

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLÁN**

**IMPORTANCIA DEL CONTROL INTERNO EN LA
PLANEACIÓN DE AUDITORÍA EN EMPRESAS
COMERCIALES.**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN CONTADURÍA

PRESENTA:

JONATHAN JAIME VILLALOBOS

ASESOR: MCE. ROSA MARÍA OLVERA MEDINA



Universidad Nacional
Autónoma de México



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 esta 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.

DEDICATORIAS

A DIOS: Por ayudarme a levantarme en las circunstancias más difíciles y por ser el pilar y eje rector de mi vida, ya que sin él este trabajo no habría sido posible y a tu lado seguimos recorriendo este difícil camino.

A MI MADRE: Aunque ya no te encuentras conmigo, pero sé que desde los cielos me ves y me proteges. Que con tu esfuerzo, dedicación, constancia y ejemplo de lucha y vida, has sido y serás una fuente de admiración y sin ti no sería la persona que hoy en día soy.

A MI FAMILIA: Por todos sus consejos enseñanzas y ejemplo de vida y por estar en los momentos más difíciles de mi vida, y brindarme su incondicional apoyo.

A MI ASESORA: No tengo palabras para agradecerte Rosi, toda tu paciencia, tiempo y dedicación y guía en el desarrollo de este proyecto. Te agradezco tus consejos en la escuela y sobre todo tu amistad durante estos años.

A MIS AMIGOS: Ustedes que han sido como mi familia escogida y que han estado conmigo en el momento más difícil de toda mi vida, y que seguiremos unidos en el camino.

A LA UNAM: Por haberme formado en sus aulas y a todos los maestros que intervinieron en mi formación, por permitirme superarme y servir a mi sociedad con valores éticos y profesionales que me fueron inculcados es esta gran Universidad.

A todos y cada uno a los que he dedicado estas humildes y breves palabras, no encuentro la forma de agradecerles todo lo que me han guiado y ayudado.

¡MIL GRACIAS!

INDICE

OBJETIVO

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO 1. Generalidades sobre Auditoría y Control Interno

1. 1. Tipos de Auditoría.....	3
1. 2. Normas de Auditoría.....	8
1. 3. Normas de Información Financiera.....	11
1. 4. Procedimientos de Auditoría.....	15
1. 5. Control Interno.....	18
1. 5. 1. Concepto de Control Interno.....	19
1. 5. 2. Tipos de Control Interno.....	21
1. 5. 3. Estructura de Control Interno.....	23
1. 5. 3. 1. Factores que determinan el Riesgo de Detección.....	26
1. 5. 4. Estudio y Evaluación del Control Interno.....	27
1. 5. 4. 1. Evaluación Preliminar.....	27
1. 5. 4. 2. Cumplimiento y Evaluación Final.....	28

CAPÍTULO 2. Planeación de Auditoría.

2. 1. Objetivos de la Planeación.....	32
2. 2. Etapas de Planeación de Auditoría.....	33
2. 2. 1. Discusión Inicial.....	34
2. 2. 2. Entender la Entidad.....	37
2. 2. 3. Industria y Ambiente de la Entidad.....	38
2. 2. 4. Políticas y Prácticas Contables de la Entidad.....	41
2. 2. 5. Obtención de Obligaciones Legales del Cliente.....	43
2. 3. Importancia Relativa.....	44
2. 4. Identificación de Riesgos.....	47
2. 5. Evaluación del Riesgo de Auditoría.....	49
2. 6. Estrategia de Auditoría.....	66
2. 6. 1. Materialidad.....	66
2. 6. 2. Oportunidad de Actividades de Auditoría.....	70
2. 7. Programas de Auditoría.....	73
2. 7. 1. Objetivos de Programa de Auditoría.....	73
2. 7. 2. Tipos de Programas de Auditoría.....	74
2. 8. Programación del Trabajo de Auditoría.....	76
2. 8. 1. Asignación de Personal Profesional al Trabajo.....	77
2. 8. 2. Supervisión del Trabajo.....	79
2. 9. Enfoque de Auditoría.....	86

CAPÍTULO 3. Evaluación del Control Interno

3. 1. Aspectos de Interés.....	97
3. 2. Conceptos Importantes para la Evaluación del Control Interno.....	99
3. 3. Monitoreo.....	105
3. 4. Resumen de a Estructura de Control Interno.....	107
3. 5. Conocimientos de Controles.....	110
3. 6. Evaluaciones y decisiones.....	112
3. 7. Pruebas de Controles.....	114
3. 8. Evaluación de Controles.....	116
3. 9. Matriz de Controles.....	118
3. 10. Prueba de Control.....	121
3. 11. Alcance de los Procedimientos.....	122
CASO PRÁCTICO.....	124
CONCLUSIÓN.....	163
BIBLIOGRAFÍA.....	164

OBJETIVO

Establecer la importancia del papel de la evaluación del control Interno dentro del proceso de la planeación de auditoría así como los factores que deben ser considerados por el contador responsable en esta etapa con el fin de garantizar una mayor certeza en la revisión de las cifras con el objeto de minimizar costos y riesgos al cliente de auditoria y de esa manera proporcionarle las herramientas necesarias para un aumento en su competitividad dentro del mercado en el que se encuentre ubicado.

INTRODUCCIÓN

La auditoría en la actualidad es pieza clave para la toma de decisiones en los mercados de capitales, por ello se requiere que los auditores independientes realicen juicios responsables sobre las empresas, por lo cual la auditoría debe estar basada sobre entendimientos de la industria, el mercado y el posicionamiento de cada entidad, pero sobre todo debe estar basada en aquellos aspectos que el auditor evalúa a través de los controles de la compañía, con el objetivo de delimitar los puntos débiles de la entidad, a través de los siguientes elementos:

- El entendimiento de los riesgos del negocio que puedan tener un efecto en los estados financieros.
- En entendimiento de los procesos que cada compañía utiliza para administrar sus riesgos y para reportar su efecto en los estados financieros y;
- El entendimiento del tipo de transacciones que cada compañía realiza, así como la manera en que las procesa para ser incluidas en los estados financieros.

Por consiguiente el desarrollo de la auditoría requiere de una estructura que refuerce el proceso y alcance de revisión de la misma para asegurar que la situación financiera de la empresa sea confiable y cumpla con las normas de información financiera que avalen las operaciones que realiza, derivado de su actividad económica por lo cual es de suma importancia que el proceso de auditoría cuente con las bases necesarias para que de esta forma se respalde la opinión de personas externas a la empresa con el objetivo de expresar una afirmación con respecto a la situación financiera que presenta la empresa a través de sus Estados Financieros.

Por lo anterior, considerando la importancia del ejercicio de la Auditoría es indispensable que se cuente con las bases elementales de las herramientas más importantes que hay que considerar para realizar el trabajo de planeación y evaluación de controles, siendo estos dos elementos la columna vertebral para el ejercicio de la auditoría. Es por eso que se desarrolla el presente trabajo, con el objeto de establecer los criterios básicos para estructurar y dar alcance al desarrollo mismo de la revisión de la situación financiera de la empresa, aquí es en donde parte la problemática que justifica el desarrollo de este trabajo la cual consiste en la **evaluación de los riesgos de auditoría como base fundamental en la planeación y en el alcance de la misma.**

En el primer Capítulo, se incluyen los conceptos elementales con los que se cubren las generalidades de la Auditoría y Control Interno y los conceptos teóricos que integran cada uno de dichos conceptos.

Posteriormente en el segundo Capítulo se desarrolla el análisis de los conceptos más elementales de la Planeación con el fin de delimitar dentro del marco de referencia este trabajo de investigación para analizar cuáles son las bases en las que se desarrolla el trabajo de auditoría. Lo anterior nos lleva a desarrollar el capítulo tres en el cual se analiza la evaluación de los aspectos que se debe considerar para la evaluación del riesgo de control el cual finalmente nos permitirá determinar cuál será el alcance que se le dará a la revisión total de la auditoría y que pruebas y procedimientos se habrán que desarrollar.

Por último desarrollamos un caso práctico el cual nos va ilustrando como se va desarrollando la planeación, desde el memo de calendarización de los procedimientos de auditoría hasta la determinación de los procedimientos que se van a realizar como parte del trabajo de revisión del auditor.

CAPÍTULO 1. GENERALIDADES SOBRE AUDITORÍA Y CONTROL INTERNO.

Las empresas en la actualidad, inmersas en una competitividad global que avanza a pasos agigantados requieren de información veraz y confiable en la cual apoye sus decisiones y estrategias para poder seguir posicionándose dentro del sector económico en el que se encuentre.

Por lo anterior requieren que tanto sus procesos contables y administrativos sean evaluados por personas expertas e independientes a la empresa, por ello es indispensable que cada una de las entidades económicas existentes sean auditadas por contadores independientes, para ello es primeramente necesario establecer el concepto de auditoria, es decir, si solo se trata de realizar una revisión de números en la que no se comprenda que procesos son los que se deben de seguir para su obtención o bien una evaluación de ambos en las que la evaluación de procesos será elemento clave para identificar los puntos críticos que se deben corregir.

Para la mayoría de la gente que trabaja en las empresas y desconoce el trabajo de auditoria o desconoce por completo el tema, lo primero que se les viene a la mente al escuchar la palabra es “revisión”, lo cual no los aleja del concepto que realmente pertenece y que a continuación se analizará.

El concepto de auditoria tiene diversas acepciones, dependiendo del punto de vista y experiencia del autor de la fuente bibliográfica que se esté consultando. Por ejemplo para Víctor Mendivil Escalante, en su libro Elementos de Auditoria establece como el concepto de Auditoria el siguiente:

“Actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los estados financieros; es la revisión misma de los registros y fuentes de

la contabilidad para determinar la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros emanados de ellos”.¹

Con base en el concepto anterior podemos decir que la auditoría esta encaminada a realizar un exámen de la información que fue preparada por personas independientes al contador que realice la actividad de revisión de los registros contables, y que cuya intención es establecer la razonabilidad del proceso del registro de las cifras que se encuentran en los estados financieros de la compañía.

Por lo anterior podemos realizar la siguiente interrogativa: ¿La auditoría va encaminada a detectar errores, irregularidades y fraudes? Dicha pregunta es respondida por Carlos A. Slosse quien destaca dentro de la conceptualización de la auditoría citando textualmente, lo siguiente:

“...la función de la auditoría no es de corte policíaco o detectivesco en cuanto que no está dirigida a detectar errores e irregularidades”²

Con este punto aclarado dentro de este concepto podemos concluir que la auditoría es la actividad que revisa las cifras que se expresan en los estados financieros y establece la razonabilidad de dichos informes proporcionando información confiable a usuarios de la información financiera de la compañía, sin ir encaminada a la detección de errores o irregularidades de dicha información.

Una vez que ya se ha establecido el concepto de auditoría cubriendo sus puntos más importantes podemos definirla como:

“Es la recopilación y evaluación de datos sobre información cuantificable de una entidad económica para determinar e informar sobre el grado de correspondencia entre la información y los criterios

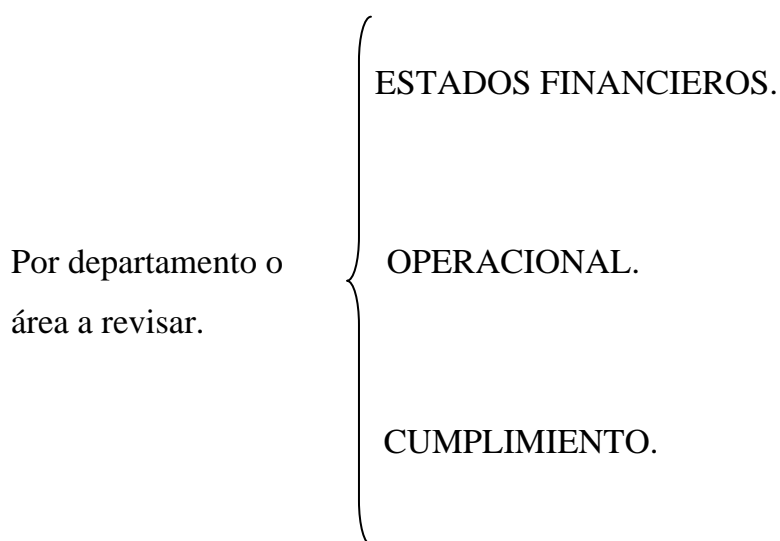
¹ Mendivil Escalante, Victor Manuel; Elementos de Auditoría, Editorial ECAFSA, México D. F.

² Slosse A. Carlos; Auditoría, Un Nuevo Enfoque Empresarial, Micchi, Argentina, página 6.

establecidos; realizados por una persona competente e independiente”³

1. 2. TIPOS DE AUDITORÍA.

La auditoría básicamente se clasifica en auditoría interna y externa, derivado por quien vaya a realizarse el trabajo, es decir si se desarrollará por al auditor de la compañía o bien por un profesional externo a esta que vaya a emitir una opinión sobre la entidad, sin embargo existen diversos autores que clasifican los tipos de auditoria dependiendo de los departamentos o áreas que vayan a revisar en la compañía.



³ Arens A. Alvin, Auditoria Un Enfoque Integral, Ed. Pearson Educación, 2006, Página 1.

Auditoría Interna: Las funciones del departamento de auditoría interna dentro del organigrama se ubica como staff, es decir, funciona como un departamento que supervisa y auxilia a la dirección de la compañía a la evaluación de procesos contables realizados de acuerdo a las normas correspondientes, en síntesis, la auditoría interna funciona como un organismo separado de la organización que auxilia al cumplimiento de las políticas de procedimientos que la compañía tiene implementada.

Auditoría Externa: A diferencia de la Auditoría Interna, esta no depende en absoluto de la administración de la compañía y su objeto principalmente es proporcionar una opinión acerca de la administración de la compañía ya que existen terceros interesados en el punto de vista de un profesional desligado por completo de los intereses de la compañía.

Auditoría de Estados Financieros: En la auditoría se determina el grado de corrección de los Estados Financieros y si estos han sido elaborados bajo las Normas de Información Financiera y generalmente son analizados por *auditores externos* con el fin de acreditar la razonabilidad de las cifras que expresa en ellos la compañía con el fin de crear una extensión para el uso de terceros; por ejemplo, accionistas, acreedores, dependencias reguladoras. Como bien lo señala la NIF A-1 que cita textualmente “El objetivo general de la información financiera, es ser útil para la toma de decisiones por parte de una amplia gama de usuarios interesados en la entidad”, haremos una breve pausa en la clasificación de la auditoría y explicaremos que elementos serán los que habrán de analizarse a partir de estados financieros según las redefiniciones que le dieron a partir del surgimiento de la NIF A-5, los cuales se enuncian a continuación:

- Patrimonio y cambio neto en el patrimonio, como parte de los estados financieros básicos en las entidades no lucrativas.

- Entrada y salida de recursos, como parte del estado de cambios en la situación financiera.

Y de igual forma se redefinan el manejo de los siguientes conceptos:

- Capital contable, para darle un enfoque más bien financiero, pues ahora se considerará como una fuente de financiamiento de los activos de la entidad; anteriormente el enfoque era desde el punto de vista legal.
- Ingreso, para hacerlo más genérico y no asociado solamente a los que se obtienen al realizar las actividades propias de la entidad, tal como lo manejó el anterior Boletín A-11.
- Para el estado de resultados se propone un nuevo enfoque para identificar los ingresos, costos y gastos: ordinarios y no ordinarios.

En este sentido, básicamente el resto de los conceptos y definiciones que ya conocemos serán manteniendo su misma esencia, sin embargo a partir del 1 de Enero de 2006 se cambiará la forma de la presentación de las notas anexas a los estados financieros como a continuación se indica, según el Boletín 7 emitido por el CINFI (Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera)

Según el Boletín 7 menciona que la entrada en vigor de las NIF A-7 y de la NIF B-1 afectará la preparación de los estados financieros y de la preparación de sus notas, como a continuación se menciona:

- NIF A-7: Los estados financieros, incluyendo obviamente a sus notas, deben presentarse en forma comparativa. Por lo menos, con los del periodo precedente.

Deben revelarse: Una declaración de la administración de la entidad en la que manifieste explícitamente el cumplimiento cabal de las Normas de Información Financiera para lograr una presentación razonable de las operaciones de la entidad los supuestos clave para la determinación de las estimaciones contables que implican incertidumbre con un riesgo relevante, el nombre de la entidad controladora directa o del último nivel de consolidación, la conformación de la entidad económica. Cuando la administración determina que existe incertidumbre importante relativa a eventos o condiciones que pueden dar lugar a dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha esas incertidumbres y los planes de acción con los que la entidad espera superarlas, deben revelarse, en su caso, el hecho de que los estados financieros no se hayan preparado sobre la base el negocio en marcha, así como la base en la que se prepararon y las razones del porqué la entidad no se considera un negocio en marcha, la fecha autorizada para la emisión de los estados financieros y el (los) nombre (s) del (los) funcionarios u órganos (s) de la administración que autorizan su emisión.

Como ya se había mencionado con anterioridad la aplicación de la NIF B-1 cambiará para algunos aspectos de presentación de los estados financieros, que es indispensable conocer en el momento de su elaboración y revisión esta última realizada por personal interno o externo de la entidad.

- El cambio mas importante que se realiza es la eliminación del método conocido como el método del efecto acumulado, mediante el cual un cambio de normas particulares se reconoce en los resultados del periodo en que ocurre, incluyendo los efectos del periodo anterior como en el que ocurre. La NIF B-1 requiere que los efectos del cambio se reconozcan ajustando las cifras de todos los periodos afectados que se presentan en los estados financieros, como si la nueva norma adoptada siempre se hubiera aplicado. Igual tratamiento se requiere para las reclasificaciones en los estados financieros.

- La NIF B-1 contemplando que en algunas ocasiones no se pueda realizar el tratamiento retrospectivo para el reconocimiento de efectos de cambios en normas particulares y correcciones de errores, incorpora el concepto de impráctico
- En las notas a los estados financieros en que se reconozcan los retrospectivamente los efectos de un cambio contable, la corrección de un error o la adopción de una nueva clasificación, deben de revelarse las causas que provocaron el cambio contable por la aplicación de una norma particular y su justificación o naturaleza del error que se esta corrigiendo de igual forma es necesario aclarar los efectos contables que puede ocasionar la corrección del error.
- En situaciones en que se determine impráctico reconocer retrospectivamente los efectos de un cambio en norma particular o la corrección de un error, se deben revelar las razones por las que se consideró impráctico determinar los efectos retrospectivamente.

Auditoría Operacional: Este otro tipo de auditoría va encaminada a la evaluación de los procedimientos que son utilizados por la compañía para la realización de sus objetivos; en el transcurso de la realización de esta auditoría se realiza un análisis profundo de operaciones específicas y que estas mitiguen riesgos dentro del proceso de la auditoría dando como resultado la comprensión de la compañía en todo su conjunto.

Auditoría Operacional: Comprende un análisis de las actividades que se desarrollan en los diversos departamentos de la compañía con el único fin de corroborar que dichos procesos se llevan a cabo según los reglamentos especificados por la compañía.

1. 2. NORMAS DE AUDITORÍA

El ejercicio de la auditoría requiere de una serie de habilidades y conocimientos que forman parte del perfil que requiere el licenciado en contaduría en su papel de auditor, ya que es una actividad técnica y especializada que requiere una serie de características de las personas que se desarrollen en esta área ya que esta actividad requiere de juicios profesionales, sólidos y maduros con el fin de analizar las situaciones que se presenten en el transcurso del desarrollo de la auditoría, para lo cual es necesario que dichas características se delimiten mediante ciertas **reglas mínimas** para el desempeño de su función.

Para ello existen ciertos fundamentos que son base para el desarrollo de los procedimientos de auditoría y que dicho fundamento también deben ser cumplidos por la persona que desarrolla que ejerce el trabajo de auditoría; a dichos fundamentos se les denomina “Normas de Auditoría”, las cuales son definidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su Boletín 1010, como a continuación se menciona:

“Son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo”⁴

Las cuales se clasifican en:

- Normas personales.
- Normas de ejecución de trabajo.
- Normas de información.

⁴ IMCP, Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para Atestiguar, 24ª. Ed., México, 2005, pág.5.

Normas Personales: Estas normas se refieren a las cualidades que deben poseer el licenciado en contaduría en su papel como auditor, dichas cualidades deben ser pre-adquiridas antes de asumir un trabajo profesional de auditoría. Dentro de este tipo de normas podemos encontrar que se clasifica de la siguiente manera.

- **Entrenamiento Técnico y capacidad profesional:** El desarrollo de la auditoría debe ser llevado a cabo por personas que hayan recibido la instrucción necesaria y que este avalada por título profesional legalmente reconocido y certificado.
- **Cuidado y diligencia Profesionales:** El licenciado en contaduría en el ejercicio de su profesión debe de regirse de forma responsable y su comportamiento profesional debe de estar apegado a los principios emanados del código de ética profesional emitido por el IMCP, y debe de realizar su trabajo con observancia y con el cuidado que implica ya que de ello dependerá la opinión que exprese en su dictamen o informe.
- **Independencia:** El auditor debe mantener una actitud completamente ajena a situaciones o factores que pueden influir en su opinión con respecto al trabajo de auditoría que este realizando; por ejemplo algún familiar trabajando en el área que se encuentre en revisión, entre otras diversas situaciones en las que el contador se pueda enfrentar en su campo de acción.

Normas de Ejecución de Trabajo: Son los elementos básicos que por su importancia deben de ser realizados en el desarrollo de la ejecución del trabajo y que nos especifican la necesidad mínima de desarrollar nuestra revisión con cuidado y diligencia profesional, como ya se ha mencionado con anterioridad. Los cuales se mencionan a continuación:

- **Planeación y Supervisión:** Es uno de los puntos mas importantes dentro del desarrollo del trabajo de auditoría ya que en la planeación de la revisión es

cuando se determina el alcance que se le dará a la revisión y que puntos de riesgo habrá que revisar para evaluarlos y mitigarlos: El Boletín 1010 por el IMCP explica este punto de la siguiente manera:

“El trabajo de auditoría debe de ser planeado adecuadamente y, si se usan ayudantes, estos deben de ser supervisados en forma apropiada”⁵

- **Estudio y evaluación del Control Interno:** Esta forma de ejecución de trabajo tiene como objetivo depositar el grado de cumplimiento que existe en la compañía de su control interno para delimitar el grado de confianza con el fin de establecer la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.
- **Obtención de evidencia suficiente y competente:** Desprendiéndonos del punto anterior en donde los procedimientos sustantivos se hayan determinados derivado del estudio y evaluación del control interno; en este punto de la ejecución de trabajo se debe recaudar la evidencia necesaria comprobatoria de dichos procedimientos en el grado que se requiera suministrar información fehaciente para sustentar una opinión objetiva.

Normas de Información. Esta norma establece los puntos esenciales que se deben de cumplir para la elaboración del dictamen o informe el cual es resultado final del trabajo del auditor. Mediante el dictamen o informe se pone en orden la información que se expresa en él ya que en él se reposa toda la confianza de los usuarios e interesados en la opinión de un tercero de los estados financieros y los resultados de las operaciones de la empresa.

- **Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión:** El auditor al realizar su opinión en un párrafo del dictamen o del informe debe de aclarar que relación guarda con la

⁵ IMCP; Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para Atestiguar, 25ª. Ed., México, 2005, pág.7

información que ahí se expresa y debe de realizarlo de manera clara e inequívoca y expresar si tuvo limitaciones en el alcance de la revisión, las salvedades que se deriven de dichas situaciones o demás situaciones por las que no se este expresando una opinión en blanco.

➤ **Bases de Opinión sobre Estados Financieros:** En esta clasificación de las normas de información financiera de la auditoría el auditor debe evaluar que la información de la compañía ha sido elaborada en base a estos tres básicos fundamentales principios:

- Fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad;
- Dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes;
- La información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

1. 4. NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIF)

El Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera es un organismo independiente que se constituyó en el año del 2002, compuesto por líderes de los sectores público y privado, entre las cuales se encuentran las Asociación de Banqueros de México, Asociación de Intermediarios Bursátiles, Asociación de Instituciones Financieras Internacionales, Instituto Mexicano Ejecutivo de Finanzas, Asociación Nacional de facultades y Escuelas de Contaduría y Administración, Bolsa Mexicana de Valores, Comisión Nacional de Banca y de Valores, IMCP, Secretaría de Hacienda y Crédito Público; entre otros organismos, todo9s con los siguientes objetivos:

- Desarrollar normas de Información Financiera, transparentes, objetivas y confiables relacionadas con el desempeño de las entidades económicas y gubernamentales, que sean útiles a los emisores y usuarios de la información financiera,
- Llevar a cabo los procesos de investigación, auscultación, emisión y difusión de las normas de información financiera, que den como resultado información financiera comparable y transparente a nivel internacional.
- Logar las convergencias de las normas locales de contabilidad con normas de información financiera aceptadas globalmente.

Como se puede observar el CINIF realiza nada más y nada menos que toda la normatividad contable que rige toda la información financiera que emanan cada una de las entidades sobre el territorio, es por eso que el 1 de Junio de 2004 sustituye a la Comisión de Principios de Contabilidad (CPC), del IMCP (Instituto Mexicano de Contadores Públicos), que por mas de 30 años desempeñó esta función y en Abril de 2003, la CNBV (Comisión Nacional de Banca y de Valores) determinó que las empresas registradas en la Bolsa Mexicana de Valores, preparen su información financiera siguiendo las normas establecidas por el CINIF.

El surgimiento de las NIF inicia a partir del Boletín número 1 emitido por el CINIF en el cual se expresa la transmisión del IMCP los procesos de análisis, revisión, modificación, auscultación y emisión de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) al CINIF (Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera), en el cual también se indicaba que la excepción de los boletines que estuvieran en proceso de determinación por parte de la Comisión de Principios de Contabilidad, esta no iniciará ningún nuevo documento normativo ya que esta función esta a cargo del CINIF.

A continuación se presenta en el siguiente cuadro que resume cada una de las Normas de Información Financiera que emana del CINIF (Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera)

NIF	TÍTULO	DESCRIPCIÓN	PCGA QUE DEJA SIN VALIDEZ
NIF A-1	Estructura de los Principios de Contabilidad generalmente aceptados	Define la estructura de los PCGA y el enfoque empleado para emitir Normas de Información	A-1
NIF A-2	Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros	Define los objetivos de la información financiera en congruencia con las necesidades de los usuarios de la información financiera	B-1 B-2
NIF A-3	Postulados básicos de la información financiera	Establece las proposiciones básicas sobre las que se preparan los estados financieros.	A-1 A-2 A-3
NIF A-4	Características cualitativas de la información financiera	Establece las características fundamentales que debe cumplir la información financiera para cumplir sus objetivos.	A-1 A-6 A-5
NIF A-5	Elementos básicos de los estados financieros	Define los conceptos de activos, pasivos, capital contable, ingresos y egresos que constituyen los	A-11

		elementos básicos de los estados financieros	
NIF A-6	Conceptos de evaluación	Establece los criterios generales de evaluación de los elementos básicos de los estados financieros	--
NIF A-7	Conceptos de presentación y revelación	Establece los criterios generales de presentación y revelación de los estados financieros	A-5
NIF A-8	Políticas contables	Establecer criterios generales de revelación de políticas contables	A-7
NIF A-9	Supletoriedad	Establecer las bases para aplicar, de manera supletoria, un conjunto de normas distintas a los PCGA	A-8
B-1	Tratamiento de cambios contables y de errores y reclasificaciones en estados financieros previamente emitidos	Tratamiento contable de las causas que afectan la comparabilidad de la información financiera	A-7

Es necesario indicar que actualmente las NIF incluyen tanto a las emitidas por las CINIF como los boletines emitidos por la CPC / Comisión de Principios de Contabilidad), por lo que la estructura de las NIF es la siguiente:

- A. Marco Conceptual (MC).
- B. Normas aplicables a los estados financieros en su conjunto.
- C. Normas aplicables a conceptos específicos de los estados financieros.
- D. Normas aplicables a problemas de determinación de resultados.
- E. Normas aplicables a las actividades especializadas de distintos sectores.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

Como ya se ha mencionado con anterioridad, uno de los requisitos mínimos para cumplir cabalmente con el trabajo de auditoria es la de la obtención de evidencia suficiente y competente, la cual se recaba a través de procedimientos de auditoria que se utilizan en diversas circunstancias dependiendo del criterio del auditor. Para ello el IMCP define en su boletín que son procedimientos de auditoria de aplicación general el cual se cita textualmente en la siguiente página.

“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”.⁶

Dichos procedimientos según el boletín antes citado; el auditor debe aplicar uno o varios procedimientos a diferentes partidas, a través de la aplicación de diversas técnicas de aplicación simultanea o sucesiva ya que algunas técnicas no son aplicables para algunas partidas por lo cual esto podría limitar el alcance de la revisión del auditor; por lo tanto. Para satisfacer la necesidad de obtener la evidencia suficiente y competente es necesario aplicar diferentes técnicas a las

⁶ IMCP, Boletín 5010 Procedimientos de Auditoria de Aplicación General, 25ª. ED, México2005

partidas que el auditor considere que cumplan con los requisitos mínimos de la ejecución de su trabajo de revisión.

El IMCP en su definición de procedimiento de auditoría explica que son “el conjunto de técnicas”, por lo cual tendremos que conceptualizar en que consisten esas técnicas de auditoría ya que la mayoría de los autores coinciden con la establecida por el IMCP en su boletín 5010 “Procedimientos de Auditoría de Aplicación General”, la cual nos la explica de la siguiente manera:

“Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para comprobar la razonabilidad de la información financiera que le permita emitir su opinión profesional”⁷

Para entender aún mejor en que consisten las técnicas de auditoría, mencionaremos su clasificación y en que consiste cada uno de ellos, los cuales se analizan de la siguiente manera.

Estudio General. La mayoría de las veces, esta técnica es la primera que se aplica en la auditoría ya que esta auxilia al auditor a poseer un conocimiento previo de la entidad que se revisará así como factores externos e internos que puedan afectar financieramente a la empresa ya que en este punto es en donde se analizan los estados financieros de la compañía con el fin de evaluar la estabilidad económica de la compañía y de otros factores como son los liquidez, rentabilidad, competitividad y productividad.

Análisis: Es la descomposición de los elementos que formen partida o una cuenta determinada, de tal suerte que se analiza de las siguientes maneras:

⁷ Ibidem, pág 20

- **Análisis de Saldos.** Esta técnica de auditoría consiste en revisar solo aquellos movimientos que son solo compensaciones y que las diferencias entre ellos forman el saldo a cuanta.
- **Análisis de Movimientos.** Se emplea para revisar no la compensación de las partidas sino el acumulamiento de ellas ya que en algunos casos no conviene analizar los movimientos acreedores contra los deudores por lo que en esos casos debe de hacerse por agrupación.

Inspección. Como su nombre lo indica esta técnica es empleada por el auditor para corroborarse físicamente de la existencia de bienes materiales o documentos con el objetivo de cerciorar de la existencia de activos registrados u operaciones registradas por la compañía.

Confirmación. Se emplea para entablar comunicación con un agente externo de la compañía a revisar, el cual conoce las condiciones con las que se llevó a cabo la operación, con el único fin de corroborar que la información proporcionada por la compañía relativa a dicha operación sea cierta. Existen diversos tipos de confirmación dependiendo de la información que se requiera afirmar, y se aplica de diferentes formas:

- **Positiva:** La mayoría de las veces este tipo de confirmación se utiliza para investigar sobre los activos de la compañía y se le denomina en blanco ya que se piden que contesten si están o no de acuerdo con la información proporcionada por la compañía.
- **Negativa:** De igual forma se manda para confirmar el estado de los activos de la compañía que se encuentra en revisión solo que en este caso solo se pide respuesta se están conformes con lo expresado por la empresa.

- **Indirecta, Ciega o en Blanco:** A diferencia de las anteriores clasificaciones en este tipo de confirmación se utiliza para pasivos a instituciones de crédito; y es aplicable cuando el auditor considere que satisfaga el alcance de su revisión.

- **Declaración:** Se desarrolla a través de entrevistas con el personal de la compañía que intervenga en algún proceso de la compañía, o bien con personal que participe en la formulación de los estados financieros y que al final debe de estar firmada por quien se encuentra realizando dichas declaraciones.

- **Certificación:** No es más que la obtención de la documentación que asevera la verdad y legalidad de un hecho, con la firma de una autoridad.

- **Observación:** Se aplica en los momentos en que el auditor requiere corroborar que se cumplan adecuadamente los procesos u operaciones y hechos que la compañía tiene establecidos en sus políticas.

- **Cálculo:** Es el mero trabajo de revisión contable y matemático de las partidas que se deben de revisar y que lógicamente fueron proporcionadas por la compañía; con el fin de comprobar la exactitud de los cálculos que la empresa realiza en sus registros contables.

