



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN

**IMPORTANCIA DEL ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL
CONTROL INTERNO EN UNA AUDITORÍA DE
ESTADOS FINANCIEROS.**

**TESIS PROFESIONAL
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:**

LICENCIADO EN CONTADURÍA

PRESENTA:

ROBERTO ARTURO SORSIA VERGARA

ASESOR:

C.P. FRANCISCO JESUS RIVERO ENCISO



México, D. F.

2005



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el contenido de mi trabajo recepcional.

1

NOMBRE: Roberto Arturo
Solis Vergara
FECHA: 05/04/05
FIRMA: [Firma]

A DIOS: Por ser mi guía espiritual y moral.

A MIS PADRES: Luisa e Ignacio, por su apoyo, paciencia, comprensión y por otorgarme el más preciado tesoro que una persona pueda tener, su amor de padres.

A MI HERMANA, BERENICE Y A MI ABUELITA: Claudia, Berenice y Rebeca por su apoyo incondicional y por darme sus valiosos consejos.

A la Universidad Nacional Autónoma de México y a la Facultad de Contaduría y Administración: Por brindarme la oportunidad de ser parte de ella, por darme educación profesional, ética y formarme como una persona de provecho.

AL C.P. FRANCISCO RIVERO ENCISO: Por haber aceptado la asesoría de la presente tesis profesional agradeciendo su valiosa colaboración, paciencia y sus sabios consejos.

A MIS AMIGOS: Por brindarme esa gran amistad, por su apoyo desinteresado e incondicional.

IMPORTANCIA DEL ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

I N D I C E

INTRODUCCIÓN

Problema	4
Hipótesis	4
Justificación	5
Antecedentes	5

CAPÍTULO 1 GENERALIDADES DEL CONTROL INTERNO.

1.1 Definiciones y conceptos.	8
1.2 Importancia.	10
1.3 Objetivos.	15
1.4 Limitaciones.	17
1.5 Administración del riesgo.	19

CAPITULO 2. EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO.

2.1. Métodos para efectuar la evaluación de los controles internos	23
2.1.1 Método descriptivo	25
2.1.2 Método gráfico	26
2.1.3 Método de cuestionarios	27
2.1.4 Detección de funciones incompatibles	27
2.2. Importancia relativa	30
2.3. Riesgo de auditoría	33
2.4. Resultado de estudiar y evaluar el control interno	42

**CAPITULO 3.
CONSECUENCIAS DEL ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO.**

3.1 Planeación de la Auditoría.	50
3.2 Técnicas aplicables a la auditoría de estados financieros.	56
3.3 Situaciones a informar a la dirección.	63
3.4 Factores que contribuyen a efectuar malas auditorías de estados financieros.	68

**CAPITULO 4.
CASO PRÁCTICO**

4.1 Efectos de realizar una auditoría financiera, teniendo un control interno deficiente.	79
Conclusiones.	152
Bibliografía.	154

INTRODUCCIÓN.

PROBLEMA

1996, año en el cual tome una de las decisiones más importantes de mi vida, la cual fue el cursar una carrera profesional, que consiste en estudiar la técnica que se dedica a procesar, evaluar, clasificar, informar, controlar, etc. la información financiera generada por la empresa, y fue en enero del año 2000, donde conocí laboralmente hablando una de las ramas de la Contaduría, conocida como Auditoría, experiencia que me ha causado satisfacciones e inquietudes, ya que en la escuela aprendí que para llevar a cabo una auditoría financiera las Normas y Procedimientos de Auditoría en particular, la norma de ejecución del trabajo, requieren al auditor que realice “un estudio y evaluación adecuado del control interno existente que le sirva de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en el y así poder determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de Auditoría”.⁴

En el desarrollo de la profesión me he encontrado con situaciones en las cuales a pesar de que los controles internos están bien diseñados, estos pueden fallar. Esto debido a que el personal comprende mal las instrucciones o hace que se cometan errores de juicio. El control interno tiene limitantes, las cuales se fundamentan en que, éste no puede ser más eficaz que las personas responsables de su funcionamiento y se supedita a la subjetividad humana, la cual es susceptible de errores, por lo tanto, me surgen las siguientes interrogantes;

- ¿Se puede prescindir del estudio y evaluación del control interno en una auditoría de estados financieros?
- Si por norma se debe estudiar y evaluar el control interno en una auditoría de estados financieros, ¿ésta es la única exigencia aún cuando el control interno este bien establecido?

HIPÓTESIS.

Aunque el control interno diseñado sea perfecto, éste es vulnerable a los errores humanos, a los cambios internos o externos que se pudieran dar en la empresa, como la contratación de nuevo personal, una devaluación monetaria, la calidad del material adquirido, etc.

Ahora, suponiendo que el auditor no efectuara un estudio y evaluación del control interno, la manera en que él pudiera soportar la opinión que emitiría, sería verificando el 100% o la mayoría y/o lo más importante del universo de operaciones, lo cual representaría un costo muy elevado para la empresa por lo que se puede suponer que:

⁴ IMCP, Normas y procedimientos de auditoría, IMCP, México, 2003, pag 3050-3

No se puede prescindir del estudio y evaluación del control interno, ya que, como se ha expuesto anteriormente, aunque estos sean eficientes y eficaces, los estados financieros son vulnerables a posibles distorsiones por cambios internos, externos y el riesgo que pudiera afectar el control interno establecido en la empresa.

JUSTIFICACIÓN.

Si el auditor no efectuara un estudio y evaluación del control interno, algunas de las repercusiones serían altos costos y bases dudosas para fundamentar su opinión, ya que no se tendrían bases para efectuar la revisión.

Las Normas y Procedimientos de Auditoría en la actualidad exigen al auditor, estudiar y evaluar el control interno, para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría que deben llevarse a cabo para emitir una opinión sobre los estados financieros, sin embargo no existe ninguna receta comprobable para llevar a cabo tal análisis, lo cual después de haber analizado el control interno, queda a criterio del auditor la confianza otorgada a los controles internos establecidos y por lo tanto, qué procedimientos aplicará a su revisión, por lo cual la auditoría es susceptible de errores o discrepancia de criterios.

Por lo tanto, la presente investigación pretende dar mi punto de vista, sobre la importancia y relevancia que se le debe otorgar al control interno como una base para emitir una opinión sobre los estados financieros. Y si es posible el poder prescindir del estudio y evaluación del control interno.

ANTECEDENTES.

En los pueblos de Egipto, Fenicia, Siria entre otros, se tienen antecedentes de la contabilidad de partida simple.

“En la edad media se tienen antecedentes de que el control de la contabilidad mercantil se concentraba en el señor feudal, quien seleccionaba entre su servidumbre a escribanos de su entera confianza para llevar el registro de las transacciones, los que posteriormente fueron llamados mayordomos. Dichos funcionarios eran los encargados del control interno de cada feudo, a semejanza del moderno ejecutivo, debería utilizar la información contable para controlar las operaciones presentes y programar actividades futuras, para lo cual debía realizar una precisa supervisión de todos los sucesos y transacciones”¹.

“En esta época surgieron los libros de contabilidad para controlar las operaciones de los negocios y es en Venecia donde en 1494, el Franciscano Fray Lucas Paccioli o Pacciolo, mejor conocido como Lucas di Borgo, escribió un libro sobre la Contabilidad de partida doble, cuyo objetivo principal de la obra fue diseñar

¹ ALVARADO Lourdes, BOSQUE LASTRA Gracia, et al., La contaduría pública estudio de su génesis y de su evolución hasta nuestros días, IMCP, México, D.F. 1983, pag. 40

un sistema que proporcionara “al comerciante información oportuna en relación con sus activos y obligaciones” y se basa en los 3 libros, el memorial, borrador o libro del día, el diario y el mayor”¹.

Debido al auge que hubo en la revolución industrial, surgió la necesidad de controlar las operaciones, que por su magnitud eran realizadas por máquinas manejadas por varias personas.

”Se piensa que el origen del control interno, surge con la partida doble, que fue una de las medidas de control, pero fue hasta fines del siglo XIX que los hombres de negocios se preocupan por formar y establecer sistemas adecuados para la protección de sus propiedades”¹.

Por ser Inglaterra donde el mercantilismo alcanzó mayor auge, se explica que sea aquí donde la contaduría pública se desarrollo con mayor auge y aunque resulta difícil establecer en detalle la evolución histórica de esta profesión, se reconoce a la Gran Bretaña, sin menoscabo de las aportaciones de otras naciones, como la cuna de la profesión moderna, a pesar de que hubo contadores desde épocas anteriores, no fue hasta el siglo XVIII cuando se le concede validez oficial a la profesión contable, paso trascendental para la actividad simbolizado por la sociedad de Edimburgo que pudo darle un carácter formal, exigiendo que para ser miembro de ella requiriera “que la enseñanza universitaria fuese del tipo necesario para cumplir las obligaciones que le serían útiles al contador”¹.

“Otro antecedente relevante fue la aparición en 1862 de The Companies Act, que favoreció la ampliación del campo de trabajo para los contadores, mediante la oferta de un trabajo lucrativo y bien remunerado. Con posterioridad, en 1870, se creó la Society of Accountants in England, que nueve años más tarde gozaba del reconocimiento real y que en 1880 se convirtió en el Institute of Chartered Accountants in England and Wales, con el cual puede señalarse que nace la profesión del auditor considerada en su concepto moderno”¹.

Durante el proceso evolutivo que ha sufrido el desarrollo de nuestra profesión, la información y el control han sido dos de los principales elementos en donde el contador público ha dejado una huella de su preparación y habilidad. De manera general, se puede afirmar que la consecuencia del crecimiento económico de los negocios, implicó una mayor complejidad en la organización y por lo tanto en su administración.

¹ Ibidem, pag. 56

¹ Ibidem, pag. 56

¹ Ibidem, pag. 97

¹ Ibidem, pag. 99

CAPÍTULO 1.

GENERALIDADES DEL CONTROL INTERNO.

1.1 Definiciones y conceptos.

En el desarrollo de mi profesión me he encontrado con que es necesario el análisis del control interno para una Auditoría Financiera, pero ¿qué es el control interno?, ya que la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría requiere a los auditores que para cumplir con la norma de ejecución del trabajo se debe estudiar y evaluar el control interno, siendo que un auditor no es quien lo implanta, él tiene la responsabilidad de analizarlo y con base en este estudio, establecer la confiabilidad sobre el mismo para así poder conocer la naturaleza, alcance y oportunidad que dará a su examen y poder estar en posición de emitir una opinión sobre los estados financieros de una empresa, debido a esto necesitamos conocer que es el control interno, el cual es definido de la siguiente forma:

“El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la razonabilidad y confiabilidad de su información financiera, promover eficiencia operacional y provocar adherencia a las políticas prescritas por la administración”.²

De la definición se puede obtener un entendimiento de que es el control interno, en el cual se tienen las siguientes premisas:

- “Se encuentra formado por un plan de organización, en el que se debe proporcionar una segregación apropiada de responsabilidades funcionales;
- Un sistema de autorización y procedimientos de registro adecuados para proporcionar control razonable sobre el activo, pasivo, ingresos y gastos;
- Practicas razonables a seguir en el desempeño de deberes y funciones de cada uno de los departamentos de la organización;
- Un grado de calidad del personal en relación con sus responsabilidades”²

Estos controles internos, son diseñados e implantados por el consejo de la administración, la dirección y los mandos directivos de una entidad, con el objeto de proporcionar una garantía razonable para el logro de objetivos. El control interno es un medio para alcanzar un fin y no un fin en sí mismo, lo llevan a cabo las personas que actúan en todos los niveles, sólo puede aportar un grado de seguridad razonable y no la seguridad total para la conducción o consecución de los objetivos. El autor Rubén Rusenas plasma en su libro lo siguiente, “la idea general que se tiene del control es que este forma parte de la teoría de la administración, definiéndose a ésta como el manejo o gobierno de hechos, cosas y dirección de

² MOCK Theodore, L. TURNER Jerry, Evaluación y juicio del auditor en relación con el control interno contable, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, AC., México, 1999, pag. 25,26

individuos. Dentro de una institución, ente o empresa, la administración se subdivide en cuatro fases, planificar, organizar, dirigir y coordinar, controlar”⁵.

El autor Catácora, expresa que el control interno: "Es la base sobre el cual descansa la confiabilidad de un sistema contable, el grado de fortaleza determinará si existe una seguridad razonable de las operaciones reflejadas en los estados financieros. Una debilidad importante del control interno, o un sistema de control interno poco confiable, representa un aspecto negativo dentro del sistema contable".³

En la perspectiva que aquí adoptamos, podemos afirmar que un departamento que no aplique controles internos adecuados, puede correr el riesgo de tener desviaciones en sus operaciones, y por supuesto las decisiones tomadas no serán las más adecuadas para su gestión e incluso podría llevar al mismo a una crisis operativa, por lo que, se debe asumir una serie de consecuencias que perjudican los resultados de sus actividades.

Ahora bien, el boletín 3050 nos define que el control interno tiene una estructura, que se encuentra definida por los siguientes elementos: "el ambiente de control, evaluación de riesgos, sistemas de información y comunicación, los procedimientos de control y la vigilancia".⁴

El ambiente de control, consiste en todos los factores que influyen tanto positivos como negativamente en el control interno, un ejemplo de esto tenemos los factores internos, la actitud de los empleados hacia los controles establecidos, la eficacia y eficiencia de los controles establecidos, etc. Y en factores externos, tenemos posibles devaluaciones monetarias, incertidumbre económica del país, etc.

Evaluación de riesgos. Las entidades deben examinar los riesgos en los cuales están inmersas y deben estar preparadas y organizadas para identificarlos y en dado caso si suceden estar en posibilidad de afrontarlos.

Los sistemas de información, éstos se refieren a que la organización debe tener sistemas de información y comunicación que permitan a su personal la captación e intercambio de la información que la organización necesita generar y también que le permita gestionar y controlar las operaciones efectuadas.

Los procedimientos de control, son todas aquellas políticas y acciones que se establecen de forma que sea un filtro para prevenir y detectar errores, así como parámetros para medir si se están cumpliendo con los objetivos previstos por la administración.

⁵RUSENAS OSCAR Ruben. Manual del control interno, Macchi, Argentina, 1999 pag. 8

³ CATACORA F., Sistemas y procedimientos contables, McGraw hill, Venezuela, 1996 pag. 238

⁴ Ibidem, pag. 3050-4,

Y la vigilancia, la empresa tiene que establecer procedimientos y métodos para evaluar los resultados obtenidos y con base en estos poder saber si son eficientes o si se requiere efectuar cambios a las políticas y procedimientos ya establecidos, en beneficio de la misma.

1.2 Importancia del control interno.

La importancia de tener un buen sistema de control interno en las organizaciones, se ha incrementado en los últimos años, esto debido al incremento de operaciones efectuadas por las compañías, ya que resulta práctico al medir la eficiencia, eficacia y la productividad al momento de implantarlos; en especial si se centra en las actividades básicas que ellas realizan, pues de ello dependen para mantenerse en el mercado. Es bueno resaltar, que la empresa que aplique controles internos en sus operaciones, conducirá a conocer la situación real de las mismas, es por eso, la importancia de tener una planificación que proporcione una seguridad razonable de que las cosas se están efectuando correctamente y que sea capaz de verificar que los controles se cumplan para darle una mejor visión sobre su gestión.

El autor Rusenás dice que "la evaluación del control interno es imprescindible, ya que el auditor trabaja sobre las bases de pruebas selectivas, a partir de las cuales infiere su evaluación sobre el mismo.

El estudio y evaluación del sistema de control interno no puede dejarse de realizar para emitir un dictamen sobre los estados contables de un ente, dado que las conclusiones obtenidas sobre su existencia y funcionamiento de los controles vigentes sirven para establecer un programa de pruebas de auditoría"⁵.

De esta conclusión expuesta por este autor, se denota que la evaluación del control interno es muy importante, ya que como producto de la evaluación del mismo el auditor podrá establecer el programa de trabajo a seguir, pero a mi me surge una interrogante, en México se clasifican las empresas con base en la estratificación establecida por el artículo 3° de la Ley para el Desarrollo de la Competitividad de la Micro, Pequeña y Mediana Empresa, que se basa en estratificación por número de trabajadores de la siguiente forma,:

Sector/Tamaño	Industria	Comercio	Servicios
Micro	0-10	0-10	0-10
Pequeña	11-50	11-30	11-50
Mediana	51-250	31-100	51-100

⁵Ibidem pag. 78

Y la composición de empresas en nuestro país es como sigue:

SECTOR	MICRO	PEQUEÑA	MEDIANA	GRANDE	TOTAL
INDUSTRIAL					
Agropecuario	610	228	55	9	902
Minería	146	36	34	32	248
Industria Manufacturera	24,602	8,210	4,437	2,220	39,469
Construcción	9,884	3,099	585	87	13,655
Total Industrial	35,242	11,573	5,111	2,348	54,274
COMERCIAL					
Comercial	373,008	11,981	4,006	1,626	390,621
Total Comercial	373,008	11,981	4,006	1,626	390,621
SERVICIOS					
Comunicaciones	3,519	771	189	266	4,745
Servicios	108,110	11,009	1,664	1,417	122,200
Total Servicios	111,629	11,780	1,853	1,683	126,945
Total	519,879	35,334	10,970	5,657	571,840

Fuente: Secretaría de Economía al 30 de Junio de 2004.

En la cual nos podemos percatar que la mayoría de las empresas de México son micro y pequeñas, de estas últimas se tienen empresas que son familiares, es decir, se encuentran dirigidas por los dueños, los cuales se encargan de dirigir el rumbo económico de la empresa, en este tipo de empresas no se tiene definido y formalizado el control interno como tal, ya que se cuenta con controles impuestos o custodiados por el dueño, que en ocasiones por el volumen de operaciones que se tiene en algunas empresas, se tienen que delegar ciertas funciones claves de la administración, en ellas existe un riesgo probable que de la evaluación de control interno efectuada no se obtenga información confiable, es en este tipo de empresas donde se mantiene un mayor riesgo en cuanto a las cifras financieras reveladas por la administración, con lo cual se pone en duda la utilidad de realizar este estudio ya que el auditor puede optar por desconfiar en el control interno existente e irse directo a diseñar sus pruebas sustantivas.

Y por otro lado, el autor Gustavo Cepeda plasma en su libro que "la evaluación del control interno ayuda al auditor a determinar el alcance de los procedimientos de auditoría, necesarios para desarrollar el examen previsto. La evaluación adecuada de un sistema de control interno requiere conocimiento y comprensión de los procedimientos y métodos prescritos y un grado razonable de seguridad de que se están llevando a cabo en la forma como se planearon. El grado de confianza que deposita el auditor en el control interno le sirve para determinar la intensidad (el alcance) con que se aplicarán los procedimientos de auditoría"⁶.

De esto deriva que el auditor al efectuar una auditoría para efectos financieros, debe atender a su objetivo primordial que es el emitir una opinión sobre si los estados financieros, presentan razonablemente la situación de la empresa, los resultados de sus operaciones y los cambios en su situación financiera por el periodo contable terminado en dicha fecha.

⁶ CEPEDA ALONSO Gustavo, Auditoría y control interno, Mc graw-hill, Colombia, 2000, pag. 86

Ahora para que el auditor pueda emitir su opinión, el boletín 3050 obliga al auditor a "efectuar un estudio y evaluación del control interno existente". Y la finalidad del control interno es proporcionar una seguridad razonable sobre si los estados financieros han sido elaborados sobre bases consistentes y razonables, como lo marcan los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y al efectuar este estudio y evaluación, el auditor conoce el control interno implantado, mismo que los resultados arrojados le darán la base para determinar la naturaleza de su revisión, la extensión que le dará a la misma y la oportunidad que dará a los procedimientos de auditoría.

En otras palabras el auditor determinará; ¿qué debe hacerse?, ¿cuándo debe hacerse?, ¿cuánto debe hacerse? y ¿cómo debe hacerse?

Otro aspecto en el que se debe prestar atención, es el entorno global en que nos encontramos sumergidos, ya que las condiciones económicas en las cuales se encuentra inmerso nuestro país, que son factores externos que al fin y al cabo terminan afectando el control interno implantado en la empresa debido a la constante pérdida de valores en que nos encontramos sumergidos, por lo cual, es indispensable que se cuente con controles confiables, que sean eficaces y eficientes. Una prueba fehaciente de esto es el suceso siguiente, en el año 2000 ocurrió un evento que iba a transformar la perspectiva existente en los entes económicos;

"la empresa Enron llegó a ser catalogada por la revista Fortune como la quinta en importancia en los Estados Unidos y la decimotercera a nivel mundial, erigiéndose como el ideal corporativo para otras empresas, siendo valuada en 60,000 millones de dólares en el 2001". Significaba "símbolo de ganancias y ejemplo de administración eficiente, su quiebra constituyó un parte aguas histórico, junto con las de otras empresas como WorldCom, Quest, Dinergy, etc., encontrándose inversiones apoyadas en pasivos y sin flujo, diversificación de negocios en derivados y cargos no recurrentes. Ello trajo como consecuencia una caída en el sistema financiero y pérdida de credibilidad, lo que repercutió en el patrimonio de los accionistas.

