



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLAN



"IMPORTANCIA DE LA PLANEACION EN UNA
AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS"

TESIS CON
FALLA EN ORIGEN

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A :
ELVA DALIA ROMAN IBARRA

ASESOR. C.P. JUAN CORTES GUTIERREZ

CUAUTITLAN IZCALLI, EDO. D EMEX.

1992



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

**IMPORTANCIA DE LA PLANEACION EN UNA
AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS**

INDICE

	Página
INTRODUCCION	1-2
CAPITULO I-GENERALIDADES	
1. Concepto de auditoría	6-7
2. Objetivos	7-8
3. Clasificación	8-12
4. Etapas del proceso de auditoría	12-14
5. Estados financieros	14-15
6. Principios de contabilidad generalmente aceptados	16-19
CAPITULO II-NORMAS DE AUDITORIA	
1. Concepto y objetivos	21
2. Clasificación	21-27
3. Estudio y evaluación del control interno	27-35
4. Procedimientos y técnicas de auditoría	36-42
5. Riesgo de auditoría	42-46
CAPITULO III-PLANEACION DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS	
1. Concepto	48-49
2. Objetivos	49-50
3. Principios	50-51
4. Elementos	51-54
5. Ventajas	54-55
6. Auditorías iniciales	55-57
7. Contratación de servicios profesionales	57-60
8. Diseño de papeles de trabajo	60-71
Caso práctico	72-98
CONCLUSIONES	99
PRINCIPALES ABREVIATURAS UTILIZADAS	100
BIBLIOGRAFIA	101-102

INTRODUCCION

Hoy en día con la compleja situación económica por la que atraviesan todos los países del mundo, y el desarrollo de la ciencia y la tecnología, es cuando más importancia cobra nuestra profesión, principalmente la auditoría, ya que a través de ésta el contador público expresa una opinión sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros, los cuales son preparados por la administración de la compañía, con la finalidad de que los lectores de éstos puedan tomar decisiones.

Los objetivos fundamentales de una firma de contadores públicos consisten en prestar un servicio superior y distintivo a sus clientes, proporcionar un desarrollo profesional y económico provechoso para sus miembros y contribuir al desarrollo económico de los países en los cuales actúan, realizando de esta manera la importancia y el continuo crecimiento de la firma de contadores públicos.

A lo largo de mi experiencia profesional me he percatado que no es posible realizar una buena auditoría ni cumplir con los objetivos anteriormente descritos, sin una de las fases del proceso de la auditoría que es LA PLANEACION.

El objetivo principal de la presente investigación, es señalar la importancia de elaborar una adecuada planeación en la realización de una auditoría de estados financieros.

Este trabajo se divide en tres fases: La primera trata las generalidades del examen de los estados financieros, su situación dentro del ámbito general de la auditoría, la segunda fase trata el tema de las normas de auditoría, que señalan los lineamientos básicos que deben seguirse en la aplicación práctica de la auditoría y, por último, se aborda el tema de la planeación y sus diversas fases dentro del examen, incluyendo un caso práctico donde se señalan y ejemplifican todos y cada uno de los factores que deben tomarse en cuenta en su elaboración.

CAPITULO I
GENERALIDADES

Antecedentes

En la actualidad la actividad de auditoría está cobrando gran importancia debido principalmente, a la necesidad de las empresas de obtener información financiera que les permita determinar cual es y será su papel dentro del ámbito económico en donde se desenvuelven.

Por esa razón cada día surge más la necesidad de que dicha información sea veraz y confiable, y la auditoría, con el dictamen que se emite ofrece este respaldo de credibilidad.

La idea de que la auditoría debe ir más allá del examen de los registros contables y ayudar en forma eficaz a conseguir los objetivos de la empresa surgió en el momento en que nació la auditoría; sin embargo, no es hasta 1930 cuando se realiza la primera mención formal de esta idea en una reunión del Instituto Americano de Contadores Públicos, cuando el C.P. Alexander Grant pronunció un discurso en el que indicó que el auditor, además de tener las características de talento y exactitud, debería poseer espíritu constructivo que le permitiera abarcar los aspectos histórico, analítico e imaginativo de la empresa, para colaborar a la realización de los objetivos de la misma. Es por eso que entre las características que debe tener un auditor debe imperar la capacidad creativa.

Los estados financieros constituyen un instrumento utilizado por la administración de una empresa, con objeto de dar a conocer información cuantitativa expresada en unidades monetarias, de las operaciones que realiza la entidad y de ciertos eventos económicos externos que la afectan. Para los accionistas, acreedores,

empleados y terceros interesados en una compañía es de vital importancia el contar con información útil y confiable que permita tomar las mejores decisiones; por lo que nace la conveniencia de que un profesional independiente revise el contenido de los estados financieros, a través de una auditoría, y así determinar su grado de confiabilidad.

Antes de tratar de definir lo que es la auditoría, es conveniente que tratemos de definir el concepto de contabilidad.

El diccionario Porrúa de la Lengua Española señala que la contabilidad es: "Sistema de llevar la cuenta y razón de los hechos ocurridos en un negocio".

El diccionario enciclopédico Quillet indica que la contabilidad es un "Sistema que, al analizar las operaciones efectuadas, ordena las cifras obtenidas de acuerdo a reglas que le son propias. Permite saber exactamente cómo se van desarrollando las actividades económicas de un estado, empresa o persona, y aprovecha los datos que proporciona para salvar procedimientos antieconómicos".

En el Boletín A-1, esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMPC) se señala: "La contabilidad financiera es una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuralmente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, con el objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica.

Con estos conceptos podemos definir a la contabilidad como la técnica que se encarga de registrar los hechos y transacciones en

unidades monetarias en una entidad y los eventos económicos internos y externos que la afectan.

1. Concepto de auditoría

"La auditoría es un examen que pretende servir de base para expresar una opinión sobre la razonabilidad, consistencia y apego a los principios de contabilidad generalmente aceptados, de estados financieros preparados por una empresa o por otra entidad para su presentación al público o a otras partes interesadas". (1)

"La auditoría es la verificación sistemática y científica de los libros de contabilidad, las pólizas y otros registros financieros y legales, con el fin de determinar la exactitud e integridad de la contabilidad y el de mostrar las operaciones y la verdadera situación financiera, certificando los estados que han de presentarse". (2)

"La auditoría puede definirse como la revisión objetiva de los estados financieros originalmente elaborados por la administración" (3).

- (1) Auditoría, Montgomery, Philp L. Defliese y Kenneth P. Johnson. Editorial Limusa. Primera Reimpresión (pág. 31)
- (2) Auditoría Principios y Procedimientos. Arthur M. Holmes Tomo II, Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana (pág. 21)
- (3) Principios Básicos de Auditoría. Arthur M. Holmes y Wayne S. Overmyer. Compañía Editorial Continental, S. A. de C. V. de México, Octava Impresión (pág. 11)

Varios autores definen el concepto de auditoría; sin embargo, todos ellos coinciden en afirmar que la auditoría es la revisión de los estados financieros de la compañía; o bien, podríamos decir que es la revisión de la contabilidad. Sin embargo en la actualidad este concepto ha ido cambiando, debido al desarrollo del país y a los recientes cambios económicos ocurridos en el mundo y por consiguiente de las empresas, la auditoría además toma un concepto de asesoría y servicio al cliente el cual tiende a "ayudar" y no únicamente a "revisar", con objeto de aprovechar todos los recursos con que cuenta la empresa.

2. Objetivos

"El objetivo del examen de estados financieros, es rendir una opinión profesional independiente sobre la razonabilidad con que éstos presentan la situación financiera y los resultados de las operaciones de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes".(1)

Sin embargo, a la consecución de un objetivo general pueden seguir otros objetivos secundarios dependiendo de las expectativas del cliente, es decir los clientes esperan que además de darle una opinión sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en sus estados financieros, estemos en la posibilidad de darle un diagnóstico general de su compañía, donde le mencionemos las principales fallas en su control interno, en sus sistemas y procedimientos, en sus recursos humanos, técnicos, etcétera. Asimismo, le digamos las posibles alternativas de solución a sus problemas.

(1) Normas y Procedimientos de auditoría, IMCP 16va. Edición (pág. 267)

Cabe señalar que la auditoría de estados financieros no releva a la administración de sus responsabilidades. El contenido y elaboración de los estados financieros es responsabilidad de la administración de la compañía; así como el mantenimiento de registros contables, de controles internos adecuados, de la selección y aplicación de políticas de contabilidad.

Finalmente el objetivo del auditor es emitir una opinión en forma objetiva y profesional, y además tener la responsabilidad de reunir los elementos de juicio suficientes que le permitan obtener la certeza razonable de:

- Que los estados financieros reflejen la autenticidad de los hechos y fenómenos.
- Que los criterios, sistemas y métodos usados para captar y reflejar en la contabilidad son adecuados.
- Que los estados financieros estén de acuerdo con principios de contabilidad y que éstos hayan sido aplicados sobre bases consistentes.

3. Clasificación

El campo de acción donde se desarrolla la profesión del Contador Público es muy amplio, por lo que los objetivos que se persigan en un momento dado pueden variar, para facilitar nuestro entendimiento clasificaremos a la auditoría en:

- Auditoría administrativa
- Auditoría integral
- Auditoría de estados financieros
- Auditoría fiscal

La auditoría administrativa puede definirse como un examen completo y constructivo de la estructura organizativa de los métodos de control, los medios de operación y del uso de los recursos

humanos y materiales de una empresa o entidad, con objeto de dar una opinión sobre el grado de eficiencia con que se administra, tendiente a mejorar el proceso administrativo.

La auditoría integral es el examen de las áreas de operación de una empresa, con objeto de determinar si se tienen los controles para operar con eficiencia y eficacia.

La auditoría financiera se encarga de revisar los resultados obtenidos reflejados en los estados financieros.

La auditoría fiscal es practicada por personal dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y por despachos de auditores independientes, su principal objetivo es verificar que las compañías estén cumpliendo con las obligaciones fiscales en su carácter de contribuyente y retenedor.

A su vez la auditoría financiera se divide considerando a:

- a. Las personas que la practican
- b. La periodicidad con que se practica
- c. El objeto de la auditoría

Considerando a las personas que la practican tenemos que existe:

- a. Auditoría interna
- b. Auditoría externa

La auditoría interna es una actividad de evaluación independiente dentro de una empresa, destinada a la revisión y vigilancia de las operaciones contables, financieras y administrativas, con el fin de promover la eficiencia de sus operaciones y la protección de sus activos.

La auditoría interna es llevada a cabo por personal de la misma empresa informando de su trabajo al Consejo de Administración, a

la Asamblea General de Accionistas y a la Dirección General y sirve de apoyo para la adecuada toma de decisiones.

Algunas de las funciones del departamento de auditoría interna son:

1. Revisión de los controles internos en cada área.
2. Revisión del cumplimiento de las políticas y procedimientos establecidos.
3. Revisión de determinadas operaciones.

La auditoría externa es llevada a cabo por asociaciones, organizaciones o agrupaciones de uno o más Contadores Públicos agrupados en despachos.

Actualmente, la mayoría de los usuarios de los estados financieros requieren que éstos estén dictaminados por auditores independientes, con el propósito de asegurarse acerca de la corrección de las cifras que están informando. Atendiendo a la periodicidad con que se práctica la auditoría puede ser:

- a. Periódica
- b. Constante
- c. Esporádica

- a. La auditoría periódica es realizada por auditores externos y se desarrolla en cualquier época.
- b. La auditoría constante o permanente se refiere al tiempo en que se lleva a cabo el desarrollo del trabajo, principalmente es practicada por los auditores internos, quienes permanentemente, están revisando la empresa en donde laboran, también puede ser realizada por los auditores externos; sin embargo, normalmente resulta más costosa.

- c. La auditoría esporádica se practica cuando el cliente la requiere sin que exista la posibilidad de examinar a la misma empresa en el siguiente ejercicio.

Considerando el objeto de la auditoría ésta puede ser:

- a. Auditoría de estados financieros
- b. Auditoría para efectos fiscales
- c. Auditoría especial

Auditoría de estados financieros. Consiste en revisar cada uno de los rubros que integran los estados financieros a través de aplicar procedimientos y técnicas de auditoría, con objeto de opinar sobre la razonabilidad de éstos.

Auditoría para efectos fiscales. Se practica con objeto de rendir un informe a la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal acerca de la situación fiscal que guarda la compañía. Consiste en revisar el correcto cálculo, entero y retención de las obligaciones fiscales a que está sujeta la compañía en calidad de contribuyente o retenedor. En la mayoría de los casos esta revisión se hace en forma conjunta con la auditoría de estados financieros. Este informe sólo puede ser firmado por un contador público titulado y debidamente registrado ante esa institución.

Auditoría especial. Se realiza con objeto de: a) revisar algún rubro, cuenta o partida específica de los estados financieros; b) revisar el cumplimiento de obligaciones contractuales y otros requisitos; c) cualquier otra información relacionada y no relacionada con los estados financieros.

Algunas de estas revisiones se refieren a:

- Estados financieros intermedios.
- Estados financieros preparados de acuerdo con bases diferentes a principios de contabilidad.

- Pronósticos, proyecciones, estados proforma o estudios de factibilidad.
- Cumplimiento con acuerdos contractuales o requisitos no relacionados con información financiera.
- Información complementaria que acompaña a los estados financieros básicos.
- Auditoría de compra que en fechas recientes ha cobrado gran importancia, debido a la necesidad que tienen los hombres de negocios de contar con información veraz y confiable del negocio que están pensando adquirir. Los procedimientos utilizados son los mismos que se aplican a un examen normal de estados financieros con alcances más extensos y detallados en el activo fijo, pasivos a largo plazo, capital contable, pasivos no registrados, riesgos y contingencias análisis financiero extensivo a tres o cinco años, etc.

4. Etapas del proceso de auditoría

La secuencia de los pasos con la cual se realiza una auditoría puede variar según los casos, por lo general constan de tres etapas: planeación, ejecución y terminación.

Etapa de planeación

En la práctica, existe un ciclo para las auditorías recurrentes: la terminación de la auditoría de un año conduce y proporciona el ingreso a la etapa de planeación de la auditoría del año siguiente. El conocimiento obtenido de la auditoría de cada año se acumula y es aprovechado por las auditorías siguientes.

Las compañías operan en diferentes negocios, están expuestas a diferentes riesgos y tienen diferentes sistemas de información,

contables y de control. Por lo tanto, es necesario planear nuestro enfoque de auditoría con anticipación a fin de ocuparnos de las circunstancias específicas de cada cliente en particular.