1. 6. CONTROL INTERNO

Las primeras empresas que surgieron se encontraban compuestas por una sola persona o bien por un grupo muy reducido de empleados que utilizaban en las primeras empresas, las cuales conocían perfectamente el proceso que tenían que seguir, y en la mayoría de los casos no había una división de funciones que cada uno debía de realizar, es decir un solo individuo podía realizar varias actividades, por ejemplo en una sola persona se agrupaban todas las funciones, ya fuese la

adquisición de los insumos, la elaboración o dirección de la producción, la venta y cobranza, o la rudimentaria administración. Este tipo de empresa no requería de algún control ya que se conocía en la mayoría de los casos por todo el personal, todo el proceso que había de seguir y si se originaba algún error era fácil ubicar a ese y corregirlo.

Posteriormente, con el advenimiento de la revolución industrial y el crecimiento económico las compañías ya comienzan a tener procesos más especializados y que en menos tiempo les permitía realizar más actividades y surgen procesos más complejos que requerían más especialización permitiendo el auge a grandes organizaciones que al fin de siglo XX se concierten en corporativos multinacionales que requieren de un control en todos sus procesos tanto productivos como administrativos; los cuales ya poseen una concepción compleja de subdivisión de funciones y responsabilidades. Surgiendo en todo este proceso de crecimiento y pujé económico, el control interno para las compañías el cual se desarrolla del ámbito de la organización y que está debe de poseer los métodos, procedimientos y sistemas que conforman su lógica estructura y que deben de contribuir con los medios necesarios para su funcionamiento tanto humano, como material o tecnológico.

1. 6. 1. CONCEPTO DE CONTROL INTERNO

Para establecer el concepto de control interno, es necesario establecer el concepto de control el cual Rubén Oscar Rusenas en su libro Manual de Control Interno manifiesta que control consiste como:

“El conjunto de medidas tendientes a determinar la veracidad de las afirmaciones a la regularidad de los actos que realizan otros individuos a sistemas de procesamiento de información.”⁸

⁸ Rusenas Oscar Rubén, Manual del Control Interno, Macchi, Argentina, 2000., pág. 57.

El concepto anterior aterriza sobre la idea que un control son todas aquellas actividades encaminadas a llevar el ordenamiento lógico de los elementos que conforman la organización del ente y estructura del ente con el fin de cumplir los objetivos, políticas y normas para los que funciona la entidad.

Sin embargo el control interno en su mejor acepción nos es dada por Fowler Newton, Tratado de Auditoria como:

“Conjunto de elementos, normas y procedimientos destinados a lograr a través de una efectiva planificación, ejecución y control, el ejercicio eficiente de la gestión para el logro de los fines de la organización.”⁹

Sin embargo existen diversas definiciones de control interno que sería arriesgado mencionar solo la que nos es dada por el auditor anteriormente citado por lo que citamos el concepto que ha establecido Abraham Perdomo Moreno, en su obra denominada Fundamentos de control interno la cual consiste en los siguiente:

“Plan de organización entre contabilidad, funciones de empleados y procedimientos coordinados que adopta una empresa pública, privada o mixta, para obtener información confiable, salvaguardar sus bienes, promover la eficiencia de sus operaciones y adhesión a su política administrativa”¹⁰

En resumen, definimos al control interno, como el conjunto de reglas que son establecidas dentro de entidades económicas, con el fin de integrar todos y cada una de sus tareas y elementos, con el objeto de regular el funcionamiento de cada uno de ellos; y así salvaguardar su seguridad económica, mediante la información que de ella emita, como producto de una serie de procesos, que con anterioridad deben de haber cumplido con las políticas y normas establecidas por ella misma.

⁹ Fowler Newton,

¹⁰ Perdomo, Moreno, Fundamentos del Control Interno 7ª. Ed., Thomson, México 2000, pág 3.-

1. 6. 2. TIPOS DE CONTROL INTERNO

Una vez que ya se ha establecido el concepto y definición de control interno hablaremos de establecer cuál es su calcificación, en base a su uso o aplicación dentro de los diferentes campos de la organización.

Control Interno	CONCEPTO
CONTABLE	Se denomina así al control de los movimientos patrimoniales y de resultados, que modifican las situaciones patrimonial, económica y financiera de la empresa.
OPERATIVO	Es el control que se práctica dentro de las distintas áreas, departamentos y sectores que componen el ente, sin entrar a determinar se estos son productivos de servicio o staff.
PREVENTIVO	Se utiliza para una protección razonable y adecuada del patrimonio de la organización.
DE LA INFORMACION	Es utilizado para la obtención de información confiable y eficiente, y a su vez oportuna, para la toma de decisiones.
ADMINISTRATIVO	Trata de optimizar el rendimiento operativo a través de la eficiencia.

CONTINUO	Se práctica en todos los casos u operaciones, y tiene la característica de ser rutinario o sistemático.
ESPORÁDICO	Es un control selectivo, por excepción, que se practica irregularmente; es de carácter potencial, ya que su aplicación está adelante.
POR SISTEMA	Es cuando el control está incorporado al sistema en el que actúa. Es un elemento censor en cada caso o proceso estratégico.
EXTERNO AL SISTEMA	Es el que se realiza por la evaluación que practica un elemento extraño al proceso, comparando este con la realidad y aquello que debió haber sucedido.
DIRECTO O DELIBERADO	Es aquel control que se organiza con el propósito de llevar a cabo una revisión interna: confrontación de datos que forman parte de una información determinada con sus respectivos elementos de juicio.
INDIRECTO Y SUMULTANEO	Es un procedimiento de revisión que acompaña a la ejecución misma de los actos administrativos o técnicos y se basa principalmente en la división de tareas, esencia de todo control interno eficaz cuando la unidad de trabajo es compleja y éste necesita ser realizado por varias personas o un número considerable de ellas.

ADMINISTRATIVO Y OPERATIVO	Busca promover la eficiencia operativa en las transacciones y la adhesión a las prácticas sanas emanadas de la dirección superior.
CONTABLE	Su objetivo es verificar la exactitud y confiabilidad de los datos y registros contables.
PREVENTIVO O DESCIPLINADO	Tiende a proteger los bienes de la organización.

1. 6. 3. ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO

Como ya se ha mencionado con anterioridad el control interno esta compuesto por las políticas y procedimientos de la compañía para llegar a los fines específicos de la entidad y es esto a lo que se le denomina estructura del control interno, sin embargo lo que ahora nos atañe es establecer los elementos básicos fundamentales de dicha estructura, los cuales consisten en los siguientes puntos:

- El ambiente de control.
- La evaluación de riesgos.
- Los sistemas de información y comunicación
- Los procedimientos de control.
- La vigilancia.

Estos cinco elementos deben de ser considerados por el auditor en su evaluación del control interno ya que de ellos dependerá el impacto que se tenga para

determinar los riesgos de la auditoría de los cuales se hablará más tarde. Por ahora definiremos los elementos que componen la estructura del control interno.

El ambiente de control: Se encuentra compuesto por diversos factores que pueden afectar la aplicación de las políticas y procedimientos de la entidad, dichos factores son:

- Actitud de la Administración hacia los controles internos establecidos.
- Estructura de organización de la entidad.
- Funcionamiento del consejo de administración y sus comités.
- Método para asignar autoridad y responsabilidad.
- Métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de las políticas y procedimientos, incluyendo la función de auditoría interna.
- Políticas y prácticas de personal.
- Influencias externas que afectan las operaciones y prácticas de la entidad.

Evaluación de Riesgos: El riesgo de auditoría se origina en el momento en que el auditor sin darse cuenta no detecta desviaciones que se encuentran en estados financieros y que esto no influya en su opinión sobre la situación financiera de la compañía. Para que esto no ocurra el auditor debe recabar la evidencia suficiente con el fin de reducir el riesgo de la auditoría, o en otras palabras el riesgo de auditoría es la falta de certeza sobre las afirmaciones incluidas en los estados financieros y para ello es necesario reunir más información reunir más información

o evidencia con el objeto de emitir una opinión sobre bases competentes y fehacientes.

El riesgo de auditoría esta compuesto por muchas situaciones que pueden surgir en la compañía, y que se puedan ocasionar desviaciones en las afirmaciones expresadas dentro de los estados financieros, por lo que dichas situaciones deben de analizarse por separado con el fin de determinar el nivel de riesgo que exista en la auditoría. Bajo este análisis, el riesgo de auditoría es el resultado de la conjunción de:

- **Riesgo Inherente:** Es la posibilidad de la existencias de errores dentro de las afirmaciones que se encuentren en los estados financieros sin antes haber realizado una evaluación de los sistemas de control del cliente, las causas de este riesgo se debe a las actividades de la naturaleza de las actividades económicas del cliente, de su industria inherentes, como ya se mencionó, a subsistemas de control.

- **Riesgo de control:** Se desprende de la capacidad de los sistemas de control adoptados por la compañía para evitar o detectar errores o irregularidades, para reducir este riesgo el auditor debe de analizar cada uno de los controles del cliente enfocándose en los que afectan la confiabilidad de los informes financieros.

Cabe señalar que las dos anteriores clasificaciones de riesgos son independientes del auditor, aclarando que en la segunda clasificación de riesgo la responsabilidad del auditor radica en los informes que se originan del estudio de los controles del cliente y que también sean adoptados por éste las recomendaciones que se hagan en dichos informes.

- **Riesgo de detección:** A diferencia de las anteriores clasificaciones esta si es responsabilidad del auditor ya que consiste en la posibilidad que los

procedimientos aplicados no determinen errores e irregularidades (riesgos materiales) cuando si hay errores dentro de las afirmaciones de los estados financieros.

6. 3. FACTORES QUE DETERMINAN EL RIESGO DE DETECCIÓN

Los factores que determinan el riesgo de detección están relacionados con:

- La ineficiencia de un procedimiento de auditoría aplicado.
- Problemas de definición de alcance y oportunidad en un procedimiento de auditoría, haya sido bien o mal aplicado. Este factor se relaciona con la existencia de muestras no representativas.

Sistemas de Información y Comunicación: Consiste en evaluar los métodos y registros utilizados por la compañía con el fin de identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar y producir la información cuantitativa que produce la entidad mediante sistemas de riesgo contable o estadístico; los cuales son de gran importancia para la compañía ya que a través de ellos se origina la información oportuna y confiable necesaria para la toma de decisiones de la administración de la compañía.

Los Procedimientos de Control: Básicamente consisten en las normas que supervisan que los objetivos específicos de la entidad así como las normas, procedimientos y políticas van a realizarse cuyo carácter puede ser preventivo o detectivo.

Vigilancia: Este factor consiste, como su nombre lo indica, en la supervisión u observación del cumplimiento de los procedimientos y políticas que la compañía ha implementado con el fin de corroborar si se realizan con eficiencia o si es que hay que mejorar el procedimiento; es función es realizada por la administración desde

sus niveles más altos hasta niveles de staff como el departamento de auditoría interna, por auditoría externa y por personas que realicen una tarea similar.

1. 6. 4. ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

Como ya se mencionó con anterioridad la estructura del control interno son todos aquellos factores del ente que permiten la aplicación de normas y políticas para implementar procedimientos y mejorar la productividad de la compañía por lo que para que el auditor, en el inicio de su auditoría realice un estudio de la estructura del control interno, es necesario que considere los siguientes elementos para iniciar la evaluación del control interno de la compañía, los cuales se resumen a continuación:

- Tamaño de la entidad.
- Características de la actividad económica en la que opera.
- Organización de la entidad.
- Naturaleza del sistema de contabilidad y de las técnicas de control establecidas.
- Problemas específicos del negocio.
- Requisitos legales aplicables.

1. 6. 4. 1. EVALUACIÓN PRELIMINAR

En esta etapa se efectúa un análisis de los riesgos implícitos que se encuentran en el trabajo a realizar, con el fin de identificar y delinear adecuadamente los procedimientos específicos de la entidad. En esta etapa el auditor aun no debe de

realizar pruebas de control por lo que es necesario que identifique los siguientes puntos:

- Comprender el ambiente de control establecido por La Administración para detectar errores potenciales.
- Describir y verificar la comprensión de los procedimientos de control de Administración, incluyendo aquellos a la evaluación de riesgos.
- Conocer los procedimientos de mayor riesgo de la entidad y evaluar su importancia.
- Evaluar el diseño de los sistemas de control en los procesos de mayor riesgo, para determinar si es probable que sean eficaces para prevenir o detectar y corregir los errores potenciales identificados.
- Formarse un juicio sobre la confianza que podrán depositarse en el control que será evaluado.

1. 6. 4. 2. CUMPLIMIENTO Y EVALUACIÓN FINAL

Al finalizar con el análisis de los procedimientos que se llevan a cabo dentro de la organización y la subdivisión de funciones que se realizan en ella; el paso siguiente es corroborar que dichos controles se llevan a cabo, a través de la recolección de evidencia suficiente para concluir si los sistemas y procedimientos desarrollados por la compañía previenen, detectan y corrigen posibles riesgos los cuales son mitigados o corregidos mediante la proceso de la auditoría.

¿Qué son las pruebas de cumplimiento? Es La información que sustenta cada uno de los procedimientos que se realizan en la compañía anteriormente investigados por el auditor con la finalidad de analizar la mecánica de ellos y delimitar posibles riesgos,

que hay que mitigar con la realización con estas pruebas; como bien lo indica el Boletín 3050; Control y Evaluación del Control Interno, emitido por el IMCP que en su párrafo 39 indica:

“Es necesario establecer por indagación y observación e inspección de documentación, la forma en que la administración se ha asegurado que el sistema de control continúa operando efectivamente”.

Una vez que el auditor ya ha realizado todas sus pruebas de cumplimiento es necesario realizar un informe a la administración de la compañía sobre todas aquellas situaciones que se identificaron dentro del trabajo de evaluación, el Boletín 3050 Control y Evaluación del Control Interno” emitido en el IMCP nos indica la forma y contenido del reporte de la situación de los controles de la compañía, que a continuación se mencionan:

- La indicación de que el propósito de la auditoría es el emitir una opinión sobre los estados financieros y no el de proporcionar una seguridad del funcionamiento de la estructura del control interno.
- Los aspectos considerados como “situaciones a informar”.
- Las restricciones establecidas para la distribución de tal comunicación.

Dando así por terminado la revisión de controles de la compañía los cuales delimitarán el desarrollo de la planeación de la auditoría como se indica en el capítulo siguiente.

CAPÍTULO 2. PLANEACIÓN DE AUDITORÍA

Como ya se ha mencionado, el resumen del auditor se encuentra en la expresión de una opinión con respecto a los estados financieros; ya que estos se hayan expresado sobre las Normas de Información Financiera y a su vez revelen razonablemente la situación financiera de la entidad.

Dicha opinión debe de encontrarse respaldada sobre las normas de auditoría generalmente aceptadas y que éstas incluyan todos los procedimientos aplicables a cada una de las situaciones que surgieran dentro del marco de desarrollo del trabajo de auditoría; por lo anterior el auditor asume su responsabilidad sobre la opinión que surja como producto de la adopción de diversos procedimientos de auditoría, dentro del trabajo de revisión y para ello debe aplicar su criterio profesional basado en experiencias previas.

De esta forma el auditor debe **prever** que procedimientos son los más adecuados para determinar que alcance tendría la auditoría, para ello es necesario que conozca cada uno de los aspectos más importantes de la compañía, como es su industria y su entorno y que problemas le implica, debe de conocer su historia financiera al igual que sus políticas y control interno, todos estos aspectos a considerar son fundamentales para la etapa de la planeación de la auditoría, en la cual el auditor determina que procedimientos de auditoría desarrollará para así establecer el alcance de las pruebas selectivas que se realicen con el único fin de sustentar la opinión de la situación financiera de la entidad.

Por lo anterior es fundamental considerar que la evaluación del control interno y el trabajo preparatorio de la auditoría no son procedimientos individuales aislados, sino son dos entes que interactúan entre sí.

Una vez establecido el panorama de este capítulo comenzaremos por establecer el concepto de la planeación la cual nos indica el Boletín número 3040, Planeación y

Supervisión del Trabajo de Auditoría, perteneciente a la serie 3000 de las Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para Atestiguar como:

“La planeación es la etapa que implica prever cuales procedimientos de la auditoría van a emplearse, la extensión, y oportunidad que van a ser utilizados y el personal que debe intervenir en el trabajo”.¹¹

¿En donde radica la importancia de la planeación en un trabajo de auditoría? Téllez Trejo Benjamín Rolando nos explica que este es el punto más provechoso en el proceso global de la auditoría, debido a que es en este momento, en que se pueden delinear los principales objetivos que delimitarán el grado de confiabilidad en las pruebas sustantivas que se desarrollen a lo largo del proceso de revisión, la cual incluye el desarrollo de una estrategia general o plan de juego respecto a la conducta esperada y alcance de la auditoría. Por otra parte podemos mencionar algunos puntos los cuales nos hacen mención del peligro de la importancia de esta etapa.

- Pasar por alto áreas importantes que deben de ser revisadas en fecha apropiadas para permitir desarrollar pruebas de auditoría apropiadas.
- Retardar la identificación de problemas significativos que afecten la operación.
- Desperdiciar tiempo en resolver asuntos de rutina o enfocarlos en asuntos intrascendentes.
- Repetir procedimientos innecesarios aplicados en años anteriores.

¹¹ I.M.C.P. Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para Atestiguar, 25. ed., México 2005., página 50

Por ello el auditor deberá planear la auditoria con una actitud de escepticismo en relación con los aspectos tales como la integridad de la administración, errores e irregularidades y actos ilegales.

2. 2. OBJETIVOS DE LA PLANEACIÓN

Como bien lo menciona Téllez Trejo en la etapa de la planeación es importante realizar una investigación previa del cliente en la que se evalúa los siguientes aspectos:

- Obtención de antecedentes de la compañía.
- Situación de las obligaciones legales del cliente.
- Procedimientos analíticos preliminares.
- Evaluación de los niveles de control de la entidad.

Todos los puntos anteriores nos conllevan a establecer los objetivos de la planeación de la auditoría los cuales consisten en los siguientes puntos:

- Obtener un entendimiento del negocio de la entidad y de su industria y ambiente, sus políticas y prácticas contables y de su desempeño financiero.
- Entender y evaluar el diseño y la implantación de los controles a través de toda la entidad que sean revelantes a la auditoría.
- Evaluar los riesgos de que los estados financieros contengan errores e irregularidades importantes, incluyendo riesgos de error y fraude.

- Desarrollar nuestra estrategia de auditoría en respuesta a dichos riesgos, y
- Desarrollar nuestro enfoque de auditoría planeado con respecto a las cuentas y revelaciones significativas.

2. 3. ETAPAS O FASES DE LA PLANEACIÓN DE AUDITORÍA

En concreto el desarrollo de la planeación de la auditoría se realiza básicamente en los siguientes pasos:

1. Investigación de aspectos generales de la empresa a examinar. Involucra a todos los aspectos a evaluar en la compañía que se va a auditar y se deciden los aspectos específicos que deberá cubrir la planeación.
2. Estudio y evaluación del control. Este es el paso más importante del desarrollo de la planeación ya que implica el conocimiento formal de los métodos y rutinas que la empresa tiene establecidos para su operación y administración.
3. Programación del trabajo de detalle específicamente aplicable. Es la etapa final de la planeación en la que se realizan los programas de trabajo en los que indique, ahora si, punto por punto, cada uno de los trabajos específicos a realizar, para lograr la obtención de evidencia suficiente y competente que apoye las conclusiones de la revisión, sobre las que se base la opinión final o dictamen.

Ahora que hemos establecido la fases de la planeación explicaremos como se desarrollan cada una de ellas a través del diagrama 1, por lo cual comenzaremos ya realizar su respectivo análisis.

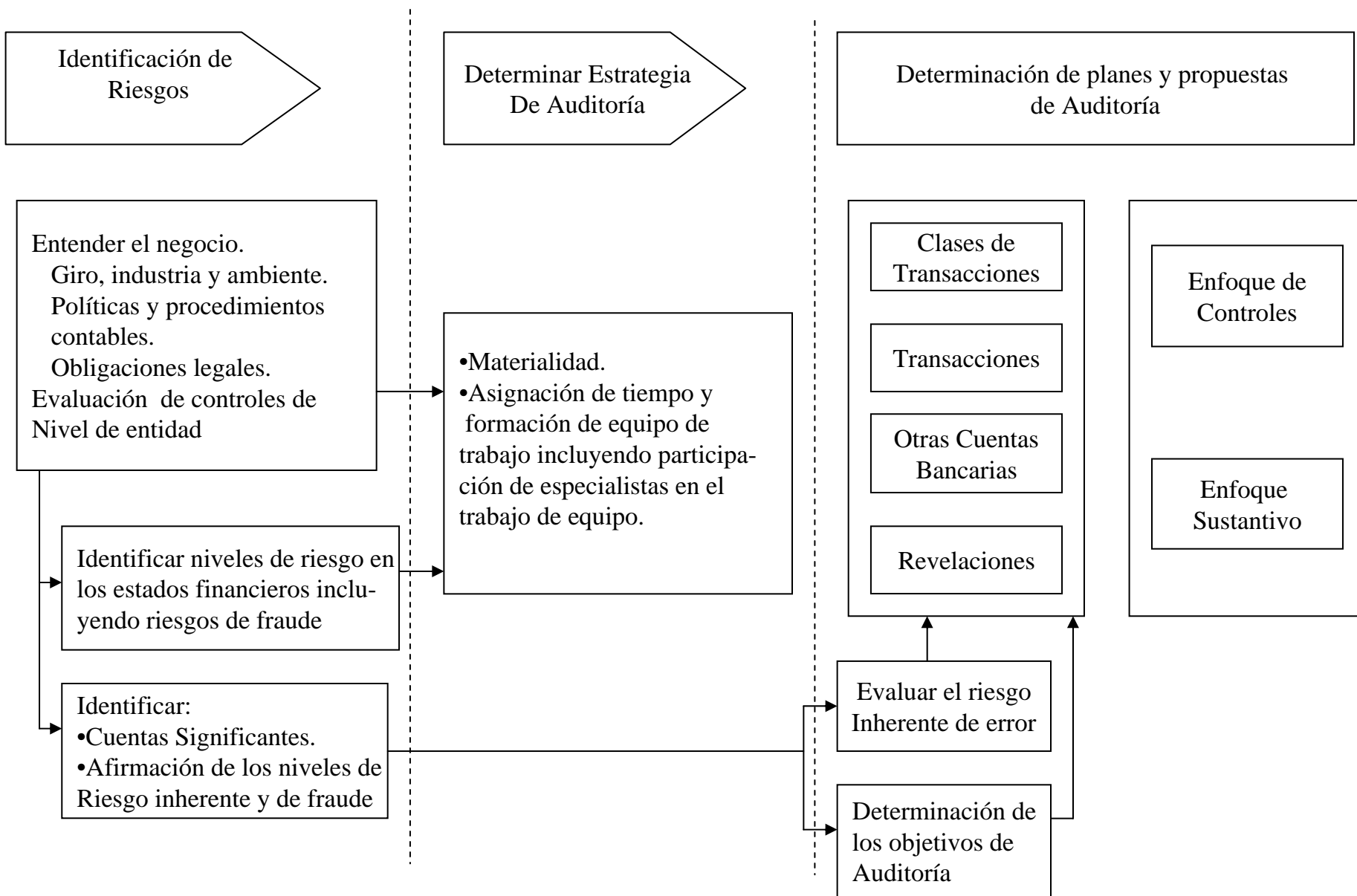


DIAGRAMA 1.

Como parte de la estructura de la planeación podemos encontrar que está formada por los siguientes puntos que el auditor debe de considerar para conocer la situación de la compañía y de esa forma determinar el alcance de su revisión.

Sin embargo Benjamín Téllez Trejo en su obra Auditoría un enfoque práctico nos indica que los elementos básicos que se deben de cubrir en el transcurso del desarrollo de las fases de la planeación, los cuales básicamente se resumen en los siguientes:

- La unidad, área o procedimiento específico por revisar.
- Los procedimientos de auditoría que se van a emplear.
- La extensión y la profundidad de los mismos.
- La oportunidad con que se van a aplicar.
- El personal que se asignará a la realización del trabajo.

2. 3. 1. SOSTENER UNA DISCUSIÓN INICIAL

Existen Algunos despachos de contadores públicos que brindan el servicio de auditoria que acostumbran realizar discusiones entre los miembros del equipo de trabajo, sobre el conocimiento colectivo que se pueda tener cada miembro del equipo sobre la situación de la entidad así como de su ambiente y las perspectivas de cómo se encaminará el trabajo de auditoría, así como la división de funciones durante la etapa de planeación, no obstante en esta etapa también se comentan y en algunos casos se determinan los siguientes puntos:

- Determinación del alcance del trabajo.

- Determinación de la estrategia de la auditoría.
- Efectuar procedimientos de evaluación de identificación de riesgos.

Los objetivos de esta etapa se concentran en los siguientes:

- El alcance del trabajo.
- Nuestro entendimiento preliminar del control circundante del cliente y los asuntos que tendrán un impacto en las decisiones sobre la determinación del alcance.
- Los procedimientos de la evaluación de riesgos, incluyendo aquellos relacionados con el fraude y otros temas específicos.
- Las decisiones sobre la estrategia de auditoría, incluyendo la importancia relativa, la oportunidad de las actividades a revisión, las asignaciones del equipo incluyendo la participación de especialistas y la participación de otros tales como auditoría externa y otros especialistas externos del equipo.
- Los riesgos con respecto a los estados financieros y con respecto a las aseveraciones, incluyendo los riesgos de fraude.
- Elaboración de matrices de planeación, incluyendo las cuantías significativas y la estructura del archivo de auditoría.
- El cumplimiento con los requisitos éticos, incluyendo la independencia, y
- Las áreas que se puedan mejorar en base a las recomendaciones que surjan del proceso de planeación.

Una vez que el equipo de auditoría ya ha realizado la discusión sobre como se realizará la planeación y que funciones realizará cada miembro del equipo inherentemente se inicia con la determinación del alcance de la revisión en el que se debe de considerar los siguientes puntos:

- La estructura aplicable de emisión de informes financieros, incluyendo las leyes, regulaciones y normas de información financiera que sean aplicables.
- Las normas de auditoría aplicables, incluyendo regulaciones y demás normas de información financiera que sean aplicables.
- Los requisitos específicos de la industria relacionados con la emisión de informes financieros.
- Los requisitos reglamentarios relacionados con la emisión de informes financieros.
- Otros términos de trabajo que han de considerarse en la estrategia de auditoria.
- Otra información que incluirá los estados financieros o nuestro informe para leerse como parte de nuestra auditoría.

La estrategia de auditoría se determina al comienzo de la planeación, después de haber efectuado las actividades preliminares y de haberse determinado el alcance del trabajo y se puntualiza en los siguientes incisos:

- Importancia relativa:
 - Importancia Relativa para efectos de planeación.

- Límite de errores e irregularidades significativos.
- Límite de asientos de diferencias de auditoría.

Posteriormente profundizaremos en este tema ya que es de gran importancia para determinar la materialidad de la auditoría dentro de todo este marco que es el de la planeación.

➤ Oportunidad de las actividades de auditoría:

- Servicios acordados externos.
- Trabajo en el campo.
- Otras actividades.

➤ Asignación del equipo, incluyendo especialistas.

Las decisiones sobre la estrategia de auditoría y documentarse correspondientemente es una fase posterior de la auditoría, especialmente para responder a cualesquier riesgo que se identifique, para ello se realizan procedimientos de evaluación con el fin de entender el negocio de la entidad, su industria y ambiente, sus políticas y prácticas contables y su desempeño financiero, siendo estos aspectos los más importantes en la primera fase de la planeación, las cuales, se analizarán a continuación:

2. 4. ENTENDER LA ENTIDAD

En este punto del desarrollo de la planeación, el auditor debe de analizar diversos puntos que pueden ser determinantes para identificar riesgos inherentes de la compañía, con el fin de establecer que procedimientos sustantivos serán los que se

apliquen y que alcance tendrán estos; con el objeto de documentar adecuadamente su trabajo y opinión al final de la auditoría. Para ello es necesario que analice los siguientes puntos para tener un panorama general a lo que se enfrentará.

- Conocer la industria y ambiente de la entidad.
- Políticas y Prácticas contables de la entidad.
- Desempeño y Condiciones Financieras de la entidad, y
- Evaluar controles con respecto a la entidad.

1. 4. 1. INDUSTRIA Y AMBIENTE DE LA ENTIDAD

En esta etapa es en realidad una compleja obtención de antecedentes de la entidad con el único fin de comprender que situaciones rodean a la compañía que estará sujeta a aplicársele un trabajo de auditoría, abordando los siguientes puntos:

- El ambiente de la industria.
- El ambiente económico, político y social, y
- El ambiente legal y reglamentario.

Para que se desarrolle adecuadamente el trabajo de auditoría es importante que antes que todo el contador encargado de la realización de la revisión de los estados financieros de una entidad obtenga suficiente información con el fin de obtener un conocimiento amplio del negocio y sobre las operaciones del mismo que pudieran tener un efecto significativo sobre los estados financieros.

Alvin Arens, en su libro titulado, Auditoría un enfoque integral, nos menciona que existen tres principales razones por las que un auditor debe tener un conocimiento previo de la entidad a la que va evaluar, las cuales se mencionan a continuación:

- Diversas industrias tienen requerimientos específicos de contabilidad y el trabajo del auditor es evaluar si dichos requisitos se apegan a las normas de información financiera o en los principios de contabilidad generalmente aceptados. Por ejemplo existen diversos requisitos para compañías constructoras, ferrocarrileras, de transformación; entre otras.
- Por el conocimiento previo de la compañía implica que el auditor identifique riesgos que afecten la evaluación del riesgo aceptable de auditoría, ya que existen compañías con un grado de riesgo más alto que otras por ejemplo no es el mismo nivel de riesgo el de una compañía de prestamos o ahorros con una aseguradora.
- Por ultimo, es importante obtener un conocimiento previo del cliente a auditar ya que nos auxilia a identificar los riesgos inherentes que existan en la compañía, por ejemplo la obsolescencia de la maquinaria si se trata de una empresa productora de vestido o bien del manejo de los puntos de reorden de un inventario en una compañía comercializadora.

¿De qué medio se debe valer el auditor para recabar toda la información posible acerca de su cliente? El conocimiento sobre la entidad a revisar se puede obtener de diversas formas, como es, realizar pláticas con el auditor que es o fue responsable de la revisión en años anteriores o bien mediante los papeles de trabajo de años anteriores, en los que se revela áreas de problemas que ocurrieron en años pasados y que actualmente puedan seguir pasando; algunos auditores también optan por revisar el archivo permanente el cual incluye el historial de la compañía, las principales actividades del cliente y un archivo de las políticas de contabilidad más

importantes en años anteriores. Como parte del entendimiento de la entidad, se desarrollan otras actividades, como visitar la planta y oficinas, obtención de información sobre las obligaciones legales del cliente, las cuales se analizarán más adelante y que estos puntos a su vez nos conllevan a conocer otros puntos preponderantes para tener un pleno conocimiento de la entidad como son:

- Estructura legal
- Objetivos y Estrategia.
- El manejo de las operaciones.
- Sus clientes y proveedores.
- Sus empleados.
- Sus inversiones y financiamiento.

Visita a las instalaciones del cliente. Esta actividad es realizada con el único fin de que el auditor conozca más sobre procesos de distribución y operacional de la compañía, además de tener la oportunidad de realizar entrevistas con el personal de importancia, a suerte de identificar quién está a cargo de las operaciones de la compañía y quién las realiza ya que esto le ayudará a tener una visión más amplia de la empresa, no obstante; la finalidad de la realización de esta acción es identificar posibles áreas de riesgo, y el entendimiento de la salvaguarda de activos basándose en datos contables proporcionados por la entidad. De la misma manera, uno de los objetivos de dichas visitas, es conocer cuáles son los procesos contables que la compañía lleva a cabo y quiénes son los responsables del registro, revisión y autorización de los mismos, así como los sistemas electrónicos que la compañía tenga implementados para realizar sus riesgos.

2. 4. 2. POLÍTICA Y PRÁCTICAS CONTABLES DE LA ENTIDAD.

Con el fin de que el auditor realice una adecuada planeación se requiere que cumpla con un adecuado análisis de las políticas internas del cliente en cuanto a los riesgos y procedimientos implantados con el fin de garantizar la confiabilidad de la información financiera que ellos emanen, en otras palabras, es en este punto donde se analiza el control interno de la compañía relativo a la información financiera; el cual será estudiado con mas profundidad en otro capítulo. A través del conocimiento análisis y evaluación de las prácticas contables de la entidad el auditor podrá establecer que grado de confiabilidad tienen las cifras en los estados financieros y que pruebas habrá que establecer con el fin de aumentar el rango de confiabilidad en su trabajo de auditoría próximo a desarrollar, sin embargo, algunos elementos del ambiente de control de las prácticas contables son las que enseguida se mencionan:

- La estructura aplicable a la emisión de informes financieros, incluyendo:
 - Las nuevas formas de contabilidad y áreas controversiales o que surjan y carezcan de una orientación autoritaria o un consenso.
 - Las indagaciones, investigaciones o medidas de aplicación reglamentarias (correspondientes a la emisión de informes y a impuestos)
- Los cambios en la selección y aplicación de las políticas contables por parte de la entidad, incluyendo la selección y aplicación iniciales.
- Las políticas contables críticas, y
- El impacto de la estructura de la entidad en la emisión de informes financieros.