Todo ello hizo necesario realizar un análisis crítico por parte de las autoridades financieras estadounidenses, así como implementar diversas medidas regulatorias".

Y es en este tiempo en que nace una ley conocida como la Ley Sarbanes Oxley la cual fue aprobada el 30 de julio de 2002, dicha ley se creó con la finalidad de construir y restaurar la confianza de los usuarios, en la información financiera de empresas públicas, esta fue una de las más significativas reforma a las leyes de valores en Estados Unidos desde que se emitió la propuesta original.

“Esta regulación significó un cambio fundamental en cómo los comités de auditoría, la administración y los auditores llevan a cabo sus responsabilidades e interactúan... Esta nueva legislación requiere que los directores generales y directores de finanzas firmen tres nuevas certificaciones”⁷.

Que para la presente investigación sólo se mencionaran ciertos aspectos, ya que no es el objetivo de la presente investigación el tratar este tema en particular, que se consideran fundamentales para denotar la importancia que esta cobrando el control interno en nuestra época.

Sección 906. Se establece que se debe certificar que el reporte cumple totalmente con la Ley de Mercado de Valores de 1934 y que la información presentada cubre razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera y resultados de operación.

Sección 302. En ella se requiere que los Directores Generales y Directores de Finanzas certifiquen que han revisado los reportes que se están entregando y que éstos no contienen omisiones materiales o información no verdadera y que los estados financieros presentan razonablemente todos los aspectos importantes la situación financiera, resultados de operaciones y flujos de efectivo del emisor. También deben indicar que son responsables de establecer y mantener controles y procedimientos de revelación en el emisor así como también deben certificar que en su más reciente evaluación han revelado a los auditores y al comité de auditoría del emisor:

- Todas las deficiencias que son significativas en el diseño u operación de los controles internos que podrían afectar adversamente la habilidad del emisor para registrar, procesar, sumarizar y reportar información financiera y han identificado todas las debilidades importantes en los controles internos.
- Cualquier fraude ya sea importante o no, que involucre a la administración o a otros empleados que tengan un papel significativo en los controles internos del emisor.

Sección 404. Establece que se debe emitir un reporte sobre el control interno, el cual, consiste en una evaluación anual por parte de la administración acerca de éste. En esta sección se establece que es responsabilidad de la administración el constituir y mantener una estructura adecuada de control interno y procedimientos para reportar financieramente, así como una evaluación al final del último ejercicio fiscal acerca de la efectividad de los controles y procedimientos.

⁷ SONÍ OCAMPO Javier, “La Ley Sarbanes-Oxley y su Concordancia con la Circular Única de la CNBV”, Veritas, año XLVIII num. 1592, México, Abril 2004, pag. 29

Como se puede observar en estas nuevas regulaciones ya se hace obligatorio el establecer un sistema de control interno eficiente y eficaz, ya que en caso contrario las repercusiones pueden ser severas, recordemos que esta regulación se dio en Estados Unidos y que de forma paulatina se esta induciendo en América Latina, de hecho ya existen algunos indicios adoptados, como ejemplo tenemos que el consejo coordinador empresarial en nuestro país constituyó el Comité de Mejores Prácticas Corporativas mismo que se encargo de emitir el Código de Mejores Prácticas, en el que se establecen recomendaciones para un mejor gobierno corporativo de las sociedades mexicanas, mismo que en su apartado III.4 se plasma lo siguiente:

- Se sugiere que se someta a la aprobación del Consejo de Administración los lineamientos generales del sistema de control interno.
- Se sugiere que se apoye al Consejo evaluando la efectividad del sistema de control interno y se emita una opinión sobre los controles financieros y operacionales.
- Se sugiere que los auditores externos validen la efectividad del sistema de control interno y emitan un reporte respecto a dichos controles.

En este código ya se proporciona a las empresas una guía para otorgar una importancia a los controles internos establecidos en la empresa, ya que de momento se sugiere al Consejo de Administración que sean los que aprueban los controles internos establecidos, se comparte la responsabilidad de evaluar los controles existentes y se reporte sobre el estatus de éste, aunado a esto requerir a los auditores externos que validen el sistema existente de control y emitir un reporte sobre lo detectado.

Otro indicio de que la normatividad que se estableció en Estados Unidos se encuentra evolucionando en nuestro país es el boletín 3070, denominado "Consideraciones de fraude en una auditoría de estados financieros", mismo que entra en vigor a partir de las auditorías que inicien en o después del 1 de marzo de 2004, dicho boletín no cambia el objetivo que persigue la auditoría, ya que continua igual, pero si adiciona que como auditores debemos considerar la posibilidad o existencia de irregularidades o más aun (fraudes) y de que forma nos puede afectar en la planeación y ejecución de nuestro trabajo o en la emisión de nuestra opinión.

El contador Jaime Sánchez por conducto de la revista Contaduría Pública expuso lo siguiente al respecto de esta boletín y su impacto en el control interno; "Una irregularidad y fraude así como la falta de controles en la entidad para detectar o prevenir fraudes, puede tener un efecto muy importante en los estados financieros y más aun en la confianza que el auditor depositará en los controles internos y, por lo tanto, en los procedimientos que debe efectuar. Esto trae consigo que el auditor requiera diseñar procedimientos adicionales a los que normalmente se realizaban por ejemplo;, identificar factores de riesgo de fraude existentes en la entidad,

evaluaciones más profundas del ambiente de control, investigar sobre la existencia de controles de prevención y detección de fraudes y probarlos, en su caso, etc"¹⁸.

Como podemos notar el control interno juega un papel fundamental en la nueva normatividad que se está introduciendo, misma que se encuentra en plena evolución.

El día 20 de septiembre del 2004, se publicó un artículo en el periódico el economista, el cual fue escrito por la Comisión de Aseguramiento de Calidad del CCPM el cual se denominó; "Sin control interno crece la exposición a pérdidas", en el cual se afirmó lo siguiente:

"En el caso de México aunque no son obligatorias estas certificaciones, se ha establecido que sea el Comité de Auditoría el que emita un informe anual del grado de confiabilidad de los controles internos.

Es por ello que hoy en día aquellas empresas que cotizan en Bolsa y más aún sus valores están cotizadas en otras bolsas del mundo, están reforzando los sistemas de control interno en cada uno de los procesos que están realizando con objeto de que la inversión realizada por los accionistas se vea realizada en un ambiente de control y riesgos satisfactorio.

Cabe advertir que el control interno no es la panacea o que por ello toda empresa que tenga un buen Sistema de Control Interno tendrá éxito.

Pero una empresa que no tenga un buen sistema de control interno, lo más seguro es que en lugar de generar valor para sus accionistas genere pérdidas"²¹.

Y cabe destacar el ejemplo de aquellas empresas que se dedican a cotizar en la Bolsa de Valores de EU., deben cumplir con la normatividad de la Ley Sarbanes Oxley, por lo que el control interno esta cobrando una importancia muy fuerte en las empresas, así al introducir esta regulación se trata de evitar, los fraudes que fueron cometidos en Estados Unidos.

1.3 Objetivos del Control Interno.

El control interno persigue distintos objetivos, ya que se encuentra inmerso en la estructura del ente económico y de acuerdo a cada área de aplicación, tendrá sus

¹⁸ SANCHEZ MEJORADA Jaime, "¿Y después del Boletín 3070, Consideraciones de fraude en una auditoría de estados financieros, qué?", Contaduría Pública, núm. 385, México, Septiembre 2004, Pág. 29

²¹ Comisión de Aseguramiento de la Calidad del CCPM, "Sin control interno crece la exposición a pérdidas", El Economista, México, 13/septiembre/2004.

objetivos particulares mismos que son derivados de los 4 objetivos generales que se desprenden de la definición de control interno, los cuales son los siguientes;

- Salvaguarda de activos (arqueos-resguardos-pólizas de seguro)
- Obtención de información financiera veraz y oportuna para la toma de decisiones
- Adherencia a las políticas establecidas por la administración (fijación de prioridades- motivación-bonos)
- Promover la eficiencia operacional (mediante cursos de inducción y circulares)

Y el autor Oscar Rubén Ruseñas en su obra expone: “El objetivo de un sistema de control interno es proveer una razonable seguridad (ya que esta no puede ser absoluta o total), de que el patrimonio esté resguardado contra posibles pérdidas o disminuciones originadas por los usos o disposiciones no autorizadas y que las operaciones o transacciones estén debidamente autorizadas y adecuadas o apropiadamente registradas, a fin de permitir o asegurar:

1. La preparación de los estados contables de acuerdo a normas contables;
2. Reportes e informes de gestión de calidad aceptables”⁵.

Y por su parte la Comisión de Procedimientos de Auditoría del IMCP, al estudiar las normas de auditoría concluye que el Contador Público debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente en la empresa que examina, con el fin básico de determinar la confianza que puede asignar a cada fase y actividad del negocio, para precisar la naturaleza, alcance y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

Además se obliga a que el auditor examine y valúe los controles internos existentes, para lo cual en el párrafo 16 del boletín 3050 se enfatiza que “el auditor debe valorar la manera en que la entidad ha aplicado las políticas y procedimientos, su uniformidad de aplicación, que persona las ha llevado a cabo y basado en dicha evaluación, concluir si están operando efectivamente.

Por otra parte para que un contador efectúe este estudio y evaluación tiene que conocer a profundidad los controles internos establecidos, en el boletín 3050 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su párrafo 20 se nos brinda los principales objetivos de los procedimientos de control, en el cual se expone lo siguiente:

“Los procedimientos de control están dirigidos a cumplir con los siguientes objetivos:

⁵Ibidem, pag. 24

1. Debida autorización de transacciones así cómo de actividades.
2. Adecuada segregación de funciones y, a la par, de responsabilidades.
3. Diseño y uso de documentos y registros apropiados que aseguren el correcto registro de las operaciones.
4. Establecimiento de dispositivos de seguridad que protejan los activos.
5. Verificaciones independientes de la actualización de otros y adecuada valuación de las operaciones registradas.”

Tomando en consideración lo anterior, se puede afirmar que el estudio y evaluación del control interno, para una auditoría de estados financieros, tiene cómo objeto primario la formulación de un programa de auditoría, que al ejecutarse permite al Contador Público emitir un dictamen sobre los estados financieros.

La revisión del control interno, no termina con las investigaciones realizadas al inicio de la auditoría sino que continúan en el transcurso de ella; “Como parte de su trabajo el auditor debe, además, proporcionar sugerencias que permitan mejorar la estructura de control interno existente, y en el caso, de que el auditor identifique asuntos que a su juicio no sean estrictamente situaciones a informar o bien, sean poco importantes, tendrá que decidir si comunica o no estos asuntos en beneficio de la administración”⁴. Y este es otro objetivo del estudio y evaluación del control interno, que es el de tomar nota sobre cualquier modificación que pueda recomendarse para reforzar, mejorar o simplificar el sistema existente. Estos aspectos se deben comunicar por medio de memorándums de sugerencias, conteniendo las deficiencias localizadas en la organización del negocio, tema que se profundizara en el capítulo 3.

1.4 Limitaciones.

Algunas personas consideran al control interno como una garantía de que la entidad no tendrá fallas, que siempre conseguirá sus objetivos. Esta posición, desde mi particular punto de vista, es equivocada.

En virtud de las experiencias laborales que he tenido en el desarrollo de mi profesión, me he encontrado con que el sistema de control interno es limitado, y al considerar que hay limitaciones hay que mencionar dos conceptos distintos:

- “El control interno funciona a diferentes niveles con respecto a diferentes objetivos”⁹: ¿pero qué quiere decir esto?, se refiere al hecho de que determinados acontecimientos o situaciones simplemente son ajenos al control de la dirección, ya que ésta no puede estar verificando todas las operaciones que efectúa la organización.

⁴Ibidem., 3050-46

⁹DÍAZ DE SANTOS, Los nuevos conceptos de control interno: informe COSO, Madrid 1997, pag. 130

- “El control interno no puede proporcionar una seguridad absoluta con respecto a cualquiera de las tres categorías de objetivos: operativos, financieros y de cumplimiento”.⁹ ¿Por qué esta situación? Porque ningún sistema de control interno hará siempre lo que se quiere que se haga, lo más que se puede esperar de un sistema de control es la obtención de una seguridad razonable. Esto no lleva implícito que el sistema de control interno falle con frecuencia. Hay muchos factores que actúan en forma individual o colectiva para reforzar este concepto, el control interno se encuentra supeditado a la subjetividad individual de sus recursos humanos, los cuales si no tienen bases firmes de buenas costumbres y ética moral, aunque el control interno sea diseñado perfecto, estos factores harán del mismo muy susceptible a fallas.

Por ejemplo, en un grupo de empresas bien controladas es muy probable que la mayoría tenga información periódica respecto del progreso realizado hacia los objetivos operacionales del negocio, normalmente conseguirán objetivos de cumplimiento y producirán estados financieros fiables. Sin embargo, no existe garantía alguna de que un acontecimiento ajeno al control de la empresa, un error o una incidencia en la información financiera, no ocurra.

El boletín 3050 en su párrafo 28 del IMCP, nos expone lo siguiente respecto al tema en cuestión; “la efectividad de la estructura de control interno está sujeta a las limitaciones inherentes, tales como malos entendidos de instrucciones, errores de juicio, descuido, distracción o fatiga personales, colusión entre personas dentro y fuera de la entidad y omiso de la gerencia a ciertas políticas y procedimientos”.

A este respecto las declaraciones sobre las normas de auditoría SAS-1 sección 320 párrafo 34 también exponen lo siguiente respecto a las limitaciones que contiene el control interno; “Existen limitaciones inherentes de que deben reconocerse al considerar la efectividad potencial de cualquier sistema de control contable. En el desempeño de la mayoría de los procedimientos de control existen posibilidades de error derivadas de causas tales como falta de entendimiento de las instrucciones, errores de juicio, descuidos personales o fatiga. Además, los procedimientos cuya efectividad dependen de la segregación de funciones obviamente pueden fallar por colusión. En forma similar, los procedimientos designados para asegurar la ejecución y registro de las transacciones de acuerdo con autorizaciones de la gerencia, pueden no resultar efectivos contra errores o irregularidades cometidos por la gerencia respecto a transacciones, o a estimaciones y juicios requeridos en la preparación de los estados financieros.”

⁹ Idem, pag. 130

Es decir, de las anteriores posturas expuestas tenemos que la eficiencia y eficacia de los controles se verá limitada por el riesgo de errores humanos en la toma de decisiones, ya que éstas están basadas en el juicio humano y puede que hayan producido resultados no deseados, por lo que puede ser necesario modificarlas y aunado a esto los factores externos que influyan positiva o negativamente sobre los elementos del control interno.

Cómo ejemplos tenemos que la limitación por los errores humanos se puede dar porque se contabilice información en partidas que no corresponden, o que las políticas existentes no sean comprendidas, es decir, una política en la que se establezca como sigue:

-El personal de almacén deberá elaborar los pedidos de material los días viernes. Esta política puede traer beneficios administrativos, pero puede resultar contraproducente, ya que si surgiera un pedido extra, la empresa no estaría preparada para surtirlo.

Un ejemplo de factores externos puede ser la colusión que pudiera existir entre empleados y proveedores en la cual tengan un convenio de ventas a familiares o por participar en las compras efectuadas al proveedor y como estos factores existen diversos por lo cual se debe estar atento a la revisión que se efectuó al control interno.

1.5 ADMINISTRACION DEL RIESGO.

Las empresas se componen de recursos financieros, humanos, tecnológicos, etc. mismos que, para que la empresa continúe con su operación debe utilizarlos de manera adecuada, pero en la utilización de estos factores, las empresas se ven expuestas a que sean utilizadas de forma no apropiada o que surjan imprevistos, ya que a toda acción corresponde una reacción, la cual puede ser benéfica o negativa, dependiendo de la situación en particular.

Esto es, al operar ciertos factores, como la polución, el consumo de energía, los cambios de clima, la economía, la seguridad, la utilización de recursos naturales, la salud, los fletes, por mencionar solo algunos de los factores que intervienen en la operación de las empresas, se da el riesgo de que surjan situaciones que afecten la operación e incluso la integridad de la empresa.

Por lo que es necesario que el riesgo sea considerado en todo momento, ya que ¿Será posible eliminar el riesgo?, el riesgo siempre estará presente y se podrá disminuir la probabilidad de ocurrencia, ya que los factores que intervienen son muy diversos y es sumamente complicado el poder controlarlos todos, por ejemplo en una empresa que se tenga la costumbre de tener que cobrar por los bienes o

servicios proporcionados en sus instalaciones y al final del día depositarlos en el banco corre más riesgo de que surjan imprevistos, que una empresa que tenga la política de contratar los servicios de una empresa de transporte de valores.

Es por ello que se han encaminado esfuerzos e iniciativas para tratar de evitar que los riesgos se materialicen o para disminuir la magnitud con que suceden, con lo cual las empresas, cuentan con una herramienta conocida como la administración de riesgos la cual es muy vasta y de gran ayuda para éstas.

El autor Jesús Martínez Ponce de León asevera lo siguiente: "El riesgo "per se" es o implica la consecuencia de estar o enfrentar una situación, actividad o escenario de peligro, el cual fungirá como causante de consecuencias indeseables inesperadas o adversas.

Kaplan por su parte, haciendo un análisis general, enumera tres componentes fundamentales del riesgo:

- Algo malo ocurre
- La posibilidad de que esto ocurra
- Las consecuencias de si esto ocurre

Si tomamos como base de análisis estos tres componentes del riesgo, estamos obligados a definir lo que significa "malo o indeseable", los posibles escenarios en que esto pueda darse, la ocurrencia o frecuencia y el impacto del resultado. Aquí cabe señalar que si contamos con todos los anteriores parámetros, estamos en condiciones de definir, medir y calificar los riesgos y como sabemos todo lo que se puede medir y calificar puede ser administrado"²⁰.

Podemos notar de la aseveración de este autor que es muy conveniente que las empresas administren los riesgos en los que se ven inmersas y esto es benéfico para las empresas, si retomamos el ejemplo anteriormente expuesto, la empresa que tiene la costumbre de depositar el efectivo ella misma, corre el riesgo de que se le de un mal uso al efectivo disponible o quizás que cuando se lleve a depositar el efectivo ser víctimas de una extracción del dinero, culminando en la pérdida total del mismo y tomando la empresa que tiene contratados los servicios de traslado de valores el riesgo que se corre es mínimo ya que si existiera el robo a la empresa que proporciona estos servicios ellos repondrían el efectivo y también se evitaría que los empleados dieran mal uso al mismo.

Ahora bien, la administración de riesgos es definida como "la aplicación sistemática de políticas administrativas, procedimientos y prácticas de las tareas de analizar, evaluar y controlar el riesgo"²⁰.

²⁰ Martínez Ponce de León Jesús, "Introducción al análisis de riesgos", Editorial Limusa, México, 2001, Pág. 22

²⁰ Ibidem, Pág. 23

Es decir la administración del riesgo coadyuva a que exista un sistema de control interno más eficaz y eficiente, ya que sus objetivos se encaminan a la salvaguarda de los activos, adherencia a las políticas preestablecidas por la administración, etc. Con lo cual se establecen políticas, procedimientos para disminuir los riesgos de errores en los estados financieros y como consecuencia en los aspectos operativos de la empresa.

Y en forma resumida, el autor mencionado nos expone que "En la búsqueda de un más alto grado de objetividad para analizar los diferentes riesgos, surgen una gama de opciones de métodos de análisis englobados en la Evaluación de Riesgos..., el cual establece como mínimo, a nuestro entender, siete pasos básicos a seguir:

1. Definición de objetivos conforme a valores sociales, gubernamentales y empresariales.
2. Identificación de los recursos en riesgo.
3. Evaluar los diversos tipos de riesgos.
4. Diseñar estrategias para reducir, controlar o evitar riesgos.
5. Asignar prioridades y recursos a las oportunidades para reducir, controlar o evitar riesgos.
6. Implantar planes, estrategias y proyectos para reducir, controlar o evitar riesgos, así como para los casos de contingencias.
7. Medir monitorear y revisar los avances de los planes, estrategias y proyectos para alcanzar las metas establecidas, buscando la implantación de un sistema de calidad y mejora continua"²⁰.

Si una empresa opta por contar con la administración de riesgos y el establecimiento de un sistema de control interno, ello contribuirá al desarrollo de una auditoría de estados financieros, ya que existen beneficios para la empresa y para el auditor, ya que éste último debe tomar en cuenta para la emisión de su opinión el efectuar un estudio y evaluación del control interno, así como efectuar un análisis de riesgos.