Es importante destacar que el plan de auditoría no procura ser todos los años un trabajo completamente nuevo, las consideraciones que tenemos en la etapa de planeación surgen de nuestra experiencia y conocimiento del cliente, resultantes de los exámenes de estados financieros de años anteriores. No obstante debemos esforzarnos cada año por mejorar la eficiencia y efectividad de nuestro plan de auditoría. En el capítulo III ampliaremos este tema.

Etapa de ejecución

En esta etapa se pone en práctica el plan de auditoría, se ejecutan los procedimientos planeados para obtener evidencia de auditoría en la cual podamos basar nuestro informe.

En ocasiones pudiera ser que en esta etapa surjan factores adicionales relativos a los sistemas y negocios de nuestro cliente que nos requieran que cambiemos nuestro alcance y naturaleza del trabajo, cuando esto suceda deberá quedar debidamente documentado como una modificación al plan de auditoría y deberá ser aprobado por el socio y el gerente.

La etapa de ejecución normalmente está dividida en una o más visitas intermedias o preliminares antes del cierre del período y una visita final realizada después del cierre del período.

Etapa de terminación

En esta etapa se conjugan los resultados del trabajo realizado en cada área, el objetivo es obtener una conclusión general sobre los estados financieros tomados en su conjunto, la que se incluye en el informe de auditoría.

El socio, gerente y otros miembros del equipo de auditoría revisan detalladamente el trabajo realizado, asegurándose que el plan de auditoría fue efectivamente aplicado, determinándose si los hallazgos de auditoría han sido correctamente evaluados y si nuestros objetivos fueron alcanzados.

Además, es necesario realizar una revisión global de los estados financieros. Esta revisión debe concentrarse en las áreas de mayor importancia o riesgo a fin de confirmar que han sido tratadas adecuadamente en nuestro trabajo procurando minimizarlos.

5. Estados financieros

Los estados financieros tienen la finalidad de informar sobre la situación financiera de la empresa en cierta fecha y los resultados de sus operaciones y los cambios en su situación financiera por el periodo contable terminado en dicha fecha.

Como ya mencionamos anteriormente, los estados financieros son elementos muy importantes que ayudan a la administración de la empresa a dar a conocer las operaciones que realiza una entidad y los eventos económicos externos que la afectan, expresada en unidades monetarias.

La razón de ser de los estados financieros surge de una necesidad de información.

Los estados financieros básicos son: el balance general, el estado de resultados, el estado de variaciones en el capital contable y el estado de cambios en la situación financiera.

El balance general muestra los activos, pasivos y el capital a una fecha determinada.

El estado de resultados muestra los ingresos, costos y gastos, y la utilidad o pérdida resultante en un período determinado.

El estado de variaciones en el capital contable, muestra los cambios en la inversión de los accionistas durante un período determinado.

El estado de cambios en la situación financiera indica cual fue el movimiento que tuvieron los recursos y las obligaciones en un período dado.

Los estados financieros deben contener tal información que permita obtener elementos de juicio que sean necesarios para los usuarios y poder evaluar el futuro de la empresa y tomar decisiones de carácter económico sobre ella, por lo tanto deben ser objetivos e imparciales, con objeto de no influenciar al lector a aceptar cierto punto de vista.

Para cumplir esto, los estados financieros básicos se deben preparar de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

6. Principios de contabilidad generalmente aceptados

Los principales conceptos que componen la estructura básica de la contabilidad son:

Principios

Reglas particulares y

Criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares

Principios

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos señala: "Los principios de contabilidad son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros.

Es decir los principios de contabilidad van a establecer las bases sobre las cuales se debe regir la información financiera y su presentación.

Reglas particulares

Se refieren a la forma en que deben ser valuados y presentados cada uno de los rubros que componen los estados financieros.

Criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares

En los casos en los que no esté contemplada cierta regla en alguna operación, se debe utilizar el juicio profesional, debiendo ser este el más conservador, es decir el que menos optimismo refleje.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados son:

ENTIDAD

El Boletín A-1 del Esquema de la Teoría Básica de la contabilidad financiera señala "La entidad es una unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines para las cuales fue creada".

Es decir, cada negocio debe tener personalidad propia y debe contar con sus propios bienes, valores, derechos y obligaciones, en forma independiente de sus accionistas.

REALIZACION

Las operaciones que realiza una entidad, así como los eventos económicos que la afectan deben ser cuantificados en términos monetarios.

PERIODO CONTABLE

Todas las operaciones deben ser registradas en el periodo en que ocurren, es decir, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron.

VALOR HISTORICO ORIGINAL

Las operaciones deben ser registradas de acuerdo al costo en que se adquirieron o a la estimación que se haga cuando se considere una operación realizada; sin embargo, también señala que no se

considerará ninguna violación a este principio si las cifras se ajustan por cambios en el nivel general de precios.

NEGOCIO EN MARCHA

La entidad se presume en existencia, salvo especificación en contrario.

DUALIDAD ECONOMICA

Esta dualidad se compone de los recursos con que cuenta la entidad para realizar su operación y las fuentes de dichos recursos.

REVELACION SUFICIENTE

La información debe ser presentada en forma clara y comprensible para que se pueda juzgar la situación financiera y los resultados de operación.

IMPORTANCIA RELATIVA

La información que se presenta en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad.

CONSISTENCIA

La información contable debe ser presentada y obtenida a través de aplicar los mismos principios y reglas particulares, para que al momento de comparar las cifras podamos conocer su evolución.

En caso de que exista algún cambio que pueda afectar la comparabilidad de la información debe ser plenamente justificado y se debe advertir claramente en la información que se presenta señalando el efecto que dicho cambio producen en las cifras contables.

CAPITULO II
NORMAS DE AUDITORIA

NORMAS DE AUDITORIA

Considerando que los resultados de una auditoría, normalmente trascienden no sólo con quien contrata directamente este servicio, sino ante el público en general quienes son los principales usuarios de los estados financieros, el trabajo del auditor tiene una responsabilidad de carácter social, por lo que debe basar su trabajo utilizando un juicio maduro, aplicando una técnica especializada y observando determinados lineamientos que permitan que su trabajo pueda reunir requisitos mínimos de calidad profesional.

1. Concepto y objetivos

El compromiso de los auditores siempre ha sido satisfacer las más altas normas éticas y profesionales, por lo que es necesario apearse a las normas de auditoría establecidas por organismos profesionales.

"Las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de su trabajo".(1)

2. Clasificación

Las normas de auditoría se clasifican de la siguiente forma:

- Normas personales
- Normas relativas a la ejecución del trabajo
- Normas relativas a la información y dictamen

(1) Normas y procedimientos de auditoría IMCP 16va. Edición (pág. 15).

Normas personales

Las normas personales se ocupan de las cualidades del auditor, la calidad de su trabajo y de su conducta profesional. La clasificación que se hace en el Boletín C de Normas y Procedimientos de Auditoría emitida por el IMCP comprende aspectos de:

- a. Entrenamiento técnico y capacidad profesional
 - b. Cuidado y diligencia profesional
 - c. Independencia mental
-
- a. Entrenamiento técnico y capacidad profesional

Las personas que realizan el trabajo deben tener ciertos conocimientos técnicos adquiridos en las escuelas y universidades relacionados con la profesión contable; además, deben poseer una serie de conocimientos generales que le ayuden a tener una cultura para desarrollarse y tener buenas relaciones con sus compañeros de trabajo.

Como parte integral de la formación del contador público es necesario que exista una constante actualización de los conocimientos técnicos.

Actualmente, las personas que no se capacitan continuamente no pueden realizar un buen trabajo de auditoría, por lo que las organizaciones profesionales de contadores se han empeñado en organizar sistemas y métodos de educación continua.

- b. Cuidado y diligencia profesional

El auditor debe actuar y realizar su trabajo con gran cuidado y esmero, además debe poseer gran sentido de responsabilidad.

c. Independencia mental

El juicio del auditor debe estar basado en elementos que le permitan rendir su opinión en forma objetiva, además no se debe dejar influenciar por consideraciones de orden subjetivo.

Normas relativas a la ejecución del trabajo

Estas normas están encaminadas a la forma en que el auditor desarrolla su trabajo, y en el caso de que utilice ayudantes deberá supervisarlos adecuadamente.

El Boletín-C de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP las clasifica de la siguiente forma:

- a. Planeación y supervisión
- b. Estudio y evaluación del control interno
- c. Obtención de evidencia suficiente y competente

a. Planeación y supervisión

Esta norma de auditoría señala que el trabajo debe planearse y supervisarse en forma adecuada.

En el capítulo III, trataremos en una forma más amplia el tema de la planeación.

Por lo que se refiere a la supervisión, esta norma señala que se debe dirigir y orientar al personal con menor experiencia en las diferentes etapas del proceso de auditoría, asegurándose de la efectividad con que éste se realiza, garantizando la calidad profesional.

El supervisor asume la responsabilidad total del trabajo como si lo hubiera hecho él mismo.

En términos generales, la supervisión incluye la revisión de los papeles de trabajo, de los estados financieros y del informe.

El grado de supervisión va a depender en gran medida del entrenamiento técnico y de la capacidad profesional de las personas asignadas, así como del grado de dificultad del trabajo; sin embargo, siempre debe existir en todas los trabajos y a todos los niveles.

b. Estudio y evaluación del control interno

Es necesario efectuar un estudio y evaluación del control interno con el propósito de estar en posibilidades de poder determinar el alcance, naturaleza, extensión y oportunidad que se le debe dar a los procedimientos de auditoría, más adelante ampliaremos un poco más este concepto.

c. Obtención de evidencia suficiente y competente

El auditor debe obtener la evidencia suficiente y competente que le permita probar que su trabajo se hizo con base en los lineamientos básicos fijados por la profesión.

Es decir el auditor debe tener elementos que comprueben la autenticidad de los hechos y la corrección de los criterios contables empleados, sobre los cuales está opinando, obteniendo una base razonable para fundamentar el dictamen.

La evidencia es suficiente cuando el auditor se convence de que los hechos que está tratando de probar dentro de un universo y

que los criterios seguidos han sido comprobados satisfactoriamente.

La evidencia es competente cuando los hechos o criterios realmente importantes han sido examinados y las pruebas realizadas son válidas y apropiadas.

Los papeles de trabajo de auditoría deben contener información sobre la planeación y supervisión del trabajo, la evidencia en la cual confiamos a fin de realizar la auditoría y las razones que fundamentan cualquier decisión significativa con respecto a la presentación de la información en los estados financieros y en el informe.

Normas relativas a la información y dictamen

Como resultado del examen practicado a los estados financieros de la empresa el auditor está obligado a emitir el dictamen correspondiente, en el cual expresa su opinión sobre las cifras mostradas en los estados financieros de la compañía.

Las normas relativas a la información y dictamen señalan los lineamientos básicos que regulan la calidad y requisitos mínimos que debe contener el informe de los auditores externos, con objeto de que sea debidamente comprendido por los lectores las normas relativas a la información y dictamen son las siguientes:

- a. Aclaración de la relación del auditor externo con los estados financieros y la responsabilidad asumida respecto a ellos.
- b. Aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- c. Consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad.

- d. Suficiencia de las declaraciones informativas.
- e. Salvedades.
- f. Negación de opinión.

- a. Aclaración de la relación del auditor externo con los estados financieros y la responsabilidad asumida respecto a ellos

Siempre que el nombre de un contador público quede asociado con algunos estados financieros, se deberá expresar de manera clara la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión y, en su caso, las limitaciones importantes que se le hayan presentado.

- b. Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados

Cuando el contador público emite su opinión sobre los estados financieros debe indicar si se aplicaron los principios de contabilidad generalmente aceptados.

- c. Consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad

El auditor debe aclarar expresamente en su informe, si los principios de contabilidad han sido aplicados consistentemente en el período actual en relación con el período anterior.

- d. Suficiencia de las declaraciones informativas

Se deberá mencionar la información necesaria y relevante en los estados financieros y en sus notas en una forma adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

e. Salvedades

En caso de que el contador público haya detectado excepciones o desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, limitaciones en el alcance del examen practicado o incertidumbres importantes, debe mencionar claramente en que consisten y su efecto debe ser cuantificado.

f. Negación de opinión

Cuando las salvedades por desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad sean tan importantes que nos hagan dudar que los estados financieros muestran la situación financiera y los resultados de operación, se deberá expresar una opinión negativa, listando todas las razones que la justifican y su efecto debe ser cuantificado.

En el caso de que hayan habido limitaciones importantes ocasionadas por el propio cliente o por las circunstancias, de tal manera que el contador público no pueda formarse una opinión sobre los estados financieros en conjunto, deberá expresar que se abstiene de opinar indicando las razones que tiene para ello.

3. Estudio y evaluación del control interno

En las normas de ejecución del trabajo se señala que "El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuado del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo, que le permitan determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría". (1)

Es decir es necesario comprender, evaluar y obtener evidencia sobre la efectividad del control interno, en el cual deseamos confiar para establecer la forma, alcances y tiempo en el que vamos a desarrollar nuestras pruebas de auditoría.

La comisión de normas y procedimientos de auditoría del IMCP, señala: "El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la razonabilidad y confiabilidad de su información financiera, promover la eficiencia operacional y provocar la adherencia a las políticas prescritas por la administración".

Los cuatro objetivos básicos del control interno son:

- a. La protección de los activos de la empresa.
- b. La obtención de información veraz, confiable y oportuna.
- c. La promoción de eficiencia en la operación del negocio.
- d. La ejecución de las operaciones se debe adherir a las políticas establecidas por la administración de la empresa.

Se dice que los dos primeros objetivos se refieren a los controles internos contables y los dos últimos a los controles internos administrativos.

(1) Normas y procedimientos de auditoría IMCP 16va. edición (pág. 24).

Asimismo se establecen algunos objetivos generales del control interno, los cuales son:

a) Objetivos de autorización:

Todas las operaciones deben ser autorizadas por personas con un nivel jerárquico adecuado dentro de la organización.

b) Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones:

Todas las operaciones deben ser clasificadas, procesadas y registradas con objeto de preparar estados financieros periódicos de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

c) Objetivos de salvaguarda física:

Los activos deben estar debidamente custodiados y resguardados, permitiéndose el acceso únicamente con las autorizaciones de la administración relativa.

d) Objetivos de verificación y evaluación:

Todas las transacciones registradas deben comprobarse y todos los activos registrados deben compararse con los activos existentes, estableciéndose las medidas necesarias para investigar y registrar las diferencias resultantes.