Es de suma importancia realizar el análisis de la evaluación de los controles con respecto a la entidad ya que la implantación de una estructura de controles que es implantado por la dirección de la entidad, la gerencia y otro personal con el único fin de proveer una certeza razonable en el cumplimiento y logro de los objetivos establecidos por la entidad con respecto a los siguientes puntos:

- La confiabilidad de la emisión.
- La eficacia y la eficiencia de las operaciones, y
- El cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

Con los puntos anteriores se obtiene un entendimiento del control interno de la entidad que sea relevante a la auditoría, lo cual es de suma importancia ya que estos son guía para la elaboración de la planeación de la misma, posteriormente se profundizará en este tema por lo tanto mencionaremos las razones por las que se debe realizar el análisis:

- La evaluación del control interno ayuda al auditor a identificar los riesgos de que ocurran errores e irregularidades importantes en los estados financieros,
- Determina la estrategia de auditoría.
- Auxilia a planear la naturaleza, el alcance y la oportunidad de nuestros procedimientos adicionales de auditoría.

Por lo anterior obtener un entendimiento de los controles a través de la entidad implica evaluar el diseño y la implantación de los componentes individuales de los controles a través de la misma y que a su vez, le permita al auditor identificar los casos sospechosos de conducta no ética.

2. 4. 3. OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE LAS OBLIGACIONES LEGALES DEL CLIENTE.

En el transcurso del desarrollo de la auditoría será necesario indagar ciertos hechos relacionados con la compañía como compras de terrenos, compra de acciones, y demás hechos que puedan estar relacionados con la compañía, para eso el auditor debe conocer los documentos que respaldan dichas situaciones para ello es necesario examinar tres tipos de documentos muy relacionados con las situaciones mencionadas con anterioridad como son acta constitutiva y estatutos, minutas del consejo directivo y de accionistas, además contratos los cuales se pueden manifestar en los estados financieros a través de notas anexas a ellos.

- **Acta constitutiva y estatutos.** Este documento es otorgado por el estado con fin de reconocer a una empresa como entidad independiente, en dicho documento se incluyen todas las características legales de la compañía tales como la fecha de su constitución, los tipos y montos de capital social que emite la compañía y los tipos de actividades empresariales que pueden realizar. Los estatutos son las reglas y procedimientos que adoptan los accionistas de la empresa: Especifican tales cosas como el año fiscal de la empresa, la frecuencia de juntas de accionistas, el método de voto para los directores, los deberes y poderes de los funcionarios de la empresa; el acta constitutiva y los estatutos son de suma importancia que sean examinados por el auditor ya que de ellos dependerá la correcta presentación del capital contable.
- **Minutas de las juntas.** En las minutas de la compañía se registran los puntos más importantes que se analizaron en las juntas del consejo directivo y accionistas, la importancia de estas en el desarrollo de la auditoría es, que el auditor debe de identificar la información relevante e incluirla en los documentos de trabajo haciendo un resumen de las minutas, y en una copia de éstas subrayar las partes más importantes. Por ejemplo, la compensación

autorizada de los funcionarios debe rastrearse en el archivo de la nómina de cada funcionario como prueba de pago de la compensación total correcta.

- **Contratos.** Es de suma importancia que el auditor conozca los contactos que la compañía va realizando en el transcurso de la auditoría , ya que mediante ellos, adquiere compromisos que pudieran afectar la evaluación del riesgo inherente ya que pudieran presentarse condiciones adversas a la compañía y esta no pudiera cumplir con sus obligaciones que han pactado en dichos documentos. Las empresas se involucran en diferentes tipos de contratos que son de interés para el auditor, éstos incluyen cosas tan diversas como efectos y bonos a pagar a largo plazo, opciones de acciones, planes de pensiones, contratos con proveedores, contratos con el gobierno, convenio de regalías, contratos sindicales y arrendamientos.

2. 4. 4. IMPORTANCIA RELATIVA.

La importancia de la importancia relativa en la elaboración de la planeación es de suma importancia debido a que ayuda al auditor a considerar el juicio preliminar acerca de los niveles de preponderancia a nivel de estados financieros y cuentas que existan al momento de la elaboración de la auditoría. A continuación, estableceremos el concepto de importancia relativa según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, el cual consiste en lo siguiente:

“Representa el importa a acumulado de los errores y desviaciones en los estados financieros, sin que a juicio del auditor y a la luz de las circunstancias, afecte el juicio o decisiones de las personas que confían en la información contenida en dichos estados”¹²

El concepto anterior no indica que el auditor realiza, en base a su juicio y experiencia previa a una evaluación de los niveles de riesgo al planear la auditoría,

¹² IMCP; Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para Atestiguar, 25. Ed., México 2005., pág. 110

lo cual es conocido como evaluación de Importancia Relativa, dicha evaluación ayuda a diferir los niveles preponderantes utilizados para evaluar los hallazgos de auditoría.

La evaluación de Importancia Relativa involucra, tanto consideraciones cuantitativas como cualitativas, es decir una subestimación del 25% en el renglón de inventarios de Wal-Mart sería de significativo, en tanto que un error por igual porcentaje en pago anticipado de seguros posiblemente sea poco importante. De igual forma una merma para una de \$50,000 para una tienda mediana de abarrotes como “Puma Abarrotero” pero no para los estados financieros consolidados de Wal-Mart de México.

Al realizar la planeación de la auditoría debe de enfocarse principalmente hacia los errores que se encuentren más dirigidos a un enfoque cuantitativo, ya que las consideraciones cualitativas se refieren a las causas de error, es decir, un error puede considerarse mas importante de manera cualitativa que cuantitativa, esto podría suceder, por ejemplo, cuando el error sea atribuible a una integridad o a un acto ilegal por parte del cliente. La evaluación de la Importancia Relativa se encamina principalmente a dos niveles:

- A nivel de estado financiero, su trabajo de evaluación se extiende hasta los estados financieros tomados en su conjunto.
- A nivel de cuanta de balances, se verifica los saldos de las cuentas para llegar a un resultado con respecto a la corrección de los estados financieros.

Importancia a Nivel de Estados Financieros. Al realizar la planeación de la auditoría se debe reconocer que entre los propios estados financieros existe un nivel de importancia, es más, cada estado financiero puede tener diferentes niveles de importancia. Para el estado de resultados, la Importancia Relativa podría contemplar la totalidad de los ingresos, la utilidad de operación, la utilidad antes de impuestos o

la utilidad neta. Respecto al balance general, la importancia relativa podrá basarse en los activos totales, en los activos circulantes, en el capital de trabajo y en el capital contable.

Importancia Relativa en los Saldos de las Cuentas. El nivel de importancia de los saldos de las cuentas es el error máximo que puede existir en una cuenta antes de que se considere significativamente correcta, para evaluar la importancia relativa de las cuentas es importante considerar la cantidad de evidencia ya que existe una relación inversa entre el nivel de Importancia Relativa de una cuenta y la cantidad de evidencia de auditoría se requiere para verificar una cuenta. Por ejemplo, se requiere de más información para un saldo de inventario de \$1, 500,000.00 que para uno de \$80,000.00 así como con respecto de uno de \$20,000.00.

En la evaluación de los riesgos existe una evaluación inversa entre la importancia relativa y el nivel del riesgo de auditoría, es decir, entre mayor sea el nivel de importancia relativa, menor es el riesgo de auditoría y viceversa, por lo anterior el auditor toma esta circunstancia para determinar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos. Por ejemplo, si después de planear ciertos procedimientos, se determina que el nivel aceptable de importancia relativa es menor, el riesgo de auditoría aumenta y el auditor compensa la situación con las siguientes situaciones:

- Reducir el riesgo evaluación de error e irregularidad importante, si es posible, y respaldar un nivel menor mediante la ejecución de pruebas de control más detalladas o adicionales.
- Reducir el riesgo mediante modificación de la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos sustantivos planeados.

2. 5. IDENTIFICACIÓN DE RIESGOS

Después de que el auditor ya ha obtenido y documentado su entendimiento sobre la entidad que este revisando, debe identificar los riesgos de que ocurran errores e irregularidades en los estados financieros y debe de hacer una mención especial en la documentación haciendo referencia a aquellos riesgos que requieren una consideración especial de auditoría como los “riesgos significativos”, los cuales incluyen los riesgos de fraude. El riesgo es aquel en el que auditor puede llegar a incurrir sin darse cuenta y que esto no modifique su opinión con respecto a los estados financieros que estén materialmente equivocados, es decir, cuando más seguro quiera estar el auditor en expresar una opinión correcta, menor debe ser el riesgo que admita o esté dispuesto a aceptar. Por ejemplo si el nivel de certeza o alcance de la auditoría es del 99% el nivel de riesgo es de 1%, en tanto que si una certeza es del 95% la auditoría tendrá un nivel de riesgo de 5%. Quedando aclarado lo anterior establecemos su concepto en base al otorgado por el IMCP que nos dice:

“Representa la posibilidad de que el auditor pueda dar una opinión sin salvedades, sobre estados financieros que contengan errores y desviaciones de las normas de contabilidad, en exceso a la importancia relativa la cual ya ha sido tratada”

El riesgo de auditoría se encuentra clasificado de la siguiente manera:

- Riesgo Inherente.
- Riesgo de Control.
- Riesgo de Detección.

Cuyo concepto ya ha sido analizado en el capítulo 1, en este momento nos ocuparemos de analizar su participación en la planeación de la auditoría, por ello a

continuación abordaremos la importancia para el auditor la evaluación de los riesgos dentro del procedimiento de planeación de auditoría. Los auditores deben de realizar adecuadamente la planeación con el fin de obtener una seguridad razonable en las pruebas y alcance que tenga el trabajo con el fin de descubrir los errores materiales, sin importar si se deben a errores o fraudes, así como ya se indicó el desarrollo de un plan de auditoría habrá de identificar y juzgar los riesgos inherentes de este tipo de errores en los estados financieros, los riesgos inherentes como ya se explico con aquellos que se determinan a partir de los procedimientos que apliquen para conocer al cliente y su entorno. Después se aplica el sistema común y se evalúan los efectos que los riesgos tienen en la auditoría. Para iniciar la evaluación de los riesgos de la compañía se puede iniciar con la consideración de los siguientes puntos:

- Las características de la administración, tales como si la reputación de los directivos de la compañía es mala, si la rotación de los administradores es elevada, si se está haciendo un esfuerzo para alcanzar las utilidades proyectadas, y si en una persona es quien se deposita toda la toma de decisiones de la administración.
- Son inadecuadas o inconsistentes las características operativas y de la industria con respecto al sector industrial en el que se encuentre la compañía; los resultados de operación son altamente sensibles a condiciones económicas adversas y si existen muchos fracasos de negocios dentro de la industria.
- Se tiene presentes características de trabajo, tales como muchos trabajos contables contenidos y mucha dificultad para auditar transacciones o saldos.

El tamaño de la entidad podrá tener una influencia significativa en estos factores. Por ejemplo, un consejo de directores eficaz o un comité dentro de una corporación grande podrá reducir el riesgo de autoritarismo por parte de un ejecutivo superior.

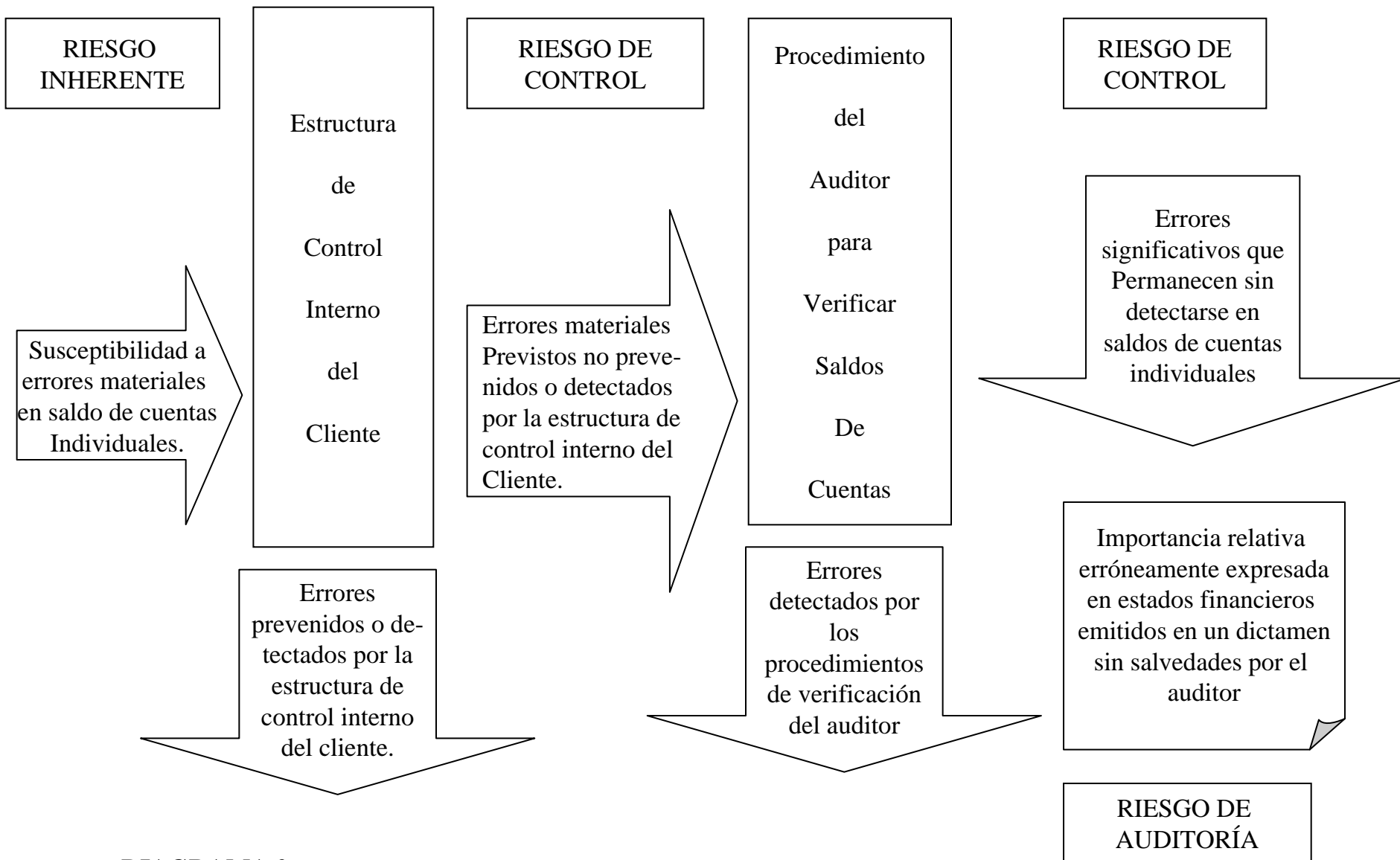


DIAGRAMA 2.

2. 6. EVALUACIÓN DE RIESGO DE AUDITORÍA.

Para realizar la evaluación de los riesgos de la auditoría a continuación realizaremos un cuadro basado en una compañía comercial ficticia en el cual nos indica el nivel de riesgo de cada una de las áreas y posteriormente desarrollaremos algunos conceptos con respecto a los componentes del riesgo de auditoría.

		CICLO DE VENTAS Y COBRANZA	CICLO DE ADQUISICIÓN Y PAGOS	CICLO DE NÓMINA Y PERSONAL	CICLO DE INVENTARIO Y ALMACÉN	CICLO DE ADQUISICIÓN DE CAPITAL Y PAGO
A	Evaluación que hace al auditor de las expectativas de errores importantes antes de considerar la estructura de control interno (riesgo inherente)	Pueden esperarse algunos errores	Pueden esperarse muchos errores	Pueden esperarse pocos errores	Pueden esperarse muchos errores	pueden esperarse pocos errores
		(Medio)	(Alto)	(Bajo)	(Alto)	(Bajo)
B	Evaluación que hace al auditor de la eficiencia de la estructura del control interno a fin de prevenir o detectar errores importantes (riesgo de control)	Eficacia media	Eficacia alta	Eficacia alta	Eficacia baja	Eficacia media
		(Medio)	(Bajo)	(Bajo)	(Alto)	(Medio)

C	Disponibilidad del auditor para permitir que existan errores importantes después de terminar la auditoría (riesgo de auditoría aceptable)	Disponibilidad Baja	Disponibilidad Baja	Disponibilidad Baja	Disponibilidad Baja	Disponibilidad Baja
		(Bajo)	(Bajo)	(Bajo)	(Bajo)	(Bajo)
D	Alcance de los hechos que el auditor planea acumular (riesgo de detección)	Nivel Medio	Nivel Medio	Nivel Bajo	Nivel Alto	Nivel Medio
		(Medio)	(Medio)	(Alto)	(Bajo)	(Medio)

Las consideraciones anteriores (A, B, C) afectan la decisión del auditor sobre la magnitud adecuada de las evidencias de que se ha de acumular (D). Por ejemplo, dado que se espera, como se puede observar, pocos errores en nómina y personal (A) y la estructura de control interno es eficaz (B), el auditor planea acumular menos evidencias (D), que para el inventario y el almacén.

Riesgo Inherente. Como nos podemos dar cuenta en la figura anterior la evaluación de este tipo de riesgo no considera la existencia de los controles de la compañía, ya que es una medida que hace el auditor de la probabilidad que existan errores importantes en un segmento obvio antes de considerar la eficacia de los controles de la compañía, es decir si el auditor ignora los controles de la compañía y solo concluye que existe una alta probabilidad de errores, entonces el riesgo inherente es alto; dicho en otras palabras se puede considerar como la expectativa de errores antes de considerar el efecto de la estructura de control interno. La evaluación de este tipo de riesgo va en relación con la afirmación de la administración sobre las cuentas y las clases de transacciones y en las afirmaciones de las cuentas, las cuales se mencionan en la siguiente página.

- Existencia y Ocurrencia.
- Integridad.
- Derechos y Obligaciones.
- Valuación o Asignación.
- Presentación y Revelación.

Riesgo de Control. La evaluación de riesgo de control se efectúa a través de todas las políticas implementadas por la compañía con el fin de reducir la probabilidad que errores superiores a un monto tolerable en un segmento no sean prevenidos o detectados por la estructura de la compañía, como bien lo señala el cuadro en el que el auditor señala un alto riesgo de inventario, por lo cual se establece que habrá de extender las pruebas sustantivas.

Al igual que el riesgo inherente, la relación entre el riesgo de control, y el de detección es inversa, en tanto que la relación entre las evidencias sustantivas y el riesgo de control son directos. Por ejemplo si el auditor llega a la conclusión que los controles internos son eficaces, el riesgo de detección puede aumentar y disminuir las evidencias.

Como podemos ver el auditor puede planear su trabajo de auditoría y efectuarla para obtener una seguridad razonable de descubrir errores, sin importar si se deben a fraude o riesgo, así como se identifica en el caso anterior al desarrollar el plan de auditoría se debe de identificar y juzgar los riesgos inherentes ya que como lo notamos los riesgos inherentes se identifican a partir de conocer al cliente y a su entorno sin hacer una evaluación previa de los controles de la compañía, sino de aplicar procedimientos para conocer al cliente y su entorno.

En base al cuadro anterior en el que la evaluación de los riesgos se encuentra dividida por ciclos, por cada uno de ellos se requiere reunir diferentes grados de evidencias que se deben acumular en cada ciclo. Existe un modelo de auditoría expuesto por Alvin Arens en su libro Auditoría un Enfoque Integral, es expuesto a continuación:

$$RD = \frac{RA}{RI \times RC}$$

DONDE:

RD = Riesgo de Detección.

RA = Riesgo de Auditoría.

RI = Riesgo Inherente.

RC = Riesgo de Control.

En seguida sustituiremos el modelo de riesgo de auditoría con valores numéricos para posteriormente analizar el nivel de relación que puede tener cada riesgo y que posteriormente se visualizará en un esquema. Se presenta el siguiente ejemplo para su análisis:

$$RI = 100 \%$$

$$RC = 100\%$$

$$RA = 5\%$$

$$RD = \frac{0.05}{1.0 \times 1.0} = 5\%$$

El modelo nos indica que el auditor planea acumular evidencias hasta que reduzca aun nivel de 5%. Si el riesgo de control en lugar de 100% fuese del 50% el riesgo de detección planeada seria de 10% lo cual nos indica que las evidencias se tendrían que reducir, ya que es un riesgo alto y este como se muestra en el cuadro 1, el riesgo de detección es inverso a la evidencia ya que entre mas bajo, las evidencias a

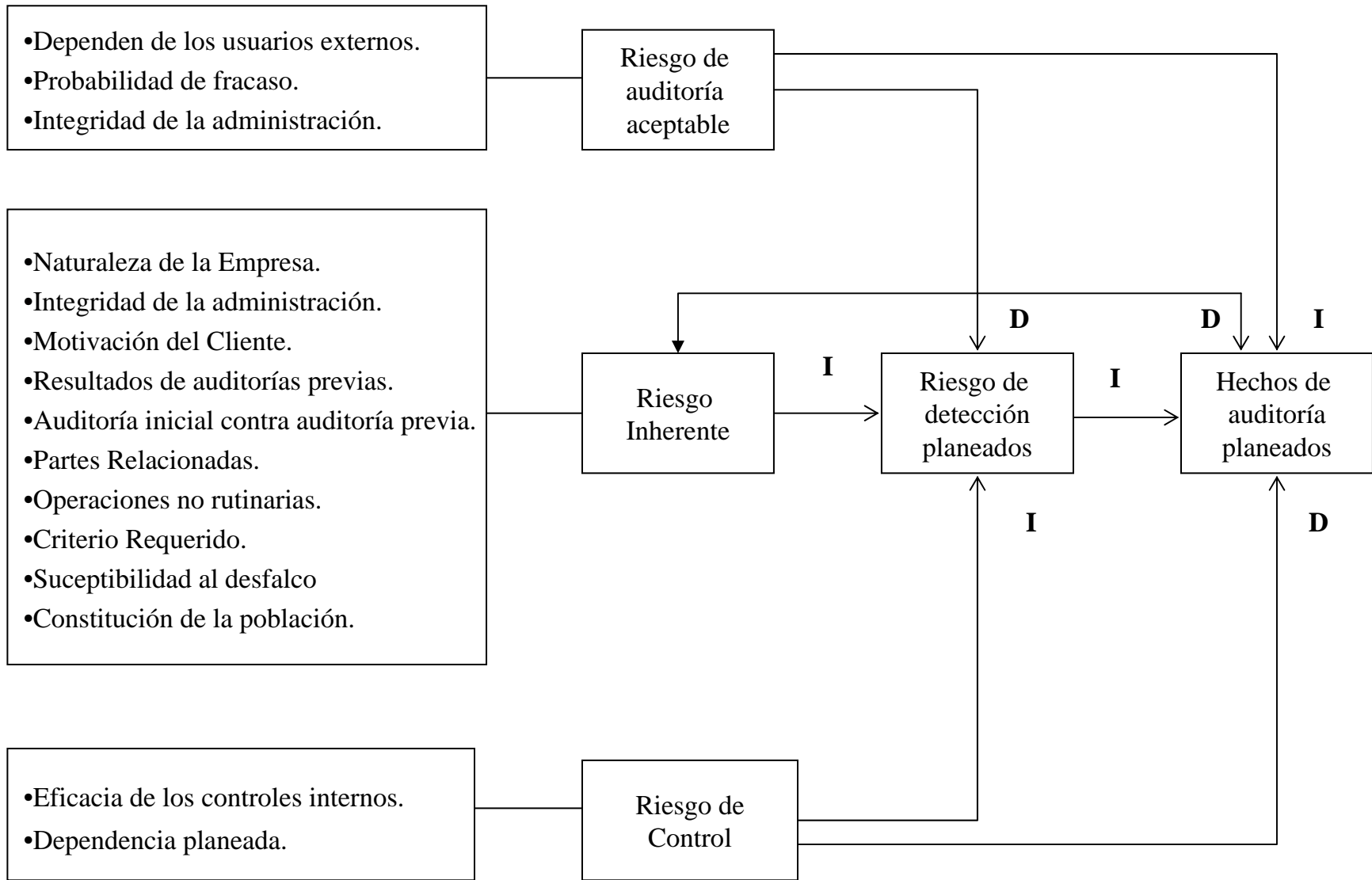
recopilar aumentarán. Con respecto al riesgo inherente, este va relacionado inversamente con el riesgo de detección pero directamente con las evidencias, si tomamos de ejemplo el ciclo de inventarios del cuadro podemos ver que es un riesgo alto y el riesgo de detección es bajo por lo que tendríamos más evidencias de las necesarias aunque el riesgo inherente disminuyera. Por último tenemos el riesgo de control el cual va de la mano de la evaluación de los controles internos de la compañía ya que si determinamos que estos son eficaces tenemos un riesgo de detección más alto y las evidencias pueden disminuir. El auditor puede aumentar el riesgo de detección planeada cuando los controles son eficaces, porque una estructura de control interno eficaz, reduce la probabilidad de errores en los estados financieros, en el capítulo siguiente daremos completo espacio a la evaluación de control interno por ahora nos concretaremos a establecer sus niveles de riesgo.

A continuación se muestra un diagrama (ver diagrama 3) que nos explica los factores que influyen en los riesgos y que estos deben de ser considerados por el auditor en el momento de realizar la planeación de la auditoría. Primero aclararemos un concepto que aparece en el diagrama que aun no ha sido explicado en este trabajo que es el Riesgo de Aceptable de Auditoría o simplemente Riesgo de Auditoría, cuyo concepto se menciona enseguida:

“Medida de la disponibilidad del auditor para aceptar que los estados financieros contengan errores importantes después que ha terminado la auditoría ya que se ha emitido una opinión sin salvedades”¹³

Una vez que hemos señalado el concepto de riesgo de auditoría aceptable, señalaremos que este puede aumentar debido que depende de gran medida de las circunstancias que rodean a la entidad que el auditor o la firma de auditores van a examinar, por ejemplo se puede dar el caso en el que el trabajo de auditoría se desarrolle cabalmente y se entregue el informe de la compañía pero esta se declara en banca rota después de haber entregado el reporte debidamente, por lo tanto el

¹³ Alvin A. Arens, Auditoría un Enfoque Integral, 6ª. Ed., México 2004 pág 270.



D. Relación Directa

I. Relación Inversa

DIAGRAMA 3.

riesgo de una demanda es alto para el auditor aun cuando el trabajo este realizado correctamente por lo que es en este momento cuando el riesgo de auditoría depende de otras circunstancias o factores que el auditor debe considerar en el desarrollo de la evaluación de los riesgos de auditoría.

1. Confiabilidad de los estados financieros para usuarios externos. Este punto se refiere acerca de la dependencia de los usuarios de la información que contengan los estados financieros, por ejemplo Acreedores, Proveedores de la compañía e Inversionistas. Existen algunos factores que son buenos indicadores del grado en que se confían en los estados financieros por parte de usuarios externos como tamaño de la compañía, es decir, cuando las operaciones de la compañía son mas grandes se hace mas frecuente el uso de los estados financieros y la evaluación del tamaño del cliente medido por sus activos totales y utilidades totales, tienen un efecto en el riesgo aceptable de auditoría. tenemos otros factores que se mencionan en seguida: Distribución de propiedad, este punto nos habla sobre la cantidad de usuarios que confían en los estados financieros de compañías que puedan cotizar en bolsa con respecto a otros que correspondan a compañías mas chicas y finalmente tenemos la naturaleza y montos de las responsabilidades, se refiere cuando en los estados financieros de la compañía se reflejan mas pasivos, es mas probable que sean utilizados en gran medida por acreedores reales y potenciales que cuando existen pocos pasivos.

2. Dificultades financieras de la compañía después de la emisión del informe financiero. Al finalizar el trabajo de la auditoría cabe la posibilidad que el cliente de declare en banca rota, y esta acción puede afectar la confiabilidad del trabajo del auditor aunque este haya realizado un trabajo estupendo, cabe señalar que en la mayoría de los casos el auditor puede defender la predicción de su trabajo ya que estos hechos se presentan como eventos subsecuentes del trabajo de auditoria. En la mayoría de las acciones este tipo de situaciones se presenta debido a la demanda de los usuarios de la compañía con los deseos de recuperar sus perdidas; Esta situación no la puede controlar el auditor pero si prever y evaluar los factores que se pueden

visualizar cuando una compañía esta a punto de quebrar, los cuales se mencionan enseguida:

- **Posición de liquidez.** En la evaluación de los riesgos se debe de evaluar si la compañía tiene escasez de efectivo y capital de trabajo, lo cual implica un futuro problema en el pago de facturas y obligaciones con terceros, es decir si se evalúa la probabilidad e importancia de una posición de liquidez que constantemente se encuentre en declive.
- **Utilidades (perdidas) en años anteriores.** El auditor debe reconocer el aumento de las perdidas o utilidades con respecto al año actual de revisión o bien disminución de las utilidades en el paso de los años; con estos factores el auditor debe reconocer futuros problemas de solvencia que probablemente enfrente la compañía. También es importante considerar las utilidades cambiantes en relación con el saldo restante en las utilidades retenidas.
- **Método de financiamiento del crecimiento.** Básicamente este punto considera lo que una compañía debe de tener en cuenta para desarrollar su actividad económica, es decir cuando mas dependa la compañía de endeudamiento para financiar su actividad, mayor será el riesgo de dificultades financieras si su actividad comienza a reeditar menos hasta volver insostenible la situación, también es importante evaluar si el activo fijo esta siendo financiado con prestamos de corto y largo plazo. Grandes montos de efectivo requerido durante un corto periodo pueden obligar a una compañía a irse a banca rota.
- **Naturaleza en las operaciones del cliente.** Este punto nos explica, como ya lo hemos mencionado en este trabajo de investigación, la existencia de empresas más riesgosas que otras debido a su actividad económica, por ejemplo una compañía corredora de acciones tiene un riesgo mayor de declararse en banca rota que otra compañía de servicios.

- **Competencia de la administración.** Una compañía a cargo de una buena administración que este al tanto de cada uno de los sucesos que le ocurran a la compañía, como dificultades financieras potenciales deben de modificar sus métodos de operación a fin de reducir al mínimo los efectos de los problemas a corto plazo.

3. Evaluación del auditor de la integridad de la administración. El auditor debe de evaluar que tantos conflictos tiene la compañía con sindicatos, con Secretaria de Hacienda y demás organismos reguladores, también se deben de evaluar los conflictos que la compañía pueda tener con los auditores anteriores y es en este punto la importancia de que un auditor deba de realizar platicas con auditores anteriores con el fin de indagar algunos puntos dentro de la administración de la compañía y que esta no la quiera revelar.

Todos los puntos anteriores mencionados, el auditor debe considerarlos con el fin de medir el nivel de riesgo aceptable de auditoría o el riesgo de auditoría, con el fin de identificar si una compañía tendrá dificultades financieras a mediano plazo. Con base en esta evaluación e investigación, el auditor debe ser capaz de establecer un riesgo de auditoría tentativo y sumamente subjetivo de que los estados financieros incluirán un error importante después que se termine la auditoría. Como se muestra en el diagrama 3 es importante considerar que elementos intervienen en la evaluación del riesgo inherente ya que este riesgo implica que los auditores puedan predecir donde son mas o menos probables los errores en los segmentos de los estados financieros, sin embargo existe el riesgo de que los estados financieros tengan errores importantes ya sean intencionados o no, por lo que el riesgo inherente en algunos puede llegar a ser un riesgo alto, haciendo un breve paréntesis posteriormente hablaremos de los errores cometidos intencionalmente o de riesgo de fraude; no puede hacerse mucho sobre el riesgo inherente al principio de la auditoría, ya que como se ha mencionado con anterioridad, es aquel que considera los riesgos que puedan existir en los estados financieros sin considerar los controles de la compañía por ello es necesario que se tome en cuenta los siguientes aspectos

que se debe de tener en cuenta para su evaluación y así determinar su nivel de peligrosidad que pueda tener en el desarrollo del trabajo de la auditoría; a continuación se mencionan dichos factores:

- **Naturaleza de la empresa.** Este factor como bien lo indica su nombre es considerar que cuentas pueden tener un mayor riesgo inherente dependiendo de su actividad económica, es decir el auditor le dará un mayor riesgo al inventario de una compañía de aparatos electrónicos ya que estos pueden volverse obsoletos que otra compañía cuyo giro sea la fabricación de acero. El riesgo inherente tiene mas probabilidades de variar de una empresa a otra para cuentas tales como inventarios, cuentas y prestamos por cobrar, propiedades, planta y equipo. La naturaleza de la compañía debe tener poco o nulo efecto en el riesgo inherente para rubros tales como efectivo, documentos por pagar.
- **Integridad de la administración.** Este factor evalúa la integridad de quienes conforman la administración general de la compañía ya que pueden incurrir en errores importantes que puedan verse reflejados en los estados financieros de la compañía y que estos no se vean reflejados en algún control de la compañía, es en estos casos cuando el auditor al solo tener expectativas acerca de la compañía debe de elevar el nivel del riesgo inherente de la compañía.
- **Motivación del cliente.** Básicamente el auditor debe de investigar que motivos lleva a la compañía a incurrir en errores en los estados financieros ya que en algunas ocasiones, la dirección cree que seria ventajoso cometer errores en los estados financieros.
- **Resultado de auditorias anteriores.** El auditor debe considerar los trabajos anteriores de auditoria con el fin de identificar errores que pudieron haber ocurrido en años pasados, ya que tienen una alta probabilidad de que vuelvan

a suceder, por ejemplo si el auditor observa que el año anterior se determinaron diferencias en las valuaciones de los activos fijos de la compañía entonces el riesgo inherente por el presente trabajo a realizar deberá ser evaluado en un nivel alto, es por ello que sería un verdadero atropello que un auditor no considere los trabajos de auditoría de años anteriores en su programa actual de trabajo de auditoría.