Y de esta forma las empresas podrán de manera objetiva administrar sus riesgos de forma adecuada, traduciéndose en beneficios para el trabajo que desarrolle el auditor.

²⁰ Ibidem, Pág. 14

CAPITULO 2.

EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO.

2.1 Métodos para efectuar la evaluación del control interno.

Con base al Boletín 3050 emitido por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, dentro de sus generalidades nos expone que el estudio y evaluación del control interno se efectúa con el objeto de cumplir la norma de ejecución del trabajo que requiere que "el auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuado del control interno existente, que le sirva de base para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría"⁴. Es decir, se establece la obligación de efectuar un análisis y otorgarle un valor al control interno para poder determinar que métodos y cuales se van a aplicar en su revisión, pero queda en el aire cómo efectuar dicho análisis y evaluación y por lo tanto que procedimientos debemos aplicar para así cumplir con la norma de ejecución del trabajo, más sin en cambio, en el boletín 5030 se recomiendan los procedimientos aplicables a su estudio y evaluación, cabe destacar que estos sólo son aplicables para cuando se efectúa una auditoría de estados financieros.

Dentro del tema de Alcance y Limitaciones del boletín 5030 párrafo 5 se contempla lo siguiente. "Existen diversos enfoques válidos para llevar a cabo dicho estudio y evaluación, que pueden ser aplicables según el criterio del auditor". Con lo cual a mi me surge una duda, a que enfoques se refiere la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría y aunado a esto, ¿por qué se considera que son validos para poder cumplir con la norma de ejecución del trabajo?, en dicho párrafo entiendo que la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría brinda a los auditores la opción de efectuar el estudio de la manera que más se ajuste a las necesidades de la empresa, es decir, consideran que los procedimientos recomendados en el boletín 5030 son enunciativos no limitativos y prueba de ello es el boletín 1010 que en su párrafo 3 se expone lo siguiente "la auditoría no es una actividad meramente mecánica que implique la aplicación de ciertos procedimientos cuyos resultados, una vez llevados a cabo, son de carácter indudable. La auditoría requiere el ejercicio de un juicio profesional, sólido y maduro, para juzgar los procedimientos que deben seguirse y estimar los resultados obtenidos", con lo cual se denota que el estudio y análisis efectuado al control interno puede ser erróneo ya que quizás los procedimientos aplicados no hayan sido los idóneos, ahora bien mucho se ha comentado de los métodos para efectuar la evaluación del control interno, pero ¿cuáles son estos métodos y procedimientos para evaluar el C.I.?

Ahora, para la tarea de efectuar un estudio y evaluación del control interno debe ser llevada a cabo por personal experimentado y consciente de los objetivos a lograr. Antes de comenzar esta tarea, el auditor encargado de realizar el estudio y evaluación del C.I. debe tener presente los factores que comúnmente influyen en

⁴ IMCP, Normas y Procedimientos de Auditoría, IMCP, México, 2003, pag. 3050-4,

forma inherente en un sistema de control interno, los factores a considerar dependerán de las características de cada empresa, de su medio ambiente, y de su sistema de control interno implantado, sin embargo, considero que existen factores comunes a toda empresa y su comprensión es de vital importancia. Ahora señalaré su estructura y transcribiré su definición, tema que ya ha sido contemplado en el capítulo anterior, ya que se tiene que tener un conocimiento pleno de la estructura del control interno.

Las Normas de Auditoría contemplan la siguiente estructura del control interno:

- "El ambiente de control; representa la combinación de factores que afectan las políticas y procedimientos de una entidad, fortaleciendo o debilitando sus controles, estos son: la actitud de la administración hacia los controles internos establecidos, la estructura de organización de la entidad, el funcionamiento del consejo de administración y sus comités, los métodos para asignar autoridad y responsabilidad, los métodos de control administrativo para supervisar el cumplimiento de políticas y procedimientos establecidos, políticas y prácticas del personal e influencias externas que afectan las operaciones y prácticas de la entidad.
- La evaluación de riesgos; es la identificación, análisis y administración de riesgos relevantes en la preparación de estados financieros que pudieran evitar que estos estuvieran razonablemente presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, como ejemplo de estos factores tenemos cambios en el ambiente operativo, nuevo personal, sistemas de información nuevos o rediseñados, crecimientos acelerados, nuevas tecnologías, nuevas líneas, productos o actividades, reestructuraciones corporativas, cambios en procedimientos contables, personal de mucha antigüedad, operaciones en el extranjero.
- Los sistemas de información y comunicación; consisten en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar y producir información cuantitativa de las operaciones que realiza una entidad económica.
- Los procedimientos de control; son los que establece la administración y que proporcionan una seguridad razonable de que van a lograr en forma eficaz y eficiente los objetivos específicos de la entidad, constituyen los procedimientos de control (SIC).
- La vigilancia; es un proceso que asegura la eficiencia del control interno a través del tiempo, e incluye la evaluación del diseño y operación de procedimientos de control en forma oportuna, así como el aplicar medidas correctivas cuando sea necesario."⁴

⁴ Ibidem, pag. 3050-7, 9, 13, 16, 21

El estudio del control interno tiene por objeto conocer cómo es dicho control interno, no solamente en los planes de la dirección sino en la ejecución real de las operaciones cotidianas, es decir el auditor debe obtener una comprensión suficiente de la estructura de control interno para estar en posición de poder evaluarlo.

La evaluación del control interno es una de las etapas iniciales del trabajo de auditoría, ya que sirve de base para que se diseñe el programa de trabajo relativo, es decir, es la estimación del auditor, hecha sobre los datos que ya conoce a través del estudio; y con base en sus conocimientos profesionales, del grado de efectividad que ese control interno suministre, el podrá determinar las pruebas a aplicar en su revisión.

Existen diversos métodos en los cuales el auditor se puede basar para documentar el estudio y evaluación del control interno, entre los más usuales se tienen los siguientes, mismos que recomienda su utilización el boletín 5030 párrafo 58 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría:

- a) Método Descriptivo o de memorándum.
- b) Método Gráfico.
- c) Método de Cuestionario.

Ahora en que consisten cada uno de estos métodos y para que sirven.

Método Descriptivo:

“Consiste en la descripción de las actividades y procedimientos utilizados por el personal en las diversas unidades administrativas que conforman la entidad, haciendo referencia a los sistemas o registros contables relacionados con esas actividades y procedimientos.”⁶

La descripción debe hacerse de manera tal que siga el curso de las operaciones en todas las unidades administrativas que intervienen, nunca se deberá practicar en forma aislada o con subjetividad.

Se debe detallar ampliamente por escrito los métodos contables y administrativos en vigor, mencionando los registros y formas contables utilizadas por la empresa, los empleados que los manejan, quienes son las personas que custodian bienes, cuanto perciben por sueldos, etc. La información se obtiene y se prepara según lo juzgue conveniente el Contador Público, por funciones, por departamentos, por algún proceso que sea adecuado a las circunstancias.

⁶ RAMÓN SANTILLANA Juan, Manual del auditor, ECAFSA, México, 1997, pag. 168

La forma y extensión en la aplicación de este procedimiento dependerá desde luego de la práctica y juicio del Contador Público observada al respecto, y que puede consistir en:

- a. Preparar sus notas relativas al estudio de la compañía de manera que cubran todos los aspectos de su revisión.
- b. Que las notas relativas contengan observaciones únicamente respecto a las deficiencias del control interno encontradas y deben ser mencionadas en sus papeles de trabajo.

"Siempre deberá tenerse en cuenta la operación en la unidad administrativa precedente y su impacto en la unidad siguiente".⁶

Ventajas:

- El estudio es detallado de cada operación con lo que se obtiene un mejor conocimiento de la empresa.
- Se obliga al Contador Público a realizar un esfuerzo mental, que acostumbra al análisis y escrutinio de las situaciones establecidas.

Desventajas:

- Se pueden pasar inadvertidas algunas situaciones anormales.
- No se tiene un índice de confiabilidad.

Método Gráfico.

"Señala por medio de cuadros y gráficas el flujo de las operaciones a través de los puestos o lugares donde se encuentran establecidas las medidas de control para el ejercicio de las operaciones."⁶

Este método permite detectar con mayor facilidad los puntos o aspectos donde se encuentran debilidades de control, aún cuando hay que reconocer que se requiere de mayor inversión de tiempo por parte del auditor en la elaboración de los flujogramas y habilidad para hacerlos.

Existen dos tipos de gráficas de organización:

Cartas Maestras. Presentan las relaciones existentes entre los principales departamentos.

⁶ ídem

⁶ Ibidem, pag. 165

Cartas suplementarias. Muestran cada una, la estructura de departamento en forma más detallada.

Ventajas.

-Proporciona una rápida visualización de la estructura del negocio.

Desventajas.

-Pérdida de tiempo cuando no se está familiarizado a este sistema o no cubre las necesidades del Contador Público.

-Se recomienda cómo auxiliar a los otros métodos.

Método de Cuestionarios.

"Consiste en el empleo de cuestionarios previamente elaborados por el auditor, los cuales incluyen preguntas respecto a cómo se efectúa el manejo de las operaciones y quién tiene a su cargo las funciones"⁶.

Los cuestionarios son formulados de tal manera que las respuestas afirmativas indican la existencia de una adecuada medida de control, mientras que las respuestas negativas señalan una falla o debilidad en el sistema establecido.

Ventajas:

-Representa un ahorro de tiempo.

-Por su amplitud cubre con diferentes aspectos, lo que contribuye a descubrir si algún procedimiento se alteró o discontinuó.

-Es flexible para conocer la mayor parte de las características del control interno.

Desventajas.

-El estudio de dicho cuestionario puede ser laborioso por su extensión.

-Muchas de las respuestas si son positivas o negativas resultan intrascendentes si no existe una idea completa del porque de estas respuestas.

-Su empleo es el más generalizado, debido a la rapidez de la aplicación.

De los métodos vistos anteriormente, ninguno de ellos trata con relativa profundidad, el elemento clave de la entidad, el humano.

Para cubrir ese vacío existe un cuarto método complementario, que no es muy popular entre los auditores, el cual es el siguiente:

Detección de funciones incompatibles.

"El auditor mediante el uso de sencillos cuestionarios, detectará funciones incompatibles del personal involucrado en la operación, administración, control y marcha de la entidad sujeta a auditoría."⁶

⁶ Ibidem, pag. 168

Se presenta como una hoja de cuestionario, que en la parte superior derecha, se menciona la función clave y ahí mismo se anotan los nombres de los ejecutantes, a continuación, sobre el lado izquierdo de la hoja, están consignadas otras funciones donde se anotarán los nombres de los ejecutantes, si el nombre de la persona que realiza la función clave se repite en las otras funciones, se constituye así una función incompatible que será anotada a continuación en la columna de observaciones y en consecuencia habremos descubierto una falla en el control interno.

Ya se ha comentado y dado una breve sinopsis de las formas en que se puede evaluar el control interno, esto sería en el caso de que el auditor decidiera dar confiabilidad al control interno existente, pero si el control interno existente fuera deficiente o inexistente que es lo que pasaría, se tendría que dejar de analizar el control interno, ¿sería esto posible?, pasar por alto el control interno, ¿pero que consecuencias traería al análisis de la información financiera?, el boletín 5030 en su párrafo 69 nos expone lo siguiente "en algunos casos el auditor puede llegar a la conclusión de no confiar en grado alguno en los controles internos con respecto a cierto tipo de transacciones y por tanto, eliminar la necesidad de probar el cumplimiento con los controles. En estos casos, el efecto de estas transacciones en los estados financieros de la entidad, será probado por el auditor incrementado el alcance de sus pruebas sustantivas. Por otra parte, la revisión del control interno indicará aquellas áreas en las cuales el auditor puede confiar en los controles internos de la entidad, para reducir el alcance de sus pruebas sustantivas".

De este estudio y evaluación, el Contador Público podrá desprender la naturaleza de los procedimientos a aplicar sobre una misma partida, también de ello dependerá la extensión que deba dar a los procedimientos de auditoría empleados y la oportunidad en que los va a utilizar para obtener los resultados más favorables posibles.

Y suponiendo que el auditor no confiara en todo el control interno existente ¿podría dejar de analizar el control interno e incrementar sus pruebas sustantivas a realizar para así fundamentar su opinión sobre los estados financieros?, si bien es cierto el boletín hace referencia a que solo en partes se puede desconfiar del control interno existente y es donde se podría suplir esa deficiencia con el incremento de las pruebas sustantivas a aplicar, el problema planteado es una posición pesimista, pero es un caso que puede suceder, ya que en México, la mayoría de las empresas existentes son empresas de tipo familiar en las cuales el dueño es el encargado de implantar y hacer que se respete el control existente, que en ocasiones le es imposible verificar todas las transacciones efectuadas por el ente económico.

Si se optara por no confiar en el control interno se tendría que incrementar las pruebas sustantivas, ¿Pero que son estas ultimas?; "la característica esencial de una prueba sustantiva es que está diseñada para llegar a una conclusión con respecto al saldo de una cuenta, sin importar los controles internos sobre los flujos de transacciones que se reflejan en el saldo de esa cuenta"⁴.

Ahora bien, una vez que se haya documentado el sistema de control interno del cliente y antes de realizar las pruebas a detalle, el auditor debe evaluar esos controles para determinar si son eficaces y eficientes.

Este proceso de evaluación (que debe ser realizado por una persona con experiencia suficiente y juicio profesional), evitará utilizar el tiempo para probar controles internos que no prevendrían o detectarían errores sustanciales, aun si funcionaran conforme fueron diseñados.

El auditor debe juzgar si para cada objetivo alcanzable, las técnicas de control interno:

- Dan certeza razonable de que se logra un objetivo
- Dan certeza razonable de que se logra parcialmente
- No dan certeza de que se logran los objetivos.

Cuando se concluye que un objetivo de control interno se logra en forma razonable significa que a juicio del auditor que realiza la evaluación, existe certeza razonable de que pueden prevenirse o descubrirse los errores o irregularidades importantes mediante las técnicas de control existentes.

Para llevar una adecuada evaluación de si las técnicas de control que tienen la empresa logran o no los objetivos de control interno, existen algunos elementos de juicio para el auditor, los cuales están constituidos por las siguientes "series de preguntas básicas:

- ¿Qué podría salir mal?, ¿Evitarían los procedimientos de control existentes que esto sucediera?
- Si sucediera, ¿se descubriría en la ejecución normal de las actividades? Si así fuera ¿cuándo?
- Si no se descubriera el error o la irregularidad en forma oportuna, ¿qué efecto tendría esto en los saldos que aparecen en los estados financieros de la entidad?"⁴

Si con base a las respuestas de las preguntas anteriores el auditor concluye que podrían ocurrir errores e irregularidades que afecten en forma importante los saldos de los estados financieros, será necesario contestarse la siguiente pregunta:

⁴ Ibidem, pag. 5030-76,

⁴ Ibidem, pag. 5030-64, 65

“¿Qué pruebas sustantivas específicas deben diseñarse para determinar el efecto de los errores o irregularidades, si los hubiere, sobre los estados financieros, y en su caso, registrar la corrección correspondiente?”⁴

De esta forma el auditor puede evaluar si los procedimientos utilizados son los requeridos o si no estar en posición de poder complementarlos o corregirlos.

2.2 Importancia relativa.

Aunado a todo lo anteriormente expuesto existen dos factores que se deben de tomar en cuenta en la evaluación del control interno, ellos no pueden pasar desapercibidos al efectuar el análisis del C.I., estos son el riesgo de auditoría y la importancia relativa, ya que están muy ligados al estudio y evaluación de los controles internos.

El auditor estudia y evalúa el C.I. con el fin de establecer una confiabilidad sobre este último y poder establecer la naturaleza, oportunidad y alcance que dará a su revisión, para que sobre la base de este examen efectuado se pueda soportar la opinión que se externe, sobre los estados financieros de una empresa como lo requieren las Normas y Procedimientos de Auditoría.

En el párrafo sexto del boletín 1020 “Declaraciones normativas de carácter general sobre el objetivo y naturaleza de la auditoría de estados financieros, se establece que la finalidad del examen de estados financieros es expresar una opinión profesional independiente respecto a si dichos estados presentan la situación financiera de una empresa, de acuerdo con los principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes”, y en el párrafo 10 del mencionado boletín se expone que “para que el auditor pueda formarse una opinión sobre los estados financieros, deberá cubrir todos los aspectos de importancia de los mismos, para lo cual deberá obtener una seguridad razonable mediante la aplicación de procedimientos de auditoría...”, y más adelante en el párrafo 12 se comenta que “el alcance o extensión de las pruebas a que debe sujetarse el examen de los estados financieros, así como la naturaleza y oportunidad de los procedimientos de revisión, lo (SIC) debe determinar el auditor de acuerdo con su criterio, basándose en los siguientes aspectos:

- a) Los resultados que obtenga del estudio y evaluación del control interno contable.
 - b) La importancia de los saldos o partidas a examinar
 - c) El riesgo probable de error que puedan contener los estados financieros sujetos a examen”.
-

De estos aspectos comentados, se desprende que el auditor aparte de conceder la importancia que amerita el control interno para ser analizado, también debe atender otros aspectos relevantes y cruciales para una auditoría de estados financieros cómo son los conceptos de importancia relativa y riesgo de auditoría, que son aspectos que no deben pasar desapercibidos por el auditor, ahora queda una interrogante ¿por qué se deben tener presentes estos dos conceptos, que papel juegan en una auditoría para efectos financieros?, el auditor una vez que concluye su examen culmina con la opinión de los estados financieros, misma que en el boletín 4010 se plasman modelos de opiniones que emite un auditor en base al examen realizado y en los cuales se denotan dos aseveraciones que para el tema en cuestión se consideran importantes, ya que se encuentran directamente relacionadas con la importancia relativa y el riesgo, a continuación transcribiré la redacción estándar que se plasma en el boletín 4010 de un dictamen sin salvedades:

"En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20XX y 20XX y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados".

Del examen efectuado por el contador, es la culminación de su trabajo, la opinión y del mismo se desprenden las siguientes aseveraciones, "la frase en nuestra opinión tiene cómo objetivo informar a los usuarios que los auditores fundamentan sus conclusiones en un criterio profesional y no garantizan ni aseguran la presentación razonable de los estados financieros. Esta frase implica que existe cierto riesgo de que los estados financieros no estén presentados con razonabilidad aún cuando la opinión sea sin salvedades.

La frase en todos los aspectos importantes tiene como objetivo informar a los usuarios que la expresión de una opinión en el informe del auditor es limitado o más bien se limita a la información financiera importante. La importancia es tal porque es poco práctico que los auditores den garantía de que los estados financieros sean precisos hasta el mínimo centavo".¹¹

Ya se ha establecido a grandes rasgos, la relevancia e importancia que se deben otorgar a la importancia relativa y al riesgo, ahora procederé a analizar cada uno de ellos:

La importancia relativa, es un concepto muy cotidiano en la auditoría, pero muy complejo de tratar y manejar, existe detrás de este concepto diversas implicaciones,

¹¹ Alvin A. Arens, James K. Loebbecke, Auditoría un enfoque integral, Prentice Hall Hispanoamericana, S.A., México, 1996, Pág. 257

por lo que en diversas ocasiones es utilizado erróneamente, por las experiencias laborales en que me he visto inmerso he podido percatarme de esto, ya que el enfoque que se le ha otorgado es que en el transcurso de la revisión a ciertos rubros muchos auditores pasamos por desapercibido el análisis a diversas cuentas con el fundamento de que las partidas a revisar carecen de importancia, es decir, tomando en consideración el importe en moneda de curso legal que representa el rubro con respecto a un global, llámese cómo se quiera, pero esto es erróneo, porque para considerar este aspecto, se deben tomar en cuenta los aspectos cuantitativos y cualitativos, factores que son cruciales para determinar la importancia relativa, esto con fundamento en el párrafo 10 del boletín 3030 de la Comisión de Normas de Auditoría, en el cual se proporciona el criterio que se debe seguir para el tratamiento de este concepto.

Muchos auditores caen en el error, de dejar de analizar una partida que contiene desviaciones, con el fundamento de que carece de importancia relativa, atendiendo solamente al aspecto cuantitativo y no se detienen a considerar el aspecto cualitativo, un ejemplo de esta situación que he observado en mi experiencia laboral, se dio al efectuar la revisión del rubro de inventarios, en la cual se determinó una diferencia que monetariamente hablando carecería de importancia, para que el auditor lo tomara en cuenta invirtiendo mayor tiempo en incrementar sus pruebas sustantivas y tratar de cuantificar el posible daño y sucede que era una compañía que contaba con centros de distribución en todo el territorio nacional, los cuales tenían ventas considerables y su inventario era de los rubros de importancia en aspecto cuantitativo, se decidió informar esta situación al cliente, mismo que efectuó una investigación y determinaron que estaban teniendo pérdidas millonarias por merma y los encargados del almacén daban mal uso a la mercancía, que visto de forma individual no era considerable la pérdida, pero a nivel global el manejo que se daba a los inventarios era muy ineficiente, razón por lo que las pérdidas que sufrían eran muy considerables y fue un parámetro para mejorar la organización existente en ese rubro.