Existen algunos pronunciamientos relativos al estudio y evaluación del control interno contable los cuales son:

- a. El estudio y evaluación del control interno se realizará en función de los objetivos planteados.

- b. Antes de iniciar las pruebas de auditoría se deberá realizar el estudio y evaluación del control interno; el cual se deberá plasmar en papeles de trabajo de auditoría.
- c. Al efectuar el estudio y evaluación del control interno se deberá especificar en los papeles de trabajo si las técnicas de control interno contable cumplen con los objetivos relativos y en que grado; y con base a esta evaluación establecer el alcance, oportunidad y naturaleza de las pruebas de auditoría.
- d. Con base en el estudio y evaluación del control interno se deben diseñar pruebas de cumplimiento que permitan confirmar el grado de confiabilidad que se le debe otorgar.
- e. Se debe informar al cliente sobre las deficiencias encontradas en el control interno examinado y proporcionarle recomendaciones o sugerencias para fortalecerlo.

Elementos del control interno

Los elementos del control interno son:

- a. Organización
 - b. Procedimientos
 - c. Personal
 - d. Supervisión
- a. Organización. En la organización intervienen además la dirección, la coordinación, la división de labores y la asignación de responsabilidades.
- La dirección asume la responsabilidad de encaminar la consecución de los objetivos, así como la toma de decisiones.

- La coordinación integra todas las pruebas de la organización con la finalidad de encaminarlas al mismo objetivo.
 - La división de labores define y delimita claramente las funciones de operación, custodia y registro.
 - La asignación de responsabilidades establece las facultades de autorización de acuerdo con la responsabilidad asignada.
- b. Procedimientos. Los procedimientos establecidos dentro de una organización son un factor determinante para la existencia de un adecuado control interno.

Los procedimientos establecidos en las empresas están plasmados en manuales y tienen por objeto asegurar que el personal los conozca y los lleve a cabo.

En una organización existen procedimientos establecidos para el registro correcto de activos, pasivos, ingresos, costos y gastos, así como para la preparación de informes.

- c. Personal. Los recursos humanos son factores muy importantes de la organización, ya que los procedimientos establecidos deben ser llevados a cabo por el personal adecuado.

Los elementos que intervienen en el control interno son; entrenamiento, eficiencia, moralidad y retribución.

- d. Supervisión. Es importante que exista una vigilancia constante, para asegurarse de que el personal está cumpliendo con los procedimientos de acuerdo con los planes de la organización.

Con objeto de efectuar el estudio y evaluación del control interno en una compañía, resulta conveniente dividir ésta en ciclos de transacciones o bien en función de los componentes que integran los estados financieros, tratando de definir los objetivos de control interno aplicables, ya sea al ciclo o al componente.

Para efectuar el estudio y evaluación del control interno el auditor necesita conocer los sistemas, procedimientos y controles de la empresa; estos conocimientos se pueden adquirir a través de la información contenida en el archivo permanente de auditoría, observaciones directas de las operaciones, entrevistas al personal del cliente y de la revisión de papeles de la compañía, tales como: organigramas, manuales de organización, de procedimientos y políticas.

No es indispensable que este trabajo sea efectuado por el auditor, puede ser realizado por el mismo personal de la compañía; sin embargo, debe ser revisado cuidadosamente por el auditor.

Las entrevistas que realiza el auditor, deben ser orientadas para obtener información acerca de como se cumplen con los objetivos del control interno, tratando de poner especial interés en investigar que procedimientos se llevan a cabo con objeto de prevenir o detectar errores, por ejemplo:

¿Cómo podría pasar una operación errónea a través del sistema?

¿Cómo se encontraría una operación duplicada?

¿Cómo se podría detectar una operación no registrada?

¿Cómo se podrían omitir los requisitos de autorización?

Técnicas de control interno.

Las técnicas de control interno son el conjunto de actividades que se emplean para prevenir, detectar y corregir al registrar las operaciones o transacciones.

Evaluación del control interno.

Cuando el auditor investigue el sistema de control interno establecido por la empresa, deberá emitir un juicio si el sistema logra los objetivos de control interno, si no lo logra, o si sólo lo logra parcialmente.

La evaluación del control interno es una etapa muy importante del trabajo de auditoría, ya que con base en esta evaluación se diseñarán los programas de trabajo relativos.

Una conclusión de que no se logran los objetivos, o sólo se logran parcialmente, nos indica que pudieran existir errores o irregularidades que no se descubrirían.

Programas de auditoría.

Una vez efectuado el estudio y evaluación del control interno el auditor podrá diseñar pruebas de auditoría sustantivas o de cumplimiento que le permitan emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros de la empresa, las que serán plasmadas en el programa de auditoría.

El programa de auditoría es la culminación del proceso de planeación y es importante para todos los niveles de responsabilidad. Para el socio quien es responsable del trabajo de auditoría, le da la seguridad de que el trabajo fue planeado en forma adecuada, para el auditor que ejecuta el trabajo sirve como base de planeación y supervisión y para el ayudante es una guía para ejecutar su trabajo.

El programa de auditoría puede estructurarse en relación a la secuencia del trabajo a efectuar, por ejemplo, puede empezar con las pruebas de cumplimiento y continuar con las pruebas sustantivas o de saldos.

Control interno en un ambiente de Proceso Electrónico de Datos (PED).

En la actualidad la mayoría de las empresas cuentan con sistemas de cómputo que permiten registrar las transacciones con mayor efectividad y con una inversión mínima de tiempo.

Por lo que si el PED forma parte del control interno contable y de éste se deriva información sujeta a examen, el auditor debe realizar el estudio y evaluación del control interno en esta área y deberá documentar sus conclusiones sobre su efecto en las pruebas de auditoría.

El auditor está obligado a efectuar la revisión del PED utilizando todos los elementos que le permitan asegurarse de que la información financiera a dictaminar se procesa adecuadamente; además debe estar muy atento, ya que alguna desviación que no sea muy evidente pudiera tener una repercusión que origine errores importantes en la información examinada.

Debido a su complejidad y constante desarrollo esta área debe ser evaluada por personal con el entrenamiento técnico y capacidad profesional adecuados.

Los objetivos de los controles establecidos en la empresa en un ambiente de PED, se enfocan a crear un sistema que asegure que toda la información que debe ser procesada, se registre en forma correcta y oportuna y se obtenga la información financiera esperada.

Los objetivos generales del control interno en esta área son los mismos que ya señalamos anteriormente: objetivos de autorización, objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones, objetivos de salvaguarda física y objetivos de verificación y evaluación.

Métodos para evaluar el control interno

Existen tres métodos principales para evaluar el control interno en los papeles de trabajo.

Método descriptivo

Consiste en explicar en forma detallada, los diferentes aspectos y características de determinada área, describiendo los métodos y procedimientos empleados. Este método es práctico para negocios pequeños o bien, se puede aplicar en áreas donde los procedimientos utilizados sean complejos o poco comunes.

Método gráfico

Consiste en describir el control interno a través de esquemas o diagramas de flujo, en los cuales se puede observar como fluyen las operaciones y procedimientos en una forma general o en un área determinada.

Método de cuestionarios

Consiste en utilizar preguntas previamente diseñadas con objeto de abarcar las principales áreas de una compañía. Se puede decir que este método es de los más completos, ya que normalmente se tienen contempladas todas las posibles preguntas relativas al control interno, lo que ayuda a no omitir algún aspecto importante.

4. Procedimientos y técnicas de auditoría

Procedimientos

Al efectuar su trabajo el auditor debe tratar de cubrir todos los aspectos importantes, debiendo obtener una seguridad razonable de que la información que muestran los registros contables que sirvieron de base para la elaboración de los estados financieros, es suficiente, confiable y se encuentra revelada y presentada conforme a principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.

El Boletín F-01, del IMPC señala: "Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión".

La naturaleza, oportunidad, alcance y extensión de los procedimientos de revisión, los debe determinar el auditor de acuerdo con su criterio y juicio profesional, basándose en:

- a) El resultado que se obtenga del estudio y evaluación del control interno.
- b) La importancia de las partidas a revisar.
- c) El riesgo probable de error que puedan contener los estados financieros sujetos a examen.

Extensión o alcance de los procedimientos de auditoría

Independientemente de la magnitud de las empresas no sería práctico examinar la totalidad de las operaciones de una empresa, por lo que el auditor deberá aplicar sus procedimientos de revisión, a base de pruebas selectivas.

Oportunidad de los procedimientos de auditoría

La época en que se van a aplicar los procedimientos de auditoría se llama oportunidad.

Muchas veces es conveniente aplicar los procedimientos de auditoría en una fecha anterior a la cual se refieren los estados financieros, ya que permite darse cuenta con suficiente anticipación si existe algún error u omisión que pueda ser corregido a la fecha de los estados financieros examinados.

Los procedimientos de auditoría pueden ser de dos tipos: de cumplimiento y sustantivos.

Los procedimientos de cumplimiento o pruebas de cumplimiento consisten en comprobar el control interno existente.

Los procedimientos sustantivos o pruebas sustantivas consisten en comprobar el saldo de una cuenta específica, sin importar los controles internos.

Procedimientos de revisión analítica

Los procedimientos de revisión analítica son pruebas sustantivas realizadas a través de comparaciones entre la información financiera y no financiera.

Los procedimientos de revisión analítica se pueden utilizar en las tres etapas de auditoría que ya mencionamos; en la planeación, en la ejecución y en la terminación.

El auditor utiliza los procedimientos analíticos de revisión durante el proceso de planeación para:

- Conocer el negocio del cliente que va a auditar.
- Identificar el riesgo de auditoría o la probabilidad de que alguna cuenta esté mal.
- Ayudar a determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría.

Algunos de los procedimientos analíticos que pueden ser utilizados en la planeación son:

- Comparar el balance general y el estado de resultados de la fecha en que se realice la planeación con los mismos estados del año o del período anterior.
- Comparar la información financiera mensual con la del mes anterior y el presupuesto.
- Comparar información estadística de la compañía relativa a volúmenes de producción, ventas, rendimientos, números de empleados, precios de venta.

Es importante señalar que los datos que en ocasiones se emplean no están comprobados por lo que dichos procedimientos pudieran proporcionar información errónea.

En el desarrollo de la auditoría, el auditor utiliza los procedimientos analíticos de revisión en forma ilimitada y solamente depende de su habilidad, de sus conocimientos, de su imaginación, de la naturaleza del cliente, de la disponibilidad y confiabilidad de la información financiera y estadística.

Es más común utilizar los procedimientos analíticos para revisar saldos o cuentas poco importantes o que a simple vista pueden contener posibilidades mínimas de error; sin embargo, existen casos en que dichos procedimientos pueden comprobar el saldo de una cuenta importante.

En la terminación de la auditoría, los procedimientos analíticos pueden utilizarse para evaluar en forma global la razonabilidad de los estados financieros, además se pueden utilizar los procedimientos analíticos similares a los utilizados en la etapa de planeación.

El utilizar los procedimientos analíticos implica ciertos riesgos, uno de ellos es el que el auditor pueda concluir que lo que está tratando de comprobar es correcto o razonable y en realidad no lo sea, debido a que los datos o estadísticas que se estén utilizando sean incorrectos, o las explicaciones que dé el cliente no sean ciertas.

Por este motivo los procedimientos analíticos deben aplicarse con mucha precaución y haciendo las investigaciones necesarias que nos permitan confiar en la información. Uno de los factores que nos puede ayudar a determinar la seguridad en los procedimientos analíticos es el grado de confiabilidad que se tenga depositado en el control interno existente en la compañía, y otro es realizar investigaciones más profundas y detalladas tratando de revisar documentación soporte acerca de las explicaciones obtenidas.

Técnicas

El Boletín F-01 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. menciona que las técnicas de auditoría "son los métodos prácticos

de investigación y prueba que el contador público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional".

Las técnicas de auditoría son las herramientas que le van a permitir al contador público obtener la evidencia suficiente y competente sobre la razonabilidad de las cifras mostradas en los estados financieros.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría las agrupa en la siguiente forma:

- Estudio general
 - Análisis
 - Inspección
 - Confirmación
 - Investigación
 - Declaración
 - Certificación
 - Observación
 - Cálculo
- Estudio general. Esta técnica consiste en formarse una idea general de la empresa, ya sea mediante una ligera observación de los estados financieros comparativos de la compañía, o simplemente a través de pláticas con los funcionarios de la compañía. Normalmente es recomendable que esta técnica sea aplicada por personal con mayor experiencia, además nos servirá de orientación para sugerir la aplicación de otras técnicas, por lo que generalmente es de las primeras técnicas utilizadas.
- Análisis. Consiste en descomponer una cifra en las partes o conceptos que la integran, para conocerlas y estudiarlas, este

puede ser análisis de saldo o de movimientos. Al efectuar estos análisis el contador público podrá conocer los elementos que la integran.

- Inspección. Es el examen físico de bienes materiales o de documentación que ampara los activos de las empresas.
- Confirmación. Es la comunicación por escrito donde una persona independiente informa sobre la situación de algún asunto o saldo.

Esta puede ser:

Positiva - Se envían datos y se solicita que contesten si están conformes o si no lo están, este tipo de confirmación se utiliza principalmente para el activo.

Negativa - Se envían datos y se solicita la contestación, sólo si están inconformes, también se utiliza en el activo.

Indirecta, ciega o en blanco - No se envía ningún dato y se solicita la información deseada, generalmente se utiliza para confirmar créditos bancarios o proveedores.

- Investigación. Consiste en recabar información acerca de alguna situación o cifra en particular a través de los empleados y funcionarios de la compañía.
- Declaración. Es cierta información en forma escrita que proporcionan empleados y funcionarios de la empresa acerca de los resultados de algunas investigaciones o información requerida,

generalmente se utiliza en la carta confirmatoria donde los funcionarios señalan cuales son los aspectos de su información financiera.

- **Certificación.** Es un documento donde consta la verdad de un hecho, por lo general de aspecto legal y contiene la firma de una autoridad completa.
- **Observación.** Es un procedimiento que se aplica al observar de una manera analítica, objetivos, fenómenos o hechos. Por ejemplo, se aplica en los inventarios físicos y en la inspección de otros activos.
- **Cálculo.** Consiste en llevar a cabo las operaciones aritméticas necesarias, para asegurarnos de la corrección de la documentación utilizada en la revisión de los estados financieros, por ejemplo: facturas, remisiones, pólizas, libros diario y mayor, balanza de comprobación, notas de entrada, etcétera.

La aplicación de estas técnicas estará en función del juicio del auditor, quien utilizará las que él crea necesarias de acuerdo con las circunstancias de cada caso, y en ocasiones varias de estas técnicas en forma simultánea, hasta tener la certeza de la razonabilidad de lo que está examinado.