- **Auditoría inicial contra auditoría previa.** A través de la experiencia se va adquiriendo más pericia para identificar riesgos, aun más cuando desarrolla la auditoría en la misma compañía el nivel de riesgo inherente disminuye, caso contrario para aquellas compañías en las que el auditor iniciará por primera vez el trabajo de revisión, en las que el nivel de dicho riesgo será alto ya que es su primer año de trabajo.
- **Partes Relacionadas.** Como el trato con partes relacionadas de la compañía no es un trato con una empresa independiente es probable que existan errores de expresión en las cantidades de la compañía por lo cual se hace necesario el aumento del riesgo inherente. Las partes relacionadas según el Boletín C-13, del IMCP son compañías tenedoras, subsidiarias, asociadas y afiliadas.
- **Operaciones rutinarias.** Como su nombre lo indica, el cliente tiene más probabilidades de registrar operaciones que no le son habituales con respecto a otras que si lo son, ya que le falta experiencia para registrarlas.
- **Criterio requerido para registrar adecuadamente los saldos y movimientos en las cuentas debidas.** En este inciso el riesgo inherente consiste en identificar que la compañía este usando un buen criterio para realizar el registro de operaciones en la cuenta debida, existen muchas cuentas que su uso implica el uso del criterio de la compañía para registrar adecuadamente la información, entre las cuentas que al realizar la evaluación

de riesgo son las estimaciones como cuentas incobrables, inventarios obsoletos y reservas de pasivos.

- **Susceptibilidad de desfalco.** En este punto el auditor debe considerar el riesgo que implica que los activos de la compañía sean utilizados para uso personal, tal es el caso cuando no se utiliza adecuadamente el efectivo, valores comerciales o inventarios sumamente comerciales.
- **Constitución de la población.** Para evaluar el riesgo inherente de un grupo de partidas individuales se debe considerar que situación presentan todas en conjunto por ejemplo si se evalúa las cuentas por cobrar y si la mayoría está vencida el riesgo inherente de este rubro será alto aunque existan también diversas partidas que no lo estén. Las operaciones con compañías afiliadas, los montos que adeudan los funcionarios y como ya vimos las cuentas pendientes durante varios meses son cuentas que requieren un mayor riesgo inherente y por lo tanto mayor investigación.

El riesgo de control se evalúa a través de la evaluación del control interno de la compañía el cual será explicado en el siguiente capítulo, mientras tanto solo nos abstendremos de decir que el nivel del riesgo de control es determinado a través de exámenes cuyo objetivo es determinar si se cumplen o no dentro de la compañía los controles que ella implantó con el fin de reducir errores importantes que pudieran afectar su estabilidad.

Ya hemos hablado de los riesgos que se derivan de la evaluación del cliente y su entorno, así como la evaluación de sus controles y de los riesgos que se puedan derivar del trabajo propio del auditor. Ahora hablaremos de los riesgos que se derivan de conductas anti-éticas dentro de la compañía que podrían suscitar un riesgo de fraude, sin embargo es responsabilidad de la compañía implementar los controles necesarios para establecer mecanismos de control necesario para prevenir riesgo de fraude, y la responsabilidad misma del auditor es implantar y diseñar las

pruebas necesarias que el crea correcto con el fin de mitigar dicho riesgo para emitir su opinión con respecto a los estados financieros en su conjunto. Como lo indica Whittinton O. Ray, en su obra Auditoría, reconoce dos tipos de fraude los cuales se mencionan a continuación:

- Los provenientes de informes financieros fraudulentos (fraude de la administración)
- Los provenientes de malversación de fondos (desfalco)

Para evaluar el riesgo de que sucedan estos hechos dentro de la compañía es necesario considerar el desarrollo de algunos métodos, ya que de ellos se determinará si existen errores dentro de los estados financieros que hayan sido intencionales y en perjuicio de la compañía, dichos método se mencionan a continuación:

Hablar con el personal de auditoría: El equipo de trabajo tendrá que realizar platicas sobre que rubros es más factible que se encuentren errores materiales por fraude, para ello es necesario que los miembros más experimentados del equipo de trabajo realicen platicas e intercambien ideas sobre como y donde los estados financieros podrían estar expuestos a fraude. En la discusión sobre dicho tema es importante que intervenga el socio de la auditoría y se hable de los motivos que incentiven el fraude, entre algunas cosas la probabilidad que la administración burle los procesos de control interno que se tengan implementados en la compañía.

Hacer indagaciones entre los gerentes y otros miembros de la organización: Como su nombre lo indica en esta sección el auditor debe de realizar preguntas a todo el personal sobre el conocimiento de manuales que mitiguen este riesgo, principalmente a ejecutivos y otros empleados que intervengan en el desarrollo de la información financiera, no obstante se debe de indagar sobre los procedimientos que la compañía lleva a cabo para la autorización de nomina y otros segmentos de la

compañía en los que se pueden incurrir un error intencional. Deben de investigar sobre el seguimiento que los ejecutivos o alta administración de la compañía realiza a las unidades operativas o los segmentos del negocio en otros lugares. Otras indagaciones importantes que hay que realizar es llevar a cabo platicas con los auditores internos o con el comité de auditoría de la compañía con el fin de puntualizar la existencia de riesgos en algún área importante de la compañía, otros elementos importantes de la empresa que hay que considerar es el personal operativo, ya que no tienen nada que ver con el proceso de la elaboración de la información financiera y también el auditor tiene que considerar a aquel personal que inicia, registran o procesa transacciones complejas e inusuales a los asesores legales internos. Son indagaciones importantes porque a menudo el fraude se descubre por la información obtenida con estos interrogatorios.

Aplicar procedimientos analíticos de planeación para identificar los riesgos de fraude: Uno de los instrumentos más comunes que utiliza el auditor para identificación de actos fraudulentos son los procedimientos analíticos de planeación que ya ah decidido implementar en el desarrollo de la auditoría, y cuando dichos procedimientos revelan situaciones inusuales o imprevistas serán indicaciones de que los estados financieros puedan contener errores por errores intencionales en la expresión de los estados financieros.

Estudiar los Factores de Riesgo de Fraude. El auditor cuando inicia la identificación de riesgos es necesario que tome diversos factores que pudieran originar el fraude en la compañía, dichos factores se mencionan a continuación:

- Algún tipo de incentivo o presión.
- La oportunidad de cometer fraude.
- Una actitud que permite racionalizar el acto.

¿Qué relación puede existir entre estos factores con la posibilidad de cometer un riesgo? La unión de los puntos mencionados con anterioridad se encuentra íntimamente relacionada ya que si consideramos que la existencia de un fraude debe de tener un móvil por lo que se está desfalcando a la compañía ligada a una oportunidad de debilidad del control interno de la compañía debido a falta de interés y desempeño de parte del personal encargado de la supervisión y autorización de las partes más importantes que conforman el sistema de control de la compañía.

Identificación de los riesgos de fraude. Un vez que se ha realizado la discusión en el equipo de auditoría sobre los puntos mas susceptibles a fraude y se hayan realizado las indagaciones además de aplicar los procedimientos analíticos de planeación y ante la presencia de factores de riesgo de fraude. Los auditores estarán preparados para analizar varios puntos para determinar el tipo y gravedad de riesgo, y la probabilidad que se genere un error material y que esté se generalice. En todos los riesgos identificados habrán de conocer los programas y los controles establecidos por la gerencia para mitigarlos. Con todas estas consideraciones será posible determinar más fácilmente la gravedad del riesgo y diseñar un método eficaz de auditoría para eliminarlo.

Respuesta a los riesgos de fraude. Generalmente los auditores consideran los siguientes puntos para reaccionar a un riesgo de fraude:

- Modifican el método que tiene un efecto global en la manera de realizar la auditoría.
- Alteran la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos.
- Efectúan procedimientos para eliminar el riesgo de que los ejecutivos anulen el riesgo.

El primer inciso se refiere que el auditor debe modificar su enfoque con respecto a la situación de fraude que se presume existe en la compañía, dicho enfoque incluye los siguientes puntos:

- **Escepticismo profesional y evidencia de auditoría.** El auditor debe de diseñar procedimientos analíticos más extensos que corroboren ciertas cuentas de los estados financieros, debe de tener información adicional a través de confirmaciones con terceros, contratación de un especialista o examen de documentos procedentes de fuentes independientes.
- **Asignación de personal y de supervisión.** Se asigna personal más adiestrado y con más experiencia y con conocimientos especializados, y se supervisa a este personal para con el fin de reflejar los riesgos identificados.

Modificación de los procedimientos de auditoría. En este punto el auditor decide crear pruebas más extensas que mitiguen este riesgo, no realizar las pruebas en el periodo intermedio sino casi al final del año o aumentar el tamaño de la muestra de las pruebas sustantivas con el único objeto de modificar la naturaleza, oportunidad de alcance de los procedimientos que le ofrezcan al auditor una evidencia más confiable.

Respuesta a la posibilidad de que los controles sean burlados. En este punto se requiere de mucha habilidad de parte del auditor para identificar cuando los controles internos son ignorados por los ejecutivos de la alta administración de la compañía por lo que es necesario tomar en consideración los siguientes puntos:

- **Examinar los asientos del diario y otros en busca de evidencia de errores materiales debida a un fraude.** Se deben de realizar análisis de registros de ajustes por cuentas con características sospechosas como asientos hechos a cuentas no relacionadas, extrañas o de poco uso; asientos registrados a final del periodo o asientos después del cierre con alguna explicación o ninguna,

básicamente en este punto se trata del manejo de información financiera para pasar desapercibido un fraude.

- **Revisar las estimaciones contables en busca de manipulaciones.** Otro factor importante que hay que considerar en caso de la detección de riesgo de fraude es realizar un análisis a las cuentas de estimación, principalmente a las cuentas incobrables ya que a menudo los informes financieros fraudulentos se producen alterando intencionalmente las estimaciones.
- **Evaluar la justificación de negocios de transacciones significativas e inusuales.** Durante el desarrollo de la auditoría un elemento clave para identificar posibles fraudes es la detección de operaciones que no son rutinarias y que no forman parte de las operaciones normales de la compañía y si el monto de dichas transacciones es material se deberá realizar la modificación de dicha transacción.
- **Evaluación de resultados de las pruebas de auditoría.** Al final o casi al final de la auditoría el auditor deberá de evaluar si los resultados de sus pruebas afectan a la evaluación de los riesgos debido a errores materiales debido a fraudes cometidos antes de la auditoría.

A continuación se muestra un cuadro en el que se indican las diversas situaciones en las que pudiera surgir un fraude.

Discrepancias en los registros contables	Información contradictoria o faltante	Relaciones problemáticas e inusuales entre los auditores y clientes
<p>-Transacciones que no se registran en forma completa u oportuna o cuyo monto, periodo contable, clasificación o política de la compañía no se anotan correctamente.</p> <p>-Saldos o transacciones sin sostén o autorización.</p> <p>-Ajustes de último momento que alteran significativamente los estados financieros.</p> <p>-Evidencia de acceso de los empleados a los sistemas o registros inconsistentes con lo que necesitan para cumplir sus obligaciones autorizadas.</p>	<p>-Documentos faltantes.</p> <p>-Inexistencia de otros documentos que no sean fotocopias o documentos transmitidos electrónicamente cuando debería conectarse con los documentos originales.</p> <p>-Cuentas o conciliaciones importantes sin la explicación correspondiente.</p> <p>-Respuestas vagas incongruentes o inverosímiles de los ejecutivos o empleados dados a las preguntas o a los procedimientos analíticos.</p> <p>-Discrepancias inusuales entre los registros de la compañía y las respuestas de confirmación.</p> <p>-Inexistencia de activos importantes de inventario</p>	<p>-Negar el acceso a los registros a las instalaciones, a ciertos empleados, clientes, proveedores o a otros de quienes podría obtenerse información para la auditoría.</p> <p>-Presión de tiempo innecesario e impuestos por los directivos para resolver problemas complejos o contenciosos.</p> <p>-Quejas de los directivos sobre la manera de realizar la auditoría, intimidación a los miembros del equipo, especialmente sobre la evaluación crítica de la evidencia o la resolución de posibles desacuerdos con ellos.</p> <p>-Retrasos inusuales de la compañía en entregar la información solicitada.</p> <p>-Sugerencias o quejas de fraude de los auditores.</p>

	o de activos físicos. -Datos electrónicos inexistentes o faltantes, en contraste con las prácticas y políticas de conservar los registros.	-Negativa a facilitarle al auditor acceso a los principales archivos electrónicos para probar el uso de las técnicas de auditoría asistida por computadora.
--	---	---

2. 7. ESTRATEGIA DE AUDITORÍA

2. 7. 1. METERIALIDAD

En el transcurso de la evaluación de los riesgos que surgen dentro de la revisión de los procedimientos se usan de la compañía como parte de sus procedimientos se inicia con la determinación de la estrategia de auditoría en la cual se determinan la importancia de los errores que se pueden encontrar en los estados financieros y así iniciar la información de los equipos de trabajo de auditoría, pero primeramente se debe de determinar la materialidad de los errores de los estados financieros.

Se llama material aquella información suficientemente importante para influir en las decisiones que tomen los usuarios de los estados financieros, ya hemos mencionado este punto con anterioridad, en concreto cuando se analizó el papel que realiza la importancia relativa dentro del marco de planeación de auditoría, la diferencia entre materialidad e importancia relativa es solo una delgada línea ya que la primera ayuda a determinar que es lo material o lo inmaterial ya que dentro del concepto que nos brinda Whittinton o Pany en su libro Auditoría Integral establece el siguiente concepto para materialidad:

“Estimación preliminar de mínimo grado de error que probablemente influya en el juicio de una persona razonable que se base en los estados financieros”

Y de igual forma en manual de auditoría de la firma de KPMG se refiere a la importancia relativa de la siguiente manera:

“la importancia relativa depende del tamaño de la partida o error juzgados en las circunstancias específicas de su omisión o correspondiente error o irregularidad”

Dados dichos términos podemos concluir que la materialidad determina que consideraciones debe de tomar en cuenta el auditor para asignar la **importancia** de errores u omisiones que pueden afectar su omisión con respecto a los estados financieros con respecto al tamaño de la identidad, cifras y operaciones que sean relativas a la entidad que se esté revisando. Por ejemplo en la auditoría en una comercializadora de hilos con una bodega en Tlalnepantla y su casa matriz en Mérida Yucatán, \$ 1,000.000.00 por error en ablución de su inventario puede considerarse material. En cambio esa misma cantidad podría considerarse inmaterial en la auditoría de una corporación como 3M.

Por lo tanto en la relación que existe entre materialidad e importancia relativa básicamente consiste en que el grado de materialidad de un error va a determinar que tan preponderante será éste o no en el desarrollo de la auditoría y que procedimientos sustantivos tendrán que aplicarse al rubro en cuestión.

Para considerar errores materiales dentro de los estados financieros es de importancia para el auditor tomar en cuenta los siguientes puntos:

- Una omisión o error e irregularidad individual (o error e irregularidad importante), o

- El efecto acumulativo de cierto número de errores e irregularidades (errores e irregularidades significativos) que no se consideran importantes individualmente.

Como ya hemos mencionado con anterioridad los errores dentro de las compañías surgen de fraude o error la distinción entre ellos es, si la acción subyacente que da lugar a ellos es intencional o no.

Para realizar la cuantificación de la materialidad dentro de la planeación, se parte del hecho que los errores afectan tanto al ingreso neto como al activo total, por lo que se debe de planear su trabajo para descubrir los errores mínimos que sean materiales en cualquiera de los estados financieros. También se utilizan reglas prácticas que cualquier firma de auditores considera para realizar los parámetros de materialidad de los estados financieros con respecto al ingreso neto, ingresos totales y activos, para obtener la estimación de la materialidad global, las reglas que comúnmente se utilizan son las siguientes:

- De 5% a 10% del ingreso neto antes de impuesto.
- De ½ a 1% del activo total.
- De ½ a 1% total de ingresos.
- De 1% de capital contable.

Esta regla para evaluar la materialidad de la revisión del trabajo de auditoría se considera para:

- Determinar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría.

- Evaluar el efecto de errores e irregularidades.

Otro factor que hay que considerar para evaluar la materialidad son los aspectos cualitativos, ya que no sólo dependen del monto de una cuenta sino que también de su naturaleza, es decir su origen, por ejemplo un error en los estados financieros que afecta al cumplimiento de una cláusula contractual podría ser material sin que importe el monto o bien un saldo pendiente con acreedor que en dinero no es considerable pero si pensamos en la posibilidad de una demanda podríamos estar ante una situación material para la compañía. Algunos aspectos cualitativos pueden tenerse en cuenta dentro del marco de la planeación de la auditoría, sin embargo, el auditor no puede considerar todos los aspectos cualitativos ya que no saben que errores hallarán.

Cuando ya se ha determinado de planear la materialidad de los estados financieros se debe de asignar a cuentas individuales con el objeto de elaborar que procedimientos sustantivos son los que se van a aplicar. Cuando asignan la materialidad a una cuenta, se le designa como cantidad de error tolerable.

Materialidad para efectos de planeación. Para considerar a la materialidad dentro de la planeación hay que considerarla como una medida cuantitativa de importancia con respecto a los estados financieros, la cual determinará que procedimientos hay que emplearse en el desarrollo del trabajo de la auditoría.

La materialidad para efectos de planeación es una medida cuantitativa, como ya se ha mencionado, de la importancia de un error, omisión e irregularidad con respecto a los estados financieros en su conjunto, que en vista del entorno, hace posible que los usuarios de los estados financieros hayan tomado decisiones acertadas pero modificadas o influenciadas debido a dichas modificaciones. Por lo tanto se hace una vez más hincapié en este trabajo, que debido a estas circunstancias, el auditor debe de diseñar procedimientos de auditoria de manera que el riesgo de que no se detecte un error e irregularidad material se reduzca a un nivel adecuadamente bajo.

Como ya se ha mencionado, el nivel cuantitativo de la materialidad para efectos de planeación, normalmente se determina mediante un a referencia a la utilidad antes de impuestos, en alguna ocasiones el monto se determina en base a cálculos matemáticos o bien mediante el juicio y criterio profesional del auditor, pero la mayoría de los casos, cuando la materialidad se determina mediante una referencia a la utilidad antes de impuestos, es decir al ingreso de la compañía se utiliza un monto que no exceda del 5%.

Finalmente llegamos a la parte en la que se determina como se trabajaran en el desarrollo de todo el trabajo de revisión, la cual, consiste en considerar todos los aspectos necesarios dentro del trabajo, entre los cuales se encuentran la distribución de tiempo, la elaboración del equipo de trabajo, la distribución de tiempo para cada rubro de los estados financieros, y en que tiempo se concluirá la auditoría, de todo estos nos ocuparemos como parte importante de la planeación de la auditoría.

2. 7. 2. OPORTIUNIDAD DE ACTIVIDADES DE AUDITORÍA.

Como ya lo hemos mencionado, una vez que el auditor ya ha conocido a la compañía y los riesgos que de ella deriven con el único fin de proveer que actividades serán las que se desarrollaran como trabajo de revisión de auditoría, se debe de documentar que actividades son las que se llevaran acabo y que sean de importancia para realizar el proceso de auditoria, a dicho documento se le denomina **Memorando de Planeación** en el que se detalla la estrategia de auditoria que ha de seguirse, la cual fue convenida entre los niveles jerárquicos del equipo de auditoría externa, cabe señalar que los niveles jerárquicos van en función de la estructura, y dimensión de la firma de contadores que se encuentre auditando a la compañía, ya que en algunos casos la estrategia puede determinarse solo entre el socio y el gerente, si hablamos de un despacho de magnitud considerable, pero si hablamos de una firma mundial la estrategia de auditoría es planeada por el socio regional si se habla de una compañía transnacional, por el socio encargado de la revisión y por el gerente de la compañía y en algunos casos hasta por el supervisor del equipo de

trabajo de auditoría; volviendo al punto que nos interesa en esta ocasión, básicamente es memorando de planeación además de poseer la característica que se menciono con anterioridad, también debe de considerar los siguientes aspectos:

- **De la organización:** En esta parte del documento se considera las áreas claves de la entidad, con el propósito de determinar la oportunidad de los procedimientos de auditoría y del personal que se requiere para ello. De esta manera el auditor determina que áreas de la entidad son de realmente importancia con el fin de establecer fechas limites de información para la emisión de informes internos y finales, y de misma manera considerar la posibilidad de agregar especialistas al equipo de auditoria que tengan pericia en el área que vaya a encontrarse en revisión.
- **Estructura:** Este apartado se refiere en la forma misma en que debe de ser elaborado el memorando de planeación, el que, concretamente debe adaptarse a cada circunstancia especial de cada compañía y a los procedimientos a seguir según la evaluación de los riesgos y de control interno de la compañía.
- **Generalidades de operación:** El memorando de plantación debe de contener información de la compañía como organigramas, políticas de control interno y comentarios sobre cambios que sean de importancia en la administración de la entidad.
- **Áreas problema:** Como resultado de la evaluación de los riesgos de auditoría se debe de documentar en el documento de la plantación cada una de las áreas que presenten mayores índices de obstáculos en la realización de sus procedimientos según la compañía, por lo cual es necesario que se apliquen procedimientos especiales en cada uno de los puntos que represente un serio problema en alguna área de la empresa, esto como resultado de la evaluación de riesgos que con anterioridad se desarrollo.

- **Personal y ayuda recibida:** En este apartado de este documento hay que considerar que personal es el que desarrollara el trabajo de revisión (con amplia o escasa experiencia), para ello se debe de considerar en que área se desempeñara el personal del equipo de auditoría ya que si hay que revisar una unidad de la compañía en la que se requiera mayor experiencia o especialidad sea necesario estructurar un equipo de trabajo con mayor nivel técnico y personal especializado.

- **Homogeneización de proyectos:** esta etapa consiste en que, en el momento de planear el trabajo por realizar, deben de tomarse en consideración factores tales como:
 - Tiempo real invertido en revisiones anteriores.

 - Tiempo real invertido en revisiones similares

 - Nivel de experiencia de los auditores que intervendrá en la realización del trabajo.

 - Conocimiento de la capacidad de la ayuda que puede proporcionar el personal operativo del área auditada.

 - Problemas y experiencias de auditorias anteriores (del área que se auditara o de áreas similares).

- **Asignación de actividades por el auditor:** Es necesario que se determine que actividad desarrollara cada uno de los miembros del equipo de auditoria con el fin de no perder tiempo no confusiones con el desarrollo de las tareas de cada miembro del equipo. Un aspecto que se debe de considerar cuando se está asignando tareas a los miembros del equipo es el nivel de experiencia y de especialidad que hay que tener, también se debe de considerar que las actividades que estén programadas deben de estar interrelacionadas con el

único propósito que conozca toda el área y así se comprenda el objetivo y proceso de auditoría a seguir y que se debe de documentar en un formato denominado Programa de Auditoría.

2. 8. PROGRAMAS DE AUDITORÍA

Los programas de auditoría constituyen una fase de la etapa final de la planeación ya que constituyen una reordenación de los procedimientos de auditoría que se deberán de aplicarse en el trabajo de auditoría que vaya a realizarse. La importancia de los programas de auditoría radica según Walter G. Kell en su libro Auditoría Moderna los siguientes puntos:

- Proporcionan un bosquejo del trabajo que debe realizarse e instrucciones respecto a como deba realizarse,
- Bases para coordinar, supervisar y controlar la auditoría y principalmente
- Un registro del trabajo realizado.

Los programas de auditoría son una parte esencial para el desarrollo del trabajo, ya que sin ellos no se tendría como direccional correctamente los procedimientos que se tendrán que aplicar en cada una de las áreas que se encuentren en revisión, existen dos clases de programas de auditoría los cuales se mencionan e continuación con una breve explicación.

2. 8. 1. OBJETIVOS DEL PROGRAMA DE AUDITORÍA

Básicamente el objetivo del programa de auditoría consiste en uno en establecer que procedimientos deben de seguir en el trabajo de revisión con el fin de descubrir los errores materiales de los estados financieros.

Con el fin de asegurarse de que el problema de auditoría cumpla con su misión es necesario que se establezcan objetivos por saldos de cuentas y por las clases de transacciones; dichos puntos se derivan principalmente de las aseveraciones que les haga la administración de la compañía contenidas en los estados financieros.

2.8.2. TIPOS DE PROGRAMAS DE AUDITORÍA

Programas de Auditoría en Trabajos Iniciales: La complejidad de la elaboración de los programas de auditoría en los clientes nuevos, radica que aún no se conoce perfectamente la estructura del control interno por lo cual el auditor no pudiera reconocer o evaluar perfectamente los procedimientos y políticas de control de la compañía (riesgo de control) o bien que no comprenda o identifique la complejidad real de las transacciones del cliente (riesgo inherente) o de las áreas problemáticas antes de llegar a comprenderse del trabajo de campo. La elaboración de estos en este tipo de situación se puede aplicar en dos momentos: uno cuando se está evaluando el control interno y otro cuando se desarrolla al inicio de la revisión de los saldos de las cuentas.

El diseño de los programas de auditoría cuando se trata de trabajos iniciales se tiene que contemplar las siguientes situaciones de los saldos de las cuentas en este nuevo periodo, y determinar si fueron realizados bajo las reglas de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Programas de Auditoría en Trabajos Recurrentes: Cuando se trata de una compañía que ya ha sido revisada, al auditor tiene acceso a los programas que se realizaron y demás documentación relacionada con estos, y puede observar qué procedimientos fueron los que se desarrollaron y qué áreas fueron las que presentaron más problemas además que tipo de operaciones son las que realiza la compañía y cuáles representan un mayor riesgo y de igual manera cuáles son las que se realizan esporádicamente o son inusuales dentro de la contabilidad de la

compañía y con esto será capaz de anticipar la probabilidad de prever ciertos problemas que se presenten dentro del marco del actual trabajo de revisión.

Cuando en el programa de auditoría se diseñe antes del trabajo de campo, es necesario hacer suposiciones relativas al riesgo inherente y de control para cada cuenta con el fin de realizar la evaluación de control con el objetivo de verificar que los supuestos de cada cuenta no se tendrán que modificar, los programas de auditoría no se modifican pero si estos resultarán ser incorrectos se tendría que realizar una corrección de ellos para conservar el nivel del riesgo en un nivel adecuado.

Por lo anterior, podemos señalar que los programas de auditoría se estructuran en dos secciones, una se encuentra dedicada a la revisión de control interno a la que se le denomina “Parte de Sistemas” y la otra parte se encuentra constituida por la de “Pruebas Sustantivas”.

Sección del programa dedicada a los sistemas (Control Interno): Esta parte del programa está dedicada a conocer los controles de cada uno de los ciclos de transacciones, preparar un diagrama de flujo para cada ciclo para que posteriormente se deba de probar los controles más importantes y determinar el riesgo de control de las afirmaciones relacionadas con los estados financieros, del cual se hablará más adelante en el presente trabajo.

Sección del Programa Referente a las Pruebas Sustantivas: En esta parte del programa va dirigida a determinar que pasos de habrá de seguir para cubrir los riesgos que se determinen en las evaluaciones de los controles, no obstante al determinar que pruebas habrá que seguirse el auditor deberá de organizarse y estructurar las cuentas de balance general por orden de importancia, entre ellas las cuentas por cobrar, los inventarios, la planta y el equipo, es esta parte del trabajo del autor Whitintong O. Pany, en su libro, Auditoría Integral, nos hace una interesante cuestión, ¿Por qué los programas de auditoría se encuentran en la

verificación de las partidas del balance general?, en la actualidad es muy importante conocer la razonabilidad del estado de resultados por lo que se debe tener muy en cuenta la naturaleza del mismo, es decir, las cuentas que conforman dicho documento su efecto se encuentra reconocido en cuentas de activo y pasivo, por lo que esta es la razón por la que los programas de auditoría se encuentran en la revisión del balance general.

2. 9. PROGRAMACIÓN DEL TRABAJO

La programación de la auditoría es el proceso en el que el auditor considera el tiempo que ha de tomarse el equipo de auditoría para realizar el trabajo de revisión, y el tiempo en el que se desarrollará cada uno de los aspectos más importantes del trabajo a revisión, básicamente la auditoría puede basarse en dos momentos:

- Trabajo Interno: Es el momento en el que se desarrolla la mayor parte de la evaluación de control interno y que riesgos se pueden identificar.
- Trabajo de Fin de Año: Es el tiempo que el auditor se toma para desarrollar la revisión de saldos de cuentas.

Una vez que ya hemos establecido la división del trabajo de auditoría, como se puede observar la programación del trabajo consiste básicamente en establecer los tiempos en los que se llevará a cabo la parte de la planeación de la auditoría que generalmente abarca seis meses, y la etapa final de revisión que es cuando se analizan los saldos de las cuentas es posterior, sería utópico que existiera un parámetro universal en que se pudiera estructurar los tiempos para todos los trabajos de auditoría, sin embargo, en la realidad eso es imposible ya que generalmente los tiempos de la revisión y aplicación de los procedimientos de la auditoría depende de los siguientes factores:

- El nivel de problemas que tenga el área que se encuentra en revisión.

- El tiempo asignado por el socio del equipo de auditoría.
- El tamaño del área que se está revisando.
- Las dimensiones de las pruebas que hay que aplicar.

Todos estos factores se consideran y pueden ser determinantes para el desarrollo del trabajo de auditoría próximo a realizarse, dichos factores van de la mano con el criterio que cada quien emplea para la elaboración para la determinación de dichos factores.

Como ya se mencionó, la programación de la asignación de las actividades que se van a desarrollar dentro del trabajo de revisión es determinar que personal será el adecuado para el desarrollo de dicho trabajo , es por ello que el siguiente paso que el auditor debe de seguir es la Asignación de Personal al Trabajo, que a continuación será analizado:

2. 9. 1. ASIGNACIÓN DEL PERSONAL PROFESIONAL AL TRABAJO.

La asignación de auditoría consiste en identificar cuales son las necesidades primordiales del cliente para poder determinar el alcance, la oportunidad y la dirección que habrá que seguir la auditoría, ya que esto representa un elemento de calidad en el trabajo del auditor, es decir, la estrategia consiste en identificar las características de cada área y la problemática que representa un mayor nivel de riesgo y determinar que tipo de procedimientos habrá que realizar para cumplir con los objetivos de la revisión, el cual primordialmente consiste en expresar una opinión sobre los estados financieros de una entidad. Para ello el auditor debe concertar esfuerzos en el equipo de auditoría, determinar los objetivos que se requieren para emitir los informes de la planeación y delinear que características tiene el trabajo a realizar con el fin de establecer la oportunidad y alcance de los procedimientos. En conclusión la estrategia de auditoría establece los recursos que

han de desplegarse para las áreas específicas bajo revisión, y uno de esos recursos esenciales es la formación de equipos de trabajo.

Para estructurar un equipo de trabajo de auditoría se debe de tener en consideración los siguientes puntos ya que son clave para un desarrollo exitoso del trabajo de revisión:

- La cantidad de elementos que han de asignarse e las áreas específicas de auditoría.

El punto anterior considera que cantidad de personal deberá estar asignado a las áreas de alto riesgo y que esto se debe de estar considerando en el presupuesto de horas, o bien el número de miembros que se ha de asignar a la toma física de un inventario en localidades importantes en los almacenes en los que exista un mayor volumen.

- Cuando deben desplegarse dichos recursos.

