **Su segunda contribución** proviene de la pasión de Gantt por un enfoque más humano de la administración, su plan de remuneraciones de los obreros de bonificación por tarea. A diferencia del sistema de tasas diferenciales por pieza de Taylor, el plan de Gantt garantizaba un salario mínimo diario por una producción menor al estándar establecido, ofreciendo una bonificación adicional por lograr el estándar, y recompensaba al trabajador por una producción superior a dicho estándar. Bajo este plan, los obreros podían ganarse la vida al mismo tiempo que aprendían a aumentar su eficiencia. ¿Es en esta contribución, un posible argumento, para situar el trabajo de auditoría dentro de un plan de bonificaciones?, definitivamente esta

⁶ Se refiere a los lineamientos propuestos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y avalado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (en lo sucesivo IMCP, SHCP respectivamente)

⁷ Principio de ejecución (asignar atribuciones y responsabilidades para que el trabajo se realice con disciplina.

interrogante, pueda encontrar respuesta en los resultados que arroje el estudio. Sin embargo, el alcance y finalidad de la investigación, se suscribe a la influencia de la planeación en los tiempos de ejecución de la auditoría (modelo 1).

Fue en 1908, cuando Gantt presentó su trabajo, adiestrando a los obreros en los hábitos de la administración y la cooperación, ante la American Society of Mechanic Engineer (Sociedad Americana de Ingenieros Mecánicos). En dicho trabajo encontramos su **tercera contribución**: una política para instruir a los obreros en lugar de forzarlos. Aquí fue donde Gantt introdujo lo que puede llamarse “La psicología de la relaciones con los empleados”, Con la idea de que la administración tenía la responsabilidad de enseñar y adiestrar a los obreros para que estuvieran mejor capacitados y que fueran mas confiables.

Gantt, al igual que otros pioneros de la administración, estaba muy avanzado para su época. Hasta después de la Primera Guerra Mundial no se generalizó la aceptación de que el adiestramiento era una responsabilidad administrativa.

Las contribuciones de Frank y Lilian Gilbreth (1917): La perspectiva de los Gilbreth excedía con mucho los límites del área de trabajo. Su interés residía en el desarrollo del hombre a su máximo potencial a través del entrenamiento efectivo, métodos de trabajo, mejores ambientes y herramientas y una actitud psicológica saludable. En una palabra, estaba interesado en mejorar la totalidad del hombre y su medio ambiente. La suya, fue una contribución única al estado y el arte de la administración. Aplicó la ciencia a una nueva dimensión del trabajo. Proveyó una aplicación práctica de la nueva ciencia administrativa, aumentando así sus posibilidades de aceptación y éxito. Y a través de su exhausto trabajo, se pudieron desarrollar mejores patrones de movimientos, en los cuales se basaron sólidos planes de pagos de incentivos.

Pero más que esto, la herencia de los Gilbreth al desarrollo del pensamiento administrativo, es el haber inculcado en la mente de los administradores que todo debería ser probado en cuanto a su capacidad y aplicabilidad, y que aun lo más nuevo debe de dejarse si se logra algo mejor. Es una herencia de una estructura mental que pregunta, la búsqueda del mejor camino. (George y Álvarez, 2005).

Referentes empíricos: La Calidad en los servicios de auditoría. Con el propósito de que cada vez sean más los empresarios y los directores generales o administrativos que requieran de los servicios del auditor externo, y no solamente para la emisión de dictámenes fiscales, es necesario que dichos servicios profesionales se presten con el más alto nivel de calidad, reuniendo los requisitos establecidos en las normas de auditoría generalmente aceptadas y, además, con riguroso apego a los lineamientos del código de ética profesional.

Aunado a ello, no solo deben cumplirse estos requisitos por el Contador Público que emite o firma el dictamen, también y con especial énfasis, por el personal técnico que lo apoya. De ahí la necesidad de que en forma constante se promueva la participación del personal en cursos, seminarios y conferencias,

se supervise adecuadamente su labor y se le practique evaluaciones periódicas; todo ello encaminado a alcanzar su desarrollo profesional (De la Brena, 2004).