Estas técnicas no deben considerarse de carácter obligatorio, excepto dos de ellas: la confirmación de cuentas por cobrar y la presencia de la toma física de los inventarios.

5. Riesgo de auditoría

El riesgo de auditoría es nuestra evaluación del riesgo de que los estados financieros contengan un error o irregularidad significativa no detectada una vez que la auditoría ha sido terminada.

El riesgo de auditoría está compuesto por: Riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.

Riesgo inherente

Representa el riesgo de que ocurran errores importantes en función de las características propias del negocio o de cada rubro en particular, sin considerar la efectividad del control interno.

Por ejemplo, en compañías cuyo proceso de producción es muy complicado y consta de varias etapas tiene más posibilidad de que sus costos estén mal determinados, que una compañía cuyo proceso es muy sencillo; el efectivo y los títulos al portador son más susceptibles de pérdida que las acciones nominativas; un inventario de artículos pequeños es más susceptible a robos que un inventario de artículos muy grandes o voluminosos.

Algunos de los factores que se deben considerar en la evaluación del riesgo inherente son:

Naturaleza del negocio del cliente. Naturaleza de los productos y servicios, incluyendo su facilidad de comercialización, volatilidad, naturaleza de la industria, circunstancias económicas y tendencias de negocios, políticas y prácticas financieras, etc.

Naturaleza de los rubros o cuentas de los estados financieros. La naturaleza de las transacciones y actividades de negocios, subjetividad o complejidad de la contabilización; importancia y significatividad de los montos o saldos para los estados financieros en su conjunto, operaciones entre compañías afiliadas o partes relacionadas.

Naturaleza de los sistemas contables y de información. Diseño y efectividad de los sistemas desarrollados por la compañía o por terceros, naturaleza, alcance y complejidad de las aplicaciones a través de la computadora.

Riesgo de control

Representa el riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor no detecten errores importantes de control interno.

Para hacer efectivo un sistema de control debe ocuparse de los riesgos inherentes observados, incorporando una segregación adecuada de tareas y teniendo un alto grado de cumplimiento.

Nuestro interés recae en ver que se traten de reducir los riesgos inherentes estableciendo controles adecuados; por ejemplo, una compañía tiene un riesgo inherente muy alto, debido a que realiza ventas a clientes con dificultades financieras a fin de mantener una posición competitiva y un volumen de ventas; sin embargo, el riesgo de control puede ser bajo si el cliente tiene un sistema de control de créditos, con una estricta aplicación de los límites de crédito, con una adecuada supervisión de la cobranza y una oportuna información de saldos vencidos a los niveles gerenciales apropiados y una rápida acción de cobranza.

Riesgo de detección

Representa el riesgo de que nuestros procedimientos de auditoría no lleguen a descubrir errores o irregularidades significativas, este riesgo se puede originar por los siguientes factores:

- No examinar toda la evidencia disponible.

- La posible ineficacia del procedimiento de auditoría en sí mismo. Independientemente de lo bien que se haya realizado, podría no ser adecuado para detectar un cierto tipo de error.
- Posibles deficiencias en la aplicación de los procedimientos de auditoría.

Estas causas de riesgo pueden ser eliminadas o reducidas con el debido cuidado y el ejercicio de una destreza profesional, mediante una buena planeación, supervisión y revisión.

Evaluación y documentación del riesgo

En todas las auditorías, independientemente del tamaño, el riesgo debe ser evaluado y documentado en forma apropiada. La evaluación del riesgo consiste en realizar un análisis de los factores de riesgo significativos a través de una perspectiva de arriba hacia abajo de la siguiente manera:

- Antes de aceptar un nuevo cliente, o de iniciar el trabajo de auditoría del año en curso de un cliente existente, el socio debe considerar el riesgo profesional.
- En la planeación estratégica se deben considerar los factores de riesgo que son inherentes al negocio del cliente, sus circunstancias económicas y su industria, y realizar una evaluación preliminar, para determinar nuestro enfoque de auditoría.
- En la planeación detallada debemos considerar los factores de riesgo inherentes y de control importantes para cada rubro o componente y considerar si nuestras evaluaciones preliminares son apropiadas.

Las evaluaciones del riesgo inherente se realizan en base a nuestro conocimiento de auditoría acumulado, indagaciones, actualizaciones de sistemas y procedimientos de diagnóstico. Cuando poseamos menos conocimiento sobre el negocio del cliente, sus sistemas y otras características como en un trabajo de auditoría por primera vez, nuestros juicios sobre el riesgo en la planeación deben ser más cuidadosos.

Para cada componente debemos documentar los factores de riesgo inherentes y de control que a criterio del socio y del gerente influyen significativamente en la selección de los procedimientos de auditoría. Los miembros del equipo de auditoría deben comprender la razón por la cual se realizan mayores esfuerzos en algunas áreas de auditoría que en otras.

El plan de auditoría debe registrar las razones por las cuales el énfasis de auditoría es necesario, mediante la identificación de los riesgos particulares, o en caso contrario las causas que justifican el menor énfasis de auditoría. Sin embargo, no es indispensable que todos los aspectos del riesgo sean documentados, sino que los riesgos en sí mismos sean considerados y comprendidos. La evaluación del grado de riesgo es una evaluación subjetiva basada en el criterio profesional. Por consiguiente, una vez que la naturaleza de los riesgos ha sido identificada, resulta apropiado evaluar globalmente con la denominación "Alto" "Mediano" y "Bajo", el nivel de los riesgos inherentes y de control.

CAPITULO III
PLANEACION DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

1. Concepto

Como ya mencionamos anteriormente, la planeación es parte de una norma de auditoría relativa a la ejecución del trabajo, que expresamente señala "el trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y si se usan ayudantes éstos deben ser supervisados de manera apropiada".

Es tan importante esta etapa que la misma profesión contable la señala como una norma a seguir en forma obligatoria, el Boletín E-01 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP señala que "la auditoría de estados financieros requiere de una planeación adecuada para poder alcanzar totalmente sus objetivos en la forma más eficiente posible".

El maestro Agustín Reyes Ponce nos dice que "la planeación es una etapa muy importante dentro del proceso administrativo que consiste en fijar el curso concreto de acción que ha de seguirse, estableciendo los principios que habrán de orientarlo, la secuencia de operaciones para realizarlo y las determinaciones de tiempos y de números necesarios para su realización".

La planeación es importante para todo tipo de trabajo, cualquiera que sea su tamaño, es prácticamente imposible obtener efectividad y eficiencia sin una adecuada planeación. La planeación debe ser cuidadosa y creativa, positiva e imaginativa, debe tener en cuenta alternativas para realizar las tareas y debe seleccionar los métodos más apropiados.

El plan de auditoría debe estar basado en la comprensión del negocio del cliente, su sistema de información y ambiente de control, la naturaleza de sus transacciones y los sistemas contables y de control. El plan de auditoría debe ser documentado como parte de los papeles de trabajo y debe ser modificado, cuando sea necesario, durante el transcurso de la auditoría.

La planeación de auditoría significa aplicar el conocimiento acumulado acerca del cliente, sus circunstancias y aprovechar la experiencia de los miembros más experimentados del equipo de trabajo, para decidir que procedimientos serán aplicados, por quién y cuando. El objetivo es determinar el enfoque de auditoría más efectivo y eficiente para lograr que la auditoría cumpla con los objetivos.

2. Objetivos

La importancia de la planeación radica sencillamente en que sino se planea adecuadamente es muy poco probable que se alcancen los objetivos previstos, o bien, si se llegan a alcanzar no se realizan en el momento oportuno, lo cual lleva a su vez a una deficiente utilización de los recursos y se incurre en excesos de tiempo, aumento de honorarios e inconformidad de los clientes.

Debido a los constantes cambios en la empresa derivados de la situación económica del país, de las nuevas disposiciones contables fiscales y legales, y del ámbito de competencia entre los despachos contables, donde cada vez es más difícil conseguir clientes y conservarlos, es necesario tratar de cumplir con los objetivos de la auditoría y además aportar algo más de lo que necesita la compañía, lo cual no se lograría sin una adecuada planeación.

También debe remarcarse el aspecto financiero de este asunto, en estos tiempos donde el ahorro de gastos es un factor determinante para el éxito del negocio, es muy importante tratar de minimizar el tiempo reduciéndose por consiguiente los honorarios; al elaborar una planeación debemos tratar de que el cliente vea que lo que está pagando es una inversión que le producirá beneficios importantes y no un gasto administrativo.

Muchas veces no es comparable el costo de una auditoría con los beneficios que ésta puede rendir.

Como ya mencionamos anteriormente el principal objetivo es brindar el mejor servicio al cliente, y contribuir al desarrollo económico de las empresas y del país.

3. Principios

El maestro Reyes Ponce señala también cuales son los principios que rigen la planeación, los cuales aplican también en la planeación de la auditoría de examen de estados financieros y son: la precisión, la flexibilidad y la unidad.

Precisión

Los planes deben ser muy exactos y precisos buscando la máxima eficiencia.

Flexibilidad

Con todo y la precisión que se establezca, es necesario que los planes tengan cierta flexibilidad, que permita hacer los cambios necesarios dentro del trabajo a efectuar.

Unidad

Es necesario que todos los planes individuales estén debidamente integrados y estructurados de tal forma que se forme uno sólo.

4. Elementos

Existen varios elementos importantes a considerar en la elaboración de una planeación en auditoría de estados financieros, podemos mencionar los siguientes:

a. El estudio y evaluación del control interno

Es uno de los elementos más importantes, ya que con base en la confianza que se le brinde se determinará la naturaleza alcance y oportunidad de los procedimientos a utilizar.

b. Conocimiento acumulado del negocio

En ocasiones cuando se hacen auditorías recurrentes; se acumula un grado de conocimiento sobre el negocio, su medio de control, además el hecho de haber realizado una auditoría anteriormente da suficientes parámetros para realizar una mejor planeación.

c. Examen y análisis de estados financieros

Los estados financieros deben informar sobre la situación financiera de la empresa a una fecha, y los resultados de sus operaciones y los cambios en su situación financiera por el

periodo contable terminado en dicha fecha, ya que son el reflejo de las operaciones y transacciones ocurridas durante un periodo o fecha determinadas por lo que al efectuar un análisis de éstos se pueden conocer los sucesos y operaciones más relevantes ocurridos durante el año.

Alguna de estas técnicas de análisis son:

Explicación de variaciones de un año contra el año anterior y contra el presupuesto.

Determinación y análisis de razones financieras.

Determinación y análisis de tendencias.

d. Pláticas con funcionarios

Es muy importante el tener una charla previa con los funcionarios de la compañía quienes nos pueden informar rápida y verazmente sobre los últimos sucesos, operaciones y controles más importantes, estructura de la empresa, conocer algunas limitaciones, alcances, cooperación del personal, etc.

e. Inspección física de las instalaciones

Es indispensable el conocer el ambiente físico donde se va a desarrollar la auditoría, es decir, ubicación de las oficinas, plantas productivas, bodegas, etc., para realizar una planeación adecuada.

f. Comparación con empresas similares

El hecho de que el auditor conozca empresas similares a la que se va a auditar, lo lleva a aportar nuevas ideas que mejorarían considerablemente la planeación del trabajo y por consiguiente el resultado.

g. Conocimiento del proceso productivo y de los productos a los que se dedica la compañía

El tener una idea del proceso productivo de una compañía nos puede ayudar a tener una visión más amplia de los procedimientos a emplear en la revisión.

h. Conocimiento de las obligaciones fiscales particulares

Es importante que al realizar las pláticas con los funcionarios de la compañía hagamos especial hincapié en cuáles son las obligaciones fiscales a las cuales está sujeto en su carácter de contribuyente o retenedor.

j. Revisión de documentación

Es muy importante revisar otro tipo de documentación de la compañía; además, de los estados financieros con objeto de conocer más acerca de ella por ejemplo:

- El ver las conciliaciones bancarias, para saber si se elaboran en forma oportuna, si están debidamente depuradas y autorizadas, si existe un gran número de partidas en conciliación, etc.

- Al revisar los listados de antigüedad de clientes nos podemos dar cuenta si tienen problemas de cobrabilidad, en que montos y a que clientes.
- Al revisar los reportes de inventarios podemos observar si existen problemas de inventarios obsoletos, gran cantidad de inventarios en existencia, o al contrario un reducido nivel de inventario.

k. Revisión del sistema información

Se puede observar que tanto está apoyada la compañía en sistemas computarizados de información y cual es el grado de confiabilidad en éstos; además, podemos efectuar pequeños diagnósticos para ver si nos podemos apoyar en su sistema de información para realizar algunos procedimientos de auditoría.

5. Ventajas

Tomando en cuenta lo expuesto anteriormente, podemos formarnos una idea de lo importante que es el hacer una adecuada planeación, por lo que a continuación mencionaremos algunas de las ventajas:

- Al conocer anticipadamente las características específicas de la empresa se pueden determinar con mayor certeza las cualidades del personal que intervendrá en el desarrollo del trabajo.
- Considerar la posibilidad de proporcionar servicios adicionales al cliente a través de una mejor comprensión de sus expectativas y necesidades.

- Considerar diferentes alternativas para lograr los objetivos de auditoría de una forma efectiva y eficiente.
- Establecer el alcance y los procedimientos a emplear.
- Determinar las áreas con alto riesgo de auditoría y darle una atención especial.
- Considerar la conveniencia de rotar el énfasis de auditoría y el uso del conocimiento acumulado para aumentar la eficiencia.
- Establecer un plan que coordine las tareas realizadas por diversos miembros del equipo de trabajo y aprovechar al máximo su nivel de experiencia.
- Estimar la duración de la auditoría y tener bases para fijar fecha de terminación y entrega.
- Evitar el trabajo innecesario y por consiguiente reducir el costo de la auditoría.
- Proporcionar una base sólida para la fijación de honorarios.

6. Auditorías iniciales

Al efectuar una auditoría inicial es necesario hacer una serie de consideraciones especiales que no se presentan en las auditorías recurrentes, las cuales requieren de un tiempo adicional, tales como las siguientes:

- Obtener una comprensión del negocio, sistemas y personal del cliente.
- Familiarizar al cliente con la forma de trabajar de cada despacho.
- Comunicarse con los auditores anteriores.
- Satisfacerse acerca de la razonabilidad de los saldos iniciales y la aplicación uniforme de principios contables adecuados.