Es decir, se formarán los equipos en una fase inicial o en una intermedia.

- Como se dirigen, administran y supervisan dichos recursos (elementos).

Se precisa realizar conversaciones con el equipo de trabajo con el propósito de estar enterados como se espera que se lleve a cabo la revisión de auditoría por el gerente y socio encargados y dar por enterados que se realizarán revisiones de calidad del trabajo.

La estructura de un equipo de trabajo de auditoría generalmente, o al menos en la mayoría es la siguiente:

- Un socio, quien tiene una responsabilidad global y final respecto al trabajo.

- Uno o más gerentes, quienes coordinan y supervisan la ejecución del programa.
- Uno o más supervisores, quienes podrán tener responsabilidad de parte del programa y que supervisan el trabajo de los ayudantes.
- Asistentes quienes realizan muchos de los procedimientos.

En algunos casos, el equipo de auditoría cuenta con especialistas en otras áreas de interés para la revisión, como la sección de impuestos, de sistemas de recursos humanos y expertos en la industria.

La asignación del personal debe de estar documentado a través de la función que cada miembro del equipo desempeñará en el transcurso del trabajo de auditoría, en el que se detalle el nombre del personal, nivel jerárquico en el equipo de trabajo y las responsabilidades clave de cada miembro incluyendo, como antes los mencionamos, los especialistas que participen dentro del trabajo de auditoría.

Cabe señalar que la naturaleza, la oportunidad y el alcance de la dirección y la supervisión de los miembros del equipo de trabajo y la revisión de su trabajo varían dependiendo de diversos factores, incluyendo el tamaño y la complejidad de la entidad, el área de auditoría, los riesgos de que ocurran errores e irregularidades importantes y la capacidad y competencia del personal que efectúe el trabajo de auditoría.

2.9.2. SUPERVISIÓN DEL TRABAJO

A través del desarrollo de la etapa de planeación, algunas veces no es posible que los más experimentados del equipo de trabajo analicen y evalúen los puntos más problemáticos de la compañía, por ende es necesario que se tenga que encomendar algunas tareas a los otros miembros del trabajo de auditoría, los cuales, como

característica deben de tener entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional, por lo anterior debemos de entender que el trabajo de planeación de auditoría no solo recae en unas cuantas personas sino en todo el equipo de trabajo; sin embargo, la responsabilidad recae en la que dirige la gerencia de auditoría externa.

La importancia de la supervisión del trabajo de auditoría radica desde el momento de impartir instrucciones al equipo de trabajo con el fin de maximizar los tiempos que se requieran para realizar las tareas pertinentes evitando la necesidad de corregir constantemente las tareas del equipo de trabajo, otro factor que nos indica la importancia de la supervisión del trabajo de auditoría, es evitar el desperdicio de tiempo a la revisión de los puntos que no sean de importancia para la planeación. La supervisión del trabajo de auditoría se desarrolla en el transcurso de todo el proceso de revisión; es decir, en todas las etapas del trabajo como son la planeación, ejecución y terminación de la auditoría, por lo cual a continuación y como es de nuestra incumbencia, expondremos de que manera se desarrolla la supervisión del trabajo en la etapa de planeación.

En la etapa de planeación es necesario que se establezcan los puntos más importantes a desarrollar en el trabajo próximo a realizar con el fin de asegurar que pasos ha de seguir el equipo de trabajo de la auditoría, con el único fin de lograr un trabajo con la máxima calidad, y es en este punto de la supervisión del trabajo, donde se establece que características técnicas deben de poseer los miembros del equipo de auditoría con el propósito de determinar el tiempo que se debe de emplear para la supervisión del trabajo a través del desarrollo de la revisión externa.

El siguiente punto a tratar dentro del marco de la supervisión de la planeación, es el análisis del plan de trabajo que se elaboró en base a los controles revisados de cada una de las áreas de la compañía ya que en este punto se concretizan el alcance que tendrán los procedimientos que se habrán de aplicar dentro del proceso de revisión,

con el fin de alcanzar los objetivos planteados que se han fijado en esta etapa, la de planeación.

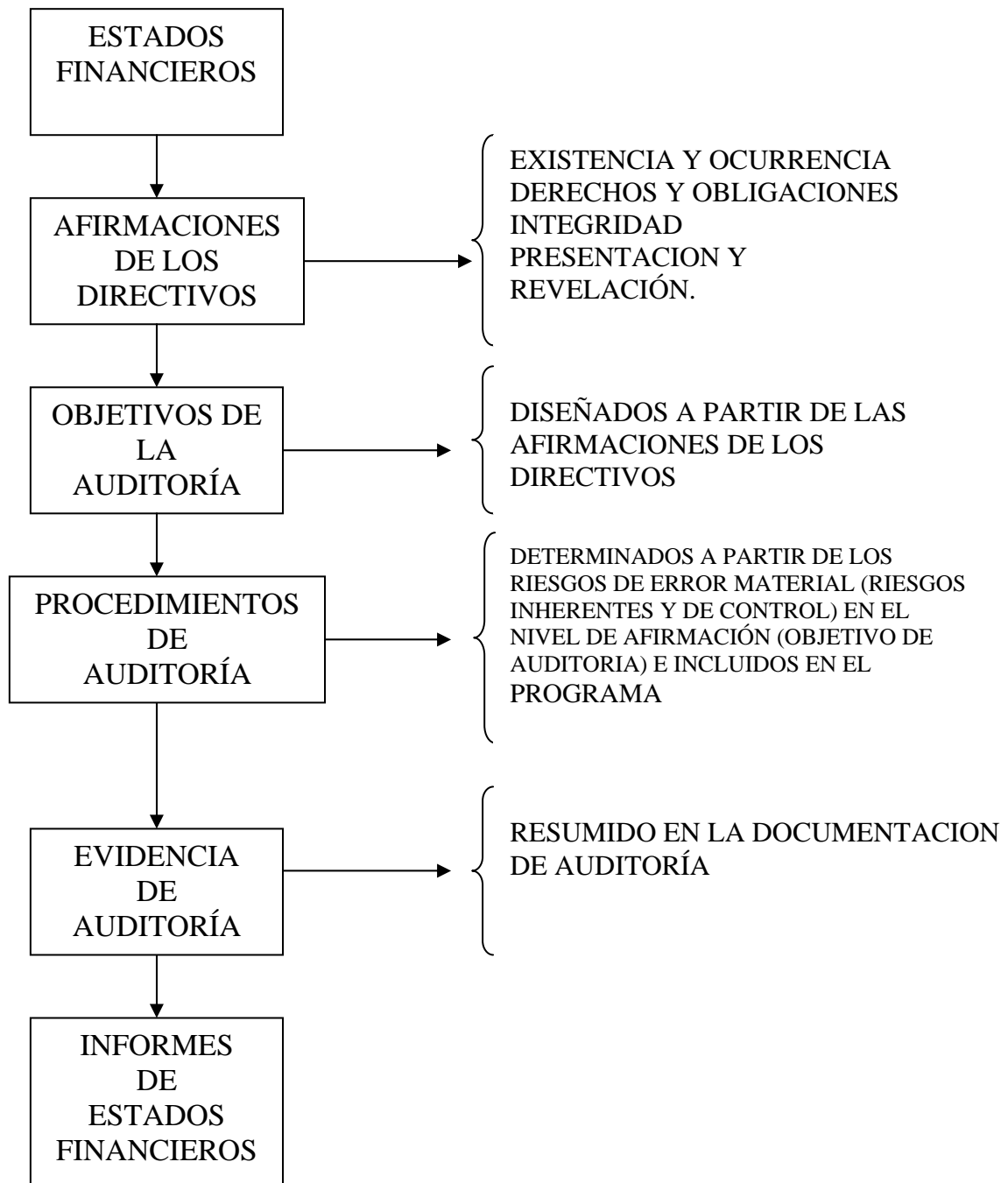
A continuación se enlistan algunos puntos que deben de ser cumplidos en la supervisión del trabajo de auditoría en la etapa de planeación:

- Cumplir con la revisión y estudio de papeles de planeación y de trabajo del año anterior de revisión, y verificar que esté estructurado los programas de auditoría en base a los años anteriores con información del presente año de revisión.
- Pactar con el equipo de revisión del presente año, todos los niveles jerárquicos del equipo, una visita a la áreas operativas de la compañía durante su periodo de función ya que mediante dichas revisiones se podrá identificar qué personas son las responsables de los procedimientos de la compañía y que obviamente conocen mejor los controles que se tienen dentro de la compañía.
- Realizar juntas con los miembros del equipo de auditoría con el fin de tratar asuntos como el conocimiento del plan de acción que se llevará a cabo para la entrante revisión y aclarar dudas sobre la función que cada uno ha de desempeñar en todo el proceso de la revisión, así como analizar los procedimientos que se han de utilizar.
- El gerente de auditoría a cargo de la revisión debe explicar al personal encargado del desarrollo del trabajo que relación existe entre los puntos a tratar con respecto al trabajo en su conjunto y las razones del mismo; es decir, que puntos problemáticos se cubren al realizar dichos procedimientos.
- Se debe de explicar al personal del trabajo el tiempo que se ha presupuestado para el desarrollo de la auditoría y el tiempo asignado a cada una de las

actividades, todo esto con el único fin de impedir el desperdicio de tiempo en actividades que no merecen tanta profundización de parte de los elementos del equipo de revisión.

Como ya hemos mencionado con anterioridad, el programa de auditoría está diseñado para cumplir con los objetivos específicos de cada una de las cuentas del balance general, y dichos objetivos y procedimientos dependen de las afirmaciones que la compañía exprese a los auditores externos, a dichas afirmaciones también se les conoce como aseveraciones, que es más común en la práctica profesional, ya que diversas firmas de prestigio en sus papeles de planeación indican que aseveración cumple cada uno de las cuentas que implican cierto nivel de riesgo, por lo cual a continuación mencionaremos en que consisten cada una de ellas como ya parte final de la planeación de la auditoría con el único fin de determinar posteriormente el enfoque se le dará a la revisión.

La utilidad de la elaboración de un programa de auditoría, es esencialmente, como se comprobarán los saldos de las cuentas como producto del proceso de la evaluación de los registros cuyo fin es determinar la naturaleza, oportunidad y el alcance del trabajo necesario para verificar la cuenta. En la siguiente página se muestra un esquema para aclarar todo lo anterior expuesto.



En el cuadro anterior podemos observar el lugar que ocupan las aseveraciones de las cuentas, dentro del trabajo de revisión, de igual forma también nos permite ver como los objetivos de la auditoría son creados a partir de las afirmaciones de la administración a las que se les denomina en la mayoría de los casos aseveraciones, como es de notarse se presentan al inicio del trabajo de revisión, antes de crear los objetivos de auditoría; sin embargo, el enfoque que se le ha dado en este trabajo nos permitió iniciar hasta este momento su estudio, ya que como parte final de la

planeación, en los programas de auditoría es esencial tratar este punto aunque en la vida práctica se indica el momento en que se está conociendo el ambiente de la industria, dicha etapa fue analizada al inicio del presente capítulo.

Existencia: Esta aseveración es propia de activos de la compañía ya que al realizar la revisión de las cuentas de dichos valores es necesario comprobar su existencia, tal es el caso de los inventarios, de efectivo y cuentas por cobrar, y estos son comprobados a través de técnicas de auditoría que se mencionaron en el primer capítulo de este trabajo, dichas técnicas son la observación, en caso de los inventarios y la confirmación para bancos y las cuentas por cobrar.

Derechos y Obligaciones: Esta aseveración consiste en identificar que los mismos bienes de los que ya se ha comprobado su existencia sean realmente propiedad de la compañía y de forma análoga con las mismas personas con las que se investigó la existencia de los bienes también se investiga a través de contratos, ya que el nombre registrado del dueño suele aparecer en la carátula del certificado de valores o en el caso de activos fijos es necesario conocer los papeles de propiedad del bien inmueble pues se puede dar el caso que la compañía se encuentre registrado en su contabilidad bienes que no le pertenezcan, ahora la compra de cualquier bien, siempre trae consigo el aumento de obligaciones con proveedores o acreedores, ya que el aumento de los bienes en su mayoría de los casos puede ser financiados por terceros y de esta forma la compañía puede aumentar sus obligaciones.

Integridad: Esta aseveración se encuentra muy ligada a las evaluaciones de control interno ya que un control interno eficaz nos permite asegurarnos de la eficiencia de los registros contables de la compañía que estos a su vez permiten establecer el grado de integridad de las cuentas de la compañía, para comprobar la integridad de las cuentas de los activos, el auditor debe de analizar el registro contable de la compañía, previa selección de documentos fuentes que avalen la existencia de dichas cuentas.

Valuación: El auditor debe de conocer adecuadamente bajo que principio de contabilidad debe de ser auditada las cifras de la compañía y de los estados financieros ya que existen diversas técnicas de valuación para diversos rubros que forman parte de la totalidad de los estados financieros por ejemplo, el activo fijo de la compañía y los inventarios, son ejemplos claros que se debe de considerar al momento de su revisión su expresión en los estados financieros ya que son rubros que en la realidad no representan su valor como se encuentra en los estados financieros.

Veracidad de la Administración en los riesgos: En este aspecto el auditor debe de tener la habilidad para comprobar que las cantidades que se encuentran en los estados financieros, como expresión de la entidad de sustentar que sus riesgos son veraces, para ello se debe de emplear procedimientos sustantivos y verificarlos a través de una valuación de controles mediante los registros contables que tenga la compañía capturado en su sistema mediante el rastreo de pólizas y documentos soporte de dicho documentos.

Presentación y Revelación de los Estados Financieros: En el momento mismo en que ya se ha realizado la revisión de las cifras de los estados financieros se realiza una aplicación de procedimientos con el único fin de estar seguro que dicho documento cumple con los requisitos normativos presentes y que se encuentra debidamente presentado a la fecha del término del ejercicio que expresa.

Una vez aclarado que elementos hay que considerar para la formación del programa de auditoría y la importancia misma de la elaboración de este documento en el desarrollo de la auditoría y por todo lo anterior mencionado podemos decir que en este documento se resume toda la actividad de planeación que se ha llevado a cabo y todo el análisis de cuentas y de riesgos de auditoría que se ha de realizar en el proceso de revisión según los tiempos previstos en este documento de suma importancia para garantizar la calidad del trabajo de revisión del contador en su papel de revisor.

Cuando el auditor ya tiene la información necesaria acerca de la entidad que se revisará y ya ha analizado la evaluación de los diferentes riesgos que pudiese encontrar en el entorno de controles de la compañía, para iniciar con el desarrollo de su trabajo, antes y como ya parte final de esta etapa lo siguiente que se realiza es la determinación que se le dará al proceso de revisión.

2. 10. DETERMINACIÓN DEL ENFOQUE DE AUDITORÍA PLANEADO.

A Continuación iniciaremos con el análisis del enfoque que se le dará a la auditoría en base a todos los aspectos que se han evaluado relacionados con la entidad ya que dicho enfoque debe ser documentado. Cada firma de contabilidad tiene su propia metodología para documentar, nosotros nos basaremos en una matriz de planeación en la cual se determina el enfoque que se le dará a la revisión de las cifras que es importante para abarcar los siguientes puntos que se mencionan en seguida:

- Desglosar los rubros de los estados financieros en cuentas y revelaciones significativas, que pueden en sí incluir diversos saldos de cuentas.
- Correlacionar los riesgos inherentes identificados en nuestros procedimientos de evaluación de riesgos con las cuentas significativas y aseveraciones correspondientes.
- Identificar otras aseveraciones para cada cuenta significativa con respecto a la que tenemos que obtener evidencia de auditoría.
- Considerar si algún riesgo se encuentra específicamente relacionado con fraude.
- Desarrollar objetivos de auditoría.

- Se tiene que analizar los objetivos de auditoría con los programas relevantes y ligarlos con los riesgos inherentes evaluados relacionados con cada objetivo y considerar dicho riesgo como significativo, moderado y bajo.

Para que se determine el enfoque de auditoría es necesario considerar cada uno de los objetivos del trabajo de revisión que fueron estructurados considerando, como ya se mencionó, con los riesgos inherentes; cabe señalar que los enfoques que se le da a la auditoría básicamente se dividen en dos y en seguida se mencionan:

- Enfoque de controles y
- Enfoque sustantivo.

Se debe de desarrollar un plan de auditoría con el único fin de reducir el riesgo de detección a un nivel aceptablemente bajo, en dicho plan se muestra como se aplican dichos procedimientos adicionales y se tienen que seguir cuya naturaleza, oportunidad y alcance respondan a los riesgos de que ocurran errores e irregularidades.

La elaboración del enfoque de auditoría se determina con respecto a las cuentas y revelaciones significativas. ¿Pero cómo saber cuándo una cuenta es significativa?, una cuenta es significativa cuando se tiene la certeza de que contiene errores e irregularidades importantes, que individual o en conjunto pudieran repercutir en los estados financieros. Para determinar cuando una cuenta es significativa se consideran los siguientes puntos:

- El tamaño y composición del saldo de la cuenta.
- La susceptibilidad a pérdida debido a fraude o error.

- El volumen de la actividad, complejidad y homogeneidad de las transacciones individuales procesadas a través de la cuenta.
- La naturaleza del saldo de la cuenta.

Cabe mencionar que las cuentas significativas pueden ser rubros de los estados financieros o componentes desglosados que constan de una o más cuentas del mayor general, las cuales en la mayoría de los trabajos de auditoría deben de ser comparadas con las del año anterior con la utilidad de determinar los riesgos inherentes y así mismo el enfoque general de la auditoría.

Ya hemos establecido en que son y en que consisten las aseveraciones, sin embargo no mencionamos que papel toman estas dentro del desarrollo de la planeación en los trabajos de revisión. El objeto de identificar que son las aseveraciones consiste en decir cuáles cuentas son las más relevantes con respecto a cada una de ellas y determinar la revelación significativa y se relacionan dichas aseveraciones con los riesgos inherentes identificados, incluyendo los riesgos que se puedan derivar de errores u omisiones, con respecto a las aseveraciones.

Una vez que ya se ha determinado cuando una cuenta es significativa y la relación que esta tiene con las aseveraciones correspondientes en objetivos de auditoría basados en el equipo de trabajo, se debe de considerar dicho objetivo de auditoría como:

- Clase de transacciones.
- Estimación.
- Otro saldo de una cuenta (Otras cuentas de balance).
- Una revelación.

A continuación explicaremos cada una de ellas, ya que dichos conceptos son de suma importancia ya que ocupan un lugar estratégico en la determinación del enfoque de auditoría como bien lo señalamos en el cuadro 1 de este trabajo, ya que esto forma parte final de la etapa de planeación que hemos analizado, hecho estos señalamientos proseguiremos con el esclarecimiento de los conceptos que mencionamos hace un momento:

Clase de Transacciones: Este concepto se deriva de la determinación de que exista un subproceso dentro del objetivo que se haya determinado dentro del trabajo de revisión y que sea relevante para el mismo, si es así el auditor debe de analizar dichos procesos y los saldos que arroje éste mediante riesgos contables al final del periodo, así como su presentación en los estados financieros. Enseguida se menciona el concepto de este aspecto:

“son grupos de transacciones que son significativos para la auditoría de los estados financieros de la entidad”¹⁴

Para aclarar dicho concepto proporcionaremos un ejemplo al respecto, en el caso de una compañía con ventas al detalle, las ventas pueden iniciarlas a través de Internet o mediante el mostrador. Estos tipos de ventas serían dos clases diferentes de transacciones si ambos fueran significativos para la auditoría de los estados financieros.

En conclusión las clases de transacciones son un conjunto de movimientos propio de una entidad, como el intercambio de valor entre la entidad y otra parte y tienen características, propiedad o cualidades comunes que resultan en asientos contables.

Diferentes tipos de transacciones pueden tener niveles de riesgo y se clasifican de la siguiente manera:

¹⁴ Manual de Auditoría de KPMG, Cárdenas Dosal S: C: 4ª. Ed., México 2005., pág. 180.

- Las transacciones rutinarias que surgen de actividades financieras recurrentes reflejadas en los registros contables de la entidad en el transcurso normal del negocio.
- Las transacciones esporádicas que no ocurren con mucha periodicidad o bien que no son propias del negocio de la compañía.
- Ajustes contables y estimaciones.

Saldos de Cuentas: Esta forma de cumplir con los objetivos de auditoría se deriva del propia análisis de las transacciones ya si se efectúa procedimientos de revisión dentro de las transacciones que originan el saldo de la cuenta en ese momento ya estamos realizando el análisis del saldo de la cuenta y ya no tenemos la necesidad de elaborar procedimientos adicionales del saldo de la cuenta ya que seguramente ya se ha obtenido la evidencia suficiente del saldo de la cuenta de la que se esté realizando el análisis de su saldo.

Existen casos en el que resulta mucho más eficaz elaborar la revisión del saldo en conjunción con la inspección de transacciones, por ejemplo, bancos. El estudio de las cuentas de balance mediante esta forma se divide en dos y a continuación se mencionan y explican:

- Los saldos de las cuentas derivados de estimaciones y
- Otros saldos de cuentas de balance.

Saldos de las Cuentas Derivados de Estimaciones: Las estimaciones son una aproximación que se realizan en la parte de los activos de la compañía cuando se carece de una medida de medición y son elaboradas por el contralor de la compañía

o por el contador a cargo del departamento, pero el estudio de estas es igual que si se estuviera realizando un análisis de saldo.

Otros Saldos de Cuentas de Balance: Son saldos de cuentas que representan rubros independientes con respecto a las demás cuentas en los estados financieros; por ejemplo, los pagos por adelantado y el gasto diferido, que en diferentes estructuras de emisión de informes pueden incluirse en el mismo rubro del estado financiero o en diferentes.

Revelaciones: Proveen información adicional que no se presenta en la página principal de los estados financieros pero que puede ser necesaria para una presentación razonable, el desempeño y los flujos de efectivo de acuerdo con la estructura relevante de emisión de informes financieros.

Las revelaciones presentan información sobre la base de preparación de los estados financieros y las políticas contables específicas seleccionadas y aplicadas con respecto a las transacciones y eventos significativos y proveen otra información requerida por la estructura relevante de emisión de informes financieros, en resumen las revelaciones es la estructura misma de los estados financieros, es comprender que la situación de la compañía al igual que sus transacciones y como estas son expresadas en los registros contables de la compañía para finalmente arrojar un informe financiero respecto a la compañía.

Los puntos anteriores que se acaban de analizar son de suma importancia ya que ellos, como se muestra en el diagrama de la planeación de auditoría, forman parte de la determinación del enfoque que al auditor proporcionará a su trabajo el cual depende en gran medida del uso del juicio profesional, ya que estos son herramientas necesarias al momento de diseñar procedimientos tanto adicionales como los que han de utilizarse en la auditoría, por lo cual es básico que se consideren los siguientes puntos:

- La importancia del riesgo de que ocurran errores e irregularidades significativos.
- Las características de las clases de transacciones, saldo de cuenta o revelación en cuestión.
- La naturaleza de los controles específicos que usa la entidad y, en particular, si estos son manuales automatizados, y
- Si se espera obtener evidencia de auditoría para determinar si los controles de la entidad son eficaces para prevenir, o detectar y corregir, los errores e irregularidades importantes.

Podemos destacar que los incisos anteriores tienen como característica en común que se refieren al uso de controles en la compañía y si estos son eficaces o no, ya que la naturaleza de los procedimientos es sumamente importante para responder a los riesgos evaluados, los cuales se derivan, como ya mencionamos y tenemos que recordar a la evaluación de los controles de la entidad, por lo tanto el auditor ya como punto final de su trabajo de planeación determina si adoptará un enfoque de controles o sustantivo.

Anteriormente ya hemos mencionado la clasificación de dichos enfoques pero no hemos hecho un análisis de los mismos, para iniciar proporcionaremos un análisis en que consiste cada uno de ellos.

Enfoque de Controles: En este enfoque se evalúa el diseño e implantación de los controles relevantes y se efectúan pruebas de eficacia operativa de los controles que estén diseñados e implantados eficazmente.

Enfoque Sustantivo: Meramente, como su nombre lo indica en este punto solo se aplican procedimientos sustantivos, cabe señalar que este se aplica cuando no se conocen ni se compraba la existencia de controles dentro de la entidad.

Hacemos un pequeño paréntesis para señalar que en ambos casos se utilizan pruebas sustantivas, solo que en el enfoque de controles se utiliza para determinar que tanto alcance tendrán éstas con respecto a la eficacia de los procedimientos de la compañía.

Para diseñar un enfoque de auditora eficaz es necesario considerar algunos objetivos con respecto a la evaluación de los controles se podrá analizar una respuesta eficaz a los riesgos evaluados previamente y de que ocurran errores e irregularidades en una aseveración, al igual podemos decir con toda certeza que un enfoque que combine ambas herramientas, es decir, que emplee tanto pruebas de controles de eficacia operativa como pruebas sustantiva sea un enfoque eficaz. De igual forma existen objetivos de auditoría que requieren que se aplique procedimientos sustantivos con respecto a una aseveración en particular ya que los controles que se relacionen a estos pueden ser no eficaces debido a que las pruebas de eficiencia operativa sean insuficientes.

Para determinar nuestro enfoque de auditoría con respecto a los objetivos de auditoría, evaluamos los controles con respecto a las aseveraciones de la siguiente manera:

- Se debe entender y documentar las actividades contables con respecto a la información financiera que emane de ellas.
- Evaluar la implantación diseño, y aplicación de los controles antifraude que haya establecido la gerencia de la compañía y posteriormente se prueba su eficacia a través de las denominadas “Pruebas de Eficacia Operativa”.

- Evaluar los controles de la compañía con el único propósito de disminuir el nivel de riesgo de las cuentas significativas.

Como podemos observar el enfoque de controles es indispensable para determinar la extensión de nuestros procedimientos de auditoría ya que mediante él podemos establecer el grado de confiabilidad de los mismos ya que básicamente consiste en la evaluación y desempeño de las políticas de procedimientos implantados por la compañía ya que a juicio del auditor, no es posible o factible reducir los riesgos de que ocurran errores e irregularidades importantes con respecto a las aseveraciones a un nivel aceptablemente bajo con la evidencia de auditoría que se obtenga sólo de los procedimientos sustantivos.

Independientemente de los niveles evaluados de riesgo de que ocurran errores e irregularidades significativos, se debe de efectuar procedimientos sustantivos, incluyendo procedimientos analíticos sustantivos, pruebas de detalle o ambos con respecto a cada objetivo de auditoría. Con respecto a los objetivos de auditoría relacionados con riesgos significativos, se debe de incluir pruebas de detalle. Los procedimientos analíticos sustantivos por sí solos no proveen evidencia suficiente con respecto a esos objetivos de auditoría por ello es necesario complementarlos con la evaluación de control de la compañía como ya se ha mencionado.

Por lo anterior se debe de documentar toda la evaluación de controles que se ha realizado en los programas de auditoría, como ya se ha mencionado. La evaluación de dichos aspectos se encuentra influenciada por el tamaño y complejidad de la compañía es por ello que es en este punto en el que se comienza a desarrollar la evaluación del riesgo de control ya que es la parte más sustantiva del proceso de planeación, ya que hasta el momento hemos hablado de una serie de aspectos que se ha de considerar para desarrollar la planeación, sin embargo es con la evaluación del riesgo de control que el auditor podrá confiar en las aseveraciones que se derivan de la evaluación de los riesgos, por lo cual en el siguiente capítulo nos ocuparemos de la evaluación del control de la compañía, ya que este proporciona al

auditor el alcance de su trabajo, como ya se ha venido diciendo en el transcurso de este capítulo, sin más seguimos con el recorrido de la etapa de planeación ahora desde el desarrollo de la evaluación de los controles de la entidad y de su importancia en esta etapa de planeación.

CAPITULO 3. EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO (RIESGO DE CONTROL)

En el siguiente capítulo abordaremos la última parte del proceso de la etapa de plantación de auditoría, el cual básicamente consiste en considerar la evaluación del riesgo de control que como ya lo hemos mencionado con anterioridad, ya que como lo mencionamos en el capítulo anterior el estudio de la escritura del control interno, la valuación de riesgo de control y la recopilación de hechos relacionados son elementos que se consideraron para la elaboración del método para determinar el riesgo de detección planeada, que como ya lo mencionamos, éste se reduce cuando en la compañía que se esta revisando existe una estructura de control interno realmente eficiente.

Es por ello que en el presente capítulo abordaremos los elementos que se deben de considerar para la evaluación del control interno de la compañía, con el fin de entender la importancia de la evaluación de éste desde el punto de vista del cliente (compañía) y del contador en su papel de auditor, todo con el único fin de cumplir con las normas de trabajo de auditoría, en particular con la segunda **“Estudio y Evaluación del Control Interno”**.

Al desarrollar e implantar un sistema de control en una compañía, el personal de la mismo tiene el mismo nivel o algunas de las mismas preocupaciones que el auditor en cuanto a su funcionamiento, por lo que primeramente analizaremos los principales puntos de interés para ambos en cuanto a la implementación, desarrollo y funcionamiento de la escritura de control interno. Pero antes de iniciar con el desarrollo he dicho análisis y al mismo tiempo ya con este capítulo, indicaremos que no se mencionarán aspectos conceptuales ya que estos ya han sido aclarados en el capítulo primero de éste trabajo de investigación.

1. 1. ASPECTOS DE INTERÉS DEL CONTROL INTERNO

La razón por la que una entidad económica implanta una serie de políticas y procedimientos es para cumplir con los objetivos que se ha planteado y por los que ha surgido dicha entidad. A dichas políticas se les denomina controles y que éstas en forma colectiva conforman todo lo que es la estructura del control interno de la compañía. Cabe destacar que una compañía adopta este tipo de medidas con el objeto, además del que ya hemos señalado, de ser beneficioso en el costo, ya que estos se implantan y diseñan comparando los costos de la empresa comparando con los beneficios comparados que se tendrá con la implementación de dichos costos, esperando así un beneficio para la administración, pero obviamente no es el más importante, si no la búsqueda de disminuir el costo de una auditoría en el momento que el auditor evalúa la estructura del control interno como eficiente o ineficiente y así de terminar el riesgo de control como bajo o alto. La importancia de la implementación del control interno dentro de las compañías es para afianzar su seguro financiero reduciendo las posibilidades que dentro de la estructura de la misma entidad exista la posibilidad de un fraude o un abstención de opinión en el dictamen del auditor o bien se ponga en riesgo la propia integridad del auditor, por lo que actualmente las entidades se encuentran preocupadas de que realmente sus controles sean eficaces y cumplan con las expectativas por las que fueron creados, por lo tanto mencionamos continuación algunas causas por las que se decide implementar un control interno.

Confiabilidad de los informes financieros: La dirección tiene la responsabilidad de formular los estados financieros para uso de terceros como inversionistas, acreedores y otros usuarios. La dirección tiene tanto la responsabilidad legal como profesional para asegurarse que la información se presente en forma parcial y como requisitos contables tales como las Normas de Información Financiera.

Cumplimiento con las leyes y reglamentos procedentes: Existen diversos pronunciamientos legales que las compañías están obligadas a cumplir, y algunas

de estas se encuentran estrechamente relacionadas con los sistemas de contabilidad como la Ley de I. S. R, la Ley del I. V. A, entre otras, para cumplir adecuadamente con dichas obligaciones legales es necesario que se cuente con un adecuado sistema de controles, ya que, de estos emanan las cifras contables de las que se determinan impuestos y otros tipos de obligaciones que por naturaleza propia de la compañía tenga que cumplir.

Eficiencia y eficacia de operaciones: La implementación de procedimientos y políticas dentro de una compañía nos sugiere que dentro de uno de sus objetivos es alcanzar un nivel adecuado de optimización de recursos con el fin de alcanzar los objetivos de la compañía, ya que dichas políticas depende la toma de decisiones que la compañía realice en un pequeño, mediano y largo plazo.

Ahora que hemos analizado los aspectos de interés de un ente económico, por lo que se debe de implementar una adecuada estructura de políticas y procedimientos a los que se le denominan control interno, enseguida abordaremos los aspectos de interés para un contador en su papel de auditor para realizar la evaluación de control interno.