El reto de elevar la calidad de los servicios: El control de calidad se considera como un concepto amplió que debería incluir entre otros aspectos: las políticas y procedimientos sobre la independencia del Contador Público y de su personal con respecto a su cliente. Además es necesario tomar en cuenta: los sistemas para reclutamiento y contratación de personal, los planes de educación profesional continua, los sistemas de promoción de personal, los planes de asignación de personal a los trabajos de auditoría, los sistemas de investigación y consulta en casos especiales, los sistemas de planeación, ejecución y supervisión de los trabajos, las reglas para la aceptación y conservación de clientes, así como los sistemas de inspección para comprobar el cumplimiento de los procedimientos establecidos en materia de control de calidad.

Como es sabido por todos, la profesión organizada de la contaduría, tanto a escala internacional como nacional, siempre ha estado consciente de la enorme importancia que tiene el hecho de que sus miembros presten servicios de calidad que fortalezcan la confianza de los usuarios de dichos servicios, por lo cual desde hace muchos años se ha auto impuesto la obligación, no sólo de emitir una serie de normas que permitan contar con políticas y procedimientos de calidad (sistema integral de control de calidad) para los individuos y firmas prestadoras de servicios de auditoría, sino además, establecer programas de vigilancia que aseguren el adecuado cumplimiento de dichos estándares de calidad (Morales, 2005).

Norma internacional de control de calidad: El contador debe contar con personal suficiente, que esté capacitado y comprometido con los principios éticos que rigen la actividad de auditoría. Es requisito básico para que los socios de una firma, puedan desarrollar cualquier trabajo de auditoría de conformidad con las normas profesionales, así como para emitir los informes apropiados a las circunstancias. Debido a lo anterior, es importante establecer, dentro de la firma, políticas dirigidas al reclutamiento, evaluación, capacitación, competencias, plan de carrera, promoción, compensaciones y definición de la cantidad de personal necesario.

Los aspectos de valuación, compensación y promoción reconocen y premian el desempeño; así mismo, mantienen la competencia y el compromiso del personal hacia los principios éticos. En este último caso, la falta de cumplimiento de estos principios debe llevar necesariamente a acciones disciplinarias dentro de cada firma.

Una revisión de control de calidad incluye discusiones con el socio a cargo del trabajo, una revisión de los estados financieros o aspectos importantes incluidos en el dictamen del auditor, y, en particular, determinar si el informe emitido fue apropiado. La extensión y profundidad de la revisión depende de la complejidad y riesgo del trabajo así como de la experiencia del equipo de auditoría que lo lleva a cabo. Una revisión de calidad de ninguna

manera reduce la responsabilidad que tiene el socio a cargo de la auditoria (Pérez, 2005).

El Contador Público Certificado ante la nueva tecnología: El enfoque tradicional del Contador como una persona pasiva que registra de manera “ordenada y sistemática” las transacciones de un negocio, ya no opera. La entidad, al igual que un ser viviente, requiere de especialistas que diagnostiquen, dosifiquen, operen y hagan que el paciente se recupere, cuando ha sido sometido a severas operaciones, como sería: la reingeniería de procesos y tecnológicas, fusión, escisión, cambios en la línea de negocios, etcétera (Guzmán, 2005). Todo lo anterior mediante un adecuado proceso de planeación, que favorezca los tiempos de ejecución de los procesos.

Además, se requiere de un perfil profesional proactivo que esté capacitado a dar la respuesta precisa y en el momento oportuno, sobre los diferentes campos que interesan a la entidad, como lo es el caso de la auditoría a estados financieros, objeto de estudio en este documento (variables **PTA, TEA**).

Este hecho favorece por lo tanto, integrar diversas disciplinas dentro del ámbito profesional en contaduría, tales como: ingeniería informática, ingeniería industrial, recursos humanos, finanzas, sistemas de información, estadísticas, mercadotecnia, derecho (en sus distintas ramas: tributario, comercial, laboral, civil) y todas aquéllas aplicables a cada caso en particular.

Finalmente es importante señalar que el Contador Público Certificado tiene la misión de desarrollar y engrandecer la profesión contable de manera local y global, así como buscar la prestación de servicios de calidad relacionados con el interés público para conservar la confianza y respecto hacia su trabajo y opinión. Para lograrlo debe tener habilidades y conocimientos contables, ser emprendedor, analista financiero, competidor, analista de mercados, buen comunicador, negociador capaz, especialista en relaciones públicas, buen administrador, contar con conocimientos profundos de la industria en la que se desenvuelva y conocimientos avanzados en informática (contar con certificaciones internacionales, tales como **Certified Information System Auditor, (CISA)** para mantenerse a la vanguardia (capacitarse) en las nuevas tecnologías, comunicaciones, nuevas regulaciones, cambios fiscales y legales (Guzmán, 2005).