La principal diferencia entre una auditoría inicial y una auditoría posterior o recurrente, radica en nuestra relativa falta de conocimiento del cliente durante el primer año. Aunque es necesario obtener la mayor información posible sobre el nuevo cliente antes de la designación y durante la etapa de planeación el nivel de riesgo de auditoría se verá afectada por el bajo nivel de conocimiento.

Algunas de las fuentes de información que nos pueden ser útiles para conocer el cliente son:

- Organigramas.
- Informes anuales y otros informes que se presentan a los organismos de control.
- Documentación preparada por cliente sobre sus sistemas administrativos y políticas contables.
- Informes de control interno preparados por los actuales auditores.

- Programas e informes de auditoría interna.
- Copia de documentos clave, tales como: estatutos, actas de reuniones de directorio, acuerdos financieros y contratos importantes.
- Declaración anual del impuesto sobre la renta y memorándum de planeación fiscal.

Una vez definidos los objetivos del trabajo requerido y efectuada la planeación del mismo, es necesario que el contador público fije una remuneración razonable y justa por la prestación de sus servicios profesionales.

El grado de experiencia requerida en el trabajo y el tiempo estimado van a ser los principales factores a considerar en la cotización de honorarios.

El grado de experiencia del personal que se asigne va a estar en función de la complejidad del trabajo a efectuar, ya que es obvio que se requiera mayor experiencia para un trabajo difícil.

Por lo general, en un despacho de contadores existen diferentes categorías dependiendo del grado de experiencia adquirido, por lo mismo los despachos de contadores fijan determinadas cuotas.

7. Contratación de servicios profesionales

Una vez que ya se estableció el primer contacto con el cliente y se determinó el trabajo requerido, es necesario que el contador público fije una remuneración razonable y justa para la prestación de sus servicios profesionales.

El factor más importante que influye en la cotización de los honorarios, es el tiempo que el personal dedica a la elaboración de un trabajo.

Al elaborar la planeación de la auditoría, se debe estimar el tiempo aproximado para desarrollarla, así como el nivel de experiencia requerida.

Al desarrollar una cotización deben quedar asentadas las bases con las cuales se desarrollará el trabajo, así como las condiciones en las que dicho trabajo va a ser realizado.

Algunos de los métodos más usados por el contador público para la determinación de sus honorarios son:

Honorarios fijos

Se aplica al considerar el tiempo estimado que deberá emplearse por los diferentes niveles del personal requerido y se multiplicará por las cuotas establecidas para cada nivel, esto se hace antes de iniciar el trabajo.

Honorarios a cuota estándar

Se aplica al considerar el tiempo realmente empleado por la cuota establecida para cada nivel de personal.

Honorarios por igualas

Los honorarios son calculados por servicios prestados durante un tiempo determinado, que generalmente es sobre una base anual, cubriéndose mediante pagos iguales mensuales sin considerar el volumen de trabajo realizado.

Por lo general cada firma de contadores públicos tiene establecido determinado método, que para ellos es el más adecuado.

Carta convenio

La carta convenio es el documento donde el contador público presenta a su cliente la propuesta de sus servicios profesionales y el monto de los honorarios correspondientes, las bases con las cuales desarrollará su trabajo, así como las condiciones.

Algunos de los factores que deben quedar plenamente identificados son:

- Ayuda que proporciona el cliente. Es un factor muy importante, ya que la falta de atención o ayuda por parte del cliente puede dificultar y atrasar en gran medida el desarrollo de la auditoría.

Esta ayuda puede consistir desde simple atención y respuesta a algunas cuestiones de la auditoría hasta la preparación de cédulas específicas e incluso informes. Además, de la ayuda que pueda proporcionar el departamento de auditoría interna.

Además, el cliente debe proporcionar al auditor lo siguiente:

- a. Dar facilidad para que el auditor conozca los lugares (plantas, oficinas, sucursales, bodegas, etcétera)
- b. Proporcionar un lugar adecuado para su trabajo.
- c. Permitir el acceso a los registros y a cualquier documentación que se requiera.
- d. Comunicarse con los proveedores, clientes, bancos, etc., con objeto de insistir en la contestación de las solicitudes de confirmación de saldos u otros informes requeridos por el auditor.

8. Diseño de papeles de trabajo

El proceso de planeación debe ser documentado por escrito y debe formar parte de los papeles de trabajo de la auditoría. La naturaleza y cantidad de la información documentada depende de lo que a criterio del personal de mayor experiencia (socio y gerente) deba quedar plasmado y sirva para que el personal que va a ejecutar la auditoría y que de principio no tenga ningún conocimiento de la compañía lo obtenga y, así tenga una mejor comprensión del negocio y sistemas de cliente.

Parte de la información que se obtenga podrá ser utilizada en futuros exámenes.

El plan de auditoría es el resultado del proceso de planeación en el cual se resumen los factores, consideraciones y decisiones significativas referentes al enfoque y al alcance de auditoría. Registra lo que debe hacerse, la razón por la cual se hace, donde, cuando y quien lo debe hacer.

Si bien existen diversas formas de documentar este proceso dependerá del estilo, técnica y forma de trabajar de cada despacho o de cada persona, así como del tamaño y complejidad.

Un plan de auditoría normalmente se compone de:

- a. Memorándum de planeación
- b. Evaluaciones del riesgo inherente y de control
- c. Procedimientos a utilizar y tiempo estimado

- a. Memorándun de planeación

En el memorándum de planeación se deberá plasmar una evaluación global y una información general sobre el negocio y consta de:

- Principales responsabilidades en materia de informes

Aquí se debe señalar cuál es el principal objetivo por el cual estamos realizando el trabajo, especificando cuál es el informe final que deberemos emitir, y el porqué.

Algunos factores que deben ser considerados son:

- ° La estructura y organización legal del cliente y la cantidad de entidades dentro de la organización que requieren un informe por separado en sus estados financieros.
- ° Requerimiento de informe de una empresa extranjera que la controle o de su casa matriz.
- ° Requerimientos de informes de otras oficinas y auditores.
- ° Requerimiento de informes locales especiales.

- Expectativas del cliente e informes especiales

Debemos señalar que espera recibir el cliente por parte nuestra, así como peticiones acerca de informes especiales y fechas importantes.

Los trabajos adicionales realizados aparte de los necesarios para emitir nuestro informe sobre los estados financieros pueden surgir a raíz de nuestro deseo de proporcionar servicios de valor agregado. Para ello es conveniente identificar y analizar adecuadamente las expectativas de nuestro cliente.

Los informes para propósitos especiales incluyen los requeridos por las autoridades gubernamentales y por acuerdos contractuales, por ejemplo:

Información adicional requerida por reglamentaciones del mercado de valores, por acuerdos de financiamiento, por revisiones de información financiera trimestral, etc.

Tal vez nuestro cliente espere que nuestro examen revele errores o malversaciones que no son significativas para los estados financieros en su conjunto, o tal vez tiene la expectativa de que nuestro examen incluya un estudio y evaluación de los sistemas de control, aparte de los necesarios para planear y ejecutar el examen de los estados financieros.

- Características del negocio y riesgo inherente

La comprensión de la situación económica y del negocio del cliente es un requisito para lograr una auditoría efectiva y un servicio distintivo al cliente. Es indispensable contar con suficiente información sobre el negocio del cliente a fin de

evaluar inteligentemente el medio en el cual opera, los individuos que conducen la empresa y los factores que influyen sobre su éxito o fracaso, y así lograr identificar efectivamente las áreas de mayor riesgo, formular nuestro plan de auditoría y proporcionar un asesoramiento significativo y sugerencias constructivas a nuestro cliente.

Al desarrollar o actualizar nuestra comprensión del negocio, generalmente nos concentramos en aquellas partes, operaciones o saldos que conllevan mayor riesgo, por ejemplo:

- Subsidiarias recientemente adquiridas.
- Nuevas líneas de negocios.
- Venta de subsidiarias o de negocios.
- Incertidumbres o contingencias importantes.
- Introducción de nuevos productos.
- Existencia de litigios o requerimientos de organismos de control.

El conocimiento de las actividades del cliente nos ayudará a identificar las áreas de riesgo potenciales, algunos de los factores a considerar son:

- Características de los productos o servicios.
- Características de los clientes, deudores, proveedores y acreedores.
- Filosofía y métodos de comercialización y participación de mercado.
- Naturaleza de las tendencias de precios y condiciones del mercado.
- Plazos y contratación de financiamientos.
- Procesos de producción, distribución y almacenamiento.
- Naturaleza de los planes de beneficios a los empleados y ejecutivos.

- Existencia de proyectos de construcción o desarrollo.
- Naturaleza e importancia de las transacciones entre compañías afiliadas.

Políticas y prácticas financieras

Las políticas y prácticas financieras pueden afectar nuestras evaluaciones del riesgo inherente; la utilización de políticas y prácticas inusuales pueden indicar la existencia de problemas de liquidez. Por ejemplo: el uso de técnicas sofisticadas de administración de fondos podría aumentar el riesgo de que se realicen desembolsos indebidos, por lo que tendríamos que considerar esta situación.

Entre las posibles áreas de investigación están:

- Prácticas de administración de fondos.
- Políticas y objetivos de inversión.
- Liquidez y capacidad para generar capital de trabajo.
- Circunstancias económicas y tendencias del negocio.
- Utilización de contratos de futuro y opciones u otros instrumentos financieros.

Circunstancias económicas y tendencias del negocio

Una economía en expansión puede aumentar los márgenes de ganancia, pero también puede ocasionar escasez en el abastecimiento de insumos y mayores demandas de salarios.

Las situaciones económicas pueden afectar nuestras evaluaciones de riesgo, entre las posibles áreas de investigación puede ser:

- Efecto de las condiciones económicas y políticas generales sobre las operaciones.
- Factores económicos específicos que afecten a la empresa.

- Exposición a las fluctuaciones al tipo de cambio y tasas de interés.
- Restricciones a la actividad económica tales como controles de precios.

Estructura operativa

La organización del cliente nos proporciona una visión de su forma de operar, que pueden afectar nuestras responsabilidades en cuanto a los informes que deben ser emitidos, a la necesidad de utilizar especialistas o recurrir a otras oficinas, entre las posibles áreas de investigación están:

- Existencia de subsidiarias o divisiones y sus relaciones con la compañía tenedora.
- Grado de autonomía o centralización de las subsidiarias.
- Naturaleza de las instalaciones operativas.
- Métodos utilizados para controlar operaciones en el extranjero.
- Existencia de subsidiarias especializadas.

Departamento de administración y finanzas

El tamaño y la estructura de los departamentos de administración y finanzas del cliente pueden tener un efecto significativo en nuestra percepción de la confiabilidad de la información financiera de la empresa, entre los factores a considerar están:

- Existencia de un director o gerente financiero y de un director o gerente de administración y sus respectivas responsabilidades.
- Existencia de un departamento de auditoría interna y su grado de independencia de los departamentos de administración y finanzas.
- Grado de centralización o descentralización de las actividades contables y financieras.
- Cambios recientes en los departamentos de administración y finanzas.

- Tamaño y organización de las funciones de presupuestos, tesorería, finanzas, impuestos.
- Responsabilidad de información financiera de las subsidiarias o divisiones.
- Sistemas de información

Una parte integral de nuestro conocimiento del negocio del cliente y de los sistemas para el registro de transacciones es el desarrollo de una comprensión global de sus sistemas de información; sin la necesidad de hacer una investigación muy extensa, debemos tratar de determinar en términos generales, cuál es el grado en que las operaciones dependen de un sistema computarizado, y cuál es la complejidad de éste, por ejemplo:

- Naturaleza y alcance del procesamiento computarizado en las diversas áreas de los estados financieros.
- Naturaleza de la configuración del Centro de Cómputo, incluyendo: tipo, cantidad y ubicación de las principales unidades centrales de procesamiento, ver si éstas están interconectadas, cuantas terminales existen, etc.
- Estructura orgánica del departamento de cómputo; es decir, posición del gerente de sistemas en la estructura administrativa, cantidad de personal en el departamento, verificar si está organizado en forma centralizada o descentralizada en varias unidades operativas.
- Ambiente de control.

El ambiente de control del cliente refleja la filosofía, actitud y compromiso de la gerencia para establecer una atmósfera positiva para la implantación y ejecución de operaciones de negocios bien controladas. Influye en gran medida sobre la efectividad de los sistemas de control del cliente y consecuentemente, afecta significativamente nuestras evaluaciones del riesgo de control. Un ambiente de control

fuerte nos permite depositar mayor confianza en los sistemas de control, seleccionar controles como fuentes de satisfacción de auditoría y posiblemente reducir la cantidad de evidencia requerida para obtener la conclusión de que los controles seleccionados funcionan adecuadamente.

En vista de la importancia del ambiente de control del cliente, es necesario realizar un análisis detallado del mismo durante la planeación, a cargo de miembros experimentados del equipo de auditoría.

La calidad del liderazgo ejercido por el director y la gerencia y su actitud con relación a la información financiera confiable y a los controles efectivos influyen específicamente sobre el medio de control. Los directores y gerentes competentes y experimentados deben identificar y considerar los problemas potenciales antes de que afecten negativamente a la organización. Entre los factores que deben ser considerados al evaluar su efectividad se incluyen los siguientes:

- ° En qué medida la gerencia requiere información confiable y la utiliza para tomar decisiones.
- ° En qué medida el estilo de la gerencia está caracterizado por la planeación o por la improvisación en respuesta a situaciones críticas.
- ° Grado de participación, dirección y revisión de la gerencia en el proceso de preparación de presupuestos.
- ° Importancia que la gerencia otorga a los controles; agilidad con la cual se canalizan las recomendaciones de los auditores internos y externos.
- ° Agilidad y efectividad de la respuesta gerencial a las situaciones fuera de control en las áreas operativas y financieras.

Una estructura orgánica que establece una clara delegación de autoridad y asignación de responsabilidades facilita la ejecución de las políticas gerenciales, el desarrollo de retroalimentación pertinente y confiable, y la selección, motivación y promoción de personal calificado. Además la segregación de funciones importantes del negocio que no son compatibles entre sí desde el punto de vista de los controles, podría realzar el sistema de controles e indicar el deseo de la gerencia de establecer un fuerte medio de control. Entre los factores que deben ser considerados al evaluar la efectividad de la organización de la gerencia se incluyen los siguientes:

- Responsabilidades de las gerencias de divisiones, subsidiarias o de la corporación y su participación en la toma de decisiones.
- Cambios recientes en la estructura gerencial.
- En qué forma la autoridad delegada y la responsabilidad son definidas y comprendidas por todos los niveles de la organización.
- Si las principales decisiones son tomadas por los gerentes que están en condiciones de evaluar los resultados globales de tales decisiones.
- Si el departamento de auditoría interna informa al nivel gerencial apropiado.
- Si existe un sistema efectivo de comunicación de políticas y procedimientos.
- Si las responsabilidades de auditoría interna incluyen el control del cumplimiento de las políticas y procedimientos del cliente.
- Evidencias de que el personal financiero clave posee cargas excesivas de trabajo.
- Armonía entre los miembros del nivel gerencial, el espíritu de los empleados y el nivel de rotación de personal.