Generalmente los auditores no revisan las partidas menores atienden a un criterio discriminatorio en el cual eligen partidas por montos representativos, pero "la significación de una partida se juzga no solo por su importe sino también por lo que representa. Por ejemplo, en unos gastos de administración por un total de \$300,000 una subcuenta que ascendiera a \$6,000 podría no tener importancia relativa atendiendo a su cuantía, pero si esos gastos se refieren a honorarios a abogados tendrían importancia por lo que pueden significar; demandas y juicios a favor o contra la empresa por cifras mucho mayores."¹²

Y esas son situaciones que en ocasiones son mal interpretadas por los auditores y no son cuestionadas con lo cual quedan en el olvido, por eso se enfatiza que la importancia relativa es un concepto complicado y difícil de manejar, ahora ¿qué es la importancia relativa?

¹² MENDIVIL ESCALANTE Victor, Elementos de auditoría, ECASA, México, 1997, pag 41

La comisión de normas y procedimientos de auditoría, nos define la importancia relativa de la siguiente forma:

“Representa el importe acumulado de los errores y desviaciones de principios de contabilidad, que podrían contener los estados financieros sin que a juicio del auditor y a la luz de las circunstancias existentes, sea probable que se afecte el juicio o decisiones de las personas que confían en la información contenida en dichos estados”.⁴

Es decir, la importancia relativa, es el criterio que debe adoptar el auditor, para discriminar partidas y ya sea analizarlas o no, dependiendo de que realmente pueden o no repercutir, esas desviaciones de principios de contabilidad, en la decisión final del usuario o inversor razonable.

2.3 Riesgo de auditoría.

Un adelanto importante que se ha dado en la auditoría, ha sido la disminución del trabajo detallado de revisión de los procedimientos contables, administrativos y operativos en general, lo cual se ha logrado ante la existencia de un control eficiente, en la medida en que el auditor puede disminuir el tiempo que se requiere para efectuar una revisión detallada, estará libre para brindar servicios de mayor significación en el campo contable, es decir, el podrá proporcionar, como un plus a su trabajo desempeñado, sugerencias que mejoren el marco operativo de las empresas.

Del desarrollo de esta técnica, el Auditor pudo soportar su opinión sobre la base de estudiar y evaluar el control interno, lo cual se tradujo en ventajas para su desempeño profesional como por ejemplo, representó un ahorro de tiempo y esfuerzo para el auditor, lo cual se tradujo en un ahorro de honorarios para el cliente, que permitió al contador público que enfocara su atención en las áreas del negocio que más lo requieren y que en base a su profesionalismo otorgara ayuda al cliente proporcionándole recomendaciones sobre las deficiencias que el detectó en el estudio y evaluación efectuado a los estados financieros.

Pero este avance no solo representó beneficios, también se tradujo en perjuicios, los cuales como consecuencia de que el auditor no revisa la totalidad del universo hay errores e irregularidades en los estados financieros que pueden permanecer sin ser descubiertos, lo cual hace dudosa la opinión del auditor, fundamentada en analizar el control interno.

⁴ Ibidem, 3030-10

En el desarrollo de las operaciones efectuadas por las empresas, se da la necesidad de reconocer las mismas en el período en que se generan como lo marcan los PCGA, realizado por el factor humano que conforme transcurre el tiempo se vuelve complejo y un gran volumen de operaciones por reconocer, con lo cual el factor humano se ve apoyado por herramientas informáticas que le ayudan en ésta ardua tarea que a fin de cuentas, se encuentra controlada por el factor humano, el cual es susceptible de errores. Entre las cuales tenemos los siguientes:

- Operaciones que se registraron en un periodo que no corresponde.
- Operaciones que se encuentran valuadas en forma incorrecta.
- Operaciones que no han sido debidamente autorizadas.
- Operaciones que no fueron registradas, etc.

Ejemplos de estos errores, que pueden tener una repercusión en la información financiera son los siguientes por mencionar solo algunos, ya que la diversidad depende de las posibles fallas humanas.

Riesgo de error.	Efecto sobre los Estados Financieros.
Compra o cuenta por pagar registrada, pero mercancía no recibida o servicios no realizados.	Esto dará como resultado que los pasivos se registren de más, o en exceso. El otro efecto, dependerá de la naturaleza del asiento, pero este podría ocasionar que los registros de inventarios se contabilizan de más (y en consecuencia, el costo de ventas de más) y que lo mismo sucede con los activos fijos, otros activos o los gastos.
Compra no autorizada.	Este tipo de error puede no afectar directamente las cuentas. Por ejemplo, una compra soportada por la debida autorización no necesariamente sería inapropiada o improcedente. Sin embargo si se efectuaron compras que no debieron haberse realizado, o que exceden del importe apropiado, esto si afectaría las cuentas, aún cuando existen muchas posibilidades con respecto a cual es específicamente. Por ejemplo, la compra de bienes o servicios no utilizados en el negocio, podría dar como resultado que cualquier cuenta de activo o de gastos se registrasen de más o que los pasivos se registrasen de menos o incluso ya se podría hablar de irregularidades.
Pagos registrados en el período equivocado.	Si el pago se carga directamente a una cuenta de gastos en un periodo posterior, entonces el registro de ésta será incorrecto, la cual tendría

	implicaciones en los resultados de los dos períodos además de las repercusiones fiscales, tratándose de dos ejercicios diferentes.
Pagos efectuados pero no registrados.	Este error originará que el efectivo y el pasivo se inflen, debido a que no se aplicó la cancelación del adeudo y la salida del dinero o en su caso que la política de la compañía sea el de registrar directamente los gastos, estos quedarán registrados de menos, en el caso de que no se hubiese creado su pasivo correspondiente.
Pagos registrados pero no efectuados.	Esto daría como resultado que el efectivo, y el pasivo, se tengan subvaluados o en su caso que el registro se efectuó directamente a la cuenta de gastos, estos representarían un saldo mayor y en los activos un saldo menor al real.
Pasivo incurrido pero no registrado.	Este tipo de desviación provocará que los pasivos se registren de menos. Este error también podría provocar que los inventarios, los activos fijos y otros activos o los gastos se registrasen de menos. También, el hecho de que los registros de inventarios, cuentas por pagar se contabilicen de menos, originará que el costo de ventas se registre de menos.

Fuente: Experiencias laborales vividas.

Y como estos ejemplos hay muchos más, dependiendo del contexto en el que se encuentre la empresa, la presentación adecuada de los estados financieros depende de varios factores, entre los que se encuentra: la aplicación de los PCGA, el ejercicio de un criterio adecuado en la realización de las estimaciones necesarias en aquellas áreas en donde existan incertidumbres y él suficiente desglose de aspectos significativos, además de los elementos básicos, que son la adecuación y validez de las operaciones y saldos.

Los errores, se consideran que se producen sin intención, es decir son producto de algo que se encuentra inherente al factor humano, mientras que las irregularidades se producen intencionalmente. Es más difícil prevenir o detectar las irregularidades que los errores.

Estos factores son cruciales ya que tienen un efecto sobre el control interno, lo hacen más vulnerable y la información que derive del mismo no será confiable, lo cual podría influir en la decisión de los usuarios de la información financiera, con lo cual se pone en duda la confiabilidad de la opinión expresada por el auditor.

Pero el desarrollo de la Auditoría llevo a los auditores a crear técnicas y procedimientos que contribuyeran a disminuir la probabilidad de que existan errores que pudieran distorsionar la información financiera. Con lo cual la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del estudio efectuado a este respecto emitió el boletín 3030 en el cual contempla el tratamiento que se debe dar al riesgo, mismo que lo define de la siguiente forma:

“El riesgo de auditoría representa la posibilidad de que el auditor pueda dar una opinión sin salvedades, sobre unos estados financieros que contengan errores y desviaciones de principios de contabilidad, en exceso a la importancia relativa.”⁴

Derivado de estos estudios realizados por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, se declaro que este riesgo, esta integrado por tres tipos de riesgos que son:

- El riesgo inherente.
- El riesgo de control.
- El riesgo de detección.

El riesgo inherente se encuentra representado por la probabilidad que tienen los estados financieros de contener un error que exceda a la importancia relativa, es decir, que pueda influir en la decisión de los usuarios de la información financiera, este riesgo ya se encuentra de forma natural por las características particulares de cada negocio.

El riesgo de control, es la probabilidad de que el control interno existente en la empresa no detecte o prevenga las desviaciones a los principios de contabilidad generalmente aceptados, que excedan a la importancia relativa. Es decir, es la probabilidad de que la empresa cuente con un control interno muy susceptible a errores en la aplicación de los principios de contabilidad que no sean detectados, ni prevenidos por el control interno existente.

El riesgo de detección, se encuentra conformado por la probabilidad que corre el auditor de que los procedimientos que él haya aplicado, no detecten los errores importantes que no hayan sido detectados por el control interno existente.

El auditor debe estar atento a éste elemento del control interno, ya que tiene una gran relevancia como nos lo exponen las SAS-47, que en su párrafo segundo se asevera lo siguiente; “La existencia del riesgo de auditoría esta implícita en la frase **en nuestra opinión**. El riesgo de auditoría es el riesgo que corre el auditor de no modificar, inadvertidamente y en forma apropiada, su opinión sobre los estados financieros que se presentan incorrectamente en importes considerables.”¹³

⁴ Ibidem, 3030-14

¹³ COMITÉ EJECUTIVO DE NORMAS DE AUDITORÍA tomo III, Declaraciones sobre normas de auditoría, IMCP, México, 1994, pag. 297

Es decir, el auditor hace aseveraciones sobre el examen practicado a los estados financieros, por lo que está expuesto a un daño a su integridad, a su carrera, su prestigio o incluso en aspectos materiales. Esto debido a que emita una opinión errónea y se le puede atribuir negligencia profesional, como lo expone la siguiente nota aclaratoria de las SAS-47:

"Además del riesgo de auditoría, el auditor esta expuesto a la pérdida o daño a su práctica profesional debido a litigios, publicidad adversa, u otros acontecimientos que surjan en relación con los estados financieros que ha examinado y emitido. Este riesgo está presente aun cuando el auditor haya efectuado su examen de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente aceptadas y haya presentado apropiadamente su informe sobre esos estados financieros. Aun cuando el auditor clasifica a este riesgo como bajo, no debe realizar menos procedimientos extensos de los que se necesitarían según las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas."¹³

Este aspecto es real, cada vez se hace más tangible en México, un ejemplo de esta situación se tiene con la firma de prestigio internacional Arthur Andersen y el caso Enron, que este despacho de auditores emitieron opiniones limpias y la empresa en cuestión termino por declararse en quiebra, las repercusiones fueron devastadoras ya que influyeron en la confianza que se tenía en la información financiera.

Y este despacho de contadores en la actualidad ya ha desaparecido, debido a la pérdida de credibilidad que sufrió, por parte de sus clientes y otro factor que hizo que abandonaran los servicios otorgados por prestigiada firma, fue el temor a represalias por parte de la autoridad, ya que pensaban que serían catalogados como empresas que efectuaban prácticas desleales o ilícitas.

A continuación transcribiré un extracto de una investigación, que se efectuó en Colombia por los autores Luis Alexander Gómez y Carlos Alfredo Chamorro, sobre las repercusiones que dejo el caso Enron, y el cual denota los riesgos en los que nos vemos inmersos como profesionales, ya que el estudio y evaluación del control interno, del riesgo y una correcta utilización de nuestra normatividad, no nos brinda la seguridad de poder emitir una opinión que conlleve errores que excedan a la importancia relativa.

"Enron recurrió a una intrincada red de subsidiarias, alianzas y otros tipos de sociedades externas que le permitieron mantener por fuera de sus estados financieros las deudas contraídas. Práctica que no fue nueva.

La espiral desencadenada por el colapso de Enron afectó el mercado de valores, puso en jaque la política de liberación del mercado energético en tela de juicio a sus asesores en cuanto a su

¹³ Idem, pag. 297

credibilidad y confianza. Entre los damnificados se encuentran sus miles de accionistas, quienes súbitamente vieron como sus US\$30.000 millones de capitalización de mercado se esfumaban; sus más de 10.000 acreedores, cuyos US\$50.000 millones de deuda están en veremos; y parte de sus 25.000 empleados, cuyos ahorros pensionales convertidos en acciones de la empresa quedaron valiendo US\$1.000 millones menos.

En este contexto, la idoneidad de Andersen, la firma auditora de Enron, está en el ojo del huracán. Además de poner su visto bueno en estados financieros durante los últimos 10 años, Andersen prestó a Enron servicios de consultoría contable y financiera. Arthur Andersen tenía una remuneración monumental de uno 50 millones de dólares anuales por su labor de auditoría y de unos 28 millones adicionales por consultoría, lo que ha generado una gran controversia acerca de si la firma era juez y parte, ya que por un lado estaba orientando sobre cómo guiar los negocios y por el otro estaba auditando.

Con 40 demandas a cuestas por cuenta de su labor en Enron y una investigación de la SEC, que intenta determinar su responsabilidad en la laxa aplicación de las normas contables, la crisis de credibilidad de Andersen ha generado dudas sobre su capacidad de mantenerse a flote. La caída de Enron desenmascaró toda una maraña de operaciones contables tendientes a mantener la apariencia "saludable" de sus estados financieros, con el fin de obtener recursos para financiar su plan de expansión, sin que su propiedad accionaria se diluyera ni su calificación crediticia disminuyera. **Ahora, lo que está en juego es el futuro mismo de la profesión contable.** Tanto la SEC como los principales gremios contables han sentado las bases para discutir cambios que disipen el temor de un nuevo Enron. Entre las medidas que se contemplan están; forzar el cambio periódico de auditores en las empresas, endurecer los controles sobre las firmas auditoras y forzar la separación de las labores de auditoría y consultoría, para resolver este conflicto de intereses, que es común entre las principales firmas de auditoría del mundo.

Otro punto crucial tendrá que ver con la modernización de las normas contables. **Las normas actuales tienen inconvenientes para reflejar la realidad financiera de un mundo empresarial en el que los activos intangibles son cada vez más importantes.**

La caída de Enron ha puesto no sólo a los estadounidenses sino a las entidades de control del mundo entero, a evaluar el estado de las normas que regulan tanto a emisores de valores como a las empresas que auditan estados financieros.

Arthur Andersen es una de las cinco firmas de auditoría más grandes en el mundo, y también en Colombia. Después de Price Waterhouse Coopers, comparte el segundo lugar en tamaño con KPMG. La siguen Ernst & Young y Deloitte & Touche.

Una coalición de la industria contable decidió alejarse de Andersen, el auditor de Enron, preocupada porque la dañada reputación de la firma está empañando la capacidad del grupo para hacer lobby de manera efectiva ante el Congreso de Estados Unidos y porque las reformas que está estudiando la firma podrían ir mucho más allá de lo que está dispuesta a aceptar el resto de la industria. La coalición está formada por el Instituto Estadounidense de Contadores Públicos Certificados, la asociación del sector, y los restantes cuatro miembros de las cinco grandes firmas de contabilidad: Deloitte & Touche Tohmatsu, Ernst & Young LLP y KPMG LLP y Price Waterhouse Coopers LLP.

El papel de Andersen, como auditor de Enron, está siendo investigado por el Departamento de Justicia y la Comisión de Bolsa y Valores de EE.UU. Además, accionistas, acreedores y empleados molestos han entablado demandas contra Enron y Andersen.

En el último ejemplo de las consecuencias del caso Enron, la farmacéutica Merck & Co. canceló los servicios de Andersen como su auditor externo y en su lugar contrató a Price Waterhouse Coopers. "Merck es una gran compañía y un gran cliente", comenta Dorton. Esperamos servir a la empresa de otras maneras en el futuro". Andersen ya ha realizado algunos cambios internos y decidió que no ofrecerá servicios de consultoría o contabilidad interna a sus clientes de auditoría, una decisión que otras de las cinco grandes han seguido.

Fiscales criminales acusaron a la quinta mayor firma contable de EE.UU del delito de obstrucción a la justicia. En una formulación de cargos, un gran jurado de Houston denunció que por un período de un mes, entre octubre y noviembre del 2001,

"Andersen, de forma intencional y corrupta persuadió a empleados para que alteraran, destruyeran, mutilaran y ocultaran" documentos. Los abogados de Andersen dijeron al Departamento de Justicia de EE.UU que los cargos criminales equivalían a imponer la "pena de muerte" a la compañía."¹⁴

Este caso fue uno de los más escuchados, debido a su trascendencia e implicaciones económicas, financieras, sociales, etc., que dejó este hecho histórico.

El despacho de contadores Arthur Andersen tenía conocimiento de la problemática de la empresa y atendiendo a intereses de carácter económico, decidieron pasar por alto, todas las anomalías que existían en dicha empresa, emitiendo opiniones limpias, es un claro ejemplo de las repercusiones en las que se puede ver envuelto un contador, cuando éste emite una opinión que contiene errores que exceden a la importancia relativa, desafortunadamente en esta situación, la opinión que contenía errores se emitió de forma dolosa, ya que se tenía conocimiento de la problemática en la que se encontraba inmersa la empresa, un hecho lamentable y que considero es reprochable en todos aspectos.

Ahora suponiendo que el auditor que firmó los estados financieros de esta empresa, no conocía la problemática y los procedimientos empleados no le hayan permitido detectar los errores o quizás se podría hablar de que existía colusión a niveles más bajos, estos son riesgos en los que se encuentra vulnerable el auditor, las consecuencias como se pudieron ver, son devastadoras, ya que la firma de auditoría ha desaparecido y sin mencionar los cargos criminales en los que se ven envueltos los directivos de tan prestigiada firma de contadores.

Atendiendo a una aplicación correcta y ética de nuestra normatividad, los auditores corremos ese riesgo, ya que nuestra normatividad está predispuesta a ser interpretada y tenemos que aplicar un criterio prudencial, que es un factor que se encuentra latente en la misma. La presente investigación no pretende señalar culpables, el objetivo es analizar el pasado en aras de un mejor presente.

El estudio y evaluación del control interno ¿es realmente una herramienta potente para efectuar el examen de los estados financieros?, aun cuando como profesionales corremos riesgo de vernos inmersos en una problemática como la que se ha expuesto anteriormente.

Para cumplir con la norma de ejecución del trabajo se obliga al auditor a evaluar el riesgo de error en los estados financieros y para que éste sea certero, debé tomar en cuenta diversos aspectos, como lo son las características particulares de la empresa a examinar, al efectuar esto el auditor se puede percatar de cuáles son las áreas que pueden representar un mayor riesgo o que excedan a la importancia relativa, los riesgos inherente y de control son riesgos que

¹⁴ Revista contaduría de Colombia, Luis Alexander Gómez, Carlos Alfredo Chamorro, Enron: un caso que enseña a un costo muy alto, pag 85-107, tomado de Bases de Datos Especializadas.

pertenecen a la compañía el auditor sólo debe evaluarlos para saber como enfocar sus pruebas.

Como auditores debemos estar conscientes que el error de detección no puede ser eliminado completamente, esto debido, a que se trabaja a base de pruebas selectivas por lo cual nuestro interés sobre este riesgo es el de poder minimizarlo, y estar al tanto de que no exceda a la importancia relativa, como nos lo dicta nuestra normatividad.

Atendiendo a nuestras Normas y Procedimientos de Auditoría, que nos da la clasificación de los diferentes tipos de riesgos en alto, medio y bajo, debemos diferenciar las áreas o auditorías en las que el riesgo de la empresa, es bajo en unas y en otras es alto. Sin embargo, aun cuando el nivel de riesgo sea bajo, debemos efectuar suficiente trabajo para poder sustentar de forma razonable la emisión de nuestra opinión sobre los estados financieros examinados. Un riesgo superior al bajo nos puede conducir a efectuar pruebas más extensas y a una actitud de mayor desconfianza, frente a cualquier error o inconsistencia encontrada durante las pruebas.

La evaluación del riesgo se basa, en parte, en nuestro entendimiento del ambiente de negocios del cliente, sus sistemas contables y de controles relacionados y nuestros procedimientos de revisión analítica. Esta evaluación se debé mantener bajo revisión durante toda la auditoría, ya que algunos factores influyen sobre el nivel de riesgo para la auditoría en su conjunto; otros afectan la evaluación del riesgo por áreas específicas de auditoría. Por ejemplo, las presiones externas financieras de la fluctuación cambiaria en una empresa. Un cambio en las políticas contables respecto a la valuación de las cuentas por cobrar en moneda extranjera o por rotación de personal en el departamento responsable de la valuación de las cuentas por cobrar puede incrementar el riesgo de que existan errores en la valuación de dichas cuentas.