El desperdicio del tiempo: Los hechos que nos llevan a desperdiciar nuestro tiempo son muchos y dependen en gran medida de nuestro tipo de arreglo organizacional, el tipo de sector industrial de que se trate, el rol que se desempeñe, la filosofía de dirección de la empresa, como opera y está conformado su equipo de trabajo, y más puntualmente con los objetivos, metas y tareas y actividades.

Al respecto, se puede citar, algunos de los desviadores de tiempo, tales como: visitantes fuera de esquema, falta de un plan para delegar, centralización de las decisiones, metas contradictorias, falta de descripción en cartelera o en algún lugar informativo, sobre quién está a cargo, falta de descripción en cartelera de cuáles son los horarios y los objetivos de la actividad, platicas con personal que tiene bajo nivel y con poca claridad de su

tarea, morosidad, correspondencia innecesaria o demasiado extensa, falta de planificación, reuniones de dirección para tratar temas menores, asuntos sin importancia, falta de una agenda de la organización con esquema de reuniones y trabajo conjunto, mucho café, llamadas de teléfono fuera de horario.

IV.- Marco conceptual: Para tener un mejor entendimiento de algunos conceptos que se señalan en el documento, a continuación se describen algunas definiciones conceptuales.

Servicios profesionales de auditoría: La auditoría es una actividad profesional, en este sentido implica, al mismo tiempo, el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública. Como profesional, el auditor desempeña sus labores mediante la aplicación de una serie de conocimientos especializados que vienen a formar el cuerpo técnico de su actividad; sin embargo, en el desempeño de esa labor, el auditor adquiere responsabilidad, no solamente con la persona que directamente contrata sus servicios, sino con un vasto número de personas desconocidas para él, que van a utilizar el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones de negocios o de inversión.

Auditoría de estados financieros: Representa el examen de estados financieros de una entidad, con el objeto de que el contador público independiente emita una opinión profesional respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones del capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Planeación de la auditoría de estados financieros: Consiste en prever cuales procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión y oportunidad en que van a ser utilizados y el personal que debe intervenir en el trabajo. La planeación adecuada del trabajo de auditoría ayuda a asegurar que se presta atención adecuada a áreas importantes de la auditoría, que los problemas potenciales son identificados y que el trabajo es completado en forma expedita. La planeación también ayuda para la apropiada asignación de trabajo a los auxiliares y para la coordinación del trabajo hecho por otros auditores y expertos.

Control de tiempos: Es el documento donde se lleva el control de tiempos que se invierten por cada auditoría de estados financieros que se realiza, el cual es comparado contra el tiempo programado para la ejecución de dicho trabajo.

Supervisión de la auditoría de estados financieros: La supervisión involucra dirigir el trabajo de auditores menos experimentados a medida que se realiza el trabajo de auditoría. Incluye el instruir a los ayudantes respecto a los

objetivos a perseguir en los procedimientos que se habrán de realizar, estar enterados de los problemas importantes que surjan al aplicar los procedimientos, revisar el trabajo realizado y enfrentar, las posibles diferencias de opinión, entre los miembros del grupo de auditores.

Programa de trabajo de auditoría: Es el documento en el que se detallan las pruebas de cumplimiento y las pruebas sustantivas que se diseñaron como resultado de la evaluación de los objetivos de control interno. El programa de auditoría sirve como un conjunto de instrucciones a los auxiliares involucrados en la auditoría y como un medio para el control de la ejecución apropiada del trabajo. El programa de auditoría puede contener también los objetivos de la auditoría por cada área y un presupuesto de tiempos en que son presupuestadas las horas para las diversas áreas o procedimientos de auditoría.

V.- DISEÑO DE LA INVESTIGACION: Por su esencia, el tipo de investigación es aplicada y dado su contenido es social. Además el estudio es en función de su entidad, privada y por la recolección de datos, es empírica por encuesta.

Nivel del estudio: El presente estudio es descriptivo y explicativo, ya que se busca describir las características del fenómeno observado, así como analizar los factores que influyen en el incremento de tiempos en la realización de las auditorías de estados financieros, para la prueba de **Hi**.