- Si los supervisores son accesibles.
 - En qué medida son segregadas las responsabilidades por la iniciación de las transacciones, su registro y la custodia de los activos.
- Las políticas contables del cliente

Durante el examen preliminar debemos incluir las políticas contables del cliente como parte de nuestra planeación estratégica, por ejemplo:

- Si se han propuesto cambios a las políticas contables vigentes.
 - Probabilidad de que surjan cambios en las políticas contables vigentes hacia el cierre del periodo.
 - Problemas en las políticas contables que han sido identificados en años anteriores.
 - Naturaleza de los cambios en las normas contables o en los nuevos pronunciamientos emitidos durante el año.
 - Conflictos entre las normas contables locales y del exterior cuando el cliente presenta estados financieros en más de un país.
 - Si existen políticas contables agresivas o conservadoras para situaciones que permiten el uso de principios contables alternativos.
- Oportunidades de servicio al cliente

En el curso de nuestras actividades de planeación debemos estar alertas a situaciones que presenten oportunidades de prestar servicios adicionales a nuestro cliente. Generalmente, estas oportunidades se manifiestan a través de conversaciones con la gerencia sobre diversos aspectos del negocio, el medio de procesamiento o el medio de control. Entre los indicadores de oportunidades de servicio al cliente se pueden mencionar:

- ° Cambios en la gerencia superior.
- ° Planes para la expansión o contracción del negocio a través de adquisiciones, fusiones, escisiones o acciones internas.
- ° Existencia de sistemas contables que sean insuficientes para procesar un aumento del volumen de las transacciones.
- ° Sistemas contables que generan muchos errores o que no poseen controles efectivos.
- ° Planes para cambiar los sistemas contables.
- ° Experiencia insuficiente en áreas especializadas como impuestos, sistemas PED, o administración financiera.

Es importante que la gerencia del cliente comprenda claramente la naturaleza y alcance de los servicios adicionales que le sean prestados.

b. Evaluación del riesgo inherente y de control

Las evaluaciones preliminares de la naturaleza y grado de los riesgos inherentes y de control en relación con los componentes son importantes para desarrollar nuestro enfoque de auditoría. A este respecto, es necesario delinear los factores que afectan nuestras evaluaciones de riesgo a fin de concentrar nuestros esfuerzos de auditoría y proporcionar a los miembros del equipo de trabajo la información necesaria para completar y ejecutar satisfactoriamente el plan de auditoría. Es importante que consideremos tanto los factores que disminuyen dicho riesgo como aquellos que lo aumentan.

c. Procedimientos a utilizar y tiempo estimado

En el plan de auditoría se debe indicar cuales deberán ser los procedimientos de auditoría a utilizar considerando todos los puntos examinados anteriormente, así como el tiempo estimado a utilizar en cada procedimiento.

En vista de que se requiere la intervención del socio y del gerente en la planeación, con objeto de aprovechar al máximo su experiencia y el conocimiento acumulado del negocio, para ser más eficiente y eficaz el trabajo de auditoría; sería muy costoso que únicamente ellos intervinieran en la planeación, por lo que el encargado y los ayudantes también deben intervenir.

Normalmente el socio y el gerente evalúan los riesgos de auditoría y delimitan el enfoque que se le debe dar al trabajo, es decir el enfoque de los procedimientos de auditoría; y entre el encargado y el gerente determinar específicamente cuales serán las técnicas y procedimientos de auditoría a seguir, los alcances, así como el tiempo estimado, los cuales posteriormente serán revisados y evaluados por el socio para que dé su autorización.

DALSA, S. A. DE C. V.

BALANCE GENERAL
(Cifras expresadas en millones de pesos)

<u>ACTIVO</u>	31 de diciembre de <u>1990</u>	31 de julio de <u>1991</u>	<u>Variación</u>	<u>%</u>
Efectivo	\$ 4,635	\$ 2,901	(\$ 1,734)	60% (1)
Clientes	64,999	94,001		
Reserva para cuentas incobrables	(80)	(80)		
Deudores diversos	<u>1,047</u>	<u>1,050</u>		
	<u>65,966</u>	<u>94,971</u>	29,005	44% (2)
Inventarios:				
Materia prima y material de empaque	24,962	29,649		
Producción en proceso	4,139	6,298		
Producto terminado	69,291	82,179		
Reserva para inven- tarios obsoletos	<u>(3,580)</u>	<u>(3,580)</u>		
Activo fijo - Neto	<u>94,812</u>	<u>114,546</u>	19,734	21% (3)
Terreno	8,555	8,555		
Maquinaria y equipo	16,720	20,516		
Mobiliario y equipo de oficina	2,550	3,620		
Equipo de transporte	4,720	5,550		
Construcciones en proceso	<u>1,003</u>	<u>25,520</u>		
	<u>33,548</u>	<u>63,761</u>	30,213	90% (4)
Inversiones en acciones	<u>84,128</u>	<u>91,412</u>	7,284	9% (5)
Otros activos	<u>713</u>	<u>5,529</u>	4,816	675% (6)
	<u>\$283,802</u>	<u>\$373,120</u>		
	=====	=====		

CASO PRACTICO

ANTECEDENTES

El Consejo de Administración de Productos Dalsa, S. A. de C. V. (DALSA) nos solicitó, le cotizáramos los honorarios para la auditoría de sus estados financieros individuales y consolidados al 31 de diciembre de 1991, así como para la emisión del dictamen para fines fiscales. Hemos sido auditores de DALSA, por más de 5 años, por lo que nuestro conocimiento acumulado del negocio es alto.

Nos reunimos el 2 de agosto con el señor Leonardo Muriel, Director de Finanzas de DALSA, quien nos comentó que los controles internos establecidos siguen siendo los mismos y que no han ocurrido cambios importantes en la compañía en relación al año anterior excepto por que, Aurrerá, quien es su principal cliente se encuentra en huelga, desde hace tres meses, lo que ha ocasionado serios problemas financieros, y se ha tenido que recurrir a financiamientos externos.

TRABAJO EFECTUADO

Le solicitamos nos proporcionara los últimos estados financieros que tuviera disponibles y procedimos a efectuar una explicación de variaciones con objeto de determinar los posibles cambios ocurridos y la forma en que nos pudieran afectar al desarrollar nuestro trabajo, y posteriormente procedimos a elaborar nuestra planeación a través de pláticas e investigaciones con el personal de la compañía y examen de registros y papeles de trabajo elaborados a la fecha, el estudio y evaluación del control interno y papeles de trabajo del año anterior.

RESULTADOS

Explicación de variaciones
Memorándum de planeación

Decisiones preliminares, procedimientos de auditoría y tiempo estimado
Cotización de honorarios

DALSA, S. A. DE C. V.

BALANCE GENERAL

(Cifras expresadas en millones de pesos)

	31 de diciembre de	31 de julio de		
<u>PASIVO</u>	<u>1990</u>	<u>1991</u>	<u>Variación</u>	<u>%</u>
Proveedores	\$15,306	\$ 13,662		
Acreedores diversos	5,389	5,784		
Impuesto sobre la renta y participación de los trabajadores por pagar	4,167	\$ 3,751		
Compañías afiliadas	26,161	49,891	23,730	91% (8)
Otros pasivos	<u>3,570</u>	<u>456</u>		
	54,593	73,544	18,951	35%
Documentos por pagar a largo plazo	<u>45,364</u>	<u>87,786</u>	42,422	94% (7)
	<u>\$99,957</u>	<u>\$161,330</u>		
	=====	=====		
<u>INVERSION DE LOS ACCIONISTAS</u>				
Capital social	\$ 30,500	\$ 30,500		
Utilidades acumuladas	55,041	92,320		
Utilidad del ejercicio	37,279	10,044	27,235	27% (9)
Actualización del capital contable y de la utilidad acumulada	30,525	30,525		(10)
Exceso o insuficiencia en la actualización del capital	<u>30,500</u>	<u>48,401</u>		
	<u>183,845</u>	<u>211,790</u>		
	<u>\$283,802</u>	<u>\$373,120</u>		
	=====	=====		

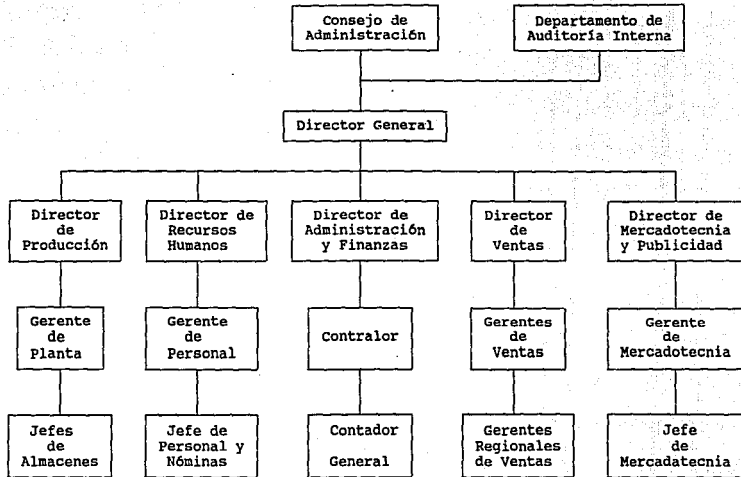
- (1) Efectivo. El renglón de efectivo se ha visto disminuido debido a: falta de pago de Aurrerá, principal cliente y a adquisiciones de materiales, maquinaria y equipo, y pago de mano de obra para la construcción de la planta de Tijuana.
- (2) Cuentas por cobrar. El saldo de clientes ha aumentado considerablemente debido principalmente a que Aurrerá uno de sus clientes más importantes ha estado en huelga por casi tres meses, por lo que el saldo de \$18,591 que le corresponde está pendiente de pagar.
- (3) Inventarios. El incremento en el rubro de inventarios se debe básicamente a que se ha dejado de surtir a Aurrerá principal cliente, debido a que está en huelga, como se mencionó en el punto anterior.

La reserva de inventarios, no muestra movimiento debido a que la compañía no ha efectuado un estudio sobre la obsolescencia de sus inventarios en este año.

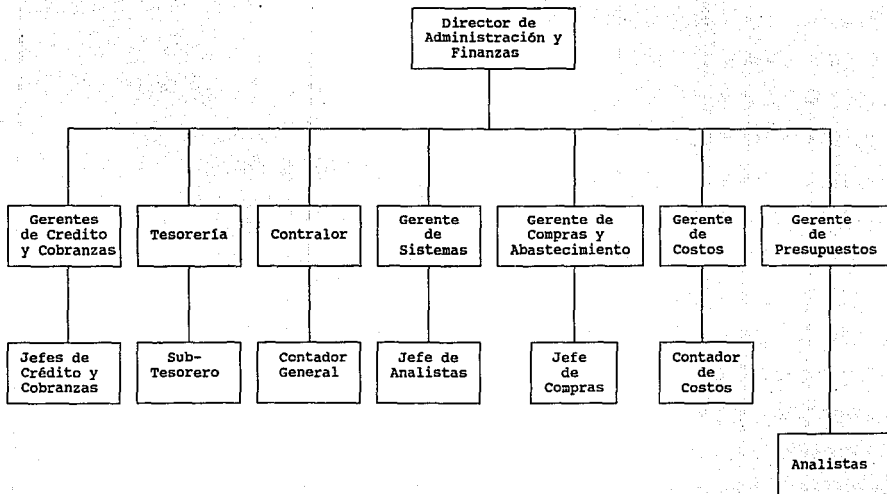
- (4) Activo fijo. La compañía ha efectuado considerables adquisiciones de activo fijo para la planta que se está instalando en Tijuana.
- (5) Inversiones en acciones. Este incremento se debe principalmente a que en este año la compañía adquirió el 99% de las acciones de Multisalsas, S. A. de C. V.
- (6) Otros activos. Este incremento se debe básicamente a que la compañía pagó en el mes de julio un anticipo por \$5,000 para la publicidad que habrá de aprovecharse en 1992.
- (7) Documentos por pagar. Este incremento se debe a que la compañía tuvo que requerir de financiamiento externo para seguir adelante con sus operaciones, pagar a tiempo a sus proveedores y continuar con el proyecto de la planta de Tijuana, ya que por el problema de Aurrerá, no ha podido recuperar gran parte de la cartera.
- (8) Compañías afiliadas. Debido a la situación económica por la que está atravesando DALSA, S. A. se han suspendido los pagos a sus compañías afiliadas, quienes les surten una gran parte de sus materias primas.

- (9) Utilidad del ejercicio. Esta disminución se debe principalmente a la disminución de ventas por la huelga de Aurrerá, principal cliente y al incremento tan considerable de los gastos financieros, por los intereses que han tenido que pagarse por los préstamos obtenidos.
- (10) Estas cuentas no han tenido cambios debido a que la compañía todavía no realiza los cálculos para registrar los efectos de la inflación tal como lo requiere el Boletín B-10, vigente desde 1984, excepto por el registro del avalúo de activo fijo, por el primer y segundo trimestre.

ORGANIGRAMA DE DALSA, S. A. DE C. V.



ORGANIGRAMA DE DALSA, S. A. DE C. V.



DALSA, S. A. DE C. V.

PLANEACION

I. TERMINOS DE REFERENCIA

a. Principales responsabilidades en materia de informes

Nuestra principal responsabilidad en materia de informes consiste en opinar acerca de la razonabilidad de los estados financieros individuales y consolidados de Productos Dalsa, S. A. de C. V. (DALSA) por el año que terminará el 31 de diciembre de 1991; la compañía a su vez cuenta con 7 subsidiarias.

b. Requerimientos de información

Debemos emitir los siguientes informes:

- a. Dictamen individual y consolidado
- b. Informe para la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal
- c. Carta de recomendaciones para mejorar el control interno

c. Expectativas del cliente

En términos generales el cliente nos requiere como asesores constantes para la toma de decisiones; principalmente, en materia fiscal. Además, requiere el dictamen a más tardar el 15 de febrero de 1992, ya que la junta anual del Consejo de Administración es el 23 de febrero.