Cuándo la dirección de un ente ha llegado a determinar; los objetivos a alcanzar o cumplir, un adecuado plan de organización, delegación de funciones, responsabilidad y autoridad, debe tener o contar con los medios de control necesarios para que todo lo que ocurra en la vida diaria de la organización tienda al logro de los objetivos y que, a su vez, todas las novedades, variaciones o alteraciones que sufra el patrimonio, queden debidamente reflejadas dentro del sistema de información del ente. Cabe destacar que estas son recomendaciones prácticas, que bien pueden contribuir a tener un control interno sólido y que de esta forma se pueda disminuir los riesgos, que son propios de la empresa. Ya que el control interno brinda una seguridad razonable, es decir es un factor que aplicado de forma correcta, será un buen aliado en la disminución de riesgos, de aquí surge la relación entre riesgo y control interno en la cual en el boletín 3030 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría se plasma que "El riesgo de control

disminuye en la medida en que aumenta la efectividad con que el sistema de control interno alcanza los objetivos, tanto generales como específicos⁴.

Por lo que el sistema de control interno se desarrolla y vive dentro de la organización, con procedimientos o formas preestablecidas que aseguren su estructura interna y comportamiento; además para disminuir el riesgo generado por el factor humano, debe contar con un grupo idóneo para las funciones a cumplir, este debe estar equipado con los medios o adelantos tecnológicos adecuados.

La efectividad alcanzada por el control interno, consiste en unir el cumplimiento de las normas con la responsabilidad del individuo, fijando puntos estratégicos donde reforzar los controles, para vigilar su cumplimiento o rendimiento en forma esporádica y concentrarse en los desvíos o excepciones a lo predeterminado, para evaluarlo en cuanto a su magnitud e importancia, en última instancia, realizar una acción que tienda a corregir sus desvíos o irregularidades.

Una de las finalidades del estudio y evaluación del control interno es comprobar si la organización encuentra, cumple o alcanza los objetivos que persigue.

Un plan de organización que satisfaga las necesidades de un control interno debe ser:

Simple: en su estructura básica, en su interpretación y desde el punto de vista de su costo, es decir, del factor económico.

Ágil o flexible: que permita modificaciones debido a los cambios, provenientes del mundo dinámico donde se desarrolla, y que pueda asimilar sin dañar lo que perdura, expresado en otras palabras sería, adaptarse a los constantes cambios que fluctúan en la vida diaria de la organización.

Imperativo: el plan debe permitir la implantación de líneas de actividad, responsabilidad y control.

Es importante que exista en cuanto a las operaciones de ejecución, autorización y control, una sólida y adecuada independencia entre: los empleados, las secciones, los departamentos y las gerencias. Llevando este concepto al nivel individual, por lo que, es muy recomendable que ninguna persona debe controlar todas las fases de una operación, sin la intervención de unos u otros individuos que provean un control recíproco.

De manera contraria, quien maneje la operación y el registro, al mismo tiempo, podría generar errores y fraudes cuyo descubrimiento sería sumamente importante y muy difícil de detectar.

⁴ Ibidem, 3030-20

Se hace evidente la necesidad de que no se realicen en forma paralela, las funciones de operación y registro por una misma persona o sector, pero debemos incorporar otro elemento que corre también paralelo a los mencionados, la custodia. Quien tenga a su cargo la función de guardar o custodiar ya sea dinero u otro tipo de valores similares, o bienes materiales, no puede ejercer las funciones de operación y de registro, esta desviación del control interno bien puede ser detectada utilizando el método de detección de funciones incompatibles.

Una vez lograda la separación de funciones dentro del ente, debemos continuar con la asignación de la responsabilidad a individuos o sectores, con el fin de que ambos actúen de acuerdo con lo preescrito en las políticas emanadas por la dirección superior.

Para asumir una responsabilidad esta debe contener la necesaria autoridad proveniente o delegada del órgano superior inmediato al que recibe la responsabilidad.

Ambos conceptos, responsabilidad y autoridad deben estar perfectamente definidos, y, en lo posible, expresadas por escrito en manuales, instrucciones, etc., perfectamente difundidas, para evitar todo tipo de conflicto o dualidad en cuanto a su interpretación.

Todas estas sugerencias ayudan a que el control interno se desarrolle en un ámbito de eficacia y efectividad, con lo cual el auditor puede tomar como aliado al control interno, para así poder disminuir los riesgos que conlleva el poner en práctica su profesión.

2.4. Resultado de estudiar y evaluar el control interno

Una vez que el auditor ha concluido el estudio y evaluación del control interno en conjunto con el riesgo y la importancia relativa, estará en posición de tener un criterio sólido en el cual, estarán inmersos diversos resultados e implicaciones, que como se podrá observar estas últimas serán muy variadas, entre las cuales están las siguientes:

- El auditor obtendrá una base para la evaluación del riesgo de control.
- Se podrá formar una opinión sobre si el control interno existente es eficaz y eficiente.
- Si el control interno existente es deficiente, estará en posición de sugerir mejoras o correcciones.
- Incrementar o disminuir las pruebas y procedimientos establecidos en la planeación, en base a la valoración otorgada al C.I.
- El auditor podrá diseñar las pruebas de cumplimiento y las pruebas sustantivas que se aplicaran, es decir, podrá diseñar el programa de auditoría.
- Etc.

Cuando el auditor ha concluido con el estudio y evaluación del control interno éste ya puede establecer una valoración sobre el mismo, así se encuentra en posición de planificar la auditoría, también puede definir las pruebas que empleará en el examen de los estados financieros, es decir, estará en posición de definir que técnicas y procedimientos aplicará.

Las normas de auditoría nos plantea que; "Una vez efectuada la evaluación del control interno, el auditor podrá diseñar en forma congruente con dicha evaluación las pruebas sustantivas y de cumplimiento, bien balanceadas, que le permitan emitir una opinión sobre los estados financieros de la entidad".⁴

Es decir el auditor podrá elaborar el programa de auditoría, ya que, "un programa de auditoría está diseñado para lograr objetivos de auditoría con respecto a cada cuenta importante en los estados financieros. Estos objetivos surgen directamente de las afirmaciones contenidas en los estados financieros de los clientes".¹⁵

En las Normas y Procedimientos de Auditoría en el boletín 3060 y en las SAS 31 sección 330(declaraciones sobre las normas de auditoría), se señala que; "Las afirmaciones son declaraciones de la gerencia que se incluyen como componente de los estados financieros",¹³ y estas se clasifican de la siguiente forma:

1. Existencia u ocurrencia
2. Inclusión completa (en las normas se denomina como Integridad)
3. Derechos y obligaciones
4. Valuación o asignación
5. Presentación y revelación

Un programa de auditoría, está conformado por los procedimientos de auditoría que a su vez, se encontrara conformado por las técnicas de auditoría, ¿Ahora que es cada uno de estos elementos y que papel juegan?

Las normas de auditoría en el boletín 5030 nos da el tratamiento que se debe dar a cada uno de estos conceptos, nos definen cada uno de ellos y otorga los parámetros que debemos seguir.

Los programas de auditoría son guías de acción muy prácticas, ya que el auditor puede establecer y aplicar los procedimientos y técnicas, y de esta forma un auxiliar pueda ejecutar el trabajo bajo su supervisión y así el auditor de mayor

⁴ Ibidem, 5030-68

¹⁵ RAY Whittington, KURT Pany, Auditoría un enfoque integral, McGraw Hill, Colombia, 2000, pag 145

¹³ Ibidem, pag.113

experiencia podrá enfocarse hacia puntos de mayor relevancia o que representen un mayor riesgo y que pudieran exceder a la importancia relativa.

La Comisión de Procedimientos de Auditoría del IMCP en su boletín número 4 de 1957, definió al programa de auditoría de la siguiente forma:

“Un enunciado lógicamente ordenado y clasificado de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar y la oportunidad en que se han de aplicar. En ocasiones se agrega a esto, algunas explicaciones o detalles de información complementaria, tendientes a ilustrar a la persona que va aplicar los procedimientos de auditoría, sobre características o peculiaridades que debe conocer.”

La utilización del programa de auditoría en forma correcta se convierte en una herramienta muy útil para el auditor, ya que trae diversos beneficios, uno de ellos es proporcionar una guía de acción para los auxiliares que no tienen experiencia o que ésta es mínima, se puede utilizar como recordatorio de haber verificado los aspectos importantes por analizar, ayuda al auditor a que la determinación del alcance y efectividad de los procedimientos que pretenda utilizar en la revisión sean determinados de forma ágil y oportuna, así como también dejar evidencia del personal que efectuó la revisión ya que como requisito mínimo de calidad se obliga a los auditores el plasmar sus iniciales en el programa que se haya realizado.

Pero así como es una herramienta poderosa para el auditor también puede ser un obstáculo para que se efectúe una correcta auditoría, al igual que el control interno que proporciona una seguridad razonable y no la seguridad absoluta, si es utilizado en forma incorrecta, se tendrán más perjuicios que beneficios, ya que se debe tener presente que no se tiene que utilizar un programa estándar para todas las empresas, porque cada empresa es diferente por lo que se tiene que elaborar un traje a la medida, es decir el programa de auditoría diseñado debe ser flexible para que permita atender las características particulares del negocio, ya que si es inflexible se puede dar el caso de que los auditores sean inhibidos, restando su capacidad profesional, ya que se concretaría a desarrollar los procedimientos contenidos en el programa o se podría efectuar trabajo innecesario si existiera un control interno eficiente y eficaz.

El auditor debe estar alerta en la elaboración de sus programas de auditoría y debe ser muy cuidadoso de diseñar los procedimientos que se requieren para las necesidades de cada empresa, ya que la utilización de programas estándar puede llevar a que el auditor que efectuó el trabajo no ejerza su criterio profesional, así como también al adoptar los programas efectuados por otros contadores, como lo externa el autor Montgomery donde señala lo siguiente; “nada puede hacer más daño a los que se dedican a este estudio que el empleo exclusivo de reglas condensadas de trabajo; todos aquellos que ejercen su profesión ateniéndose a programas que han sido formulados por otras personas, son culpables de

negligencia si permiten que unas reglas inmutables anulen toda su independencia de criterio. Sin embargo, no hay inconveniente en que se emplee un resumen de los procedimientos que hay que seguir en casi todas las auditorías, siempre que el resumen se base en los principios fundamentales de la auditoría y se pongan en práctica sobre esa base.”

Los programas de auditoría se encuentran conformados por dos o más procedimientos de auditoría, que a su vez se encuentran conformados por dos o más técnicas de auditoría, por lo que procederé a analizar que papel juegan los procedimientos en la ejecución de auditoría para efectos financieros.

Los procedimientos son el conjunto de técnicas de investigación que utiliza el auditor y que aplica a un grupo de hechos o a unas partidas de los estados financieros, que están sujetos al examen del auditor, mediante los cuales éste se forma una opinión y está en posición de soportarla para poder emitirla a los usuarios de la información financiera.

Los procedimientos se encuentran definidos de la siguiente forma; “los procedimientos de auditoría son un conjunto de técnicas de calidad profesional para que el auditor reúna los elementos de prueba que necesite para respaldar su opinión”¹⁶.

Las técnicas y los procedimientos están estrechamente relacionados. Si las técnicas son desacertadas, la auditoría no alcanzará las normas aceptadas de ejecución.

Las técnicas de auditoría son un método o detalle de procedimiento, esencial en la práctica acertada de cualquier ciencia o arte. En la auditoría, las técnicas son métodos imprescindibles para obtener material de evidencia.

Nuestras Normas y Procedimientos de Auditoría nos brindan una clasificación de las técnicas, las cuales se clasifican generalmente con base en la acción que se va a efectuar. Estas acciones verificadoras pueden ser oculares, verbales, por escrito, por revisión del contenido de documentos y por examen físico.

Las normas mencionadas, clasifican a las técnicas de auditoría en su boletín 5010 de la siguiente manera:

- Estudio general.
- Análisis
- Inspección
- Confirmación
- Investigación
- Declaración
- Certificación

¹⁶ SÁNCHEZ ALARCÓN Francisco J, Programas de auditoría, ECASA, México, 1995, pag. 12

- Observación
- Cálculo

Y las define como: "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."⁴

A continuación explicare brevemente cada una de estas técnicas:

Estudio general. El auditor puede efectuar un estudio de las características generales de los estados financieros, del control interno, de los aspectos administrativos, de las partidas importantes, extraordinarias, que excedan a la importancia relativa, de una empresa. El auditor al efectuar este estudio obtiene datos pertenecientes a la empresa, por lo cual los debe examinar con cuidado y responsabilidad a fin de llegar a conclusiones acerca del impacto que pueden tener en los estados financieros.

El estudio general, se aplica en la etapa preliminar y en el transcurso de la auditoría y es necesaria para obtener el conocimiento de las características generales de una empresa, sus políticas contables, sus procedimientos de operación, sus fuentes de información contables, sus estados financieros, etc., así como poder detectar problemas que pueden afectar en el desarrollo de la auditoría.

Análisis. Esta técnica consiste en descomponer una(s) cifra(s) de los estados financieros en las partes o conceptos que la integran, para estudiarlas y conocer el tipo de operación de que se trata.

El análisis, es aplicable al estudio de las cuentas o a la agrupación de estas en los estados financieros, y dadas las características de cada rubro pueden ser de dos clases:

- a) De saldos. En este análisis se verifica que la cantidad existente sea real, a las que se les aplica este tipo de análisis son a las cuentas del estado de situación financiera ya que ellas, reflejan una cantidad de todas las operaciones efectuadas, esto no es limitativo, existirán los casos donde sea necesario la aplicación del análisis de movimientos.
- b) De movimientos. Este análisis se efectúa para conocer la naturaleza de las operaciones y usualmente es aplicada a las cuentas de resultados porque estas representan la acumulación de transacciones que modifican el patrimonio de la empresa.

⁴ Ibidem, 5010-12

Inspección. En esta técnica el auditor hace valer su presencia, examinando físicamente las partes de un todo, para cerciorarse de que existan, sean auténticas, estén en operación los activos, que así se asevera en los estados financieros.

Es la verificación física que hace el auditor de los activos fijos, títulos de crédito, acciones u otra clase de activos, con el objeto de cerciorarse de que existan y se encuentren en uso, mismos que se encuentran presentados en los estados financieros que asevera poseer una empresa.

Confirmación. Por medio de esta técnica el auditor comprueba con externos ajenos a la empresa de la veracidad de las aseveraciones del ente económico en sus estados financieros, ésta se efectúa por comunicación escrita a una persona independiente de la empresa examinada, en la cual se solicita información sobre algún adeudo, alguna contingencia, etc.

Es decir, es la verificación expresada generalmente por escrito de la autenticidad de los activos, operaciones, pasivos, etc., mediante una tercera persona que es ajena a la empresa pero que tiene conocimiento de la naturaleza y condiciones de una operación y se encuentra en posición de informar sobre ella.

Conforme a nuestras Normas de Auditoría las confirmaciones pueden ser de las siguientes formas:

- a) Positiva.- Cuando se le pide a la persona que conteste su conformidad o inconformidad sobre los datos que se le proporcionan.
- b) Negativa.- Cuando se le pide a la persona que conteste solo en el caso de que no éste de acuerdo con los datos proporcionados.
- c) Indirecta.- Cuando se pide a una tercera persona que proporcione datos que arrojen sus libros.

Investigación. Consiste en recabar información de importancia, acerca de alguna situación o cifra en particular por medio de los empleados de la compañía u otras fuentes.

En está técnica el auditor se encarga de recopilar datos de las pláticas sostenidas con los funcionarios y empleados de la empresa, por lo general la aplica en el examen y evaluación del control interno en su fase inicial y a las operaciones que no ofrecen claridad en su registro o que son complicadas de entender.

Declaración. Es la manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa, como ejemplo tenemos las declaraciones de la administración.

Cuando el auditor considera que las informaciones obtenidas de funcionarios y de empleados son de importancia, requiere que éstas se pongan por escrito, ya sea mediante memorándums, resúmenes, cartas, etc., firmadas por las personas que intervinieron en ellas, estas constituyen una evidencia de vital importancia para evitar la falsedad de información.

Certificación. Esta técnica consiste en solicitar un documento donde se afirme sobre la veracidad de un hecho. En esta técnica están comprendidas las pruebas periciales otorgadas por un perito en determinada materia, cuando el auditor recurre a él solicitándole una operación, la cual es conveniente que conteste por escrito y cabe destacar que las certificaciones también suelen ser muy usuales con la autoridad, donde ella avala por escrito la veracidad sobre los hechos que le han sido cuestionados.

Observación. Consiste en efectuar presencia física, de como realiza el ente ciertas operaciones o hechos, un ejemplo claro de la aplicación de esta técnica es cuando se hace toma física de inventarios.

Cálculo. En esta técnica el auditor se encarga de verificar los cálculos aritméticos o numéricos de aquellas operaciones que han sido registrados en la contabilidad, que se calculan sobre bases predeterminadas o fijas.

CAPITULO 3.

CONSECUENCIAS DE ESTUDIAR Y EVALUAR EL CONTROL INTERNO.

3.1 Planeación de la auditoría.

El diccionario de la real academia española, define el término de consecuencias como "el hecho o acontecimiento que se sigue o resulta de otro".

Por lo que en este capítulo analizare las consecuencias o dicho de otra forma, los hechos que pueden surgir de haber estudiado y evaluado el control interno, éstas pueden ser muy diversas, ya que pueden ser positivas o negativas, para el desarrollo del trabajo del auditor.

La auditoría como técnica, sigue un proceso para la realización de la misma, por lo que para desarrollarla se tienen que llevar a cabo una secuencia de pasos, mismos que se llevan de forma ordenada y secuencial, con lo cual, el auditor puede allegarse de elementos para poder soportar la opinión que el emita.

La auditoría es desarrollada debido a requerimientos internos o externos de la organización pudiendo ser, legales o estatutarios (impuestos por gobiernos, organismos reguladores o bolsas de valores) así como por necesidades de usuarios específicos de los estados financieros. Cualquiera que sea el caso, los términos que brinda una auditoría debe ser fijado en una carta propuesta, a excepción de algunos trabajos de auditoría en la que los objetivos, el alcance de la auditoría y las obligaciones del auditor son establecidos por ley. Aunque desde mi particular punto de vista, es necesario definir la extensión de los servicios a proporcionar. Tal carta entre otras cosas, debe fijar los todos los términos bajo los cuales se contrata la auditoría, el objetivo, el alcance del examen de auditoría, el periodo en que se efectuara la revisión, la finalidad con que se estudiara el control interno, los honorarios y la forma en que deben ser cubiertos, etc. Y por ser esa información de vital importancia se debe considerar al efectuar la planeación.

La planeación de la auditoría, no debe considerarse como una consecuencia en su totalidad pero si deriva una parte de efectuar el estudio y evaluación del control interno, ya que el auditor teniendo un conocimiento sobre el mismo, podrá optar por planear que técnicas y procedimientos utilizará, para poder reunir la evidencia necesaria que soporte su opinión.

Las normas y procedimientos de auditoría, establecen como norma de ejecución del trabajo, una planeación del trabajo a desarrollar, misma que es regulada por el boletín 3040. En el impone la responsabilidad de planificar de forma adecuada y supervisar en forma correcta a los ayudantes.

Las normas plasman lo siguiente "el trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados de manera apropiada".⁴

⁴ Ibidem, 3040-3

El trabajo de auditoría exige una correcta planificación de los métodos y procedimientos a aplicar, así como de los papeles de trabajo que servirán de fundamento a las conclusiones del examen.

No es posible, ni es recomendable, que la totalidad del trabajo sea realizado únicamente por el auditor. Existen labores rutinarias y que no requieren la capacidad profesional del auditor y que pueden ser realizadas por ayudantes; por ejemplo, un arqueo de caja, comprobación de operaciones matemáticas en la revisión de la depreciación del activo fijo, etc. Sin embargo, tenemos que tener presente que esta delegación de funciones en los ayudantes, no libera al auditor de la responsabilidad personal que tiene en todo el trabajo.

Por lo que existen diversas razones por las cuales el auditor debe planear adecuadamente sus compromisos: entre los cuales están el obtener evidencia suficiente y competente, ayudar a mantener los costos a un nivel razonable y evitar malos entendidos con el cliente.

La herramienta de planear las actividades, le permitirá al auditor que cumpla con los objetivos establecidos, es decir se podrá fijar metas, delinear el curso de las actividades a seguir, podrá establecer las reglas de juego. La auditoría, al igual que cualquier otra actividad, requiere de una buena planeación, que le permita culminar de forma eficiente y oportuna.

Dentro de la necesidad de planificar, controlar y documentar el trabajo se encuentra diversos factores que influyen en la misma, como por ejemplo el nivel de efectividad del control interno, el tamaño de operaciones que efectúa el cliente, ya que si las operaciones celebradas por el cliente a auditar son extensas y el control interno es deficiente, la planeación a realizar será mayor, debido a la utilización de mayores recursos humanos, tiempo, etc. Y sin embargo se trata de una empresa que tiene pocas operaciones y el control interno es eficiente, la intensidad del plan de trabajo a realizar, será menor.