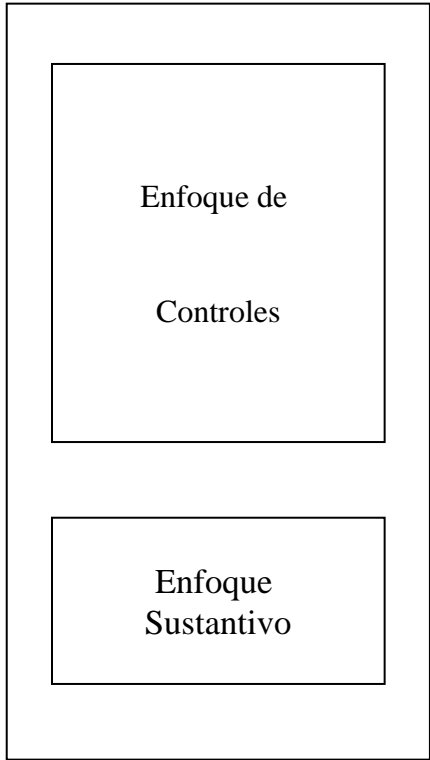
Como ya se ha indicado el auditor debe de cumplir con las normas de ejecución de trabajo, en las cuales se incluyen la evaluación del control interno, para ello debe de comprender suficientemente su funcionamiento con el fin de planear la auditoría y determinar la naturaleza, programación y alcance de las pruebas que se piensan realizar, para ello se debe de preocupar o tener consideración especial en los siguientes puntos:

Confiabilidad en los estados financieros: Con el fin de cumplir con las normas de ejecución de trabajo el auditor debe de considerar principalmente los controles que se relacionan con la confiabilidad de los estados financieros, ya que una eficiente estructura asegura que existe una razonabilidad dentro de las cifras que se expresan en dichos documentos, sin embargo, los estados financieros de las

Enfoque Planeado

Entender Actividades de Contabilidad e Informes

Evaluar el diseño e implementación de controles seleccionados



- Actividades
- Puntos de Riesgo Significativos.
- Controles.
- Recorrido (Clases de Transacciones Solamente)

Actividades

Cuando planificamos confiar en Controles o si los riesgos inherentes Son significativos o si el fraude es Riesgo.

- Controles Seleccionados
- Evaluar diseño e implementación.



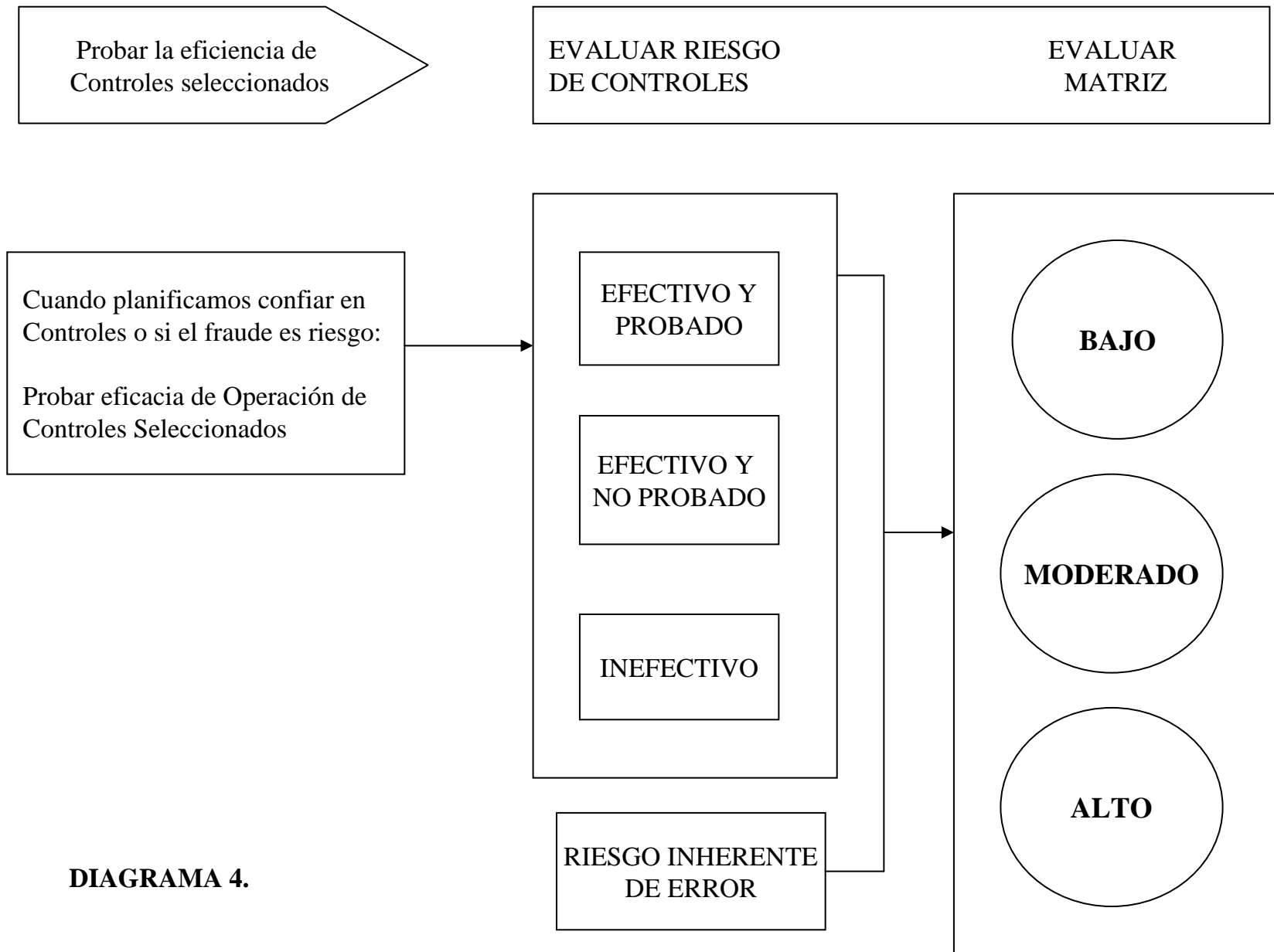


DIAGRAMA 4.

compañías pueden encontrarse razonablemente correctos, pero con graves ineficiencias en control interno; dada esa circunstancia será necesario que los procedimientos de pruebas de control y sustantivos sean más rigurosos, todo con el único interés de cerciorarnos que los estados financieros de la compañía se encuentran razonablemente correctos y elaborados sobre bases consistentes.

Énfasis en los controles sobre clases de operaciones: Durante el proceso de evaluación del control interno, el auditor desarrolla su estudio de control interno no sobre el saldo de la cuenta si no de la serie de procedimientos que se llevan a cabo para cumplir un objetivo. Por ejemplo, si los productos vendidos, unidades embarcadas o precios de ventas se encuentran mal en la facturación a clientes por ventas, habrá errores tanto en las ventas como en las cuentas por cobrar. Por otro lado, si los controles son adecuados para asegurarse que la facturación, las entradas de efectivo, las devaluaciones sobre ventas y las rebajas y débitos son correctos por lo cual es seguro que el saldo de la cuenta será correcto.

3. 2. CONCEPTOS IMPORTANTES A CONSIDERAR PARA LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

Para desarrollar la evaluación del control interno, es necesario contemplar algunos elementos necesarios, que se involucran en el desarrollo de la evaluación del control que se mencionan a continuación:

- Responsabilidad de la Administración.
- Garantía razonable.
- Limitaciones inherentes.

Responsabilidad de la administración: Como su nombre lo indica, es la administración quien elabora, diseña, establece y es quien hace que dichos controles funcionen adecuadamente, lo cual nos lleva a determinar que es responsabilidad de la compañía la elaboración de los estados financieros bajo los criterios de las políticas de control de la compañía.

Garantía razonable: Éste punto nos hace referencia sobre la garantía que proporcionan los controles que la compañía tiene implementados, ya que estos no nos ofrecen una garantía total, ya que como se ha venido mencionando, el objetivo de una auditoría es verificar la razonabilidad de los estados financieros, por lo cual, el sistema de control de la compañía solo nos ofrece una garantía razonable sobre la presentación de los estados financieros.

Limitaciones inherentes: Cada sistema de control no puede ser considerado como completamente eficaz, ya que en este depende del nivel de capacidad de las personas que se encargan de llevar a cabo dichos controles, dicho en otras palabras las limitaciones de los controles van en relación con la competencia y confiabilidad de la gente que utilice dicho sistema.

En el capítulo número 1 del presente trabajo mencionamos los elementos básicos que conforman la estructura del control interno de la compañía, que recordando, consisten en los siguientes puntos:

- El ambiente de control.
- La evaluación de riesgos.
- Los sistemas de información y comunicación.
- Los procedimientos de control.

➤ La vigilancia.

Todos estos elementos son considerados para realizar la evaluación del control de la compañía ya que estos nos permiten conocer de qué manera funciona su estructura y como evalúa el riesgo de que dichas políticas no sean llevadas a cabo adecuadamente. Para ello es necesario analizar de qué manera impacta cada uno de los elementos anteriores en la evaluación del control interno.

Ambiente de control: Esta parte de la estructura del control interno consiste en entender los diversos factores que la administración de la compañía y demás áreas que conforman dicha administración, dichos elementos consisten en acciones, políticas y procedimientos que reflejan las acciones globales de la compañía, dichas acciones podemos considerar como subcomponentes del ambiente de control y enseguida analizamos algunos.

- **Integridad y valores éticos:** Consiste en encaminar el comportamiento del personal de la compañía hacia acciones más morales con respecto al bienestar de su centro de trabajo, y de la forma en que se practican dichas acciones y como estas se van reforzando, el objetivo de dichas acciones se encuentran dirigidas a eliminar o disminuir iniciativas o tentaciones que podrían invitar al personal a realizar actos deshonestos, ilegales o antitéticos, es decir fraudulentos.
- **Compromiso con la competencia:** Es la actitud de cada elemento de la entidad en desarrollar las responsabilidades y habilidades según el puesto de cada uno de los trabajos específicos.
- **Filosofía de la administración y estilo de operación:** Este punto es esencial para fomentar la cultura del control interno de la compañía ya que es a través de las actividades de la administración proporcionar claras

señales en sus empleados sobre la importancia del control, es decir, determina la actitud de la entidad con respecto al control interno que la compañía adopte con respecto a la ejecución del control interno.

- **Estructura organizativa:** Dentro del marco de control interno la compañía debe determinar responsabilidades y autoridades que existen, es decir, en este punto hay que entender los métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de las políticas y procedimientos, incluyendo la función de auditoría así como el funcionamiento del consejo de administración.
- **Consejo directivo o comité de auditoría:** Para que la compañía posea realmente un eficaz funcionamiento del control interno es necesario que tenga un organismo independiente para analizar que actividades son las que la administración ha fomentado para cumplir con las normas de la compañía.
- **Asignación de autoridad y responsabilidad:** Cada una de las compañías interesadas en desarrollar una verdadera acción del control interno dentro de su estructura debe de asignar las responsabilidades de cada uno de los elementos de ella, ya que como lo hemos indicado, para que los controles de la compañía sean realizados con éxito cada uno de los elementos de la compañía deben de estar enterados y comprender cuál es su responsabilidad en cada una de las áreas en que estos pertenezcan.
- **Políticas y prácticas de recursos humanos:** La importancia de este departamento dentro del control de la compañía reside en el hecho mismo, como mencionamos en el párrafo anterior, que la eficiencia del control interno depende en gran medida de los elementos de la compañía y para ello el área de recursos humanos se encarga de canalizar el mejor personal que cumpla con las especificaciones de cada una de las áreas que requiere

personal y para ello es necesario que se desarrollen en cada compañía una verdadera cultura de recursos humanos.

Evaluación del Riesgo por parte de la Administración: Es la identificación y análisis de cada uno de los riesgos que la administración de la compañía identifique con el fin de la elaboración y preparación de los estados financieros. Por ejemplo, si una compañía a menudo vende artículos a un precio inferior al costo de inventario es necesario que adopte medidas de control necesarias para evitar la sobrevaluación de su inventario.

Datos de la información de la contabilidad y el sistema de comunicación: Los registros contables de una entidad nos ayudan a identificar que proceso de control hay que evaluar pues se debe identificar dentro de los registros de información de la compañía los saldos o rubros más representativos y de esa misma base partir para evaluar los controles que existan para que dicha cuenta origine dicha información. Por ejemplo, la evaluación del control de compras de una compañía nos lleva directamente a las cuentas por pagar y en el desarrollo de la evaluación del mismo determinaremos el nivel de riesgo que envuelve este rubro dentro de los estados financieros.

Actividades de control: Son aquellas actividades que la compañía ha establecido para cumplir sus objetivos para propósitos de informes financieros. Existen un sin fin de actividades de controles internos sin embargo se pueden agrupar en estas cinco categorías que se analizan a continuación:

- Separación adecuada de responsabilidad.
- Autorización adecuada de operaciones y actividades
- Control físico sobre activos y registros

- Verificaciones independientes en el desempeño

La separación adecuada de responsabilidad abarca los siguientes puntos:

- **Separación de la custodia de los activos de la contabilidad.** Básicamente se refiere a la división de la responsabilidad que se debe tener con respecto a la salvaguarda de los activos y la contabilización de los activos con el fin de evitar el desfalco de la compañía, es decir, cuando la misma persona protege y registra el activo se corre el riesgo que los utilice para su uso personal y que ajuste los registros para liberarse de la responsabilidad.
- **Separación de la autorización de operaciones de la custodia de activos relacionados.** La segregación de funciones sobre la autorización del activo es necesaria para reducir la posibilidad de cometer un fraude dentro de la compañía.
- **Separación de responsabilidad operativa de la responsabilidad del registro contable:** Con el fin de lograr dentro de una compañía informes consolidados sobre todos los aspectos de la compañía es necesario que el departamento o área de contabilidad se encuentre supervisada bajo un contralor o contador general.

En resumen, la estructura de una compañía esta orientada a separar cada una de las áreas y responsabilidades dentro de la operación de la misma, con el único fin de promover la eficacia y eficiencia operativa en la comunicación. Cabe señalar que la separación de responsabilidades y la estructura de una compañía varia de una a otra dependiendo de cada una de las necesidades de cada entidad pero lo que más le interesa al auditor son los siguientes puntos:

- La contabilidad esta por completo aislada bajo el contralor que no tiene custodia o responsabilidad operativa.
- La custodia del efectivo, incluyendo las entradas y los desembolsos es responsabilidad del secretario-tesorero.
- El auditor interno reporta directamente al presidente o al consejo directivo.

Documentos y registros adecuados: Dentro de los controles de la compañía es de suma importancia que esta cuente con los registros necesarios en donde se asiente las operaciones que ella realiza como parte inherente de su propia activad, esto incluye cosas tan diversas como factura de venta, las ordenes de compra, los registros subsidiarios, los diarios de ventas y las tarjetas de asistencia del personal.

Verificaciones independientes sobre el desempeño: La verificación de la eficiencia del control interno surge de la naturaleza propia de una estructura de control interno ya que a medida que pase el tiempo esta puede sufrir alteraciones ya que es probable que el personal de la compañía olvide o intencionalmente modifique los procesos y de alguna manera esto puede afectar los objetivos de eficacia de la compañía, además la posibilidad de comportamientos fraudulentos son latentes y estos son independientes de la calidad de los controles. Un ejemplo de verificación de controles es como ya lo hemos estado mencionando, es la segregación de funciones.

3.3. MONITOREO

Las actividades de monitoreo consisten en realizar evaluaciones sobre la operación de la estructura de control interno de la compañía con el fin de indagar si esta cumpliendo con las expectativas por las que fue implantado dicho sistema de control dentro de la compañía a fin de modificarlo según las condiciones en las

que se este evaluando dicha estructura de control interno. La información para realizar el monitoreo del control interno puede provenir de diversas fuentes tales como:

- Estudios sobre las estructura de control interno existente.
- Informes de auditores internos
- Informes de excepción sobre actividades de control

Uno de los instrumentos mas comunes para realizar el monitoreo de la aplicación del control interno de la compañía es tener un departamento de auditoría interna y para que dicho departamento sea eficaz es necesario que se mantenga independiente de cualquier área operativa y financiera de la compañía y esta a su vez debe de reportar directamente a nivel superior de autoridad en la empresa.

3. 4. RESUMEN DE LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO

COMPONENTES	DESCRIPCIÓN DEL COMPONENTE	SUBDIVISIÓN (SI PROCEDE)
Ambient de control	Acciones Políticas y Procedimientos que reflejan la actitud general de la alta administración, los directores y los propietarios de una entidad sobre el control y su importancia	Subcomponentes del ambiente de control: <ul style="list-style-type: none">• Integridad y valores éticos.• Compromiso con la competencia.• Filosofía y estilo ahorrativo de la dirección.• Estructura organizacional.• Consejo directivo o comité de auditoría.• Asignación de la auditoría y responsabilidad.• Políticas y prácticas de recursos humanos.

<p>Riesgo de la evaluación de la administración</p>	<p>Identificación y análisis por parte de la administración de riesgos pertinentes a la preparación de estados financieros de conformidad con la NIF</p>	<p>Afirmaciones de la administración que deben ser satisfechas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Existencia y ocurrencia. • Integridad. • Valuación o asignación. • Derechos y obligaciones. • Presentación y revelación.
<p>Información contable y sistema de comunicación</p>	<p>Métodos empleados para identificar, reunir, clasificar e informar sobre las operaciones de una entidad y para conservar la confiabilidad de activos relacionados.</p>	<p>Objetivos de auditoría relacionados con operaciones que deben satisfacerse.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Existencia. • Integridad. • Precisión • Clasificación. • Oportunidad • Asentamiento y resumen.

<p>Actividades de control</p>	<p>Políticas y procedimientos que la administración ha establecido para cumplir con sus objetivos de informes financieros</p>	<p>Categorías adecuadas de control.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Separación adecuada de deberes. • Separación adecuada de operaciones y actividades. • Documentos y archivos adecuados. • Control físico sobre los activos y archivos. • Verificaciones independientes sobre el desempeño.
<p>Monitoreo</p>	<p>Evaluación continua y periódica de parte de la administración de la eficacia del diseño y funcionamiento de la estructura de control interno para determinarse esta funcionando de acuerdo a su objetivo y modificarla cuando sea necesario</p>	<p>No procede</p>

3. 5. CONCIMIENTO DE CONTROLES

Ya hemos señalado que elementos conforman la estructura de control interno, sin embargo es de suma importancia identificar como en el proceso de evaluación de control se debe de analizar el conocimiento de los mismos y que papel juegan en el desarrollando en la etapa de planeación.

Conocimiento del ambiente de control: Se obtiene información sobre los procedimientos de la compañía y se realizan entrevistas con el personal de la compañía con el único fin de identificar como se va aplicando dentro de la compañía y principalmente que actitud se tiene a nivel administrativo sobre la aplicación y uso de controles internos de la compañía.

Conocimiento de la evaluación del riesgo de la administración: En este punto el auditor debe de analizar que manera la administración identifica y avalúa los riesgos a los que pueda enfrentarse la compañía, para ello realiza entrevistas y pláticas con la administración para hacer de su conocimiento como se llevan a cabo este tipo de decisiones.

El conocimiento de la información contable y sistema de comunicación: Con el fin de conocer como es la estructura del control interno de riesgos e informes de la compañía debe de considerar los siguientes puntos:

1. Las clases importantes de operaciones de la empresa.
2. La forma en la que se inician tales operaciones.
3. Los registros contables que existen y su naturaleza.

4. La forma en que las operaciones se procesan de principio a fin, incluyendo el alcance y naturaleza del uso de la computadora.
5. La naturaleza y detalles de la información financiera.

La mayoría de las veces en las que se realiza la documentación de dicha información es realizada a través de diagrama de flujo o papeles de trabajo que sean requeridos para realizar la documentación de la revisión de procesos que se encuentren ligados a los registros e informes de la entidad ya que a menudo la función del sistema contable de la compañía se rastrea analizando una varias operaciones que se realicen dentro del sistema contable; a este tipo de revisión de procedimientos, nos señala Alvin Arens dentro de su libro Auditoría un enfoque contable, se le denomina “Exploración de operaciones”. Sin embargo en la práctica puede llamarse de distintas formas , claro dependiendo de la metodología de cada una de las firmas de auditoría, por ejemplo, en la firma KPMG estructura este recorrido en dos etapas, la de Iniciación y autorización de las operaciones, en donde se detalla todo el proceso que se realiza para empezar con un ciclo entero de operaciones hasta llegar a otro apartado denominado Registro e Incursión en Libros en donde se detalla como se autoriza y realiza la afectación en los libros de mayor hasta el saldo de la cuenta que aparece en los estados financieros, cabe señalar que cada una de dichas fases cuenta con un recorrido en el que se corrobora la realización de dichos descriptivos realizados con anterioridad.

Conocimientos de las actividades de control: La mayoría de las veces el proceso de conocer el ambiente de control y sistema de contabilidad se analizan al mismo tiempo, sin embargo al análisis de las actividades de control oscila según el tamaño de la compañía y como la eficiencia del ejercicio de los controles depende de dicho factor, es decir, en una compañía pequeña generalmente encontraremos que sus procesos son más ineficientes debido al personal tan limitado en cuyo caso el auditor determinará que existe un alto riesgo de control evaluado. Ahora en el caso en que se está realizando la evaluación de las actividades de control de una

compañía más grande y que emplea diversos controles será necesario realizar la evaluación de diversos controles que se tenga empleados en dicha entidad. En otras auditorías, se debe de identificar un número limitado de controles durante esta fase y posteriormente identifica controles adicionales en el proceso.

Conocimiento de monitoreo: Para que el auditor conozca que actividades son las que la compañía realiza para llevar a cabo el monitoreo la única forma para asegurarse que se llevan a cabo dichos procedimientos a través de pláticas con la administración o con cada una de las áreas responsables de supervisar las actividades que se llevan a cabo en cada una de las diferentes áreas de la compañía.

3. 6. EVALUACIONES Y DECISIONES

En el momento en que ya se ha conocido la estructura del control interno del cliente es necesario considerar varios factores de importancia que se evalúan a continuación:

Evaluar si los estados financieros son auditables: Una de las primeras consideraciones que hay que tomar en cuenta es si la entidad es auditable, es considerar los siguientes factores para determinar si la empresa es auditable y estos son los siguientes:

- a) La integridad de la administración.
- b) La precisión de los archivos contables.

La causa de que estos factores sean los principales que determinen si un estado financiero es auditable es por la razón de que el auditor y la aplicación que éste desarrolle de los procedimientos de auditoría dependerá en gran medida de las

declaraciones e informes que emita la administración, por ejemplo, es difícil que el auditor evalúe si el inventario es obsoleto sin una evaluación adecuada por parte de la compañía. Si a la administración de falta integridad se proporcionará al auditor declaraciones falsas, haciendo que el auditor dependa de evidencias no confiables, en el mismo sentido si la compañía no realiza un adecuado sistema de registro contables, principal fuente de evidencia de la auditoría, o si estos son deficientes muy difícilmente se tendrá la oportunidad, y cuando ya ha realizado la evaluación de estos factores se determinará si es factible realizar la auditoría o bien retirarse de ella o emitir una negación de opinión.

Determinación del riesgo de control evaluado apoyado por el conocimiento obtenido: Después de haber realizado el conocimiento del control interno de la compañía se inicia con la evaluación del riesgo de control, el cual como recordamos y como lo menciona Alvin A. Arens, en su libro Auditoría un Enfoque Integral, el cual establece lo siguiente:

“...el riesgo de control, es una medida de las expectativas del auditor de que la estructura del control interno no evitará que ocurran errores importantes, ni detectará ni los corregirá si es que ha ocurrido”

El inicio de la evaluación del control interno inicia, como ya se ha indicado considerando el ambiente de control de la entidad, es decir, la actitud que tenga la administración con relación al funcionamiento de los controles de la entidad. En resumen si la administración de la compañía mantiene una actitud negativa frente a los controles, el riesgo de control obviamente se verán aumentado y será dudoso que sean confiables los procedimientos detallados de control y el auditor tendrá que suponer que el riesgo de control será alto y estará señalado dentro de la matriz de controles de la compañía se tendrá que realizar un análisis de tallado en subcomponentes de la estructura de control interno en otros componentes del

ambiente de control y las políticas y procedimientos que se tengan implantados en la compañía se verán reducidas por debajo de su nivel máximo.

Evaluación de la responsabilidad de soportar un riesgo de control menor:

Este tipo de evaluación consiste en identificar que el riesgo de control real es significativamente inferior que la evaluación inicial.

3. 7. PRUEBAS DE CONTROLES

Con el fin de comprobar que el diseño de las políticas y procedimientos de la compañía son eficaces es necesario que el auditor obtenga la evidencia necesaria para probar que estas son eficaces y así disminuir el riesgo de control elevado. Por lo anterior, es necesario que en el transcurso del conocimiento de los procedimientos de la compañía se implemente una serie de técnicas que reúnen evidencias para sustentar la eficacia del control interno y a esto se le llama pruebas de controles.

La importancia de las pruebas de controles reside en el hecho de que de ellas depende el nivel de consideración que se tendrá del riesgo de control evaluado, es decir, si el resultado de las pruebas de control determina se existen deficiencias dentro del procedimiento de algún punto de operación de interés para la auditoría habrá de considerarse un nivel de riesgo más alto para la evaluación del control interno.

Ya hemos analizado en que consiste el procedimiento para conocer el funcionamiento del control de la compañía y que aspectos son necesarios tomar en cuenta para el conocimiento de la estructura del control interno del cliente, pero no hemos analizado como se debe de documentar la evidencia de los controles de la compañía para ello mencionaremos los tres métodos utilizados para documentar el

conocimiento de la estructura de control interno, dichos métodos se mencionan a continuación:

Narrativa: Como bien lo indica el nombre de este método de conocimiento de control interno, consiste en realizar una descripción de asentada en escritorio, que incluye cuatro características:

- **El origen de cada documento y registro en el sistema:** Por ejemplo, la descripción indica como se originan los pedidos de clientes y proveedores hasta el arribo al almacén de la compañía.
- **Como se lleva a cabo el procesamiento:** Es decir, si el procesamiento de las compras, de la valuación del almacén y cálculo de la nómina se desarrolla mediante algún sistema computacional.
- **Una indicación de los procedimientos de control pertinentes a la evaluación del riesgo de control:** Lo anterior significa, la segregación de funciones y diferentes niveles de autoridad que existen dentro de la estructura del control interno de la compañía y que estos deben de ser llevados a cabo bajo los lineamientos de la estructura de control de la compañía.

En conclusión, el uso de la narrativa es común y de fácil uso para aquellas estructuras de controles simples y sencillos de narrar, sin embargo, uno de los primeros problemas de usar este tipo de técnica es que hay que anotar con detalle cada uno de los procesos que el auditor investigó. Una vez analizada esta dinámica en seguida continuaremos con otra forma de investigar en el desarrollo de la estructura de control interno, la cual es el *flujograma*, que a continuación señalaremos:

Flujograma: Esta técnica consiste en describir el flujo de la estructura del control interno a través de una representación simbólica y diagramática de los procedimientos de control del cliente, el uso de los diagramas de flujo son mucho más utilizados ya que presentan de una forma clara y concisa cada uno de los controles de la compañía, y si este se encuentra bien estructurado ayuda a identificar mejor los puntos débiles de la estructura de la compañía.

Cuestionario sobre el control interno: Este es un medio que se utiliza para levantar controles, en el se realizan indagaciones sobre la estructura de control interno, en este cuestionario el auditor debe de indagar con las preguntas, ¿Cómo?, ¿Cuándo?, ¿Quién?, este tipo de preguntas nos dan hincapié en la responsabilidad y niveles de autorización, (¿Quién?), de la misma manera nos hacen reflexionar sobre el tiempo en que se tiene identificadas cada una de las operaciones que se llevan a cabo dentro de la compañía ¿Cuándo? Y finalmente nos indican sobre la manera en que se realizan todas y cada una de las transacciones y operaciones de la compañía.

3. 8. EVALUACIÓN DEL RIESGO DE CONTROL

En el momento en que se cuenta con toda la información necesaria que apoye la estructura de control interno lo siguiente es realizar la evaluación del riesgo de control por objetivos de auditoría relacionados con las operaciones que se realicen en la compañía. Por lo general esto se realiza en forma separada para cada tipo importante de operación en cada ciclo de operaciones. Por ejemplo, en el ciclo de venta y cobranzas, generalmente los tipos de operaciones incluyen ventas, devoluciones sobre ventas y rebajas, entradas de efectivo y estimación y débitos de cuentas incobrables.

Los pasos a seguir para la evaluación del riesgo de control se mencionan a continuación y posteriormente se realizará su análisis.

- Identificar los objetivos de auditoría relacionados con operaciones.
- Identificación de los controles específicos.
- Identificar y evaluar las debilidades.

El primer paso para realizar la evaluación del riesgo de control es tener claramente identificados los objetivos de auditoría ya que estos se encuentran relacionados con las operaciones a las cuales se les aplica dicha evaluación.

Identificación de los controles específicos: El auditor debe de identificar que políticas y procedimientos específicos son los que contribuyen con el logro de cada objetivo de auditoría relacionado con operaciones, y dicha información se obtiene como ya lo hemos mencionado mediante la información que se obtenga de la compañía a través de entrevistas y cuestionarios. Para ello no es necesario que se deba de identificar cada control sino identificar los que tengan mayor impacto en el cumplimiento de los objetivos de auditoría. Y a este tipo de controles algunos autores los denominan **controles clave**.

Identificar y Evaluar debilidades. Primero definiremos lo que dentro del contexto de este trabajo se refiere una debilidad ya que estas se definen como la ausencia de controles adecuados o bien se carezca de algunas medidas de parte de la compañía para el cumplimiento de algunas de sus operaciones, y este tipo de lagunas dentro de los controles de la compañía aumenta las posibilidades de que exista un error dentro de los estados financieros. Para identificar dichas debilidades puede utilizarse un método de cuatro pasos para identificar debilidades importantes:

Identificación de los controles existentes. Como existen lagunas o ausencia de controles adecuados dentro del sistema de control de la compañía es necesario que el auditor conozca exactamente que tipo de controles son los que existen dentro de la compañía.

Identificar la ausencia de controles clave. La utilización de cuestionarios, diagramas de flujo y narrativas son elementos que se deben de considerar para que se identifiquen dentro de los controles claves de la compañía, los puntos carentes de control que pueden aumentar las posibilidades de riesgo dentro de la misma.

Definir los errores importantes potenciales que podrán resultar. En este punto se identifican los puntos débiles dentro del sistema de control interno o irregularidades que surjan de la ausencia de controles ya que la importancia de una debilidad de la magnitud de errores o irregularidades que resulten.

Considerar la posibilidad de compensar los controles. Un control de compensación es aquel en cualquier parte del sistema que compensa la debilidad.

3. 9. MATRIZ DE RIESGOS DE CONTROL

Hoy en día es muy común el uso de matrices de controles dentro de los trabajos de revisión de varias firmas de auditoría. El uso de esta herramienta es de importante uso ya que la mayor parte de los procedimientos relacionados con controles afectan mas de un objetivo de auditoria relacionado con operaciones y a menudo varios procedimientos diferentes afectan determinado objetivo de auditoria relacionado con operaciones.

El principal objetivo de una matriz de controles es determinar que procedimientos sustantivos habrán de probarse en relación con las debilidades y controles que se identificaron durante el proceso de evaluación de controles, a continuación se

muestra una ilustración de una matriz de controles que se empleará en el caso práctico de este trabajo.

Asuntos Significativos de Riesgo	Descripción del control identificado	TI	¿Debe de Someterse a Prueba?
Las necesidades de contratación no se analizan ocasionando gastos innecesarios o situaciones de ineficiencia operativa y administrativa	<p>Autorización de Requisición de Personal</p> <p>Cuando existe una vacante para cierto puesto el jefe del área solicitante deberá llenar una requisición de personal en la cual incluye datos como perfil de la persona que busca, escolaridad, experiencia, etc., dicha requisición deberá ser revisada y firmada tanto por el gerente como por director del área solicitante.</p>	N	N

El presente cuadro nos muestra como se identifican los riesgos de control o debilidades que pudieron haber existido dentro de la estructura de control interno de la compañía y si estos deben de ser analizados por parte de un especialista en sistemas, ya que en el recuadro de la parte superior se cuestiona si intervienen elementos tecnológicos dentro del proceso del funcionamiento de estos controles.

Posteriormente también ilustramos como se identifican cada uno de los riesgos identificados y que controles los mitigan, en caso que no existan control que reduzca la debilidad detectada se desarrolla una narrativa de los descubrimientos que se hallaron aunque estos no cubran algún riesgo de control.

Naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría	Cuenta/revelación significativa	I	E	O	V	D	P	Hecho por y fecha	Ref de P/T
<i>Procedimientos analíticos sustantivos</i>									
Realizar vaciado de cada uno de los pagos de la nomina por concepto de (IMSS, SUA, INFONAVIT Y SAR)	Nómina (Cuenta de resultados)								
<i>Prueba de detalles</i>									
[Procedimientos de refutación, si corresponde]									
<i>Amarre de nómina contra contabilidad</i>	Nómina	X	X	X					
<i>Fraud-related procedures, if applicable</i>									
Actualice y enmiende, si corresponde, la evaluación del y el razonamiento y reevalúe los procedimientos de auditoría planeados									

DONDE:

I	Integridad
E	Existencia
O	Ocurrencia
V	Valuación
D	Derechos y Obligaciones
P	Propiedad

3. 10. PRUEBAS DE CONTROL.