II. CARACTERISTICAS DEL NEGOCIO Y RIESGO INHERENTE

DALSA es una compañía 100% mexicana, subsidiaria de Productos DILSA, S. A. de C. V. quien posee el 100% de las acciones. La principal actividad de DALSA es la manufactura, compra y venta de

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

productos alimenticios envasados. La compañía cuenta con 7 subsidiarias, y en marzo de este año adquirió el 99% de las acciones de Multisalsas, S. A. de C. V.

El mercado de los productos alimenticios envasados es muy competitivo; sin embargo, la presencia de los productos DALSA en el mercado es muy representativa y no se ha visto afectada seriamente por las estrategias de venta de sus competidores.

Los principales clientes de DALSA son importantes cadenas de autoservicio, tales como: Comercial Mexicana, Aurrerá, Gigante, Blanco, Superama, Sumesa; además, cuenta con algunos clientes del sector público, tales como Tiendas ISSTE, IMSS, UNAM, y además realiza ventas a algunas pequeñas tiendas y abarroterías; principalmente, en el interior de la República.

Los principales proveedores de DALSA son: Piña, S. A., Jitomates, S. A., Chiles, S. A., Duraznos, S. A. y Latas, S. A., quienes además son compañías afiliadas.

Algunos de los principales productos de conservas alimenticias son: duraznos en almibar de 250 gramos, piñas en trocitos de 250 gramos y chiles en vinagre y salsas en todas sus presentaciones.

Debido a la alta calidad de sus productos y al gran prestigio de DALSA es líder en el mercado.

DALSA cuenta con tres plantas productoras; México, Veracruz y San Luis Potosí y está en proceso de abrir una nueva planta en Tijuana. Debido al sistema de información de la empresa que es centralizada en México, no se pueden incluir estados financieros de las plantas de Veracruz y San Luis Potosí, por lo que en la

información que se emite en México se incluyen ambas plantas. Sin embargo y con base en nuestra experiencia como auditores lo único importante que hay que realizar en las plantas son los inventarios físicos, por lo que por estas unidades no efectuaremos mayor trabajo.

En este año Aurrerá, quien es uno de sus principales clientes ha estado en huelga, lo que ha repercutido en la situación financiera de la compañía, por lo que se ha visto obligado a recurrir a solicitar financiamiento a largo plazo.

La administración de DALSA confía en que pronto será solucionado este problema.

En términos generales el riesgo inherente de DALSA es moderado.

III. SISTEMA DE INFORMACION

DALSA cuenta con un departamento de sistemas altamente capacitado y con un equipo IBM/36, el cual produce información financiera correcta y oportuna, para fin de este año se está planeando descentralizar los sistemas y así que cada departamento capture sus pólizas. Sin embargo, esto empezará a trabajar en forma hasta el siguiente año.

Además cuenta con 7 computadoras personales que auxilian a los gerentes y directores de la compañía en cálculos e información estadística adicional.

IV. AMBIENTE DE CONTROL

En términos generales el control existente en la compañía es bastante bueno, ya que en los puestos directivos se cuenta con gente

bastante capaz y experimentada, además a este nivel no existe mucha rotación de personal. En este año dejó de prestar sus servicios el Sr. Rafael Loza (contralor) y el Sr. Alejandro Gómez (quien era el contador general) ocupó su lugar.

Se cuenta con un departamento de auditoría interna que realiza algunos trabajos rutinarios y que carece de un adecuado plan de auditoría, normalmente nos prestan ayuda en la revisión de determinadas áreas, y algunos trabajos de auditoría rutinarios, todo esto bajo nuestra supervisión.

Nuestras relaciones con la gerencia son cordiales y siempre cooperan con nosotros en todo lo que se les solicita.

V. POLITICAS CONTABLES Y FINANCIERAS

Las políticas de la compañía tienden a ser conservadoras y nuestra experiencia muestra que han sido aplicadas consistentemente; el manejo del efectivo está muy controlado y la gerencia se entera inmediatamente de cualquier movimiento.

Sin embargo, debemos estar alertas ya que la compañía acostumbra registrar sus provisiones para cuentas incobrables, inventarios, incentivos y pasivos hasta el final del año.

DALSA, S. A. DE C. V.

General

Rubro (Pa millón)	Factores de riesgo	Valuación del riesgo	Enfoque de los procedimientos de auditoría	Procedimientos de auditoría	Tiempo estimado
----------------------	-----------------------	-------------------------	--	--------------------------------	--------------------

Control inherente

Efectivo e Inversiones

Factores inherentes:		II	II		<u>V/P V/F TOTAL</u>		
\$2,901	- El personal en el área de finanzas es estable, de confianza y con muchos años de experiencia en la empresa			- Existen controles fuertes en este componente - Aplicar procedimientos analíticos que apoyen las conciliaciones bancarias obtenidas	1. Evaluar el control interno existente	2	2
AC 1X	- No existen ingresos raros o anormales			- Obtener evidencia de que los controles sí- quen siendo los mismos en los que confiamos	2. Revisar las conciliaciones bancarias al 30 de octubre de 1991 de las 5 cuentas más importantes, revisando partidas en conciliación de \$50 millones y superiores	10	10
AT 5X	- Las inversiones en valores son fácilmente valuables y la naturaleza de estas es normal				3. Solicitar y obtener confirmación de saldos a bancos y Casas de Bolsa al mes de diciembre	2	3
	- Se invierte normalmente en valores de mercado cuyo riesgo es mínimo				4. Aplicar procedimientos analíticos: explicación de variaciones importantes a nivel sumario	3	3
	- La compañía maneja aproximadamente diez cuentas bancarias				5. Cierre de sección	2	2
Factores de control directos:						14	20
	- El área de caja y la custodia de valores se encuentra protegida						
	- Se elaboran mensualmente conciliaciones bancarias y éstas son revisadas y autorizadas						
	- Existen controles que permiten dar seguimiento a las partidas (cheques o depósitos) en tránsito						
	- Todos los egresos son autorizados						
	- Todas las cuentas bancarias requieren firmas mencionadas						
	- Existe un flujo de caja que permite determinar las necesidades de efectivo diariamente						

DLISA S. A. DE C. V.

General

Subro (Pa Millón) Ingresos y cuentas cobrar	Factores de riesgo	Valuación del riesgo Control inherente	Enfoque de los procedimientos de auditoría	Procedimiento de auditoría	Tiempo estimado		
	Factores inherentes:					V/P V/F TOTAL	
	- La cartera se encuentra diversificada en un gran número de clientes (1,000) éstos son constantes; sin embargo, los más importantes son las cadenas de tiendas de autoservicio, tales como Comercial Mexicana, Aurrerá, Gigante, Blanco y Superama y no existen cambios significativos. Actualmente, la gran parte de los productos no están sujetos a un precio controlado		1. Circularizar a los clientes más importantes, eliminando los clientes circularizados el año anterior	1. Estudiar y evaluar el control interno a través de un memorándum	3		3
994,971	- Los competidores de la compañía están bien identificados y no representan un riesgo importante		2. Llevar a cabo un Test-Deck para comprobar los controles internos del computador	2. Realizar un Test-Deck sobre el control del computador del Área de facturación y ventas por 10 pedidos y darles seguimiento	24	8	32
AC 45%	- En la circularización de las cuentas por cobrar se obtienen pocas respuestas		3. Elaborar un memorándum para evaluar los controles internos	3. Circularizar los 10 clientes más importantes, cerciorándonos que no sean los mismos del año anterior, y llevar a cabo el cierre de la circularización con ayuda de los auditores internos llegando hasta la ficha de depósito			
AT 25%	- El departamento de auditoría interna realiza revisiones periódicas de los clientes. Aurrerá, uno de sus principales clientes ha estado en huelga por casi 3 meses		4. Aplicar los procedimientos analíticos, para soportar las cifras a fin de año	4. Llevar a cabo el corte de ventas y de inventarios a fin de año	12	6	18
	- Los principales clientes ha estado en huelga por casi 3 meses		5. Revisión ocular de otras cuentas por cobrar verificando que no estén integradas por saldos reros o anomalías	5. Revisar la suficiencia de la estimación de cuentas incobrables	8	8	16
	Factores de control:		6. Comparar con varios años atrás el saldo de la reserva para cuentas malas y las cancelaciones anuales para analizar la tendencia	6. Aplicar procedimientos analíticos para obtener evidencia suficiente y competente para soportar las cifras de fin de año. Explicación de variaciones, antigüedad de saldos y porcentajes de utilidad bruta y contra presupuesto, etc.			
	- Se emiten listados de antigüedad de saldos mensualmente y se hacen estudios de rotación		7. Discusión de cobrabilidad	7. Revisar ocularmente otras cuentas por cobrar	16		16
	- Los precios de venta y créditos a clientes son revisados constantemente y son autorizados		8. Corte de operaciones		4		4
	- Las cantidades embarcadas son iguales a las facturadas						
	- El sistema de cómputo del área es satisfactorio y no permite al embarque de la mercancía si no se cumplen con todos los requisitos de control						
	- El mayor general coincide con los registros auxiliares				67	142	89

RAMA S. A. DE C. V.
MEXICAL

Rubro (en millones)	Factores de riesgo	Valoración del riesgo	Evaluación de los procedimientos de auditoría	Procedimiento de auditoría	Tiempo estimado																
Inventarios	<p>Factores inherentes:</p> <ul style="list-style-type: none"> - El margen de utilidad bruta es constante - Los precios de sus materias primas no están sujetos a precios controlados - La demanda y los inventarios de sus productos no cambian significativamente - Sus inventarios no se modifican sustancialmente por cambios tecnológicos y su control físico es sencillo - Los competidores están bien identificados y difícilmente pueden causar trastornos - Su proceso de producción es sencillo y de fácil contabilización - Existen inventarios físicos durante el año llevados a cabo por un departamento de "Control de Inventarios" - Los inventarios se revisan mensualmente - No existe capacidad ociosa de importancia - Al final del año el nivel de inventarios es el mínimo - La actualización de inventarios para efectos del 8-10 es muy sencillo y se lleva a cabo por personal de la compañía con experiencia - Este año se ha incrementado la reportación de producto terminado para "ventas" - Se tiene un gran nivel de inventarios debido a que se dejó de vender a Aurrerá 	Control inherente	<ol style="list-style-type: none"> 1. Llevar a cabo una prueba de precios y de costos de producción, para cerciorarse de que los costos estándar están correctamente valuados y determinados 2. Estudiar la razonabilidad de los costos de mano de obra y gastos indirectos y revisar el correcto registro de las variaciones en compra 3. Presenciar la toma de los inventarios físicos y observar que los procedimientos llevados a cabo sean los adecuados 4. Solicitar confirmación de los productos en poder de acopiadores 5. Solicitar el estado de costo de producción y asegurar las cifras 6. Llevar a cabo procedimientos analíticos a fin de año, explicación de variaciones, rotación, etc. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Llevar a cabo una prueba de precios de materia prima, por los 10 materias primas más importantes en cuanto a consumo y compra. Solicitar ayuda de los auditores internos en la visita preliminar. Se deberán cubrir los principales atributos de control interno del área de cuentas por pagar y compra, así como determinación y registro de las variaciones 2. Actualizar el System Up-Date del sistema de costo de producción que nos permita satisficernos de que los controles y sobre todo de la razonabilidad de los costos estándar de producto terminado 3. Presenciar la toma de los inventarios físicos. Debemos poner especial atención al procedimiento de observación más que al tomar pruebas. Este año ir a San Luis Potosí y siempre ver los de México 4. Debemos revisar la correcta elaboración de los listados finales de inventarios físicos 5. Revisar que la reserva de inventarios obsoletos sea suficiente 6. Hacer una comparación de las tendencias de las cifras en los últimos años de inventarios, que aporten las cifras 	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center;">V/P V/P TOTAL</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">16</td> <td style="text-align: center;">16</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">8</td> <td style="text-align: center;">8</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">48</td> <td style="text-align: center;">48</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">22</td> <td style="text-align: center;">22</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">16</td> <td style="text-align: center;">16</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">12</td> <td style="text-align: center;">2</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">172</td> <td style="text-align: center;">172</td> </tr> </tbody> </table>	V/P V/P TOTAL		16	16	8	8	48	48	22	22	16	16	12	2	172	172
V/P V/P TOTAL																					
16	16																				
8	8																				
48	48																				
22	22																				
16	16																				
12	2																				
172	172																				

DAIJA, W. A. S. C. Y.

General.

Edipo
(Pa millón)

Factores
de riesgo

Valuación del
riesgo

Enfoque de los
procedimientos
de auditoría

Procedimiento de
auditoría

Tiempo
estimado

Control inherente

Inventarios

Factores de control directo:

- Los inventarios se encuentran bien protegidos
- Los procedimientos de la toma de los inventarios físicos son buenos
- Las conciliaciones entre el inventario físico y libros se hace oportunamente
- Existe en la compañía un departamento que se dedica exclusivamente al control de los inventarios
- Los inventarios obsoletos se identifican y se destruyen manualmente
- El sistema de costos estándar es manejado adecuadamente
- El departamento de costos se encuentra integrado por personal que ya tienen muchos años de experiencia en la empresa
- El sistema de cómputo en esta área es efectivo

7. Revisión de la actualización de inventarios
8. Tener especial cuidado en la revisión de la obsolescencia de inventarios ya que debido a la falta de ventas a *Aurora*, podría llegar a haber un gran problema de productos en mal estado

7. Revisión ocular de los saldos de mercancías en tránsito. Si son raras o anormales investigar
8. Debemos revisar la razonabilidad de las cuentas de mano de obra y gastos indirectos en forma conjunta con el punto 2 anterior, y la correcta incorporación a fin de año de estos conceptos a los inventarios
9. Amarre del estado de costo de producción
10. Aplicar procedimientos analíticos para la revisión de saldos a fin de año
11. Revisar la actualización del inventario

	V/P	V/P	TOTAL
	72	140	112
		5	3
		8	8
		12	12
		8	8
		12	12
	72	183	155

PAISA, S. A. DE C. V.