Se deben de tomar en cuenta diversos aspectos al momento de planear, como las condiciones de la empresa, su forma de operar, la manera de tramitar interiormente los asuntos, las medidas que tiene para controlar la exactitud de las operaciones y su forma de registrar en sus libros y elaborar sus estados financieros, son circunstancias particulares de cada empresa que modifican la naturaleza de las pruebas de auditoría que se van a realizar y la extensión y oportunidad con que esas pruebas pueden realizarse.

De ahí que sea absolutamente necesario que el auditor, para poder realizar un trabajo satisfactorio, deba tomar en cuenta esas particularidades de la empresa cuyos estados financieros está examinando.

Los objetivos que se deben perseguir con la planificación y el control de la auditoría, entre otros son; mejorar el nivel de eficiencia en la auditoría, con la consiguiente reducción de tiempo necesario, mejora del servicio al cliente y permitir al personal un mayor grado de satisfacción en el trabajo.

Para poder efectuar la planeación de la auditoría, se debe seguir un orden cronológico de actividades, aunque en la práctica con el afán de maximizar el tiempo y ser eficientes y debido a la naturaleza de la actividad a realizar, algunas se ejecutan en forma simultánea:

La mayor parte de planear el desarrollo del trabajo ocurre al principio de la auditoría que en ocasiones se efectúa en la oficina del cliente. Ya que es en una serie de pláticas donde se decide, si se acepta tratándose de una nueva auditoría o si continúa, si es que es recurrente y es en esta etapa donde se evalúa las razones del cliente para que se audite, se obtiene una carta de compromiso y se define personal que intervendrá en la auditoría.

Algo de lo que he logrado percibir dentro de mi experiencia obtenida al desempeñarme en la auditoría, es que antes de aceptar a un nuevo cliente, la mayoría de los despachos de contadores públicos investigan a la compañía, para determinar su aceptabilidad moral, en la cual algunos aplican cuestionarios y efectúan investigaciones de mercado o se piden referencias a personas externas a la organización. Se evalúa la posición del posible cliente en la comunidad empresarial, su estabilidad financiera y las relaciones que dejaron si es que fueron auditados anteriormente, con los despachos de contadores públicos.

En el caso de los clientes que han sido auditados anteriormente por otro despacho de contadores públicos el nuevo auditor debe comunicarse con el auditor anterior, ya que nuestras normas de auditoría en su boletín 5070, así lo exigen. El propósito de este procedimiento es ayudar al auditor sucesor a decidir si debe aceptar o no el compromiso, ya que puede conocer si el cliente, por medio de las experiencias previas con el despacho que antes los audito, es íntegro o si hubo problemas que excedieron a la importancia relativa en la aplicación de los principios de contabilidad, o en el proceso de llevar a cabo la auditoría.

Cabe destacar que el nuevo auditor es responsable de ponerse en contacto con el auditor sucesor, debido a la responsabilidad que llevará por emitir su opinión. En ocasiones para complementar las investigaciones realizadas, se efectúan otras investigaciones, donde las fuentes de información que podemos tomar se encuentran en abogados locales, otros despachos de contadores, bancos y otras empresas pertenecientes al sector económico donde se desempeña.

Como contadores públicos debemos evaluar la viabilidad de seguir auditando a los clientes existentes cada año, con el afán de determinar si existen razones para no continuar realizando una auditoría, este aspecto hoy en día ha cobrado mucha relevancia ya que se puede caer en conflictos de independencia o de conflictos de interés. Uno de estos conflictos sobre los cuales el auditor ya no debería continuar auditando pueden ser por mencionar algunos; por limitantes para dar un alcance adecuado a la auditoría, presiones por parte del cliente para emitir una opinión en cierto sentido, los honorarios no pagados o mal determinados, su relación con el cliente, el hecho de determinar falta de integridad al cliente, si existe un litigio contra un despacho de contadores públicos por parte del cliente o si existe una demanda o acción que atente contra el mismo, por parte del despacho de contadores públicos. Estas son algunas de las causas por las cuales el auditor debe suspender sus servicios profesionales.

En la planeación de la auditoría, se debe ser cuidadoso y tomar en cuenta diversos aspectos ya que estos contribuirán a realizar auditorías de calidad.

El auditor debe lograr obtener un conocimiento amplio del negocio del cliente, de la industria en que se encuentra inmersa y de las operaciones que efectúa la compañía para poder realizar una auditoría adecuada.

Así que para lograr una correcta planeación, es importante conocer la empresa que se va a auditar por ciertas razones, entre las cuales tendremos las siguientes:

- Requerimientos de contabilidad distintos en las diferentes empresas, debido a que cada empresa es diferente y el volumen de operaciones también.
- Poder identificar el riesgo aceptable de la auditoría que realice el auditor.
- Los riesgos que sean inherentes a las empresas de una misma industria, ya que por el conocimiento de la misma podremos saber en que rubro se encuentra un mayor riesgo a causa de la naturaleza de sus operaciones.

El efectuar una visita a la planta y sus oficinas nos es muy útil para obtener un mejor conocimiento de la empresa del cliente y sus operaciones, lo que representa una oportunidad para observar las operaciones, conocer al personal integrante de la misma y el entorno en el que se desarrollan.

Como parte de la planeación se debe verificar las operaciones con partes relacionadas, las cuales son importantes porque manifestaran en los estados financieros si son importantes o si estas se encuentran dentro del marco legal, razón por la que los auditores deben verificar si son realizadas y si es el caso plasmarlas en su planeación.

Asimismo, el acta constitutiva es un documento que contribuirá para efectuar una correcta planeación, ya que es el documento en el cual se constituye la compañía es decir es el documento legal necesario para reconocer a una empresa como entidad independiente. En ella se incluye el nombre exacto de la compañía, la fecha de su constitución, los tipos y monto de capital social que emite la compañía y los tipos de actividades empresariales que puede realizar, es decir, la regulación que se establece en ella para poder realizar actividades.

De igual forma, las actas de asambleas de los accionistas son otros documentos de la organización en el que se efectúan los registros oficiales de las juntas del consejo directivo y accionistas. Estas incluyen resúmenes de los temas más importantes que se analizaron en estas juntas y las decisiones que tomaron los directores y accionistas, en estos documentos los auditores nos podemos percatar de posibles planes para la compañía, mismos que deben ser considerados en la elaboración de la planeación.

Las actas pueden incluir información como autorizaciones y debates del consejo directivo que pueden afectar el riesgo inherente de la empresa, como otorgamiento de poderes a funcionarios, nuevos contratos y convenios, adquisición de propiedades, préstamos y pagos de dividendos.

De la misma manera, hay que tener presente que el Comité de Mejores Prácticas, perteneciente al Consejo Coordinador Empresarial, emitió su Código de Mejores Prácticas Corporativas, en el cual se establece lo siguiente en su apartado 1.4 referente a la operación del Consejo de Administración: "Se sugiere que el Consejo de Administración se reúna cuando menos 4 veces al año. Se recomienda que una de sus reuniones sea dedicada a la definición de la estrategia de mediano y largo plazo de la sociedad." Con lo cual el auditor se puede formar una opinión sobre que operaciones se pueden efectuar o se está realizado, contribuyendo a un mayor conocimiento de la empresa y poder considerarlo en la planeación que efectuó.

También la mayoría de los contratos son muy importantes para los auditores y en la práctica deben recibir especial atención durante las pruebas detalladas y en la misma planeación, ya que en ellos podemos encontrar las condiciones sobre las que desarrollara sus operaciones con otras empresas y nos puede brindar una idea de las acciones a efectuar para poder obtener evidencia suficiente y competente de la opinión que se emita.

Como norma de ejecución del trabajo el auditor debe documentar la evidencia del trabajo realizado y una forma de cumplir con ella es con los papeles de trabajo, mismos que por fines prácticos se tiene el procedimiento de elaborar un archivo permanente donde a menudo incluye el historial de la compañía, una lista de las principales actividades del cliente y un archivo de las políticas de contabilidad

en años anteriores y este puede ser una herramienta valiosa cuando es una auditoría recurrente, para poder elaborar la planeación de la auditoría.

El auditor debe reunir todo el conocimiento y plasmarlo en sus papeles de trabajo, que son los archivos que guarda de los procedimientos aplicados, las pruebas realizadas, la información obtenida y las conclusiones pertinentes a las que se llegaron en la auditoría. El empleo de los papeles de trabajo es para facilitar la visión del examen y proporcionar un registro de la auditoría realizada. No existe una forma o guía standard para los papeles de trabajo. En el manejo de los mismos opino que no se debe ser inflexible con la forma y contenido de los papeles de trabajo. Más bien los papeles de trabajo se deben diseñar para satisfacer las preferencias del auditor relativas a conceptos tales como la planeación, los índices y formas de las cédulas.

Los papeles de trabajo son la base del desarrollo de la planificación de la auditoría, de ahí su relevancia, ya que incluyen información sobre planificación diversa, como puede ser información descriptiva sobre la estructura de control interno, un presupuesto de tiempo para cada una de las áreas de la auditoría, un programa de auditoría y los resultados de la auditoría del año anterior.

Aunado a lo anterior, los papeles de trabajo son el principal medio para documentar la realización de la auditoría. Ya que si se presentara algún conflicto, el auditor debe ser capaz de demostrar a las organismos reguladores, los accionistas y a los tribunales que la auditoría estuvo bien planeada y adecuadamente supervisada, que los datos fueron convenientes y oportunos y que el informe de auditoría fue adecuado considerando sus resultados, con fundamento en su evidencia, misma que queda plasmada en los papeles de trabajo.

En la experiencia laboral obtenida, a grandes rasgos, los pasos seguidos para efectuar la planeación, en forma enunciativa, han sido los siguientes:

- ✓ Conocer lo estipulado en la carta propuesta, para saber la extensión del trabajo a realizar.
- ✓ Conocer aquellos aspectos operativos, sociales y financieros de la empresa
- ✓ Conocer las políticas de la compañía, enfocados hacia las de mayor relevancia
- ✓ Conocer como se efectúan las transacciones y de que forma se registran
- ✓ Verificar los estados financieros con la finalidad de identificar que procedimientos se han de aplicar, tomando en cuenta el tipo de errores que pueden ocurrir, junto con el riesgo de que esos errores ocurran.
- ✓ Determinar la evidencia de la auditoría.
- ✓ Determinar en que grado se puede confiar en los procedimientos de revisión analítica y en los controles internos contables. Para identificar los procedimientos y controles clave para poder diseñar pruebas de cumplimiento.

Y es en este último paso de la planeación, donde se puede denotar la relación que existe con el control interno, ya que se puede convertir en un excelente aliado para el auditor, mismo que cimentando una confianza alta, está en la posición de poder disminuir la intensidad de las pruebas y procedimientos a aplicar, lo cual se puede traducir en beneficios económicos para el cliente y menor trabajo a desarrollar por el auditor y poder agregar un plus a su trabajo analizando otras situaciones de importancia, como por ejemplo verificar si se puede disminuir su rotación en su ciclo de cobranza, de recepción de la mercancía, del flujo de información, etc.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría opina que "El sistema de control interno constituye el elemento más importante sobre el que descansa la planeación de la auditoría".⁴

3.2 Técnicas aplicables a la auditoría de estados financieros

En el punto 2.4 ya he abordado las técnicas de auditoría, plasmando una breve sinopsis sobre las mismas, ya que del resultado obtenido de estudiar y evaluar el control interno, el auditor podrá cimentar la intensidad en que utilizará sus técnicas de auditoría, para obtener la evidencia suficiente y competente que exigen nuestras normas y procedimientos de auditoría.

El auditor como resultado de estudiar y evaluar el control interno podrá, otorgar el grado de confiabilidad correspondiente, determinar si no es confiable en ciertos rubros y como consecuencia de la conclusión obtenida poder determinar que técnicas de auditoría utilizará y en que intensidad deberá aplicarlas, que es el tema que se abordara en el presente apartado.

Las SAS-1 en su apartado 320-6 normas relativas a la ejecución del trabajo, nos emiten como aclaración a las normas de auditoría que "El objeto de estudio y evaluación del control interno por parte del auditor..., es establecer la base para confiar en el sistema con el fin de determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría que deban aplicarse en su examen de los estados financieros". Y de la misma forma las Normas y Procedimientos de Auditoría plasman que el objeto del estudio y evaluación del control interno es formar la confiabilidad que otorgara al mismo, para poder establecer la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría definición que ya sido plasmada en el capítulo 1.

⁴ Ibidem, 3040-11

Y de estas definiciones que se externan, tenemos que, como consecuencia de estudiar y evaluar el control interno, el auditor establecerá su confianza en el mismo, lo cual, le permitirá decidir que métodos y procedimientos utilizará y en que extensión los aplicara, es decir, podrá disminuir o incrementar las pruebas a emplear dependiendo de la confiabilidad que le otorgue a los controles internos existentes de la empresa.

A este respecto el autor Santillana dice que "A mayor y mejor control interno, menos pruebas de auditoría y menos severidad en la aplicación de las técnicas y procedimientos de auditoría sobre esas pruebas = menos horas a invertir en la auditoría = menos costo de auditoría. A menor y deficiente control interno mayores pruebas de auditoría y más severidad en la aplicación de las técnicas y procedimientos de auditoría sobre esas pruebas = más horas a invertir en la auditoría = mayor costo de la auditoría."¹⁰

Como podemos denotar de estos supuestos, los resultados obtenidos de estudiar y evaluar el control interno van de la mano con las consecuencias que arrojaran estos, ya que se traducirá en menor trabajo y menores costos y viceversa si se efectúa un mayor trabajo como consecuencia de un control interno ineficaz e ineficiente, se traducirán en un incremento de costos tanto para el auditor como para su cliente. Por lo que el auditor hoy en día debe estar atento a las revisiones que efectuó al control interno, para determinar la eficiencia y eficacia del mismo, y en su caso promoverlas, que a la postre se traducirá en una disminución de costos propios y como consecuencia los que traslade a sus clientes conllevarán este efecto.

Nuestra normatividad nos señala que "El trabajo de auditoría tiene por consiguiente, como finalidad inmediata, proporcionar al propio contador público los elementos de juicio y de evidencia suficiente para poder emitir su opinión de una manera objetiva y profesional. Es, por tanto, responsabilidad personal e indeclinable del propio auditor determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar, que considere necesarios".⁴

Pero ¿Qué constituye la naturaleza, oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría, o que debemos entender por estos conceptos?, ellos se encuentran contemplados en el boletín 5010:

Naturaleza. El auditor tiene que definir que técnicas o procedimientos o conjunto de estos aplicará, con base en su criterio profesional. Por ejemplo si deseáramos incrementar la cantidad de evidencia al analizar las cuentas por cobrar, podríamos

¹⁰ Ibidem, Pág. 198

⁴ Ibidem, 5010-2

confirmar las cuentas en lugar de efectuar un arqueo de la cartera, verificando los documentos que soportan la operación.

Extensión. Ésta es definida como la relación que existe entre el total de las partidas examinadas con el total del universo. Y aquí cabe tomar en cuenta que, cuanto más extenso o más cuentas se examinen de los estados financieros, se podrá reducir el riesgo de detección a un nivel bajo.

Oportunidad. Es la época en que se van a aplicar los procedimientos de auditoría. Como auditores debemos decidir en que momento del período en que se están examinando los estados financieros, aplicaremos nuestros procedimientos, mismos que pueden ser en el transcurso del mismo o posteriormente o si se aplicarán dentro del período de los estados financieros y posteriores a éste.

Aunado a esto para que el auditor este en posición de emitir su opinión acerca de la razonabilidad de las cifras que presentan los estados financieros de una empresa, es necesario que con el trabajo desarrollado pueda obtener los elementos de juicio suficiente, competente y pertinente de las aseveraciones que dichos estados reflejan. Por esto, debe determinar las pruebas que deben realizarse para cada caso en particular, de acuerdo con las circunstancias, para obtener los elementos de juicio que se mencionan.

Las técnicas ayudan al auditor a obtener evidencia suficiente, competente y pertinente, pero ¿Qué técnicas debemos utilizar, para examinar los diferentes rubros de los estados financieros?, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría emitieron los boletines serie 5000, en los cuales se recomienda que procedimientos utilizar en la revisión de determinados rubros de los estados financieros, en el que expone que "El objetivo del presente boletín es establecer los procedimientos de auditoría recomendados para el examen del", hace mención del rubro correspondiente y continúa con lo siguiente, "los cuales deberán ser diseñados por el auditor en forma específica, en cuanto a naturaleza, oportunidad y alcance, tomando en cuenta las condiciones y características de cada empresa"

Como se puede notar al dar lectura al objetivo de los boletines serie 5000, nos podemos percatar de lo siguiente:

- Los procedimientos que se exponen en el boletín para obtener una evidencia suficiente, competente y veraz, son recomendados, es decir, el auditor puede utilizar otros procedimientos que el crea convenientes, ya que no son guías científicas que sean comprobables.
- Otro aspecto, es que, cuando el auditor tiene definido que procedimientos aplicará, se encuentra ante el dilema de cual es el alcance que debe efectuar para poder soportar su opinión.

Las normas contienen el tratamiento que se debe dar a cada rubro o particularidades en específico, del estado financiero a examinar. En la serie 5000 se proporciona una guía de que procedimientos de auditoría debemos emplear en

específico para poder obtener la evidencia necesaria para poder soportar la opinión que emita el auditor, aunque, estas guías señalan ciertas limitantes, que en ocasiones son pasadas por desapercibido, lo cual puede causar una distorsión en los resultados del examen efectuado, incrementado el riesgo de auditoría y las limitantes que hago mención, son las siguientes:

Boletín	Nombre	Limitante
5110	Ingresos y cuentas por cobrar.	No trata los aspectos fundamentales relativos al estudio y evaluación del control interno y los procedimientos de auditoría de entidades de servicios, constructoras, extractivas, instituciones de crédito, seguros, etc.
5120	Inventarios y costo de ventas.	No trata los aspectos fundamentales relativos al estudio y evaluación del control interno y los procedimientos de auditoría de entidades de servicios, constructoras, extractivas, instituciones de crédito, seguros, etc.
5130	Pagos anticipados	Los aspectos fundamentales relativos al estudio y evaluación del control interno y los procedimientos de auditoría no se refieren a impuestos diferidos, crédito mercantil, ni a intangibles.
5140	Procedimientos de auditoría relacionados con estados financieros consolidados y combinados, y con la valuación de inversiones permanentes en acciones.	No trata la conversión de estados financieros de subsidiarias y asociadas en el extranjero, de las obligaciones convertibles en acciones, de las fusiones, de las escisiones y las asociaciones en participación
5160	Intangibles	No contempla aquellos procedimientos de auditoría particulares que podrían ser requeridos, en ciertos casos, en empresas con características peculiares solo contempla empresas industriales y comerciales, no contempla impuestos diferidos, crédito mercantil proveniente de adquisiciones de empresas.
5190	Capital contable	Los aspectos de control interno y procedimientos son aplicables a entidades que persiguen fines de lucro, no incluye procedimientos aplicables a entidades reglamentarias o de personas físicas.

De ésta situación surge una interrogante, ¿Nuestra normatividad es limitada o nos limitamos como auditores?, la respuesta a esta pregunta desde mi punto de vista, es que nuestra normatividad se encuentra limitada en ciertos aspectos, derivado de la complejidad que contienen ciertos casos específicos de la empresa, por lo que existen estudios a fondo sobre estas particularidades.

Como podemos ver, los procedimientos que nos recomienda la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría contienen limitantes, que en algunos casos se encuentran cubiertas por otra normatividad, misma que está diseñada para tratar con ese tipo de particularidades en especial.

Para poder solventar estas limitantes como auditores debemos remitirnos hacia normatividad o leyes especializadas en el tema, es decir, no debemos limitarnos, es muy cierto que nuestra normatividad no es perfecta, pero la existente debemos aplicarla de forma plena.

La revista Contaduría Pública por conducto del Maestro Arturo Díaz Alonso emitió un análisis del porque el fallo de la auditoría, en el caso Enron y en el artículo que desarrollo él asevero lo siguiente; "No tenemos ciencia y, consecuentemente, no tenemos tecnología. Tenemos técnicas muy probadas a lo largo del tiempo como la partida doble, pero además todos los días inventamos modas e ideologías que no tienen fundamento alguno y se los imponemos a las empresas, como la administración por objetivos, la calidad total, la reingeniería."¹⁷

Concepto con el que me encuentro de acuerdo, nuestra normatividad no es la más exacta, pero también es cierto que hemos tenido grandes avances en el desarrollo de la misma, como auditores tenemos la responsabilidad social de efectuar una aplicación adecuada a las circunstancias que se nos presenten, ya que si fallamos se pueden desencadenar serias repercusiones, tanto para el auditor, como para la sociedad.