Los controles que se han identificado dentro de todo el proceso de evaluación es necesario que sean probados con el fin de asegurar que han funcionado efectivamente durante toda o la mayor parte de periodo de auditoría, como claramente se ilustra en el cuadro anterior. En seguida mencionaremos los procedimientos más comunes para realizar las pruebas de control.

Hacer consultas al personal adecuado del cliente (compañía). Se realizan con el fin de identificar con el personal involucrado en el proceso de controles los hechos sobre el funcionamiento de los controles. Por ejemplo, el auditor identifica que el personal no autorizado se le permita acceso a los archivos de computadora haciendo consultas a la persona que controla tales archivos.

Examinar documentos, registros e informes. Actualmente forma parte del proceso de la revisión de controles para muchas firmas de servicios de auditoría, tal es el caso de la firma global KPMG que dichos procedimientos conforma parte útil de su revisión de controles.

Este procedimiento consiste en revisar todos los documentos que formen parte de las operaciones de la compañía y de los puntos clave para el desarrollo de las mismas, tal es el caso de las facturas, de las ordenes de compra y venta y posteriormente si estas se encuentran autorizadas, solo por mencionar algunos ejemplos.

Observar las actividades relacionadas con el control. Como existen actividades de control que no se documentan por ejemplo la segregación de funciones actividades, ya que el auditor debe de tener identificar perfectamente las responsabilidades de cada uno de los miembros de la entidad o bien identificar los niveles jerárquicos más altos.

Repetición de los procedimientos del cliente. El auditor debe de verificar o realizar varias pruebas de control o determinar un alcance de las pruebas de control para verificar que todo el proceso se realice adecuado y eficazmente. Por ejemplo, los precios en las facturas de ventas se verifica de acuerdo con una lista de precios normal, y esto lo realiza el personal del cliente como un proceso de verificación interna y el auditor repite de nuevo la actividad de control para ver si se obtuvieron los resultados adecuados.

3. 11. ALCANCE DE LOS PROCEDIMIENTOS

El alcance de las pruebas de control dependen en gran manera del nivel del riesgo de control evaluado que se desee, dicho en otras palabras, si se quiere un riesgo de control menor las pruebas de control serán extensas tanto en número de controles probados y el alcance de las pruebas para cada control. Para ello el auditor tiene dos medios para determinar el alcance de los procedimientos de auditoría.

Confianza en las evidencias de la auditoría del año anterior. A través de la revisión de la documentación del año anterior se determina el número de pruebas a realizar con el fin de determinar las pruebas de control en caso de que se vuelva a presentar la misma situación o bien que existan factores que modifiquen las condiciones actuales de controles internos de la compañía, las pruebas de control deberán ser más amplias.

Pruebas para una parte del periodo de auditoría. De manera utópica la revisión de controles ese debería de realizar por todo el periodo, sin embargo, en la realidad no es práctico realizar esto, para ello el auditor debe de realizar si ocurrieron cambios en el periodo que no se revisó, dichos cambios deben de ser documentados en su tiempo.

Una vez que ya hemos identificado cual es el objeto de realizar pruebas de control

ahora analizaremos que relación guardan con procedimientos de control, observaremos que ambas tienen una relación estrecha en cuanto a la documentación que se debe de realizar, la observación y documentación de la misma, sin embargo existen diferencias principales esencialmente los procedimientos se aplican para todas las políticas de control interno que se vayan conociendo identificados como parte del control interno y por otra parte las pruebas de controles se aplican cuando el nivel de riesgo de control se encuentra por debajo del máximo y solo entonces a los controles clave.

Otra diferencia entre los procedimientos y pruebas de control es que las pruebas además de la función que se mencionó en el párrafo anterior es que las pruebas se aplican en una o varias operaciones y estas deben de realizarse sobre muestras de operaciones mayores.

Con referencia a los controles clave para la realización de las pruebas de auditoría se debe de desarrollar un extensión de dichas pruebas ya que como se menciona con anterioridad dichos controles deben ser analizados a detalle ya que de ellos dependen operaciones estratégicas que pueden tener un alto nivel de riesgo dentro del proceso de revisión de auditoría.

En el momento en que ya se ha cerrado el levantamiento de controles y se han identificado cada uno de los riesgos que pueden incurrirse en el proceso de revisión de la compañía, es decir cuando se determina si existe un riesgo de revisión, alto moderado o bajo es en esos momentos cuando el auditor a su libre criterio profesional da por cerrada la etapa de planeación de auditoría y finalmente inicia su revisión sustantiva de la contabilidad de la compañía.

CASO PRÁCTICO

La compañía “Tequila Tradicional, S. A. de C. V.”, dedicada a la veta y compra de productos etílicos ha iniciado su periodo de revisión de su contabilidad para ello ha contratado los servicios de auditoría de la firma global “Mitchel & Wyeth Co.”.

Con el fin de realizar adecuadamente el desarrollo de la auditoría, durante tres semanas se deberá de llevar a cabo la planeación de la misma que incluirá la elaboración del levantamiento de controles y de la misma forma la evaluación de los riesgos que sean detectados para determinar el nivel del riesgo de detección de la revisión.

Cabe mencionar que la compañía es un cliente nuevo de la firma, por lo cual el proceso de planeación se tendrá que incluir dentro de los papeles de trabajo de la planeación aspecto sociopolíticos y económicos que rodean a la compañía, ya que dicho estudio forma parte de la metodología de planeación de la firma de auditores por lo que dicho estudio tendrá que realizarse de una manera más detallada sobre los diversos aspectos que puedan afectar a la compañía.

Para ilustrar la planeación de la auditoría se desarrollará el estudio de controles de las cuentas por pagar de la compañía, ya que a través de este rubro se realiza la adquisición de los productos etílicos de origen de agave ya que de dicha actividad depende en gran medida la existencia de la compañía, pues ese el objetivo con el que fue creada. En las páginas se desarrolla dicho trabajo.

ADELANTE.

PARTE 1.

DETERMINACIÓN DE CALENDARIZACIÓN DE LA AUDITORÍA Y ESTRATEGIA A SEGUIR

Cliente: "Tequila Tradicional, S. A. de C. V."	Fin de Periodo 31-Diciembre-2006
--	--

Propósito

El propósito de este papel de trabajo consiste en documentar:

- Nuestro entendimiento del negocio de la entidad, su industria y ambiente, sus políticas y prácticas contables, así como su desempeño financiero.
- Nuestra evaluación de los riesgos de errores o irregularidades importantes pertinentes a la auditoría, incluyendo los riesgos de errores y de fraude.
- La estrategia de nuestra auditoría en respuesta a estos riesgos, y
- Enfoque planeado para nuestra auditoría con respecto a cuentas y divulgaciones significativas

Aplicabilidad

Se requiere terminar este papel de trabajo para todas las auditorías, a menos que el trabajo sea una auditoría integrada o cumpla con los criterios de trabajos pequeños. En estos casos, se termina el correspondiente papel de trabajo de auditoría integrada o de trabajo pequeño.

Preparado por: Jonathan Villalobos Encargado: Jonathan Villalobos Administrador del trabajo: Jonathan Villalobos	Fecha: Noviembre 2006 Fecha: Noviembre 2006
--	--

Revisado por: Juan Méndez (Gerente) Socio del Trabajo: José M. Garnica	Fecha: Febrero de 2007
---	------------------------

I. Alcance del trabajo (Documento de Planeación)

Marco de Trabajo pertinente a la emisión de informes financieros, incluyendo leyes, reglamentos y NIF	<p>La auditoría de los estados financieros al 31 de diciembre de 2005 se realizará con apego a los lineamientos de las Normas de Información Financiera.</p> <p>Las leyes y regulaciones bajo las cuales la compañía está reglamentada son: Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Activo, Ley el Impuesto al Valor Agregado, y otras de carácter local.</p>
Normas de auditoría pertinentes, incluyendo leyes y reglamentos	<ul style="list-style-type: none"> • Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS). • Ley del Impuesto Sobre la Renta. • Leyes locales.
Requerimientos Específicos de la industria relacionados con la emisión de informes financieros	Consideramos que las regulaciones de la industria no estipulan requisitos de emisión de informes financieros.
Otros términos del trabajo que se han de considerar en la estrategia de auditoría.	Nada que revelar
Otra información que incluirán los estados financieros o nuestro informe y que es necesario leer como parte de nuestra auditoría.	De acuerdo con la propuesta de servicios, debemos emitir un documento de observación acerca de deficiencias detectadas en el control interno.

II. Decisiones sobre la estrategia de auditoría.

A. Coordinación de las actividades de auditoría.

Planeamos y documentamos los productos a entregar y las actividades, así como la coordinación conexas pertinentes para hacer la auditoría.

Productos a Entregar Externos.	Coordinación.
Estados financieros para efectos locales.	31 de Marzo de 2006
Paquete de reporte para propósitos de consolidación.	10 de Febrero de 2006
Carta a la gerencia	3 de Febrero de 2006
Reporte de Impuestos para efectos locales.	31 de Mayo de 2006

Trabajo en el Campo	Coordinación
Planeación y evaluación del control	Del 7 de Noviembre al 5 de Diciembre de 2006.
Visita preliminar, revisión al 31 de Octubre de 2006.	Del 6 al 23 de Diciembre de 2006.
Visita Final, revisión al 31 de diciembre de 2006.	Del 9 de Enero al 10 de Febrero de 2007

Otras Actividades	Coordinación
<ul style="list-style-type: none"> • Inventarios Anuales. • Reuniones y Otras comunicaciones con la gerencia y los encargados de la dirección. • Reuniones de equipos y otras comunicaciones entre los miembros del equipo de auditoría. 	<p>1, 2 y 3 de Diciembre de 2006.</p> <p>Tiempo abierto de acuerdo a necesidades de comunicación.</p> <p>Reporte Financiero de “Mitchel & Wyeth New York”</p> <p>16 de Diciembre de 2006.</p> <p>10 de Febrero de 2006.</p> <p>20 y 31 de Marzo de 2006</p> <p>15 de Mayo de 2006</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Intervención de Especialistas de “Mitchel & Wyeth Co.” 	<p>IRM, del 12 al 16 de Diciembre de 2006.</p> <p>FRM, del 9 al 13 de Enero del 2006.</p>

B. Tareas del equipo incluyendo especialistas.

1. Responsabilidades clave de los miembros del equipo de trabajo.

Planeamos y documentamos la función y el nombre de los miembros fundamentales del equipo de trabajo, incluyendo a los especialistas de “Mitchel & Wyeth Co.”, y se determinan sus responsabilidades que son únicas para esta auditoría.

Función	Nombre	Responsabilidades Clave
Revisión de instrumentos financieros y sus derivados: Área FRM	Rabel García	Realizar una revisión de sus instrumentos financieros y derivados conforme a las NIF

Función	Nombre	Responsabilidades Clave
Revisión de Impuestos	Luís Espinoza	Llevar a cabo una revisión de impuestos con el objetivo de verificar que la compañía calcula, entera y paga las obligaciones que tiene ante el fisco de acuerdo con las diversas leyes tributarias federales y locales.
Auditoría de sistemas a través de procedimientos definidos. Área: IRM	Adriana Soberanis	Realizar una auditoría a los sistemas e interfaces de la compañía con el objetivo de verificar que a través del uso de herramientas informáticas se registran correctamente las operaciones.
Auditoría a los estados financieros y elaboración de dictamen fiscal	Juán Méndez (Gerente) y Jonathan Villalobos (encargado)	Elaboración y coordinacion del equipo de auditoría para la elaboración de los estados financieros y elaboración y envío de dictamen fiscal.

C. Comunicación con el revisor del control de calidad del trabajo y/o otros socios revisores.

Planeamos y documentamos la comunicación con los revisores, la coordinación conexas y el miembro del equipo responsable de esa comunicación.

Nombre del (los) revisor (es):

- José Manuel González (socio de auditoría), Aurora Melgar (socio de calidad), Manuel Rico (socio de impuestos) y Nicolas Olea (Socio de FRM).

Comunicación Planeada	Miembro del equipo responsable de la comunicación.	Coordinación
Auditoría	Juan Méndez (Gerente de Auditoría)	Visita de planeación intermedia y final.
Calidad	Marco Roa (Gerente de Auditoría)	Emisión de Estados financieros
Impuestos (Tax)	Luis Espinoza (Gerente Tax)	Visita Final
FRM	Rafael García (Gerente FRM)	Visita Final
IRM	Adriana Soberanis (Gerente IRM)	Visita Intermedia

E. Intervención de Otros.

2. Uso del trabajo de auditoría Interna

Si planeamos usar su trabajo, documentamos la labor que va a realizar la función de auditoría interna y las cuentas significativas conexas. También evaluamos la función de auditoría interna en el papel de trabajo “Evaluación de la Función de Auditoría Interna”.

Cuentas Significativas	Actividades que alteran la naturaleza, la coordinación o el alcance de los procedimientos de “Mitchel & Wyeth Co.”
Ninguna	No planeamos utilizar como parte de nuestros procedimientos de auditoría la labor que realiza auditoría interna.
Cuentas Significativas	Asistencia directa que altera la naturaleza, la coordinación o el alcance de los procedimientos de “Mitchel & Wyeth Co.”

Uso del trabajo de expertos externos

Si planeamos usar su trabajo, documentamos el alcance de la labor que van a realizar los expertos externos y los documentos significativos conexas. En el papel de trabajo “Evaluación de Expertos Externos”, evaluamos por separado a competencia profesional, la objetividad y el trabajo de los expertos externos.

Cuentas Sigificativas	Nombre del experto externo	Alacance del trabajo que va a realizae el experto externo
Deterioro de Activos Fijos de Larga Duración, C-15	Luis Esteban Rdriguez (Personal Interno)	Evaluación del deterioro de los activos fijos “impairment”
Pasivo por Prima de antigüedad, D-3	Mercer Human Resources (Actuarios)	Valuación de las obligaciones laborales y beneficios al retiro a valor presente

Documentamos las cuentas significativas afectadas por el uso e organizaciones de servicio por la entidad. En el papel de trabajo “Evaluación de la Función de Organizaciones de Servicio”, evaluamos por separado a la organización de servicio.

PARTE 2. PLANEACIÓN (CONOCIMIENTO DE LA ENTIDAD).

Documentamos los resultados de nuestros procedimientos de evaluación de riesgos de una manera tal que nos permita identificar los riesgos (incluyendo el riesgo de error y fraude) a nivel de los estados financieros, y los riesgos inherentes a nivel de aseveraciones para cuentas y divulgaciones significativas, y planear la naturaleza, el alcance y la coordinación de nuestros otros procedimientos de auditoría que se van a incluir en el programa. La documentación proporciona información pertinente, que incluye la fuente de la información para entender la naturaleza y la relevancia de los riesgos identificados. Al tiempo que documentamos nuestro entendimiento, documentamos los riesgos identificados de este documento. Solo documentamos la información pertinente a nuestra auditoría.

A. El negocio de la entidad, su industria y ambiente.

1. Estructura jurídica y operativa.

Actividad Principal de la Compañía

La actividad principal del Grupo “Tequila Tradicional, S. A. de C. V.”, es la compra venta, importación, exportación, distribución, intermediación y comercio de bebidas alcohólicas.

Hasta el 31 de diciembre de 2001 no vendía al extranjero; sin embargo, a partir de dicha fecha se empezó con las bebidas de exportación; principalmente tequila.

Para fines administrativos, se encuentra dividida en las siguientes divisiones:

- 1) División Operaciones.
- 2) División Domestica.
- 3) División Alimentos.
- 4) División Corporativo.
- 5) División Mundo Cuervo.
- 6) División Nómina y Gastos.

B. Objetivos y Estrategias

Objetivos	Estrategias y Métodos de Implementación
Mantenerse con el mismo nivel de ventas del año anterior y si es posible incrementarlo	<ul style="list-style-type: none">• Incremento en la inversion de marcas propias mediante la inversión de actividades de marketing enfocada a cada marca y a la categoría clave, creando así bloques de entrega con el sin de consolidar y proteger la rentabilidad de las categorías.• Ofrecer productos que proyecten imagen de éxito, status y diversión.• Entender el mercado global y regional para satisfacer las necesidades del consumidor.• Consolidar la estrategia comercial de las marcas “Zarco”, “Tres Magueyes”, “Tenampa” y “Azul”.• Crear un grooper de marcas propias.

	<ul style="list-style-type: none"> • Continuar con la estrategia de valor agregado bajo la que ha operado hasta el momento.
Mejorar la posición financiera del grupo	<ul style="list-style-type: none"> • Diseñar planeas conjuntos de largo plazo con autoservicios: Compromisos de volumen, logros de márgenes de utilidad adecuados, actividades promocionales (Valor agregado al mercado). • Reducción permanente en costos-estructuras organizacionales para enfrentar la volatilidad de la economía y la alta sensibilidad al tipo de cambio. • Innovar procesos para hacer más eficiente el proceso de ventas; así como darle más fortaleza en la agilidad de la toma de pedidos. • Alternar estrategias de ventas.

C. Realización de Operaciones

Almacenamiento, distribución y tráfico. Es en esta del proceso se lleva acabo el surtido interno de los pedidos vía sistema de acuerdo al reporte que les envía tráfico. Dentro del mismo se debe mantener una constante interacción con los clientes a fin de satisfacer sus requerimientos y promover la venta de los productos. También comprende las actividades correspondientes a la programación de entregas de los distintos productos que maneja “Tequila Tradicional, S. A. de C. V.” a los clientes. El centro de recepción y distribución de los productos se encuentra en Guadalajara, que se distribuye a los tres diferentes puntos de la República para ser distribuidos a mayoristas y autoservicios.

Una vez que el departamento de tráfico ha recibido las facturas se organiza las rutas para entregar de la mercancía, dependiendo de la zona que se encuentren clasificados los clientes (Norte, Sur, Poniente y Oriente). El área de administración de producto presupuesta las necesidades del cliente en cuanto a cantidad de productos y solicita a Guadalajara el abastecimiento del mismo.

Marketing: Se enfoca en el diseño de la publicidad presentada en revistas y televisión, así como imagen de los productos.

Tesorería: Este departamento se encarga de realizar el análisis financiero de las diferentes áreas que se encuentran involucradas con los registros contables.

Solicitud del crédito: La responsabilidad del área de ventas es localizar a clientes confiables para el otorgamiento de una línea de crédito, por lo tanto, cuando se presenta un cliente nuevo, éste requisita un crédito el cual es autorizado por el departamento de crédito.

Autorización de Créditos y liberación de pedidos El departamento de crédito es el encargado de efectuar la autorización de créditos a: 1. Clientes nuevos (a través de una solicitud) y Mayoristas; 2. Autoservicio: Mantiene un crédito ilimitado el cual no requiere de autorización, siempre y cuando no tenga retrasos en pagos. Una vez que el crédito es aceptado y no se encuentre retrasado en pagos el crédito es aceptado y se da de alta en el Archivo Maestro de Clientes y se envía a facturación.

Pedidos y Captura de Pedidos: Es en este momento cuando el cliente realiza su pedido: a) Vía Internet o vía telefónica en el caso de clientes locales; b) Fax en algunos casos con clientes Foráneos. Una vez que se reciben los pedidos el departamento de facturación se encarga de verificar que se encuentren autorizados para su captura.

Cobranza: Los gestores de crédito son los responsables de controlar la cobranza y llevarla a cabo a través de los representantes de ventas. El departamento de Crédito y Cobranzas se encarga de otorgar descuentos comerciales de acuerdo al tipo de cliente y producto así como un descuento financiero por pronto pago a cierto plazo. En caso de que algunos de los clientes no pagasen en el plazo estipulado por la compañía, se comenzará a cobrar u interés moratorio de acuerdo a las tasas bancarias que rijan a la fecha. En caso de existir alguna cuenta de cobro difícil o problemático, se informará al Gerente de Crédito y Cobranza para que él tome las medidas pertinentes si el plazo fuese mayor o igual a 91 días se tendrá que solicitar el cobro por vía legal.

Devaluaciones, rechazos y cancelaciones: En caso de que se presente alguna devaluación, rechazo o cancelación, esto originará una Nota de Crédito por alguno de los siguientes conceptos:

a) Rechazos: Cuando a los transportistas les rechazan el producto, puede ser parcial o total, en caso de ser parcial se regresa la copia de la factura y el formato; si es total se regresa la factura original y el formato de devolución.

b) Cancelación: Se emite la factura y no se surte la mercancía por cualquier motivo.

c) Devaluación: El cliente devuelve el producto y son recibidas por los despachadores en el almacén, en donde se verifica el estado cantidad y exactitud del producto para que posteriormente sea registrado en sistema para su contabilización.

D. Clientes.

La compañía ha diseñado planes de ventas domésticas bien diversificadas, de acuerdo a los principales canales de venta que hoy existen, como son las cadenas de autoservicio nacionales, autoservicio regional, grandes mayoristas y detallistas, siendo estos últimos los de menor importancia en lo que a volumen se refiere.

Nacionales:

Mayoristas: Corpovino en Vinos y Abarrotes, Soriana, La Europea, Comercializadora de Vinos Alianza, principalmente.

Tiendas de autoservicio: Grupo Nueva Wal-Mart, Comercial Mexicana, Gigante, Tiendas IMSS, ISSSTE, Tiendas Chedraui y Tiendas OXXO, principalmente.

E. Proveedores

Previendo las condiciones actuales del mercado, “Tequila Tradicional, S. A. de C. V.” puso en marcha un plan estratégico con sus principales proveedores con el fin de asegurar el suministro que le permita garantizar su demanda de productos en cantidad y precio.

Este plan fue puesto en marcha desde 1998 a través de una empresa proveedora, Azul Agricultura y Servicios, S. A. de C. V., dedicada a 100% a cuestiones agrícolas. Dicho acuerdo le permite hoy a Tequila Tradicional asegurar en gran medida el abasto suficiente de agave para mantener los volúmenes de producción y venta de tequila actuales durante los próximos 2 años, tiempo en que la escasez de agave sea aún más apremiante que la actual y lograr el crecimiento de manera sostenida en su producción y venta de tequila en los años subsecuentes a ésta temporada.

F. Empleadores

Los empleados se controlan por número de niveles siendo estos los siguientes:

- Niveles del 1 al 15 son empleados en general, representantes de venta, auxiliares de almacén, chóferes, analistas, etc.
- Niveles 16 son los coordinadores de cada área.
- Niveles de 17 a 19 son Gerenciales.
- Niveles de 20 a 23 corresponde a direcciones Divisionales.
- Niveles de 24 en adelante corresponden a Directores Gerenciales.

Las prestaciones varían dependiendo del nivel, existiendo en general cuatro divisiones:

- Promotores (Prestaciones de Ley).
- General (Prestaciones Superiores a la ley y previsión social para el empleado).
- Directores (Prestaciones superiores a empleados en general y previsión social incluyendo a su familia).
- Sindicalizados (Prestaciones de ley de acuerdo a contrato colectivo de trabajo).

Las prestaciones de previsión social que otorga la empresa en general son:

- El 20% del sueldo en vales de despensa con un tope de un salario mínimo general.
- Fondo de Ahorro de 13% sobre el sueldo con un tope de 10 veces el salario mínimo general.
- Seguro de vida y gastos médicos mayores.
- Comedor
- En caso de sindicalizados a empresa absorbe el costo del comedor y las cuotas obreras al IMSS.

2. Industria y ambiente de la entidad.

Crecimiento en volumen. Tequila Tradicional, S. A. de C. V., una de las principales distribuidoras de bebidas alcohólicas en México, reportó ventas netas por 2,801 millones de pesos al 31 de agosto de 2006, un incremento de 16% con respecto al mismo periodo del año anterior. Este cambio obedece principalmente a las exportaciones de tequila que en el ejercicio anterior se realizaban por una compañía filial que la compañía decidió desaparecer para realizar la concentración de operaciones en una sola. A partir de 2002 la compañía realiza esta actividad, misma que ha ido aumentando a lo largo de los años. El volumen de venta se integró de la siguiente manera:

Las ventas de tequila representaron el 46.7% con las siguientes líneas: Especial, Tradicional, Centenario, Reserva Antigua 1800 y Reserva de la Familia.

Las ventas de Ron 18.05% con las líneas Appleton, Matusalem y Castillo.

Las de vodka el 18.75% con las siguientes líneas: Oso Negro y Absolut.

Cabe señalar que la totalidad de las exportaciones de bebidas en su totalidad es tequila.

Participación en el mercado: La participación en el mercado doméstico se mantuvo por los márgenes del 13.0% en mayo del 2003 (13.1% en 2002), y en términos del valor al 12.2% en la misma fecha (14.2% en 2002).

En la categoría de tequilas en México se registra una participación en el mercado un volumen del 17.8% en 2003 y 17.7% en 2002, y en términos del valor al cierre de mayo de 2003 de 22.6%, esto ocasionado por el apoyo de marcas más rentables. En tequila 100% agave, la participación en volumen aumento de un 41.2% a 46.3% de mayo de 2002 a 2003, y con respecto al valor aumento su precio en el mercado en un 7%.

B. Ambiente económico

La economía mexicana entró en un bache de crecimiento desde la primera mita de 2005 y, hasta el momento, la evidencia indica que 2006 registrará una expansión moderada. Así, amén de dos años de iniciar una recuperación económica que se prometía sólida por la expansión internacional, el fortalecimiento de las finanzas públicas con los elevados precios del petróleo, y la reactivación del crédito en un contexto de estabilidad macroeconómica; México no ha sido capaz de capitalizar ese entorno favorable en toda su magnitud. Las explicaciones abundan: desde aquellas que encuentran un crecimiento económico menor al esperado por la apreciación real del peso o por las tasas de interés elevadas a las que culpan a la industria de EUA, pasando por las que recalcan la necesidad de implementar reformas estructurales.

El desempeño de la economía en el primer semestre de 2005 confirma nuestro escenario base de crecimiento económico convergiendo hacia su potencial, sustentado en sólidos fundamentos. El dinamismo del consumo privado y el fuerte impulso de la inversión continuarán siendo los principales soportes de la expansión. A raíz de los huracanes Katrina y Rita, se generó cierta certidumbre sobre sus efectos. Si bien el impacto será negativo sobre el crecimiento económico en tercer trimestre de 2005, éste será compensado en cuarto trimestre de 2005 y primero de 2006 por los esfuerzos de reconstrucción en las zonas afectadas. El mayor riesgo no es su efecto transitorio sobre la actividad económica en el área afectada, sino el probable impacto negativo sobre la confianza y el gasto de los consumidores que tendría la permanencia de los precios energéticos a niveles tan elevados. No obstante, los avances en la reconstrucción de la producción de petróleo y gas natural parecen ir más rápido de lo estimado inicialmente. Por tanto, mantenemos nuestras previsiones de crecimiento económico de 3.6% para 2005 y 3.2% para 2006.

Las exportaciones mexicanas se concentran en pocas líneas de productos, siendo las más importantes las de la industria automotriz (Terminal y de autopartes), con un 22% de las exportaciones; y el petróleo con un 13%; junto con otras 7 concentran los tercios partes del total (ver tabla inferior), si bien en los últimos años se ha observado una ligera tendencia a una mayor diversificación de productos. La evaluación de cada uno de ellos es importante para analizar lo que pasa con las exportaciones

Entre 2001 y 2005, de los primeros diez productos de origen mexicano importados en EUA, sólo dos han mejorado su participación en el mercado norteamericano, petróleo y productos agrícolas; mientras que los otros ocho, los manufactureros, disminuyeron su participación. Los cambios más fuertes se observaron en equipos de comunicación, equipo de cómputo, vehículos de motor y equipos de audio y video. Es decir, pierden peso aquellos de mayor valor agregado.

C. Ambiente Legal

Tequila Tradicional, S. A. de C. V., se muestra regulada por numerosas leyes consideradas explícitamente a su actividad ya sea de manera directa o indirecta, éstas son actualizadas por el Consejo Regulador del Tequila, entre otros reglamentos que se deben de cumplir y que se mencionan a continuación:

1. Ley General de Salud.
2. Reglamento del Control Sanitario de Productos y Servicios.
3. Ley Federal de Protección al Consumidor.
4. Ley de la Propiedad Industrial y su Reglamento.
5. Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
6. Reglamento de la Ley Aduanera y de a Ley de Comercio Exterior.

B. Políticas y prácticas contables de la entidad

1. Marco de trabajo pertinente para la emisión de informes financieros

a) Nuevas normas contables y campos polémicos que careceb de una orientación o consenso autorizado.

La compañía se rige bajo las Normas de Información Financiera emitidas por el CINIF; sin embargo, también cuentan con políticas contables internas que se encuentran debidamente documentadas.

Respecto a los cambios que pudieron darse en los principios bajo los cuales la compañía prepara su información financiera, es importante hacer mención que hay algunas modificaciones que pudieran tener un impacto importante en los estados financieros, como es el caso del nuevo boletín C-10 por el reconocimiento de los efectos por derivados implícitos.

b) Averiguaciones reglamentarias (emisión de informes financieros y relacionadas con impuestos), investigaciones y/o medidas de cumplimiento.

No se identificó ninguna

2. Cambios en la sección y aplicación de las políticas contables por la entidad, incluyendo la selección y aplicación iniciales.

No se identificó ningún cambio al respecto.

3. Políticas contables críticas.

Las políticas contables críticas, en nuestra opinión, son aquellas que tienen la mayor importancia para representar la situación financiera, los flujos de efectivo y los resultados de operaciones de la entidad, que requieren las determinaciones más difíciles, subjetivas o complejas por parte de la gerencia, con frecuencia como resultado de tener que hacer estimaciones sobre el efecto de asuntos de incertidumbre inherente.

Las siguientes políticas contables han sido identificadas como críticas:

- Políticas para el manejo de los flujos de efectivo entre compañías del grupo respecto al punto de control central de los flujos de efectivo y su dispersión a otras compañías del grupo.
- Políticas para la autorización, aplicación y seguimiento de proyectos de inversión (CAPEX) respecto al punto de control de proyectos.
- Políticas para la capitalización de activo fijo (Muebles, Inmuebles y Equipo) respecto a los criterios para la capitalización de bienes que por su monto o naturaleza no se consideren como activo fijo.

Impacto de la estructura de la entidad sobre la emisión de informes financieros

La estructura de la entidad y los informes financieros emitidos por la gerencia afectan a la compilación de información financiera de la entidad. Documentamos los factores de la entidad que pueden afectar a nuestra auditoría de los estados financieros y que indican áreas específicas de riesgo.

Consolidación de la información financiera

La compañía lleva su contabilidad por divisiones, mismas que se consolidan para efectos de nuestra auditoría. Adicionalmente, todas las compañías que conforman el grupo se consolidan a través de un módulo en SAP, ERP implementado por la compañía para la realización de su contabilidad.

C. Desempeño financiero de la entidad.

1. Expectativas externas

Documentamos las expectativas externas relacionadas con el desempeño financiero de la entidad, particularmente aquellas que pueden ejercer presión sobre la gerencia o proporcionarles incentivos a la misma.

La compañía cuenta con un ejercicio operativo de Julio del año corriente a junio del año siguiente, en este último periodo es donde se evalúa el comportamiento de la compañía en general (resultados, presupuestos, situaciones significativas, etc.).

De acuerdo con las políticas de la compañía existen provisiones para cubrir costos relacionados con los ingresos reconocidos en el ejercicio y así respetar el principio de periodo contable como es el caso específico de la reserva de devoluciones. Con base en esto no se espera un riesgo significativo al cierre del ejercicio (diciembre 2006).

Análisis preparado por la entidad y resultados conexos

Entendemos el análisis financiero y del negocio realizado por la entidad, aplicable a nuestra auditoría. Para el análisis correspondiente, resumimos los resultados pertinentes para la identificación de los riesgos o la planificación de la auditoría.

Mensualmente se realizan reportes internos en donde se analizan las ventas por tipo de producto, por tipo de familia y por tienda en unidades y montos, así como comparativos vs. mes anterior, márgenes brutos, rotaciones de cratera y de inventarios, etc.

Resultados del análisis preparado por el equipo de trabajo

Suplementamos el análisis de la entidad con sus propios procedimientos analíticos de la planificación.

La compañía no prepara ningún análisis de variaciones, sino hasta fines de año para evaluar el comportamiento del negocio en su conjunto
--

RESUMEN DE RIESGOS IDENTIFICADOS

A. Riesgos identificados en el proceso de continuación/aceptación del cliente/trabajo

Los riesgos enumerados a continuación son los que se identifican por medio del proceso de aceptación/continuación del cliente/trabajo y no es una lista completa de todos los riesgos relacionados con la entidad.