General

Rubro (Pa millón)	Factores de riesgo	Valuación del riesgo	Enfoque de Los procedimientos de auditoría	Procedimiento de auditoría	Tiempo estimado
<u>Control Inherente</u>					
<u>V/P V/E TOTAL</u>					
	Factores Inherentes:				
	- El proceso de producción no se afecta de manera importante por los avances tecnológicos de un año con otro	H	H	1. Aplicar procedimientos analíticos a fin de año en esta sección	4 4
663,761	- Se lleven a cabo evaluaciones anuales con peritos independientes y con base a estos valores se aseguran los bienes			2. Verificar que los controles siguen siendo los mismos (Segregación de funciones, autorizaciones, etc.)	10 10
A T 17%	- Se han efectuado adquisiciones importantes por la construcción de la nueva planta de Tijuana			3. Estudio y evaluación del control interno	2 2
	Factores de control:			4. Revisión de adiciones y bajas por aquellas de \$100,000 \$50,000, respectivamente, con ayuda del programa relativo (solicitar ayuda al departamento de auditoría interna)	2 2
	- El sistema de control interno de compras y bajas de activo fijo es adecuado y efectivo			5. Incluso contemplar un viaje para observar físicamente el avance de la obra de Tijuana	8
	- Los valuadores llevan a cabo inventarios físicos que posteriormente son conciliados por personal de la compañía contra registros				2 2
	- El contralor autoriza los movimientos derivados del avalúo, sin embargo, casi nunca son importantes				10 16 26

DAISA, S. A. DE C. V.

General

<u> rubro</u> (En millones)	<u>Factores de riesgo</u>	<u>Valoración del riesgo</u>	<u>Enfoque de los procedimientos de auditoría</u>	<u>Procedimiento de auditoría</u>	<u>Tiempo estimado</u>
			<u>Control inherente</u>		
Otros activos \$496,941 AT 26X	Factores inherentes: - La compañía tiene siete subel- 99% de las acciones. En marzo de este año adquirió el 99% de las acciones de Multisalsas, S. A. de C. V.	S H	1. Verificar el adecuado cálculo del método de participación de la com- pañía	1. Verificar el cálculo del mé- todo de participación en los estados financieros indivi- duales	
	Factores de control: - La compañía cuenta con personal capacitado técnicamente, quienes normalmente registran en forma correcta las operaciones de com- pra y venta de acciones - Se emiten estados financieros consolidados mensualmente		2. Verificar el correcto registro de la compra de las acciones de Multisalsas, S. A. de C. V.	2. Verificar el registro de la compra de Multisalsas, S. A. de C. V.	
			3. Obtener estados financie- ros de las compañías sub- sidiarias	3. Revisar la consolidación de los estados financieros de Dalsa y subsidiarias, así como los asientos de elimi- nación	
					<u>V/P</u> <u>V/F</u> <u>TOTAL</u>
					8 8
					6 6
					20 20
					6 28 34

ES

DAISA, S. A. DE C. V.

General

<u>Libro</u> (Pa millón)	<u>factores de riesgo</u>	<u>Valuación del riesgo</u>	<u>Enfoque de los procedimientos de auditoría</u>	<u>Procedimiento de auditoría</u>	<u>Tiempo estimado</u>
<u>Control inherente</u>					
<u>Inversión de los accionistas</u>	<u>Factores inherentes:</u>				<u>V/P V/F TOTAL</u>
\$211,790	- Las operaciones en esta área son mínimas y normales	@ @	1. Revisión de Actas de Asamblea de Accionistas y de Consejo	1. Examen de los libros de registros de capital social de actas y juntas, así como obtención de la carta del secretario y revisión de los movimientos del año	
P y C 57%	- La estructura del capital contable es sencilla		2. Revisar pago de dividendos	2. Actualización del archivo permanente	
	- No existen acciones preferentes o de otro tipo		3. Análisis del movimiento del año	3. Revisión del pago de dividendos	8 8
	<u>Factores de control:</u>			4. Actualizar el archivo permanente de auditoría	2 2 4
	- Todos los movimientos del capital contables se llevan a cabo a través de actas autorizadas por Asambleas de Accionistas				2 2 4
					6 14 20

DALSA, S. A. DE C. V.

General

<u>Rubro</u> (Pa millón)	<u>Factores de riesgo</u>	<u>Valuación del riesgo</u>	<u>Enfoque de los procedimientos de auditoría</u>	<u>Procedimiento de auditoría</u>	<u>Tiempo estimado</u>
<u>Resultados</u>	<u>Factores inherentes:</u>	<u>Inherente control</u>			
	- La compañía cuenta con 300 empleados (obreros y personal de confianza)	■ ■	1. Aplicar procedimientos analíticos, en esa sección	1. Solicitar a la compañía relación de gastos decrecientes por sub-cuenta manejando grandes totales (gastos de fábrica, admón. etc.) por el año de 1991 y 1990 y explicar variaciones por aquellas sub-cuentas por las que no cubramos con otro procedimiento y cuya variación sea de importancia revisando documentación soporte	V/P V/F TOTAL
	- No existen gastos o ingresos raros o anormales		2. Apoyarnos en auditoría interna, ya que ellos hacen revisión documental de cuentas de gastos	Solicitar ayuda a auditoría interna	
	- Normalmente la compañía obtiene utilidades		3. Para efectos del dictamen fiscal debemos debemos revisar los cálculos globales de 1X, 5X, INSS e IVA	Solicitar ayuda a auditoría interna	
	- El departamento de nómina se encuentra actualizado en cuanto a (leyes, tablas, porcentajes, etcétera.		4. Revisión del resultado por posición monetaria para efectos del 8-10		16 16
	- Se tienen gastos financieros por montos importantes derivados de préstamos obtenidos a largo plazo			2. Revisar para efectos del dictamen fiscal los cálculos globales del 1X, 5X, IVA, ISPP e INSS	24 24
<u>Factores de control:</u>				3. Revisar gastos y productos financieros	11 1 12
	- La nómina es emitida por el computador			4. Hacer una revisión analítica de las nóminas	8 8
	- Se existen relaciones de gastos por sub-cuenta el forme comparativa con el mismo periodo del año anterior, y se obtienen explicaciones sobre las variaciones importantes por parte de gerencia			5. Cierre de sección	2 2
	- Se tiene un departamento de Tesorería que realiza los cálculos por intereses en forma adecuada y oportuna				19 43 62

DALSA, S. A. DE C. V.

General

Rubro	Procedimientos de auditoria	V/P	V/F	total
General	1. Preparar memorándum de recomendaciones en español (1)	8		8
	2. Preparar informe individual Dictamen fiscal y consolidado		120	120
	3. Revisión B-10 en cada sección		16	16
	4. Pláticas con funcionarios	8	8	16
	5. Planeación de la auditoria	16		16
	6. Preparación de cédulas sumarias	4	4	8
	7. Cotejo a mayor cerrado, preparación de informes de personal, sellado y limpieza de papeles y otros		19	19
	8. Revisar la correcta aplicación del Tercer Documento de Adecuaciones al Boletín B-10 y el Boletín B-12			
		<u>36</u>	<u>175</u>	<u>211</u>

- (1) Debe entregarse al cliente una carta en el mes de diciembre.
- (2) El dictamen fiscal debe quedar terminado justo en la auditoría de febrero.

Resumen de tiempo

	V/P	V/F	total
Efectivo	14	6	20
Cuentas por cobrar	47	42	89
Inventarios	72	83	155
Activo fijo	10	16	26
Otros activos	6	28	34
Cuentas por pagar	40	36	76
Impuesto sobre la renta y PTU	16	91	107
Inversión de los accionistas	6	14	20
Resultados	19	43	62
General	<u>36</u> 266 ===	<u>175</u> 534 ===	<u>211</u> 800 ===

Cd. Satélite, Méx., 8 de agosto de 1991

Sr. Leonardo Muriel
Director de Finanzas
Dalsa, S. A. de C. V.

Estimado señor Muriel:

Agradecemos nuevamente el nombramiento como auditores de Productos Dalsa, S. A. de C. V. y nos permitimos presentar a su consideración un resumen de los servicios e informes que proporcionaremos, así como la estimación de honorarios por el ejercicio de 1991.

De acuerdo con nuestra política, únicamente facturaremos el tiempo realmente empleado en la auditoría. En caso de que por razones ajenas se requiriera una inversión mayor de tiempo, con toda oportunidad lo haríamos de su conocimiento para discutir las medidas necesarias que debieran tomarse para mantener al mínimo el incremento de honorarios.

Adicionalmente, es importante señalar que la estimación ha sido calculado considerando que, al igual que en años anteriores, recibiremos la ayuda necesaria en la preparación de la información, análisis, localización y entrega de la documentación comprobatoria, que en su oportunidad les requeriremos. También que los saldos de la contabilidad al 31 de diciembre de 1991 estarán actualizados y depurados.

Sr. Leonardo Muriel
8 de agosto de 1991
Página 2

La estimación incluye la revisión de la reexpresión de los estados financieros dictaminados de acuerdo con los lineamientos establecidos por el Boletín B-10 "Reconocimiento de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera", así como las consultas financieras y fiscales estrictamente relacionadas con la auditoría, pero no incluye lo siguiente:

- a. En caso de que se requieran intervenciones en la preparación de la actualización de las cifras de los estados financieros conforme a los lineamientos del Boletín B-10.
- b. Trabajos especiales de naturaleza financiera o fiscal.
- c. El tiempo que se invierta si la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal seleccionara para su revisión la declaración anual del impuesto sobre la renta y el dictamen fiscal.
- d. La revisión de las declaraciones anuales del impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado.

Las fechas planeadas para llevar a cabo las auditorías de los estados financieros de Productos Dalsa, S. A. de C. V. al 31 de diciembre de 1991 son las siguientes:

1. Visita preliminar en la semana del 14 de octubre de 1991.

Sr. Leonardo Muriel
8 de agosto de 1991
Página 3

2. Visita final en las semanas del 13 al 27 de enero y 3 de febrero de 1992.

Por supuesto, estas fechas están sujetas a su aprobación.

A continuación proporcionaremos un resumen comparativo de las horas estimadas para la auditoría de los estados financieros al 31 de diciembre de 1991, con el real al 31 de diciembre de 1990.

	<u>Horas</u>		
	<u>Estimado</u> <u>1991</u>	<u>Real</u> <u>1990</u>	<u>Estimado</u> <u>1990</u>
Horas	1,000	1,000	1,000
	=====	=====	=====

Las cules estarán distribuidas de la siguiente manera:

Socio	40
Gerente	80
Encargado y ayudantes	800
Otros	<u>80</u>
	1,000
	=====

Los honorarios para la auditoría de los estados financieros de sus compañías, por el año que terminará el 31 de diciembre de 1991 se estima en \$130,000,000 más los gastos que realizaremos por su cuenta.

Como usted podrá observar, estamos estimando el mismo nivel de horas que en la propuesta revisada de 1990. Por lo tanto, el honorario únicamente se ha incrementado con base en la inflación que ha venido ocurriendo en el país.

Sr. Leonardo Muriel
8 de agosto de 1991
Página 4

Por lo que respecta a los honorarios por la preparación del informe fiscal y de la revisión de las declaraciones anuales del impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado, al igual que en años anteriores, estarán determinados en función del tiempo realmente invertido.

Este honorario ha sido calculado con base en las cuotas vigentes; las cuales, estimamos mantener durante todo 1991. Tomando en cuenta las condiciones económicas pre-valecientes de acuerdo con el pacto de solidaridad económica, no podemos saber cuáles serían las cuotas por hora de los honorarios por aquellos servicios que prestaríamos después del 1 de enero de 1992.

Esta estimación fue calculada tomando en consideración la situación económica actual del país. Sin embargo, si ocurrieran cambios importantes no previstos, y por los que nos viéramos en la necesidad de incrementar la estimación, de inmediato nos comunicariamos con ustedes.

Con relación al pago de los honorarios, siguiendo la práctica de años anteriores, le agradeceríamos cuatro anticipos mensuales a partir de noviembre de 1991 de \$32,500,000 cada uno.

De antemano agradecemos su atención y quedamos a su disposición para cualquier duda en relación al contenido de esta carta.

Atentamente,

Elba Dalia Román I.

CONCLUSIONES

1. Al efectuar una adecuada planeación en los trabajos de auditoría se pueden alcanzar los objetivos a un costo razonable y además en una forma más eficiente y efectiva, independientemente del tamaño y tipo de trabajo que deba desarrollarse.
2. Al efectuar una adecuada planeación se pueden diseñar los procedimientos de auditoría que deban aplicarse, tratando de aprovechar la experiencia del personal a desarrollar el trabajo, minimizar el tiempo requerido y por consiguiente los honorarios de auditoría, tratando de proporcionar un mejor servicio como consultores, y dejando al cliente satisfecho con el trabajo realizado.
3. Debido a la importancia del plan de auditoría, éste debe ser diseñado por el personal de mayor experiencia dentro de su despacho de contadores públicos; ya que se necesita de una gran experiencia profesional y capacidad de análisis para poder visualizar los riesgos de auditoría y diseñar las pruebas y el tiempo adecuado.

PRINCIPALES ABREVIATURAS UTILIZADAS

Intuturo Mexicano de Contadores Públicos, A. C.	IMCP
Contador Público	C.P.
Activo Circulante	AC
Activo Total	AT
Pasivo Total	PT
Capital Contable	C
Riesgo Inherente y de Control Bajo	B
Riesgo Inherente y de Control Moderado	M
Riesgo Inherente y de Control Alto	A
Proceso Electrónico de Datos	PED

BIBLIOGRAFIA

1. Auditoría Montgomery
Philip L. Defliese
Kenneth P. Johnson
Roderick K. Macleod
Editorial Limusa, México
8a. edición, 1984
Traducción por C.P. Rogelio Casas-Alatríste
2. Normas y Procedimientos de Auditoría
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.
Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.
14a. edición, 1983 y 1991
3. Auditoría, Filosofía y Técnica
John W. Cook
Gary M. Winkle
Editorial Banca y Comercio, S. A. de México
1a. edición, 1978
Traducción por M. G. R. de V. de Paredes
4. Auditoría
R. L. Grinaker
Ben B. Barr
Editorial Cía. Editorial Continental, S. A.
8a. edición, 1984
Traducción por C.P. Joaquín Blanes Prieto
5. Auditoría Concepto y Métodos
John J. Willingham
D.R. Carmichael
Editorial Mc. Graw Hill
3a. edición, 1982
Traducción por Jesús Villamizar Herrera
6. Terminología del Contador
Mancera Hermanos y Colaboradores
Editorial Banca y Comercio, S. A., México
9a. edición, 1982
7. Planeación de la Auditoría
Héctor Sánchez S.
Editorial Ediciones Contables y Administrativas, S. A.
3a. edición, 1984

BIBLIOGRAFIA

8. Declaración sobre Normas de Auditoría No. 22 SAS-22
Planeación y Supervisión
Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA)
Impreso por el Instituto de Contadores Públicos
Junio, 1978
Traducción por la firma de Contadores Públicos Galaz,
Carstens, Chavero, Yamasaki y Cía
9. Programas de Auditoría
González Vilchis y Cia., S. C.
Diciembre, 1975
10. Libros y Revistas
Instituto Mexicano de Contadores Públicos