VI.- METODO Y TECNICA: En función del modelo de estudio descrito en la página ocho de este documento, acerca de la Influencia de la Planeación sobre el Tiempo de ejecución de la auditoría, en primer término es utilizado el método descriptivo para poder describir las características e interrelaciones del fenómeno observado y que dio origen al estudio, para posteriormente utilizar el método explicativo, con enfoque cuantitativo, para explicar la causalidad entre las variables independientes (**PAO, PTA, SAO, APA**) y su influencia en la variable dependiente (**TEA**), y cada uno de los factores o dimensiones de la práctica de la auditoría a estados financieros, como base del dictamen financiero y en función de ello, medir los tiempos de ejecución de dichas auditorías.

Participantes: Se seleccionó mediante un procedimiento aleatorio, una muestra de treinta clientes de la firma de contadores públicos, de una población de sesenta a quienes se auditan sus estados financieros, mismas que se encuentran a cargo de cuatro supervisores. Dentro de las características de los clientes, estas se refieren a empresas micro y pequeñas, principalmente del sector comercial y de servicios, incluyendo algunas oficinas del sector público, y que son representativas del despacho de consultores objeto de estudio, cuya antigüedad en general, rebasa los 10 años de operación,

Instrumento: Se utilizó una escala Likert con 65 preguntas para evaluar las variables: **1.** Planeación adecuada y oportuna (**PAO**) mediante 32 reactivos,

que examinaron aspectos relacionados con: la exploración previa del cliente, la(s) entidad(es) y partes relacionadas que definen al cliente y a su giro principal, así como la comprensión de la misión, visión y estrategias del cliente.

2. Supervisión adecuada y oportuna al personal que ejecuta los trabajos de auditoría de estados financieros (**SAO**). Esta variable se midió mediante nueve reactivos enfocados al trabajo previo con el equipo de trabajo que participó en la ejecución de la misma, para dar conocer su importancia y alcances, la asignación del equipo a la auditoría, si se tiene bien establecido dónde y en qué momento se supervisará la fase de ejecución de la auditoría. **3.** Programa de trabajo de auditoría bien definido (**PTA**). Ésta variable se evaluó mediante 11 reactivos que exploraron: la existencia previa de un programa de trabajo a la ejecución de la auditoría, si el programa de trabajo contempla todos los procedimientos de auditoría de acuerdo al cliente que se audita. **4.** Aplicación de los procedimientos de auditoría de manera estricta y oportuna exigidos en las circunstancias (**APA**) evaluada con 7 reactivos tales como: ¿Se eligen los procedimientos más adecuados para ejecutar la auditoría de acuerdo con cada cliente? ¿Los procedimientos que se indican en el punto anterior, están debidamente manifestados en el programa de trabajo? **5.** Incremento del tiempo en la ejecución de las auditorías de estados financieros (**TEA**). Está última variable se midió a través de 6 reactivos, por ejemplo: ¿Existe un control de tiempos por cada una de las auditorías que se practica? ¿El control de tiempos se maneja por cada una de las actividades que se realiza, y de acuerdo con el programa de trabajo? ¿Se concluye dentro de los tiempos programados?

La escala de respuesta al instrumento fue de siete valores desde: 1 = “Siempre se hace”, 2 = “Algunas veces se hace”, 3 = “Rara vez se hace”, 4 = “Neutral”, 5 = “Rara vez no se hace”, 6 = “Algunas veces no se hace” y; 7 = “Siempre no se hace”.

La validez y confiabilidad del instrumento se evaluó mediante Análisis Factorial por escala, por componentes principales sin rotar y mediante el índice alfa de Cronbach de la consistencia de los reactivos.

La escala **PAO** arrojó una solución inicial de siete factores por lo que, considerando el número de reactivos, las cargas de ellos a varios factores, se seleccionaron sólo los reactivos (16) de los primeros tres factores, que daban cuenta del 57% de la varianza con un índice de consistencia alfa = .79.

La escala **SAO** arrojó una solución de tres factores que explicaban el 84% de la varianza. Dos factores tenían solo un reactivo por lo que se eliminaron, quedando en siete, que explicaban el 51% de la varianza, con un alfa de 0.90. **PTA** obtuvo una solución de dos factores, uno con dos reactivos, por lo que se seleccionaron siete reactivos, que daban cuenta del 67.9% de la varianza con un alfa = 0.76. **APA** arrojó una solución de dos factores que explicaban el 89% de la varianza, pero un factor incluía un solo reactivo, por lo que se seleccionaron los reactivos del primero dando cuenta del 68% de la varianza con un índice alfa = 0.94.