El maestro Arturo Díaz continúa exponiendo en su análisis, que los auditores no deben ser "simples aplicadores de leyes y reglamentos, sino autoridades técnicas que, basados en la ley, en la responsabilidad humana y en los conocimientos, pueden encarar realidades difíciles, tal vez nunca antes conocidas; asimismo, están obligados a apoyar, enderezar, corregir, imaginar, proponer, en fin, luchar por buscar soluciones adecuadas, sin más compensación que su legítimo salario y la satisfacción de la necesidad personal de que las cosas anden bien."¹⁷

¹⁷ DÍAZ ALONSO Arturo, "La formación ética de los contadores públicos ante el caso Enron-Andersen", Contaduría Y Administración, Núm. 207, México, 4º trimestre de 2002, página 9.

¹⁷ Ídem

Ahora como auditores debemos de tener en cuenta diversos aspectos para poder tomar una decisión acertada, pero en base a la confiabilidad otorgada al control interno ¿cuál debe ser la intensidad de las técnicas a aplicar?, nuestra normatividad nos recomienda que tengamos en cuenta diversos factores entre los que se encuentran los siguientes:

- El grado de eficacia del control interno
- El número de partidas que forman el universo
- El número de errores encontrados en el examen previo.

Y con base en nuestra normatividad, se puede llegar a la conclusión de que la forma de determinar la extensión no tiene una receta comprobable, por lo que el auditor tiene que utilizar su criterio siendo cuidadoso y diligente como lo requiere su normatividad, para que de esta forma, pueda obtener la evidencia necesaria que le ayude a soportar su opinión. Ya que el auditor, haciendo uso de su criterio, si no aplica la normatividad tiene que haber una razón justificada, ya que de lo contrario, si no existiera una razón justificada para no cumplir con la normatividad estaría violando la norma de ejecución del trabajo, con lo cual se le podría atribuir que hubo negligencia profesional en la realización de su trabajo.

Además de lo mencionado anteriormente nuestra normatividad tiene aspectos que no son claros, lo cual dificulta su aplicación, un claro ejemplo de esto lo tenemos en lo siguiente:

1. Son confusos los boletines de serie 5000, un ejemplo de esto tenemos al boletín 5100 el cual en el párrafo 11 nos dice que, se debe efectuar el estudio y evaluación del control interno conforme al boletín 3050 siendo que en este boletín solo se definen los elementos de la estructura del control interno y no se nos proporcionan procedimientos para efectuar la evaluación.
2. En el boletín 5030 en el segundo párrafo se expone lo siguiente; "El boletín 3050, Estudio y evaluación del control interno cubre aspectos conceptuales e incorpora el término "estructura del control interno". Los procedimientos recomendados para su estudio y evaluación, quedan cubiertos en este boletín y su apéndice 1". Como se puede ver en los dos boletines anteriormente mencionados se define con base en que se debe efectuar el estudio y evaluación del control interno, como se puede notar las referencias no son claras y confunden.
3. Dentro del párrafo 37 del boletín 5100 se nos dice que debemos efectuar una evaluación preliminar del control interno y en el párrafo 38 nos recomienda utilizar la guía 6050 que nos puede ser útil, para la formulación de los programas de auditoría, pero si estas guías son buscadas en la 24ª. Edición no serán encontradas.

Y aquí surge otra interrogante, ¿La serie 6000 es vigente o no es vigente? Siendo que si estas guías son buscadas en el libro editado en 2004 no serán

encontradas, pero sí son vigentes, solo que no es aplicable para el estudio y evaluación del control interno cuando se efectúa una auditoría de estados financieros. Son aplicables para complementar el examen de éste último y cuando el auditor es contratado para emitir su opinión sobre el control interno.

Anteriormente el estudio y evaluación del control interno se realizaba por ciclos de transacciones (Ciclo de compras, producción, etc.), actualmente dicho examen se realiza en base a segmentos (Efectivo, cuentas por cobrar, cuentas por pagar). En la introducción del libro de normas de auditoría donde entran en vigor la revisión por segmentos, menciona que los ciclos de transacciones se eliminan (serie 6010 a 6050) ya que consideran que:

- a) La auditoría moderna estudia sólo los controles internos contables clave, es decir aquellos que tienen impacto en las cifras de los estados financieros.
- b) Las guías 6000 son muy importantes para realizar un estudio y evaluación del control interno cuando el auditor es contratado para este fin, pero para el auditor de estados financieros dicho estudio es muy extenso y exhaustivo y requiere de una considerable inversión de tiempo y recursos y son imprácticas para determinar naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría, el cual es el propósito fundamental para el auditor de estados financieros.
- c) Existen otros métodos para evaluar el estudio y evaluación del control interno”.

Por otra parte el auditor tiene que desentrañar que extensión dará al examen de los estados financieros que practique, dado que las operaciones realizadas por las compañías son muy extensas, no es posible el poder verificarlas todas, por el costo y el tiempo que se debería invertir, por lo que el auditor debe cimentar su examen bajo el método de pruebas selectivas, en el cual el auditor examina muestras parciales de partidas individuales.

Una vez que el auditor tiene contemplado que técnicas aplicará para cubrir el alcance planeado, estará en posición de cuestionarse si ha reunido o reunirá la evidencia suficiente y competente, pero, ¿Cómo saber si hemos reunido o si los procedimientos empleados nos ayudarán a reunir la evidencia comprobatoria suficiente y competente?

Para que el auditor pueda emitir su opinión, debe reunir evidencia que reúna las siguientes características, debe ser comprobatoria, suficiente y competente, características que se encuentran contempladas en el boletín 3060 que emite la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.

Debe ser comprobatoria porque el auditor debe ser capaz de soportar con sus papeles de trabajo, las aseveraciones que contienen los estados financieros, ya que su opinión puede ser cuestionada por personas internas o externas a la empresa en la que examinó y emitió su opinión sobre sus estados financieros. Un caso usual es cuando se efectúan auditorías de tipo fiscal en la cual las autoridades hacendarias piden información al auditor sobre el examen realizado. Es decir, para que sea comprobatoria "debe reunir los elementos que comprueben la autenticidad de los hechos"⁴, por lo que dentro de la evidencia de auditoría no solo encontraremos información de la empresa, también incluirá otro tipo de información como pueden ser memorandums, declaraciones de la administración, confirmaciones, certificaciones, etc.

Otra característica de la evidencia es que sea suficiente y competente y reúne esta característica "cuando se refiere a hechos, circunstancias o criterios que realmente tienen relevancia cuantitativa dentro de lo examinado y las pruebas de auditoría realizadas, ya sea por los resultados de una sola o por la concurrencia de varias, son validas y apropiadas para que el auditor llegue a adquirir la certeza moral (grado de seguridad y confianza para emitir su opinión sobre los estados financieros) de que los hechos que están tratando de probar y los criterios cuya corrección está juzgando, han quedado satisfactoriamente comprobados".⁴

Asimismo, si las técnicas son utilizadas en forma oportuna y conforme lo requieran las situaciones, se obtendrá una evidencia más sólida y por consiguiente el riesgo de auditoría se vera disminuido.

3.3 Situaciones a informar a la dirección.

Hoy en día el control interno cada vez se encuentra cobrando mayor importancia dentro de las organizaciones por los beneficios que conlleva el tener implantado un sistema de control interno eficaz y eficiente, por lo que los clientes del auditor siempre esperan poder obtener sugerencias de cómo mejorar la operatividad del control interno, aunque hay que aclarar que no es la finalidad del auditor el detectar deficiencias en el control interno, pero si debe estar al tanto.

Siempre ha sido inherente al trabajo del auditor su calidad y el cumplimiento de las normas que lo rigen para lograr su confiabilidad; pero en estos momentos se evidencia aún más su importancia y la necesidad de una adecuada realización de las auditorías que se efectúan. Las exigencias de calidad son cada vez mayores,

⁴ Ibidem, 3060-1

⁴ Ibidem, 3060-14

las que aseguran la realización de una auditoría externa bien desarrollada dándole confianza y credibilidad al auditor, prestigiándolo ante la sociedad.

Además siendo que las exigencias hacia el auditor, se han visto incrementadas día a día, como consecuencia de los sucesos históricos que han ocurrido recientemente, el avance tecnológico que se ha generado, otros aspectos, etc., quienes contratan los servicios de un auditor, como el consejo de administración, los inversionistas, los usuarios de la información financiera, los trabajadores, etc., esperan mucho más de lo que puede brindar en sus servicios, una de estas expectativas es el que se otorgue un valor adicional a los servicios proporcionados, por lo que el auditor con la finalidad de brindar servicios de calidad y aportar un grano hacia el avance en el terreno de la eficiencia y eficacia de las empresas, emite sugerencias para mejorar, los procesos productivos, de administración, de control interno, etc.

A este respecto las declaraciones sobre las normas de auditoría SAS-I sección 320 párrafo 07, exponen lo siguiente "El estudio y evaluación hechos con este objeto", refiriéndose al control interno y continúan diciendo, "frecuentemente proveen una base para sugerencias constructivas a los clientes referentes a mejoras en el control interno".

También, las normas de auditoría obligan a los auditores a estar al tanto de las deficiencias, errores, o aspectos que sean susceptibles de mejorarse. "Durante el curso de su trabajo, el auditor debe estar al tanto de los asuntos relacionados con el control interno que puedan ser de interés para el cliente, los cuales se identifican como **situaciones a informar**"⁴.

Pero debemos tomar en cuenta que, no representa una obligación para el auditor el detectar situaciones que se deban reportar a los altos mandos, ya que su obligación llega solo a la responsabilidad que tiene de la opinión que emite. Pero "debe estar al tanto de ellas a través de la evaluación de los elementos de la estructura del control interno, de la aplicación de procedimientos de auditoría sobre saldos o transacciones o de alguna otra manera dentro del curso de la revisión"⁴.

Pero que son estas situaciones a informar hasta donde llega esta situación, las normas de auditoría las define como, "asuntos que llaman la atención del auditor y que en su opinión deben comunicarse al cliente, ya que representan deficiencias importantes en el diseño u operación de la estructura del control interno, que podrían afectar negativamente la capacidad de la organización para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera uniforme con las afirmaciones de la Administración en los estados financieros. Tales deficiencias pueden incluir diferentes aspectos de control interno."⁴

⁴ Ibidem, 3050-42

⁴ Ibidem, 3050-44

⁴ Ibidem, 3050-42

Como podemos notar en los dos párrafos que anteceden, se obliga al auditor a estar atento a las deficiencias detectadas durante la revisión del control interno, ya que pueden ser factores que contribuyan a disminuir la razonabilidad de las cifras aseveradas por la compañía.

Pero también la frase "y que en su opinión deben comunicarse", delega o deja abierto al criterio del auditor si comunica o no, los aspectos detectados que pueden ser considerados situaciones a informar, es decir, que desde mi particular punto de vista las normas obligan a los auditores a tener presentes estas situaciones y dejan a su criterio el hecho de informarlas o no, pero aquí surge una duda ¿se deben o no comunicar estas situaciones?, y la respuesta a la que llego, es que aquí juega un papel determinante la importancia relativa, factor que como ya se ha reiterado en el transcurso de esta investigación, va ligado de la mano con el control interno, y debe ser tomado en cuenta para definir si se informa o no, ya que si son factores que pueden influir en la razonabilidad de las cifras, deben ser informadas y también se debe adoptar el criterio de generar la eficiencia y eficacia en el control interno, para que se pueda traducir en beneficios para el auditor y para la empresa.

Las deficiencias o debilidades del control interno detectadas a través de los diferentes procedimientos de supervisión de la empresa, así como los resultados arrojados en el examen hecho por el auditor, deben ser comunicadas a efectos de que se adopten las medidas correctivas que corresponden. Según la influencia de las deficiencias, los responsables de las mismas, pueden ser tanto las personas responsables de la función o actividad implicada como las autoridades superiores, por lo que el auditor se debe mantener escéptico ante lo aseverado por la compañía. La autoridad superior del organismo debe procurar difundir, revisar y vigilar la observancia de valores éticos aceptados, que constituyan un buen fundamento moral para su conducción y operación. Tales valores deben ser seguidos por la conducta de funcionarios y empleados, orientando su integridad y compromiso personal.

Es decir no se debe restar importancia al control interno, a causa de numerosos problemas producidos por su ineficiencia, últimamente se ha hecho necesario que los miembros de los consejos de administración asuman de forma efectiva, más responsabilidades que antes se habían dejado en manos de las propias direcciones de las empresas. Por eso es necesario que la administración tenga claro en qué consiste el control interno para que pueda actuar de forma correcta al momento de su implantación y en la operación del mismo. En ocasiones el control interno no tiene el mismo significado para todas las personas, cosa que se reitera y de tal forma predispone a ser subjetivo si éste no es claro, lo cual causa

confusión entre empresarios y profesionales, legisladores, etc. En consecuencia, se originan problemas de comunicación y diversidad de situaciones, lo cual da origen a problemas dentro de la empresa.

Mucho se ha hablado de la eficiencia y eficacia en el control interno, pero realmente que implican estos conceptos y que papel juegan en el mismo, como el auditor sabrá si se encuentra frente a una deficiencia si no conoce su contraparte.

La eficiencia es la relación que existe entre los recursos ya sean financieros, materiales, humanos, etc., frente a los resultados obtenidos al menor costo, en igualdad de condiciones de calidad y oportunidad. Según las teorías económicas tiene dos medidas esenciales: técnica y económica. La técnica es el resultado de su medición en términos físicos (productividad) y la economía en términos monetarios (costos).

Una operación eficiente de una empresa, produce la máxima cantidad ya sea de bienes o servicios, con una cantidad determinada de recursos o utiliza

una cantidad mínima de recursos para proveer una cantidad y calidad determinada de bienes y servicios.

Dicho en otras palabras, es hacer las cosas bien, tener resultados exitosos dentro de la empresa. A un mismo producto o servicio, quien consuma menos recursos es más eficiente; y a igualdad de recursos, quien produzca más productos o servicios es más eficiente.

La eficacia puede ser definida como el éxito de un programa o de una actividad para el logro de los objetivos y metas que se ha establecido la empresa. En términos de cantidad, calidad y oportunidad de los bienes y servicios producidos, es el logro de resultados de manera oportuna guardando relación con los objetivos y metas planteadas. Consiste en cumplir los objetivos.

Estos factores son decisivos para que el auditor este pendiente de las posibles deficiencias detectadas en el control interno como lo menciona la definición que proporciona las normas de auditoría.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría en su apéndice II del boletín 3050, nos da ejemplos de que deficiencias debemos tomar en cuenta al efectuar el examen del control interno, mismas que son clasificadas como:

1. Deficiencias en la estructura del control interno.
2. Deficiencias en la operación del control interno.
3. Otras

En las deficiencias en la estructura del control interno tenemos que pueden surgir por el crecimiento en la estructura operativa de la empresa, un mal diseño para controlar las operaciones internamente, excesiva rotación de personal, que son factores que contribuyen a que encontremos situaciones como las siguientes:

- Diseño inadecuado de la estructura del control interno en general.
- Ausencia de una adecuada segregación de funciones, acorde con los objetivos de control establecidos.
- Falta de revisión y aprobación adecuada de las transacciones, pólizas contables o reportes emitidos.
- Procedimientos inadecuados para la evaluación y aplicación adecuada de principios de contabilidad.
- Medidas deficientes para la protección de activos.
- Ausencia de técnicas de control adecuadas para el tipo de transacciones efectuadas.
- Fallas en el diseño del sistema para suministrar información completa, correcta, congruente y oportuna con los objetivos y necesidades de la entidad.

Algunas deficiencias pueden ser detectadas en el momento de visualizar la estructura de la organización, al realizar nuestras pruebas de cumplimiento nos podremos percatar si se autorizan debidamente o no las operaciones teniendo un conocimiento de la estructura de la organización, el hecho de no aplicar los tratamientos contables que se nos requiere como contadores, si la empresa no tiene identificados sus activos, así como su localización pueden ser parámetros para saber que existen deficiencias. Así mismo, el hecho de que no se informe oportunamente entre departamentos, que haya retrasos en la entrega de la misma es otro parámetro para encontrar posibles deficiencias que deban informarse.

En las deficiencias en la operación de la estructura del control interno encontramos situaciones como las siguientes;

- Deficiencias en los controles establecidos para la prevención y detección de omisiones en la información contable.
- Fallas en el suministro oportuno de información completa, correcta de acuerdo con los objetivos de la entidad, como consecuencia de omisiones en la aplicación de procedimientos de control.
- Violación intencional de los controles establecidos, por parte de personal de alto nivel jerárquico, en detrimento de los objetivos de control.
- Fallas en la protección de los activos, contra pérdidas, daños o uso indebido de los mismos.
- Fallas en la ejecución de funciones que son parte de la estructura de control interno, tales como preparación o revisión oportuna de conciliaciones.
- Aplicación indebida de principios de contabilidad con la intención de distorsionar la información financiera.

- Falta de adhesión a las políticas y procedimientos establecidos por la Administración.
- Falta de capacidad y entrenamiento de los empleados o funcionarios para el adecuado desarrollo de sus actividades.

Estas deficiencias las podemos encontrar al revisar los aspectos operativos del control interno, al realizar las pruebas de cumplimiento y al realizar nuestras pruebas sustantivas sobre las cifras.

Entre otras deficiencias que encontramos en el control interno tenemos las siguientes:

- Fallas en el seguimiento y corrección de deficiencias de control interno previamente reportadas.
- Transacciones importantes con partes relacionadas no reveladas.
- Falta de objetividad de los responsables en la toma de decisiones contables y de información financiera.
- Declaraciones incorrectas por parte del personal del cliente hacia el auditor.

En estas deficiencias se debe poner especial atención ya que pueden tener repercusiones serias, un caso concreto es lo sucedido con Enron que tenía deuda que no registraba y la misma la ocultaba con las operaciones efectuadas con sus filiales, desencadenando las repercusiones que ya tenemos conocimiento.

Las situaciones a informar se pueden dar de diversas formas y magnitudes, como auditores debemos adoptar una actitud escéptica ante la información que nos proporcione la empresa, tenemos la obligación de diseñar procedimientos que nos ayuden a ver lo que no se nos enseña, ya que es muy común que el personal de la compañía por miedo a represalias o a la pérdida de su trabajo, no muestran al auditor la información que pudiera distorsionar la información financiera o quizás si se trata de una irregularidad, la información que se proporcione sea la que convenga al personal que se encuentre implicado en ella.

3.4 Factores que contribuyen a efectuar malas auditorías de estados financieros.

Dentro de mi experiencia laboral me he encontrado con problemáticas de diversos tipos y magnitudes (como por ejemplo, el hecho de que el personal de la compañía no proporciona la información oportunamente, cuando el personal de la compañía no cumple con los tiempos acordados para proporcionar la información, así como presiones de la compañía para culminar la auditoría, para reportar a la Bolsa Mexicana de Valores o al extranjero, etc.), que para el auditor, representan obstáculos que se tienen que librar para desarrollar un buen trabajo.

Estos obstáculos, son factores que contribuyen a que las auditorías efectuadas no reúnan requisitos mínimos de calidad o aunque lo reúnan, no llegan a satisfacer las necesidades de la problemática que se presenta.

Ya que últimamente nuestra profesión se ha visto golpeada por diversos escándalos en el mundo, por mencionar solo algunos están; Enron, Worldcom, etc. y últimamente Parmalat (que aún se encuentra en litigio), en los cuales los usuarios de la información financiera, han reclamado y se han preguntado ¿Dónde estuvieron los auditores?. Ha llegado a tal punto que los usuarios de la información financiera creen que la auditoría realmente no tiene razón de ser, situación con la que me encuentro en desacuerdo, ya que se tienen grandes avances en la misma y es una de las profesiones que con el transcurso del tiempo se ha vuelto cada vez más sólida, abriendo nuevas brechas, en aras de la eficiencia y eficacia empresarial.

Por lo que en el presente apartado trataré algunos de los factores que, en mi criterio, contribuyen a que se efectúen malas auditorías. El presente tema no pretende exponer todas las causas por las que se efectúan malas

auditorías, el desarrollo del mismo se basará en algunas de mis experiencias laborales vividas y en investigaciones realizadas por especialistas, como consecuencia de lo sucedido con Enron, enfatizándome en un artículo, que se realizó por colaboradores de la revista Harvard Business Review quienes en noviembre del 2002 realizaron un estudio que se denominó ¿Por qué buenos auditores hacen malas auditorías?. Ya que el señalar que factores son los que contribuyen a que una auditoría sea mala y no cumpla con las expectativas, puede tener una gran diversidad, ya que pueden estar compuestos de situaciones muy complejas y difíciles de resolver.

Como resultado de lo sucedido en Estados Unidos, a raíz del escándalo de Enron los colaboradores de la revista Harvard Business Review, efectuaron una investigación en la que el punto central de la misma fue el saber por qué llegaban a efectuarse malas auditorías siendo que no se puede decir que todos los auditores, son malos o corruptos, pero si, que ninguno está exento de efectuar una mala auditoría (ya sea de manera consciente o inconsciente).