Riesgos	Como se tratan en la auditoría
Actualmente no tenemos identificados riesgos relacionados con el proceso de continuación, aceptación o realización del trabajo de auditoría. Toda evaluación acerca de la continuidad del servicio al cliente se ha llevado a cabo en el manual de riesgo de la firma	N/A

B. Riesgos identificados a nivel de estados financieros

Sección del Documento de Planeación	Descripción del Riesgo
	Desde hace varios años los precios del agave, ha tenido variaciones importante, sin embargo, al observar la tendencia del precio del agave podemos prever que disminuirá sensiblemente

Sección del Documento de Planeación	Descripción del Riesgo
	De acuerdo con la experiencia de años anteriores, la compañía generalmente tienen varias transacciones importantes durante el año, así como contingencias y compromisos que deben ser revelados en los estados financieros de manera recurrente, por lo que resulta de vital importancia el hacernos de la documentación soporte de dichas revelaciones para agilizar el proceso de emisión de informes financieros.
	Como resultado del crecimiento de la compañía y los altos niveles en ventas que se han alcanzado en los últimos ejercicios, se requiere tener especial cuidado en el cálculo de las provisiones que maneja la compañía, principalmente a las concernientes a devoluciones de producto y reserva para cuentas incobrables

ESPECULACION DE ELEMENTOS DE FRAUDE

B. Incorporación del elemento de imprevisibilidad

Nuestro enfoque de auditoría considera el procedimiento 10 del Programa de Auditoría para Temas Específicos- Fraude e incorpora un elemento de imprevisibilidad en la naturaleza, coordinación y alcance de los procedimientos de auditoría de un año a otro.

Cuentas Significativas	Elementos de Previsibilidad
N/A	No tenemos elementos que indique la presencia de fraude en la entidad que pudieran originar un diseño y alcance de procedimientos de auditoría

C. Excepciones a procedimientos refutables o a la suposición de que el reconocimiento de ingresos es u riesgo de fraude.

Cuentas Significativas y Aseveraciones conexas	Excepciones a procedimientos refutables	Razonamiento	Otro procedimiento (si procede)
No tenemos ninguna excepción a procedimientos refutables o a la suposición de que exista fraude por reconocimiento de ingresos	N/A	N/A	N/A

D. Enfoque de auditoría relacionado con los asientos de diario

Resuma a bajo cómo nuestro enfoque de auditoria considera la manera en que tratamos de cumplir con los procedimientos 11, 12 y 14. 1 del programa de Auditoría para Temas Específicos del manual de la Firma.

Durante la evaluación de los controles de la entidad, realizamos los siguientes procedimientos:

a) Obtener y documentar un entendimiento de las actividades relevantes, incluyendo los sistemas computarizados de información y los controles relacionados con el inicio, la autorización, el registro, el procesamiento y la presentación de las transacciones, los asientos de diario y otros ajustes, y

b) Evaluar el diseño de dichos controles (incluso si se han implantado). Incluir los controles que rigen el inicio y el registro de los asientos de diarios y otros ajustes. Considerar el riesgo de que la gerencia pueda evadir dichos controles.

Lo anterior se encuentra documentado y probado dentro de los programas de auditoria de cada ciclo de operaciones y en las pruebas de la implementación de los controles.

DETERMINACIÓN DE IMPORTANCIA RELATIVA PARA EFECTOS DE PLANEACIÓN

1. Establezca la base apropiada para la cuantificación

Determinamos la importancia relativa para los fines de la planificación haciendo referencia a la ganancia de operaciones continuas antes del impuesto para el periodo sujeto a una auditoría. El socio del trabajo puede ajustar las ganancias notificadas de operaciones continuas antes del impuesto que sean de una naturaleza extraordinaria o poco frecuente.

Ganancia estimada de operaciones continuas antes del impuesto (Saldo al 31 de Diciembre de 2006)	\$ 19,542,673
Partidas Ajustadas:	
Ninguna	
Ganancia ajustada de operaciones continuas antes del ejercicio	\$ 19,542,673

En ciertos casos, la ganancia de las operaciones continuas antes del impuesto tal vez no sea una base apropiada para determinar la importancia relativa a los fines de la planificación. En esos casos, podemos usar como base el total de activos o de ingresos, de las dos cifras la mayor, documentamos el razonamiento para usar esta otra base, y obtenemos la aprobación del revisor de control de calidad del trabajo.

Razonamiento para escoger una base distinta de la ganancia de operaciones continuas antes de impuesto (si es pertinente):

Debido a que la utilidad antes de impuestos de esta compañía al 31 de Octubre de 2006 es corta y no muestra realmente la situación financiera de la entidad, hemos decidido utilizar la base del mayor de los ingresos o total de los activos para la determinación de la materialidad.

Cuando se usa de base el total de activos, el socio del trabajo considera el siguiente desglose:

Cifra mayor de activos o ingresos notificados:	
Total de ingresos al 31 de Octubre de 2006:	\$ 224, 825, 057
Total de Activos al 31 de Octubre de 2005:	\$ 176, 289, 827
Cifra mayor ajustadas de activos o ingresos:	\$ 224, 825, 057

2. DETERMINE EL NIVEL CUANTITATIVO DE LA IMPORTANCIA RELATIVA PARA LOS FINES DE PLANEACIÓN.

El socio del trabajo usa su criterio para determinar el nivel cuantitativo de importancia relativa para los fines de la planificación. Al aplica su criterio, se considera el efecto de los factores cualitativos. La cantidad determinada se expresa en dos cifras significativas.

Importancia relativa para los fines de la planeación	\$ 1, 124, 125
---	----------------

La importancia relativa para los fines de la planeación no puede exceder del 5% de la ganancia de las operaciones continuas antes del impuesto o, cuando corresponda del 0.5% del total de los activos o de los ingresos, de las dos cifras, la que sea mayor. Cuando se hagan ajustes a las cifras respectivas asentadas, estos porcentajes se aplican a las cantidades ajustadas.

La importancia relativa par los fines de la planificación determinada con base en el total de activos o de ingresos, de las dos cifras, la que sea mayor, puede exceder del 5% de la ganancia de las operaciones continuas antes del impuesto. En esos casos, el socio del trabajo discute con el revisor de control de calidad del trabajo la determinación de la importancia relativa para los fines de la planificación.

PARTE 3. EVALUACION DE RIESGO Y CONTROL PARA EL RUBRO DE CUENTAS POR PAGAR DE LA COMPAÑÍA “TEQUILA AÑEJO, S. A. DE C. V.”

Propósito

El propósito de este papel de trabajo es documentar los procedimientos de auditoría planeados y efectuados con respecto a las cuentas y revelaciones significativas que abarca este Programa de Auditoría. En éste se documentan:

- Los objetivos de auditoria que son relevantes a cada una de las cuejntas y revelaciones significativas y el enfoque de Auditoría planeado.
- Nuestro entendimiento de las actividades de contabilidad y de emisión de informes de la entidad que son relevantes a las clases de transacciones, los saldos de cuentas (estimaciones o de otro tipo) y las revelaciones.
- Nuestro entendimiento y evaluación de los controles seleccionados con respecto a los objetivos de auditoría relacionados con un riesgo significativo y aquellos objetivos cuando optamos por confiar en los controles, conjuntamente con las aseveraciones que éstos abordan; esto incluye evaluar el diseño y la implantación de los controles seleccionados y, si corresponde, someter a prueba su eficacia operativa. En caso que corresponda, documentamos una descripción de la naturaleza, la oportunidad y el alcance de nuestras pruebas de la eficiencia operativa y los resultados de los procedimientos efectuados.
- Nuestra evaluación del riesgo inherente y del riesgo de control (en caso que evaluemos los controles subyacentes) con respecto a cada objetivo de auditoría, lo que resulta en nuestra evaluación del riesgo de que ocurran errores e irregularidades significativos

- Los procedimientos sustantivos de auditoría planeados con respecto a cada objetivo de auditoría y
- Nuestras conclusiones alcanzadas con respecto a cada objetivo de auditoría

Preparado por: Jonathan Jaime Villalobos

Fecha: Noviembre 2006

Revisado por: Juan Hernández

Fecha: Diciembre 2006

Guía General para el proceso de evaluación de los riesgos y controles de cuentas por pagar

Con respecto a cada objetivo de auditoría cuando:

- El objetivo de auditoría está relacionado con un riesgo significativo (incluyendo un riesgo de fraude), en cuyo caso, como mínimo, evaluamos el diseño y la implantación de ciertos controles seleccionados o
- Optamos por confiar en los controles en caso que ése el enfoque de auditoría más eficaz.

En la siguiente sección se identifican los siguientes puntos:

- Una descripción de las actividades de contabilidad del cliente y de los controles relacionados y con respecto a las clases de transacciones, los puntos significativos de riesgos y un recorrido de las actividades y los controles.
- La evaluación del diseño y la implantación de los controles seleccionados y, si corresponde las pruebas de su eficiencia operativas y
- La evaluación del riesgo de que ocurran errores e irregularidades significativas y nuestros procedimientos sustantivos.

A. Objetivos de auditoría cuando adoptamos un enfoque sustantivo

Con respecto a cada objetivo de auditoría cuando:

- Tenemos un objetivo de auditoría que NO está relacionado con un riesgo significativo (incluyendo un riesgo de fraude) y
- Es posible, práctico y eficiente reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable sólo mediante el desempeño de procedimientos sustantivos.

Se debe de documentar:

- Una descripción de las actividades de contabilidad del cliente y
- La evaluación del riesgo de que ocurran errores e irregularidades significativos y nuestros procedimientos sustantivos.

Con respecto a cada objetivo de auditoría se documenta de la siguiente manera:

- Tenemos intención de auditar las clases de transacciones correspondientes, en cuyo caso completamos la sección de “Clases de transacción”
- El objetivo de auditoría corresponde a un saldo de cuenta que es una estimación o una revelación, en cuyo caso completamos la sección de “Estimación o revelación” o
- El objetivo de auditoría corresponde a un saldo de cuenta que no es una estimación (y no tenemos intención de auditar las clases de transacciones subyacentes) en cuyo caso completamos la sección de “Otros saldos de cuentas”

A continuación se ilustrará como se documenta el levantamiento de los controles de la firma “Mitchel & Wyeth Co.”, con el fin de identificar como se desarrolla el análisis de los controles de la auditoría y como se identifica cada uno de los riesgos que se deriva del análisis de los mismos.

Dicha documentación parte de las siguientes premisas que forman parte de la documentación de planeación de la auditoría.

- *Objetivos de auditoría cuando evaluamos los controles subyacentes*

- *Descripción de las actividades de contabilidad y los controles.*

Nuestra documentación de los controles con respecto a las clases de transacciones, las estimaciones y revelaciones y otros saldos de cuenta abarca

- El objetivo del control
- Cómo se ejecuta
- Con qué frecuencia se aplica
- Quién lo ejecuta, considerando los conocimientos, la experiencia y la pericia de la persona que lo realiza (si es un control manual).
- La naturaleza y el tamaño de los errores e irregularidades potenciales, tanto intencionales como no intencionales, que es posible que éste prevenga, detecte y corrija
- Si el control tiene un componente de TI.

La documentación en esta sección puede ser en forma de narración con el uso de incisos o párrafos o puede documentarse en un flujograma. El formato y el contenido de esta documentación están influenciados por la naturaleza, el tamaño y la complejidad de la entidad y su ambiente así como de la disponibilidad de la información de la entidad. Pueden hacerse referencias cruzadas entre el programa de Auditoría y la documentación correspondiente de las actividades de contabilidad y los controles; provista por la entidad con respecto a las demás consideraciones de documentación, refiérase a la guía en las secciones individuales que se presentan a continuación.

Clase de transacciones, incluyendo los puntos significativos de riesgo y los recorridos.

Se debe de documentar el entendimiento de las actividades sobre a iniciación, autorización, registro, procesamiento y presentación de las clases de transacciones, incluyendo los sistemas relevantes de información por computadora y las

aplicaciones de computación de los usuarios y las fuentes de información relacionadas con dichas actividades. También documentamos las actividades correspondientes a la preparación de las revelaciones relevantes. Ese entendimiento contribuirá a identificar los controles más importantes que se han de someter a prueba e incluir los registros contables correspondientes ya sean electrónicos o manuales, y la información de respaldo.

- Las actividades que generan la información que se utiliza para preparar los estados financieros de la entidad, si corresponde.
- También se documenta como se inicia, autoriza, registra, procesa y presenta cada uno de los asientos de diario relevantes. Eso incluye los asientos de diario significativos que la gerencia crea y como estos se anotan en los registros contables.

Basados en el entendimiento documentado de las actividades con respecto a la clase de transacciones, identificamos los puntos significativos de riesgo en las actividades de contabilidad del cliente en los que podría surgir un error e irregularidad, ya sea debido a un fraude o equivocación; es decir, los puntos en los que existe una posibilidad no remota de que pudiera ocurrir un error e irregularidad que, de manera individual o tomado en conjunto con otros, exceda el Límite de Error e Irregularidad Significativo. Con respecto a los puntos significativos de riesgo, identificamos los controles del cliente que aborden el error e irregularidad potencial y determinamos que controles se evaluarán. Puede que sea necesario evaluar muchos controles sobre un punto de riesgo especialmente significativo. Por otra parte, es posible que un solo control mitigue suficientemente muchos puntos significativos de riesgo.

Efectuamos un recorrido de cada clase de transacciones para confirmar nuestro entendimiento de las actividades documentadas, para confirmar que hemos identificado todos los puntos significativos de riesgo relevantes y para confirmar

nuestro entendimiento del diseño de los controles que mitigan los puntos significativos de riesgo (incluyendo aquellos que corresponden a la prevención o detección del fraude), evaluamos el diseño de los controles y confirmamos si los controles se han implantado. Un recorrido requiere que repitamos una sola transacción a través de cada paso del sistema de información de la entidad, incluyendo los controles que tenemos intención de evaluar. No se requiere que repitamos nuestra documentación de las actividades y los controles en la sección del “Recorrido” del programa de Auditoría. Documentamos suficiente información para facilitarles a otros que repitan el recorrido y para que un auditor con experiencia entienda las transacciones que se repitieron.

- Los documentos que se revisaron.
- Los sistemas de tecnología de información y las aplicaciones de computadora relevantes y
- Nuestras indagaciones con el personal de la entidad.

También se debe de confirmar que el recorrido respalde nuestro entendimiento de las actividades y controles de contabilidad.

Actividades sobre iniciación y autorización
Inventarios y costos. Encargada en la Gerencia de Costos (Silvia González)
Objetivo
Establecer un procedimiento único que nos permita homologar y normar la forma de comprar y adquirir artículos, materiales, equipo y servicios en la compañía “Tequila Tradicional S. A. de C. V.”
La compañía cuenta con tres bodegas y un centro de Distribución principal (CEDIS Guadalajara), a las otras compañías se les conoce como Camichines y Rojeña, cada planta reporte a la gerencia de costos.

Selección y alta de proveedores.

Toda compra y adquisición de artículos, materiales, equipos y servicios en general es facultad del área de compras, por lo que, dentro de sus funciones está el cotizar y fincar las ordenes de compra-son los únicos que pueden hacer contrataciones directas con los proveedores.

En coordinación con la tesorería corporativa, compras es la única área que puede negociar anticipos a proveedores, referentes a adquisición de equipo, avance de obra, proveedores nacionales y extranjeros. Así mismo, no se debe de efectuar ninguna negociación con algún proveedor si aún no está calificado por Tequila Tradicional y dado de alta en “**Biblia de Proveedores**” (dado de Alta en SAP)

Para dar de alta a un proveedor, compras recibe el cuestionario de solicitud de “**alta de proveedores**” con los documentos soporte respectivos, genera el formato de alta en la Biblia y actualiza de los proveedores en SAP, así como tener archivados los expedientes de los proveedores en forma alfabética para su fácil consulta.

Actividades sobre iniciación y autorización

Requisiciones

En general, toda compra o adquisición de artículos materiales, equipos y servicios estará sujeta a la matriz de cuadro de montos autorizados por la Dirección Ejecutiva y la Presidencia del grupo como sigue:

Monto M. N.	Autoriza
De más de \$ 5,000,001 en adelante	Director de División y Director de administración financiera
De \$ 3,000,001 hasta \$ 5,000,000	Comité de Compras
Hasta \$ 3,000,000	Gerente de Compras
Hasta \$ 250,000	Coordinador general de compras
Hasta \$ 250,000	Coordinador general de Planeación (material de envasado únicamente)
Hasta \$ 10,000	Comprador

Comité de Compras.-Debe estar integrado por ejecutivos de compras tesorería, la gerencia solicitante y auditoría interna. Todas las requisiciones deben planearse y solicitarse 30 días antes de su utilización (como mínimo) y únicamente se consideran como urgentes aquellas que por su naturaleza pueden poner en riesgo la comunidad de la producción y deberán ser analizadas y autorizadas por el comité de compras.

Asuntos Significativos de Riesgo	Descripción del control identificado	TI	¿Debe de Someterse a Prueba?
Administración y alimentación del modulo de inventarios y costos	<p>Método de valuación de inventario</p> <p>Descripción:</p> <p>La compañía valúa su inventario de acuerdo con sus características, como sigue:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Producto terminado, costo promedio. • Graneles, costo gerencial (estándar). • Aguardientes, costo gerencial (estándar). • Embarricados, costo gerencial (estándar). • Semiterminados, costo gerencial (estándar). • Material de empaque, costo promedio. • Destilación, costo promedio y variable. • Mezclas, promedio y variable. <p>La compañía maneja periodos operacionales que van de julio a junio y el costo gerencial se determina conforme al presupuesto aprobado del año operativo. Este costo se basa en investigaciones, tendencias y especificaciones técnicas de cada producto, así como en la experiencia de años anteriores. La única modificación a este costo s da al ajustarlo por la inflación (se actualizan de 2 a 4 veces al año).</p> <p>La compañía valúa sus inventarios para efectos fiscales al 31 de diciembre mediante promedios. Dicho proceso consiste en tomar como base de medida el costo unitario multiplicado por las unidades que contiene cada caja por producto; para esta operación se incluyen los gastos indirectos de fabricación y la mano de obra se suman todos los costos unitarios elevados al contenido de la caja y se dividen entre el número de botellas de cada caja, este costo es comparado con el gerencias y las diferencias son registradas en cuentas de variaciones de inventarios (balance), contrapunta variaciones (costo).</p>	N	S

Asuntos Significativos de Riesgo	Descripción del control identificado	TI	¿Debe de Someterse a Prueba?									
<p>Toda requisición de insumos o solicitud de inversión debe ser autorizada por los responsables de cada área.</p>	<p>Compra de Mercancía e insumos</p>	<p>S</p>	<p>S</p>									
	<p>El usuario entra a la intranet y elabora la “requisición de compra”, la cual se aplica para la adquisición de materiales diversos. En este documento el solicitante deberá identificar el presupuesto autorizado. Para la compra parcial o total de una inversión “CAPEX”, el solicitante deberá incluir todo el costo que involucra la adquisición de dicha de inversión, así como copia de la “solicitud de inversión” debidamente autorizada antes de presentarla al área de finanzas.</p> <table border="1" data-bbox="531 790 1417 994"> <thead> <tr> <th data-bbox="531 790 975 831">Monto en moneda nacional</th> <th data-bbox="975 790 1417 831">Mínimo de Cotizaciones</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="531 831 975 873">\$ 1 a 2,500</td> <td data-bbox="975 831 1417 873">Cotización telefónica</td> </tr> <tr> <td data-bbox="531 873 975 913">\$ 2,501 a 5,000</td> <td data-bbox="975 873 1417 913">Cotización por escrito</td> </tr> <tr> <td data-bbox="531 913 975 956">\$ 5,001 a 15,000</td> <td data-bbox="975 913 1417 956">Dos cotizaciones por escrito</td> </tr> <tr> <td data-bbox="531 956 975 994">\$ 15,001 en adelante</td> <td data-bbox="975 956 1417 994">Tres cotizaciones por escrito</td> </tr> </tbody> </table>			Monto en moneda nacional	Mínimo de Cotizaciones	\$ 1 a 2,500	Cotización telefónica	\$ 2,501 a 5,000	Cotización por escrito	\$ 5,001 a 15,000	Dos cotizaciones por escrito	\$ 15,001 en adelante
Monto en moneda nacional	Mínimo de Cotizaciones											
\$ 1 a 2,500	Cotización telefónica											
\$ 2,501 a 5,000	Cotización por escrito											
\$ 5,001 a 15,000	Dos cotizaciones por escrito											
\$ 15,001 en adelante	Tres cotizaciones por escrito											

Recorrido
<p>En el caso de los sistemas de valuación de inventarios, debido a que la compañía aplica su valuación hasta el 31 de Diciembre, no es posible realizar recorrido para probar el mismo a esta fecha, por lo que será revisado mediante pruebas sustantivas en la auditoría final.</p> <p>En el caso de compras solicitamos a Silvia González (Gerente de Costos) una integración de compras por los meses de Julio y Marzo de 2006 de los cuales escogimos la siguiente partida:</p> <p>Documento SAP 5000136317 de fecha julio 2006 proveedor Guala Closures de México, S. A. de C. V., compra de etiqueta guala 1228 c/grabado tradicional mex. Por un importe de \$ 940,365.60.</p>

Recorrido

Verificamos la orden de compra impresa con firmas de autorización del comprador y la gerencia de compras, así como la remisión 425 del proveedor y factura A 775 las cuales contienen sellos de recibido por almacén de materiales e inspección de materiales de la compañía, así mismo la remisión cuenta con sello de conformidad por el área de embarques del proveedor.

Respecto a lo comentado anteriormente en las actividades, o observamos discrepancia alguna y consideramos que el control esta vigente y opera correctamente.

Actividades correspondientes al registro y procesamiento hasta su inclusión en el mayor

Cuentas por Pagar.

No se tramitará ningún pago a proveedor si no está debidamente amprado por los documentos correspondientes; las facturas que presente el proveedor para su pago deben completar los requisitos fiscales mínimos que marca la ley. Todos los proveedores deben tener una cuenta de cheques y proporcionar sus datos bancarios al área de tesorería para realizar las transferencias bancarias y, en caso de que se les pague con cheque, dicho pago se realizará una vez al mes y con la leyenda “para abono en cuenta de cheques”.

La compañía debe dar a conocer la opción de “factoraje” al negociar con los proveedores. La compañía tiene convenio con sus bancos para que por medio de ellos (si el proveedor lo prefiere así), el proveedor cobre el importe de sus facturas hasta por un 85% del valor de las mismas en un plazo no mayor a 45 días, la compañía pagara el 15% restante después de las fechas de vencimiento establecidas con su proveedor (factoraje). Posteriormente, la compañía cubre al banco el importe pagado previamente a los proveedores y el banco cobra una comisión establecida por estos movimientos (Banamex).

El plazo de pago debe de considerarse a partir de la fecha de recepción de la factura por parte de cuentas por pagar de cada entidad. Todos los proveedores deben de presentar su documentación en los días y horarios establecidos por cada entidad como sigue:

- Oficinas Generales.- Prerrevisión de facturas a las agencias de pomoción y publicidad: Viernes de las 9 a las 11 hrs., recepción y revisión de facturas a los proveedores: Lunes de 9:30 a 11:30 hrs.
- Bodega Guadalajara: Martes de las 10 a alas 12 hrs.

Para las compras que se realice por equipos (activos) con un costo superior a \$ 750,000, se debe de solicitar al área legal la elaboración del contrato respectivo debidamente firmado de acuerdo a la matriz y firmas de apoderados. Si el bien o servicio en su valor total es inferior a la cantidad mencionada, el área de compras define sobre que garantías y obligaciones será necesario realizar el contrato.

Asuntos Significativos de Riesgo	Descripción del control identificado	TI	¿Debe de Someterse a Prueba?
Recepción de materiales y registro a SAP	<p>Registro a SAP</p> <p>Descripción.</p> <p>En el caso de mercancías, insumos o activo fijo, el encargado de cada bodega debe de registrar el movimiento en la cuenta SAP correspondiente (inventarios o gastos). La compañía cuenta dentro de proveedores y acreedores con cuentas verificadoras que actúan como “cuenta puente”.</p> <p>Los gastos de mercadotecnia y publicidad generalmente debe estar relacionados con un presupuesto ya establecido en SAP, de lo contrario no se puede realizar movimientos.</p>	S	S

Asuntos Significativos de Riesgo	Descripción del control identificado	TI	¿Debe de Someterse a Prueba?
Recepción de documentos de cuentas por pagar y clasificación de proveedores.	<p>Clasificación de proveedores</p> <p>Descripción.</p> <p>La documentación obtenida por los materiales o insumos recibidos es remitida a cuentas por pagar, en donde se realiza la reclasificación de las cuentas puente (verificadoras) al proveedor correspondiente.</p> <p>Cuentas por pagar programa la corrida de pagos y las remite a tesorería la que se encarga de solicitar los flujos de efectivo a la tesorería corporativa. Cuentas por pagar se encarga de verificar que toda la documentación que interviene en este proceso se encuentre completa, con sello y/o firmas de autorización (orden de compra, copia de factura del proveedor, recepción a almacén y control de calidad).</p> <p>Una vez recibida la corrida de pago, solicitado e flujo de efectivo y recibido el depósitos de Tesorería corporativa, la tesorería local se encarga de registrar en SAP por pago a proveedores.</p>	S	S

Recorrido

Por la misma partida seleccionada en el recorrido anterior solicitamos al área de cuentas por pagar los pagos efectuados por esta partida y obtuvimos lo siguiente:

Se nos proporcionó el reporte de lista de pagos realizados con fecha 16 de agosto de 2006 de SAP a Josefina Zepeda (encargada de Tesorería), en el cual pudimos observar el pago de la factura A 775 referida, con número de documento SAP 510056889 de fecha 18 de Agosto de 2006 por un importe \$ 1, 081, 420.44 (\$ 940,366 sin IVA). En este caso en específico se trata de un proveedor recurrente con el que se tienen un contrata y la fabricación del producto está diseñado conforme a las especificaciones de Tequila Tradicional DNP-ET-10107 etiqueta guala 1228.

Respecto a lo comentado anteriormente en las actividades no observamos discrepancia alguna y consideramos que el control esta vigente y opera correctamente.

MATRIZ DE CONTROLES

Documentamos los controles seleccionados para las pruebas, incluyendo los controles que rigen los asientos de diario y los controles que rigen las revelaciones. Documentamos si el control anti-fraude e identificamos las aseveraciones revelantes en los estados financieros relacionadas con las cuentas o revelaciones significativas afectadas por el control.

Evaluamos el diseño y la implantación de control y efectuamos referencias cruzadas con los procedimientos de auditoría relevantes. Cuando hayamos determinado que un control se ha diseñado e implantado de manera eficaz y tenemos intención de confiar en el control para respaldar nuestra evaluación del riesgo de que ocurran errores e irregularidades significativos, también evaluamos la eficiencia operativa del control.

Documentamos la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos para comprobar la eficiencia operativa de los controles y hacemos referencias cruzadas con los papeles de trabajo relevantes. Con respecto a todos los controles que se sometan a prueba hasta una fecha interina, también enumeramos los procedimientos

efectuados para obtener evidencia adicional de auditoría que éstos continuaron funcionando eficazmente durante el período restante.

Procedimientos sustantivos de auditoría.

Evaluamos el riesgo inherente y el riesgo de control con respecto al objetivo de auditoría y proveemos un razonamiento sobre la evaluación correspondiente. Basados en las evaluaciones del riesgo inherente y el riesgo de control, evaluamos el riesgo de que ocurran errores e irregularidades significativos que surjan errores con respecto a cada objetivo de auditoría. También documentamos los riesgos inherentes específicos y otros riesgos no mitigados por controles que correspondan a este objetivo de auditoría.

Dichos riesgos se consideran cuando determinamos la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos sustantivos que se han de efectuar con respecto a este objetivo de auditoría. Los controles eficaces a través de toda la entidad respaldan las evaluaciones del riesgo de que ocurran errores e irregularidades significativos.

Sin embargo, las deficiencias en los controles a través de toda la entidad podrían socavar la eficacia de algunas de las actividades de control, y por lo tanto, puede que requieran que enmendemos nuestra evaluación del riesgo de que ocurran errores e irregularidades significativos para indicar un riesgo mayor con respecto a algunos o todos los objetivos de auditoría.

Usamos la matriz (riesgo de que ocurran errores e irregularidades significativos) cuando evaluemos el riesgo para cada objetivo de auditoría. Si determinamos que es adecuado un riesgo menor (o mayor) que el sugerido por la matriz, podemos indicarlo así siempre que la decisión se documente y justifique adecuadamente

Razonamiento sobre la evaluación del RoSM		
Riesgo Inherente	Basados en los resultados favorables de nuestras pruebas de diseño a los controles y el riesgo de que ocurran errores o irregularidades significativos es evaluado como Moderado, por lo tanto se realizarán pruebas de eficiencia operativa sobre los controles y de manera adicional de forma sustantiva.	Moderado
Riesgo de Control	De acuerdo con las pruebas realizadas como parte de la evaluación del diseño e implementación de los controles, podemos concluir que los controles son eficaces y mitigan os riesgos de que ocurran errores e irregularidades significativos	Bajo

Documentamos los procedimientos sustantivos de auditoría, que incluyen procedimientos analíticos sustantivos o pruebas de detalles. Consideramos la suficiencia y lo adecuado de la evidencia sustantiva de auditoria que se planea obtener de los procedimientos analíticos sustantivos antes de determinar el alcance de las pruebas de detalle.

Con respecto a un objetivo de auditoria para e que hemos identificado un riesgo de fraude en las aseveraciones, identificamos los procedimientos sustantivos que responden al riesgo de fraude, incluyendo las pruebas de detalle. Si optamos por someter a prueba los asientos de diario, consideramos incluir pruebas de los asientos de diario y otros ajustes en las pruebas de detalles en esta sección del Programa de Auditoría. Los asientos de diario relevantes al procesamiento habitual de las cuentas significativas normalmente se documentan y se someten a prueba como parte de los objetivos de auditoría correspondientes a las cuentas significativas revelantes en el Programa de Auditoría revelante, Los asientos de diario de consolidación o sin trayectoria que se procesen durante la preparación de los estados financieros normalmente se consideraría en el Programa de Auditoría de Emisión de Informes Financieros.

CONCLUSIÓN

A través del desarrollo de este trabajo podemos determinar que el estudio del control interno dentro de la etapa de planeación de auditoría es una parte fundamental que debe ser considerada por el licenciado en contaduría como pieza clave de su trabajo de revisión de cifras contables, ya que desde esta perspectiva puede ofrecerle un mayor criterio y visión de la correcta presentación de las cifras en los estados financieros y así determinar según su criterio el nivel de riesgo que implica el ejercicio del trabajo de auditoría.

BIBLIOGRAFIA

1. Arens A. Alvin –Loebbecke K. James, Auditoría, 6^a. ed., Pearson Educación México, 1999, 918 págs.
2. Cepeda, Auditoría y Control Interno, 2^a . ed., Ediciones Mc. Graw Hill, México, 2000, 234 págs.
3. Franklin F. Benjamín Enrique, Auditoría Administrativa, 12^a . ed., Editorial Mc. Graw Hill, México 2001, 563 págs.
4. Hernández Samperi Roberto, Metodología de la Investigación, 3^a. Ed., Mc. Graw Hill, México, 2003, 705 págs.
5. IMCP, Normas y Procedimientos de Auditoría, 26^a. Ed., México, 800 págs.
6. KPMG, Manual de Auditoría de KPMG, 4^a. Ed., México 2005.
7. Kell G. Walter, Boston C. Willian, Auditoría Moderna, 2^a. Ed., Compañía Editorial, México, 2000, 836 págs.
8. Mendivil Escalante Victor Manuel, Elementos de Auditoría, 5^a. Ed., Ediciones Ecafsa, México, 2002, 143 págs.
9. Munich Lourdes, Ernesto Arturo Ángeles Méjía, Metodos y técnicas de Investigación, 2^a. ed., Editorial Trillas, México, 2000. 166 págs.
10. Osorio Sánchez Israel, Auditoría I:Fundamentos de Auditoría de Estados Financieros, 3^a. ed., Thompson International, México 2004, 255 págs.
11. Paniagua Victor, Auditoría Integral, IMCP, México 2005, 143 págs.
12. Perdomo Moreno, Fundamentos del Control Interno; 7^a. ed. Thompsosn México, 2000, 343 págs.
13. Rusenar Oscar Rubén, Manual del Control Interno, 11^a . ed., Ediciones Macchí, Mexico 2000, 836 págs.
14. Sánchez Alaracón Francisco Javier, Programas de Auditoría México, 12^a. ed. Ecafsa, México, 2001, 189 págs.
15. Slosse A. Carlos, Juan Carlos Gordics, Auditoría un Nuevo Enfoque Empresarial, 2^a. ed., Machi, México, 1999, 790 págs.
16. Tellez Trejo Benjamín Rolando, Auditoría un Enfoque Práctico, Editorial Thomson, México, 2004, 445 págs.
17. Whittington O. Ray, Auditoría un Enfoque Integral, 14^a. ed., Ediciones Mc. Graw Hill, México, 2000, 736 págs.