La escala **TEA** mostró una consistencia pobre, con una solución de dos factores, tres cargaron a un solo factor y el restante no mostró consistencia

alguna, por lo que quedo integrada por tres reactivos, que daban cuenta del 57% de la varianza con un alfa = 0.46. Cabe señalar que esta confiabilidad no es aceptable. Además se trata de la variable dependiente principal del modelo, por lo que los resultados deben considerarse con cautela.

Análisis de datos: Para el procesamiento de los datos se empleó un modelo de ecuaciones estructurales (SEM) mediante una estrategia de modelización. Este procedimiento se recomienda para muestras grandes (Kline, 1998) y el tamaño de la muestra es reducido, por lo que se utilizó un procedimiento Path Análisis, en el cual sólo se consideran variables observadas en el modelo y el error de especificación. Así mismo se computó una medida compuesta para cada variable mediante el promedio de las respuestas a los reactivos seleccionados utilizando el análisis factorial. Con este procedimiento se logró obtener una proporción aceptable de al menos cinco casos por parámetro estimado en el modelo (Dillon y Goldstein, 1984).

El modelo analizado incluyó como variable exógena **PAO** y como endógenas **PTA, TEA, APA y SAO**. El número de momentos distintos en la muestra fue de 15, y los implicados en el modelo 11, por lo que el modelo contó con cuatro grados de libertad. Para evaluar el ajuste del modelo se consideraron las medidas de ajuste, ajuste incremental y parsimonia: **Chi², RMR, GFI, TLI y CFI**. El procesamiento de los datos se efectuó con el programa Análisis of Moment Structure (AMOS) de SPSS.

VII. RESULTADOS

La estadística básica así como las correlaciones entre las variables pueden apreciarse en la Tabla 3. Se observa una fuerte correlación entre todas las variables, con excepción de **TEA**, la cual obtuvo valores no significativos.

Tabla 3. Estadísticas descriptivas y Correlaciones de la muestra

	Mínimo	Máximo	Media	Desviación Estándar	PAO	PTA	SAO	APA
PAO	1,125	3,688	2,288	0,901				
PTA	1,143	5,429	2,762	1,550	0,83			
SAO	1,000	4,800	2,020	1,328	0,91	0,89		
APA	1,000	5,600	2,293	1,841	0,86	0,89	0,89	
TEA	1,000	4,333	2,033	1,334	0,24	0,16	0,28	0,05

Fuente: Elaboración propia

Se debe considerar, si el modelo teórico es igual al modelo de los datos entonces no debe haber diferencias estadísticamente significativas, es decir el valor p asociado debe ser mayor de 0.01 o .05 según sea el caso.

En cuanto al procesamiento de datos se probó el modelo propuesto, denominado Modelo A. Sin embargo los resultados mostraron un ajuste pobre con los datos ($\text{Chi}^2 = 27,646$, $\text{gl} = 4$, $p = .000$). El examen de los coeficientes mostró valores estandarizados superiores a uno de **PTA** sobre **SAO**, y de ésta última sobre **TEA**, lo que indica una fuerte multicolinealidad entre estas variables. Dichos valores representan estimaciones impropias por lo que el modelo se replanteó. Además la revisión de los índices de modificación del modelo indicó la existencia de covarianzas entre errores.

Considerando la posibilidad de que se compartan elementos de error para **PTA** y **SAO**, se modificó el Modelo (ahora modelo B) al permitir la covarianza entre el error de **PTA** y **SAO**.

Con este cambio se redujo significativamente el valor de Chi^2 aunque también se redujo un grado de libertad. Pese a las modificaciones, se observó una mejoría en el ajuste del modelo, ($\text{Chi}^2=9,572$, $\text{gl}=3$, $p=.023$) continuó estimando valores estandarizados superiores a uno en los coeficientes de **PTA** sobre **SAO**, y de ésta última sobre **TEA**. Así mismo se observó un valor reducido ($b = 0.07$) del efecto de **PTA** sobre **TEA**.

Estas observaciones se incorporaron en el MODELO C, (Figura 2) en el cual se permitió la covarianza entre el error **PTA** y **SAO** y se fijó en cero el coeficiente de **PTA** sobre **TEA**, es decir se eliminó del modelo la influencia directa del Programa de trabajo sobre el incremento del tiempo de la auditoría. Esto resulta lógico ya que la planeación es una actividad que permite la formulación de programas y sistemas de control, lo que a su vez influye en el desempeño.

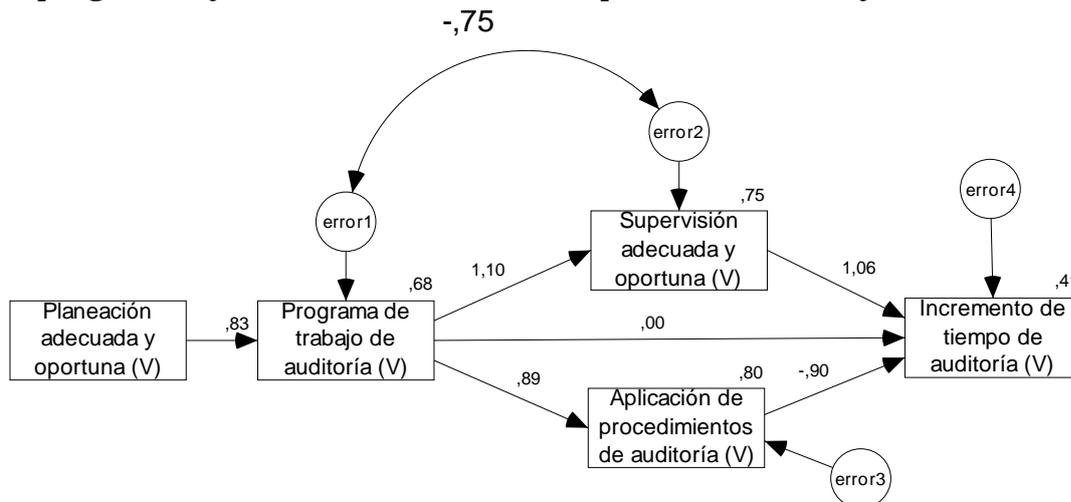


Figura 2. Modelo C. Influencia de la Planeación sobre el incremento en tiempo de la auditoría (Covarianza de error)

Las correlaciones estimadas a partir de este modelo (Tabla 4) mostraron también correlaciones elevadas entre las primeras cuatro variables del modelo y una correlación muy baja de **TEA** con las demás. Lo que puede atribuirse a los problemas observados en la consistencia de la escala de medición de dicha variable.

Tabla 4. Correlaciones estimadas

	PAO	PTA	SAO	APA
PAO				
PTA	0,826			
SAO	0,910	0,893		
APA	0,738	0,894	0,798	
TEA	0,296	0,137	0,337	-0,059

Fuente: Elaboración propia

Los resultados del modelo indican una importante influencia positiva de la Planeación sobre la formulación de un programa de trabajo de auditoría ($b = 0.83$) explicando en buena medida la varianza observada en la formulación de programas de trabajo ($R^2=0.68$). Esto significa que los procesos de planeación sistemáticos, adecuados y oportunos (**PAO**), afectan directa y positivamente -de manera significativa ($p < 0.000$)- en la formulación de programas.

Igualmente **PTA** influye directa y significativamente ($b > .89$, $p < .000$) sobre las variables **SAO** supervisión y **APA** dando cuenta del 75 y 89% de la varianza respectivamente. Esto indicaría que la formulación de un programa de trabajo adecuado y oportuno, influye determinantemente en la aplicación de procedimientos de supervisión de la auditoría, y de igual manera sobre la aplicación de procedimientos adecuados de auditoría. Sin embargo es importante resaltar que el efecto de **PTA** sobre **SAO** obtuvo un valor estandarizado mayor de uno, circunstancia observada en los modelos anteriores y pese a las modificaciones no logro corregirse.

Por lo tanto independientemente del ajuste del modelo esto representa una fuente de invalidez para el modelo.

Otro aspecto relevante en el Modelo C se refiere a la inexistencia de un efecto directo de **PTA** sobre **TEA** ($b = 0.07$ en el modelo A y eliminada del modelo C); la existencia de un programa de auditoría no influye directamente en el tiempo que se requiere para efectuarla. Un programa de auditoría, por muy bien que esté elaborado, requiere de una adecuada supervisión de su aplicación así como del cumplimiento en la aplicación de los procedimientos de auditoría adecuados. Su efecto sobre el tiempo de la auditoría es indirecto.

Las influencias importantes sobre esta última variable son de la supervisión adecuada y oportuna -también con valores inaceptables- y de

manera paradójica por la aplicación de procedimientos rigurosos de auditoría. Ambas variables logran explicar escasamente el 41% de la variancia de **TEA**, lo que señala la influencia más importante de otras variables no consideradas en el modelo. En la tabla 5 se presentan los valores no estandarizados y los niveles de significación correspondientes.

Tabla 5. Coeficientes de regresión no estandarizados Modelo C

			Estimado	S.E.	C.R.	P
PTA	<---	PAO	1,217	,154	7,886	***
SAO	<---	PTA	1,287	,130	9,877	***
APA	<---	PTA	1,239	,115	10,739	***
TEA	<---	APA	-,726	,190	-3,822	***
TEA	<---	PTA	,000			
TEA	<---	SAO	1,009	,225	4,474	***

Fuente: Elaboración propia

Al evaluar el ajuste de este modelo con los demás (Tabla 6), el Modelo C mejoró con relación al A y B. El índice de ajuste global Chi^2 fue de 9,606 con $gl = 4$ y un p -value de 0.048, cercano al criterio de significación estadística (0.05). Otros índices reflejaron esta mejoría; $Chi^2/gl = 2.4$; TLI = 0.909; CFI = 0.963, GFI = 0.90.⁸

Es pertinente señalar que las relaciones y parámetros del Modelo C sí son mejores que las observadas en los modelos que se formularon antes.

Tabla 6. Resumen de Ajuste del modelo

Modelo	Chi ²	Chi ² /GL	RMR	GFI	TLI	CFI
Modelo A	27,646, $gl = 4$, $p .000$	6,912	0,17	0,729	0,614	0,846
Modelo B	9,572, $gl = 3$, $p .023$	3,191	0,158	0,898	0,857	0,957
Modelo C	9,606, $gl = 4$, $p .048$	2,401	0,158	0,898	0,909	0,963

⁸ Donde: Chi^2 = Chi cuadrado, medida de ajuste absoluto de la matriz de datos estimada con la observada. También se le conoce como índice de verosimilitud.

RMR, residuo cuadrático medio. Es el promedio de las diferencias de los valores estimados menos los observados, elevados al cuadrado.

Chi²/gl. Chi cuadrado normado. Medida de parsimonia. Mide el ajuste en términos del valor de Chi² entre los grados de libertad.

GFI. Índice de bondad de ajuste. Se calcula dividiendo el valor Chi² de un modelo sobre el del otro.

TLI, índice de Tucker-Lewis. Medida de ajuste incremental, en el cual se divide el valor de Chi² entre gl para los modelos que se comparan. Se calcula la proporción de ajuste del modelo nulo del modelo propuesto.

CFI. Índice comparativo de ajuste. Compara el ajuste de dos modelos tomando como base el parámetro de no centralidad.

Saturado	0	0	1	1
Independiente	163,203	16,32	1,111	0,342

Fuente: Elaboración propia

Al asumir que el modelo B fuera correcto, el Modelo C obtuvo una $\text{Chi}^2 = 0.034$, con $\text{gl} = 1$ y un nivel de significancia observado (p value) de 0.855. Sin embargo considerando los residuales (RMSR o RMR) = 0.158, los valores >1 de los coeficientes y el nivel de significancia para Chi^2 se concluyó que el modelo no ajustó a los datos y consecuentemente no se tuvieron los elementos suficientes en la muestra para comprobar, que la dependencia de los tiempos de ejecución de la auditoría están en función de: la planeación adecuada y oportuna, del programa de trabajo auditoría, de la aplicación de los procedimientos de auditoría y de la supervisión adecuada y oportuna, como plantea la hipótesis de trabajo.

VIII.- CONSIDERACIONES FINALES: A manera de reflexión posterior al estudio, podemos concluir que no se pudo comprobar la causalidad y dependencia existente entre: la planeación adecuada y oportuna, el programa de trabajo, la supervisión y la aplicación de los procedimientos de auditoría, como causa del incremento en los tiempos de ejecución de las auditorías a los estados financieros, que lleva a cabo en la practica profesional, la firma Martínez Rivera, S.C. Sin embargo se pudo observar la alta asociación de las variables **PAO, PTA, SAO y APA** en el Modelo C. (ver tabla 4).

En relación a los tiempos de ejecución de las auditorías (**TEA**) mostraron una baja correlación con las variables **PAO, PTA, SAO y APA**, por lo que ya se pudo apreciar desde entonces, esta falta de causalidad para probar que **PAO, PTA, SAO y APA** influyen directa y significativamente en el incremento de (**TEA**).

De igual forma podemos deducir, retomando lo descrito en la pág. 24, que independientemente de estar bien definido y estructurado un programa de auditoría, previo a la ejecución de la misma, y que además su ejecución en la práctica, esta basado en la aplicación de los procedimientos de auditoría generalmente aceptados, mismos que deben ser supervisados con el rigor de los estándares de calidad, que la profesión contable requiere para estos casos en comento. Su efecto sobre el tiempo de la auditoria es indirecto y más aún, en el incremento de los tiempos de ejecución, resulta irrelevante.

IX.- ACCIONES FUTURAS A SEGUIR: Con base en los resultados del estudio, resulta conveniente recomendar las siguientes acciones, para futuras investigaciones:

Buscar una escala diferente para los indicadores, con el fin de incrementar la confiabilidad del instrumento de recolección.

Llevar a cabo un censo de las sesenta empresas que audita la firma de contadores MR, S.C., ó aumentar el tamaño de la muestra, de tal forma que se puedan eliminar los vicios que se mostraron en el estudio.

Integrar nuevas variables que sean consideradas, desviadores de tiempo, como por ejemplo: visitantes fuera de esquema cuando se ejecuta la auditoria, falta de un plan para delegar, centralización de las decisiones, metas contradictorias, falta de descripción en cartelera o en algún lugar informativo, sobre quién está a cargo, falta de descripción en cartelera de cuáles son los horarios y los objetivos de la actividad, pláticas con personal que tiene bajo nivel y con poca claridad de su tarea, morosidad, correspondencia innecesaria o demasiado extensa, reuniones de dirección para tratar temas menores, asuntos sin importancia, falta de una agenda de la organización con esquema de reuniones y trabajo conjunto de la auditoría, mucho café, llamadas de teléfono irrelevantes cuando se desarrollan los procedimientos de auditoría y están fuera de horario.

Contar con certificaciones internacionales, tales como **Certified Information System Auditor, (CISA)**, para mantenerse a la vanguardia en las nuevas tecnologías, comunicaciones, nuevas regulaciones, cambios fiscales y legales, lo que permitiría que los auditores de la firma MR, S.C., sean más eficaces y eficientes, para que a la postre se pueda llegar a una especialización, que favorezca en consecuencia, a la optimización de los tiempos en la ejecución de las auditorias.

BIBLIOGRAFÍA:

- Castañeda, J., De la Torre, L., Morán, R. y Lara, R. (2004). *Metodología de la investigación*. Tabla A números aleatorios, Mc Graw Hill, Querétaro, Qro., p. 278.
- Chiavenato, I. (2006). *Introducción a la teoría general de la administración: Principios generales de administración según Fayol*, 7ª. Ed., Mc Graw Hill, México., p. 72.
- De la Brena, A. (2004). *Calidad de los servicios de auditoría*. Contaduría Pública, No. 387, México, p. 52.
- Dillon, W. & Goldstein, M. (1994). *Multivariate Analysis. Methods and Applications*. USA: John Wiley & Sons.
- George, J. y Álvarez, M. (2005). *Historia del pensamiento administrativo: La administración científica*, 7ª. Ed., Pearson, México pp.82-101.
- Guzmán, R. (2005). *El futuro del Contador Público ante la nueva tecnología*. Contaduría Pública No. 400, México, p. 49.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2000). *Normas internacionales de auditoría: Planeación del trabajo y programa de auditoría*, 5ª. Ed., México pp. 98-100.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2005). *Normas y procedimientos*

- de auditoría y normas para atestiguar: Normas de auditoría, planeación y supervisión del trabajo de auditoría*, 25ª. Ed., México boletines 1010, 3030, 3040.
- Kell, W. y Ziegler, R. (1988). *Auditoría moderna, programas de auditoría*, 3ª ed., CECSA, México pp. 73-77.
- Kline, R. (1998). *Principles and Practice of Structural Equation Modeling*. London: Guilford Press.
- Koheler, E. (1987). *Auditoría, introducción a la práctica de la contaduría pública: Memorando de auditoría y programa de auditoría*, 12ª ed., Diana, México, pp. 100-105.
- Morales, G.F. (2005). *Elevar con éxito la calidad de los servicios de auditoría*. Contaduría Pública No. 395, pp. 62-63.
- Pérez, A. (2005). *Norma internacional de control de calidad*. Contaduría Pública No. 396, México, pp. 62-63.