Lo que plantean estos investigadores es muy interesante, por lo que transcribiré un abstracto de lo que asevera esta investigación.

“Los autores no creen que la corrupción sea la causa principal de las malas auditorías. Más bien, sostienen, el problema es un sesgo inconsciente. Sin saberlo, todos tendemos a descontar los hechos que contradicen las conclusiones a las que queremos llegar, y abrazamos sin crítica la evidencia que apoya nuestras conclusiones.

Los contadores pueden parecer inmunes a tales distorsiones, porque trabajan con números aparentemente duros y estándares claros. Pero las auditorías de las corporaciones son un terreno particularmente fértil para esos sesgos que refuerzan los propios deseos. Debido a que la naturaleza de la contabilidad es a menudo subjetiva, y las estrechas relaciones entre las firmas de contabilidad y sus clientes corporativos, aun los auditores más honestos y meticulosos pueden –sin intención– masajear las cifras de manera que enmascaren el verdadero estado financiero de una empresa, y engañar así a los inversionistas, reguladores e incluso a la gerencia.

La solución de este problema requerirá una acción mucho más agresiva que la que el gobierno de Estados Unidos ha tomado hasta la fecha. Lo que se necesita son prácticas y regulaciones que reconozcan la existencia del sesgo y moderen sus efectos. La verdadera independencia del auditor requerirá cambios fundamentales en la forma como las firmas de contabilidad operan, incluyendo deshacerse de sus servicios de consultoría y tributarios, la rotación de firmas de auditoría, y la existencia de contratos a plazo fijo que prohíban a las empresas clientes despedir a sus auditores. Aún nivel menos tangible, los auditores deben reconocer el impacto que tienen los sesgos interesados en sus juicios¹⁹.

Como podemos notar los autores sostienen que existe una desviación inconsciente el cual hace vulnerable a los auditores a distorsionar sus criterios, pero ¿Cuáles serían estos sesgos?

Los autores sostienen que los siguientes factores contribuyen a que el criterio de un auditor se distorsione; ambigüedad, unión, aprobación (opinión), familiaridad, subestimación, y la intensificación.

Nos plantean que la ambigüedad que existe en nuestra normatividad, es un factor que contribuye a que las auditorías sean malas. “La preferencia prospera dondequiera que haya la posibilidad de interpretar la información de diversas maneras”, es decir, como auditores tenemos que nuestra normatividad no es clara en diversos aspectos, por lo que existe mucha ambigüedad en la misma, lo que hace que los criterios que utilizamos se vean influenciados por nuestro inconsciente, mismo que externa nuestras preferencias en el momento de interpretar la información financiera.

Unión. Otro factor que contribuye a dañar la independencia de los auditores, es de que su subsistencia se atribuye al éxito que pueda tener con los clientes a los que brinda sus servicios, por lo que el auditor, con el afán de no perder los clientes

¹⁹ BAZERMAN Max H., LOEWENSTEIN George, MOORE DON A., “Why Good Accountants Do Bad Audits”, HARVARD BUSINESS REVIEW, Vol.80 Emisión 11, s.l.p., Nov. 2002, pag 96

obtenidos se ven inmersos en una serie de situaciones que contribuyen a que las auditorías no cumplan con requisitos mínimos de calidad, un ejemplo de estos factores lo tenemos cuando algunos profesionales ofrecen sus servicios muy por debajo del precio que se está cobrando en la firma que audita y por retener al cliente se opta por disminuir el costo de la auditoría, teniendo como efecto el disminuir el tiempo, el personal a utilizar, contribuyendo a efectuar auditorías de menor calidad.

Aprobación (opinión). Otro factor lo tenemos en el hecho que la auditoría opina sobre la razonabilidad de las cifras de los estados financieros o los desaprueba, y por la presión existente a no perder el cliente se predispone inconscientemente, al criterio del cliente, con lo cual de entrada se puede tener una auditoría viciada.

Familiaridad. En el estudio realizado, los investigadores determinaron que nosotros como seres humanos, nos es más viable el dañar a alguien desconocido, que a alguien que sea nuestro conocido y con el que sostengamos una relación, ya sea de negocios, parentesco, amistad, etc., por lo que al momento de realizar una auditoría se nos pueden presentar situaciones en las cuales como auditores tengamos que decidir, sobre si una situación es razonable o no, lo cual pudiera implicar el dañar a la empresa o pasar por irrelevante el problema y tener como consecuencias, futuras repercusiones negativas, hacia los inversionistas o usuarios de la información financiera.

Subestimación. Muchas veces como auditores pasamos por alto situaciones que a nuestro criterio carecen de importancia relativa, pero en ocasiones nos damos cuenta que la suma de todos esos errores pueden traer repercusiones severas, incrementando el error por la suma de todo el universo que tiene esa desviación, haciendo que nuestra evidencia no sea ni suficiente, ni competente. No debemos pasar por alto situaciones mínimas con el fundamento de que no exceden a la importancia relativa, siendo que puede ser todo lo contrario.

La intensificación. Otro resultado arrojado por este estudio realizado, es que tendemos a ocultar los errores que creemos nos pueden causar un daño, es decir, un error por el cual se justifique el término de la relación laboral, el que dirán de nosotros, etc., por lo que en ocasiones podemos conocer errores, mismos que son ocultados y guardamos en el cajón del olvido, siendo que en un futuro pudiera ser un factor que desencadene en repercusiones perjudiciales. Siendo que "las preferencias del auditor le pueden guiar a ignorar en un periodo de tiempo, pequeñas imperfecciones de las prácticas financieras de su cliente. Aunque, con el tiempo la suma de estos pequeños juicios puede llegar a ser grande y ello puede exponer la preferencia de muchos años. Pero en ese punto, corregir la preferencia puede requerir admitir errores pasados. Más bien que exponga los errores

involuntarios, ello puede llevar a decidir encubrir el problema. Así, la preferencia inconsciente puede desarrollarse en la corrupción -corrupción consciente"¹⁹.

Y estos son algunos de los factores que contribuyen a que una auditoría de estados financieros, no cumpla con los estándares de calidad que se requieren en estos tiempos. Otros ejemplos de estos factores, que me ha tocado conocer por medio de experiencias vividas o transmitidas por colegas en intercambio de opiniones, tenemos a los siguientes:

-Presiones internas o externas, para que se emita una opinión que le favorezca al cliente. En algunas ocasiones, los auditores se pueden ver en situaciones realmente complejas, las cuales pueden deteriorar su capacidad de decisión y emitir una opinión que no corresponda, un ejemplo de esto lo tenemos cuando una compañía corporativa proporciona un extenso grupo de empresas para que sean auditadas por un contador público y una de ellas amerita una opinión negativa, con lo cual se ven presionados por parte del cliente, con el hecho de que si emiten esa opinión, se les retirara el grupo de empresas otorgadas para auditar.

-Presiones de la SHCP en la entrega de los dictámenes fiscales. Otro claro ejemplo lo encontramos con este factor, en el que por la similitud que existe entre la auditoría financiera y la auditoría para efectos fiscales, es común que

hoy en día se elaboran conjuntamente, por lo cual, la elaboración de la planeación de los auditores entra en función de los plazos establecidos para la entrega de los dictámenes fiscales, mismos plazos que constantemente son cambiados. Últimamente el plazo de la entrega de dictámenes fiscales se ha visto disminuido por lo que los auditores se encuentran ante situaciones, en las que las empresas se encuentran cerrando su contabilidad a finales de marzo y tienen un plazo de Abril a Junio (como ejemplo de las auditorías que transcurrieron en el ejercicio 2003), para culminar con todas sus auditorías, mismas que en algunos casos, por las presiones de tiempo son concluidas en forma no satisfactoria.

-Presiones de tiempo en la realización de la auditoría. Otro ejemplo muy similar al anterior, pero también tomando en cuenta, que hay empresas que reportan al extranjero, y aquí se presenta la misma situación que el caso anterior.

-Mala planeación del examen a realizar. Un factor que puede contribuir a que se efectúe una auditoría que no cumpla con requisitos mínimos es una mala planeación, ya que el hecho de no cumplir con las expectativas previstas, puede

¹⁹ BAZERMAN Max H., LOEWENSTEIN George, MOORE DON A., "Why Good Accountants Do Bad Audits", HARVARD BUSINESS REVIEW, Vol.80 Emisión 11, s.l.p., Nov. 2002, pag 96

ocasionar el no culminar el trabajo y por lo tanto incrementar el riesgo de auditoría, dejando de analizar alguna cuenta que se encontraba plasmada en la planeación.

-Poca participación de la administración en la auditoría. El auditor extrae la información del personal del cliente, mismos que contribuyen a que la auditoría sea eficaz y eficiente, ya que si ellos entregan la información en forma oportuna podrá ser procesada conforme se ha planeado, en caso contrario, evitan que se termine el trabajo con los tiempos programados, que en ocasiones por compromisos con otros clientes, es difícil el poder culminar la revisión pendiente, aunque el cliente esté en la mayor disposición de incrementar el costo que se incurriría.

-Nula participación de los bancos, acreedores y proveedores, con los auditores. Ellos son otro factor que pueden contribuir al ahorro de tiempo y esfuerzo para los auditores, por lo que la evidencia que proporcionan es más eficaz, pero es muy usual que ellos no proporcionen la información que se les requiere, por lo que los auditores se ven obligados a utilizar procedimientos supletorios, mismos que conllevan un incremento de trabajo, tiempo, contribuyendo a que lo planeado no se cumpla, afectando con esto la revisión de otros rubros.

Así mismo, al respecto de factores que contribuyen a que se efectúen malas auditorías, el contador Alfredo Adam asevera que se debe reflexionar sobre las prácticas que siguen en algunas de las firmas de contadores públicos de entre las cuales destaca las siguientes:

I. ¿Hasta dónde se puede conservar la autonomía e independencia mental, cuando funcionarios de las firmas de contadores públicos se incrustan, o se pretenden incrustar, en las organizaciones de sus clientes?

II. La multiplicidad de servicios que se prestan por la firma de contadores públicos, tales como consultoría fiscal, financiera y administrativa, diseño e instalación de sistemas; auditoría interna; contratación de funcionarios; estudios de compra venta de empresas, entre muchos otros, y que son adicionales a la práctica de la auditoría externa pueden dar origen a:

- a. Abaratamiento de los precios de la auditoría, compensados por los altos precios de otros servicios. Efecto: revisiones superficiales e incompletas;
- b. Conflicto de interés y falta de independencia por virtud de deficiencias de trabajos efectuados por otras áreas de la propia firma. Efecto: ocultamiento.

III. La extrema complejidad de operaciones financieras, su registro e impacto en la información financiera que se genera, sobre todo de empresas que cotizan en bolsas de valores, pueden dar origen en deficiencias en la apreciación e impacto de las mismas. Sólo por mencionar algunas de estas operaciones citaremos:

- Opciones para compra de acciones otorgadas como remuneración a funcionarios y empleados;
- Futuros y derivados;
- Entidades para propósitos especiales (control y consolidación).

IV. Cuando el resultado de la auditoría externa, practicada por firmas de contadores, se destine al gran público inversionista debe cuestionarse la posibilidad de que los servicios que se ofrezcan lleguen a la aplicación de la auditoría integral o, al menos, incluir una revisión especial de "desempeño". En estos casos, el inversionista es el cliente final de los servicios de auditoría¹⁷.

El hecho de que se pierda la independencia, es un factor que claramente contribuye a que se efectúen malas auditorías, ya que contribuye a emitir opiniones erróneas o estar predispuestos a adoptar el criterio del cliente, así como también la multiplicidad de servicios que se brindan, en los cuales por efectuar el trabajo se envía personal que no tiene los conocimientos necesarios para desarrollar el trabajo de forma satisfactoria.

Ahora bien, es necesario señalar que si es mala una auditoría, está puede desencadenar en perjuicios para la sociedad, el final de nuestra carrera profesional o quizás el precio que se tenga que pagar sea más alto, para el auditor responsable de la misma, ya que puede haber repercusiones legales.

Como lo plasma el profesor José Marques de Almeida en la revista Contaduría y Administración del segundo trimestre del 2002: "Al asumir un compromiso de auditoría, el profesional acepta ejecutarla en concordancia con ciertas obligaciones estatutarias y leyes comunes. Su no cumplimiento implica, potencialmente, litigios con el cliente —entidad con quien el auditor posee relaciones contractuales - y con terceros —entidades con las que el auditor no tiene relaciones contractuales, pero forman grupos interesados en la vida económica de la empresa y confían en la opinión expresada en el informe del auditor"¹⁷.

Cuando un auditor otorga una opinión que no corresponde, puede ser acusado de negligencia la cual es definida como "la incapacidad de desempeñar un deber en concordancia con las normas aplicables. Para fines prácticos la negligencia puede considerarse como la incapacidad de ejercer el debido cuidado profesional"¹⁵.

¹⁷ ADAM ADAM Alfredo, "Enron-Andersen Un caso para análisis y reflexión", Contaduría y Administración, núm. 207, México, 4º trimestre de 2002, Pág. 34

¹⁷ MARQUES DE ALMEIDA José Joaquim, "La auditoría legal en la Unión Europea: marco, debate actual y perspectivas de futuro", Contaduría y Administración, num. 206, México, Jul-sep. 2002, Pág. 55

¹⁵ Ibidem, Pág. 76

Por lo que, como auditores debemos ser cuidadosos al utilizar nuestro criterio, optando por cuidar los intereses globales, es decir, de los usuarios de la información financiera, fisco, buscando el camino más apropiado que no conlleve repercusiones negativas para nadie.

Si bien es cierto, que la problemática que se encuentra en el desarrollo de nuestra profesión, existen diversas soluciones a la misma, todo mal tiene su cura, pero es necesario encontrar la medicina más adecuada para cada situación específica. Una propuesta para conciliar los intereses y así reducir las expectativas que se tienen de la auditoría está la siguiente:

"Las modificaciones e innovaciones por introducir en la auditoría para darle una mayor eficacia social deben ser, como preámbulo, adaptadas al contexto actual de los negocios y a las peticiones apremiantes de la sociedad moderna. Dentro de este espíritu, los cambios por operar no pueden ser concebidos exclusivamente desde la perspectiva del auditor, ni desde la perspectiva del auditado, pero sí encuadrando la auditoría como elemento integrante de una sociedad que contribuye para su bienestar. Así, teniendo la auditoría subyacente un concepto social, el hecho de haberse transformado en una pieza fundamental de control social y de responsabilización de los individuos y de las organizaciones, la ha transformado en un patrón de aferencia de ética que, conjuntamente con las necesidades sociales, determinan el sentido social y evolutivo de la auditoría..... El no desarrollo de este gran ajuste colocará a la profesión en riesgo en el futuro"¹⁷.

Nuestra normatividad debe adaptarse a las necesidades de la sociedad, no para cumplir las necesidades de la misma, ya que ahora nos encontramos en una época en la que la corrupción se encuentra recalcada en el ambiente y como consecuencia tenemos que la sociedad pierde credibilidad a pasos agigantados, lo cual no es benéfico para nadie, por lo que hoy en día, se encuentra en un proceso de transición nuestra profesión y como ejemplo tenemos la emisión del Boletín 3070, que llega a responder las expectativas que tienen los usuarios de la información financiera acerca de los auditores, con ello no se ha concluido, el camino es un reto, mismo que, considero será atravesado, como siempre se ha hecho.

"El presidente del consejo de administración del Instituto Norteamericano, James Castellano, propone, entre otras, las siguientes medidas:

- Modernizar el modelo de información financiera para incorporar información suplementaria a los estados contables históricos.
- **Evaluar la eficacia del control interno en informes del auditor externo no sólo para uso de su cliente, sino de los inversionistas.**
- Aumentar la frecuencia de la información financiera para distribución pública.

¹⁷ Ibidem, Pág. 58

- Establecer sanciones legales para los funcionarios y empleados de compañías cotizadas que mientan a su auditor externo o le oculten información importante.
- Profundizar las auditorías en cuanto a detección de fraude.
- Requerir información no financiera que ponga de manifiesto los factores críticos para el éxito futuro de la entidad²².

De todas las propuestas efectuadas para mejorar nuestra normatividad, ésta última propuesta, tiene una en particular que me llama la atención, la cual es que se recalca el estudio y evaluación del control interno con el fin de informar a inversionistas, sobre la operación del mismo, ya que como se ha comentado no es la panacea pero si disminuye el riesgo de que existan irregularidades e incrementa la eficacia y eficiencia de los procesos de negocios de la empresa, traduciéndose en un mejor trabajo desarrollado por el auditor.

Y aunado a todo lo anterior tenemos que los investigadores de Harvard después de efectuar esta investigación llegaron a la conclusión de que la solución para evitar que se efectúen malas auditorías, es la siguiente:

- La llave para mejorar las auditorías, no debe ser amenazando o engatusando. Se debe eliminar los incentivos que crean las preferencias por servirse a uno mismo. Esto significa que las nuevas políticas deben reducir el interés de permanecer el auditor adentro, si un cliente es satisfecho por los resultados de una auditoría.

- Todos los honorarios y otros detalles contractuales se deben especificar al principio del contrato y deben ser inalterable. Además, al cliente se le debe prohibir el extender la revisión a la firma en el final del contrato; en lugar, las firmas de contabilidad principales serían requeridas rotar a clientes. La legislación actual requiere la rotación del auditor; sin embargo, se define esto como un cambio en el socio dentro de una misma firma auditora. No hay disposición de rotar las firmas que conducen la auditoría, y no hay disposición de evitar que un cliente termine con un auditor.

- Creemos que los auditores deben ser rotados de las firmas que revisan y permanecer en ellas por lo menos cinco años.

- Las escuelas profesionales han comenzado a tomar la ética seriamente en años recientes, pero enseñar a los auditores la ética no tendrán un impacto en sus preferencias. Por lo que es necesario ayudar a educar a los auditores a entender los errores inconscientes que hacen y las razones por lo que lo hacen. Ese conocimiento solamente no solucionará el problema, pero una vez que los miembros de la profesión de la revisión entiendan el papel de las desviaciones en su trabajo, los

²² MORA MONTES Ricardo, "Las preguntas que plantea el caso Enron", Contaduría y Administración, núm. 207, México, 4º trimestre de 2002, Pág. 23

líderes honestos y los visionarios en la profesión pueden ayudar a cambiar la conducta de la contabilidad para prevenir los conflictos del interés que promueven las desviaciones.

- Nuestras propuestas no son perfectas. De hecho, es duro imaginar cualquier sistema práctico que podría eliminar todas las distorsiones. Incluso con nuestros remedios, por ejemplo, el hecho de seguir teniendo contacto social de los auditores con los clientes podría atraer distorsiones más sutiles. Pero prevemos un sistema en el cual, los clientes miren a auditores más que asesores de impuestos, socios o consejeros- un sistema que podría mejorar por lo menos las desviaciones¹⁹.

Y como podemos ver las soluciones para que no se efectúen malas auditorías puede variar, pero al fin terminan por llegar al mismo camino, para que un auditor no efectúe malos trabajos debe mantenerse en constante preparación, para que los retos que se le presenten, los afronte de la mejor forma, en beneficio de la sociedad y de su crecimiento profesional.

¹⁹ Ibidem.

CAPITULO 4.

CASO PRÁCTICO.

4.1 Efectos de realizar una auditoría financiera teniendo un control deficiente.

En el presente apartado mostraré algunos resultados de una auditoría, que denotan la importancia y el énfasis que se le debe otorgar al estudio y evaluación del control interno.

En dicha auditoría se tuvieron repercusiones, ya que nos encontramos ante un control interno deficiente lo que condujo a no confiar en el mismo y como consecuencia aumentar el número de pruebas sustantivas aplicadas. Por lo que mostrare sólo la información que se me autorizo y que también a mi juicio pone en evidencia el trabajo de los auditores, cuando en una empresa se tiene un control interno deficiente.

En nuestro código de ética en su postulado VI se nos expone lo siguiente: "El contador público tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión, a menos que lo autoricen los interesados, excepto por los informes que establezcan las leyes respectivas"²⁰.

Por lo que la información que se presentará, será sólo la autorizada de manera verbal, de tal forma que no se afecten los intereses de nadie, como nos lo requiere nuestro Código de Ética. Cabe destacar que de la información a mostrar, se me pidió que omitiera nombres y referencias, de las cuales se les pudiera dar un mal uso u ocasionar problemas de cualquier tipo, por lo que serán omitidos algunos datos. Y también tomando en cuenta que el presente capítulo no pretende plasmar como hacer una auditoría, que para ello habría que remitirse a las normas y procedimientos de auditoría.

Dentro de la información que mostrare, anexare la planeación de la auditoría en su etapa preliminar, la evaluación general del control interno que se efectuó y su efecto en el examen final de los estados financieros, que como resultado de tener un control interno deficiente, se decidió incrementar la intensidad de las pruebas a realizar.

Por lo que a continuación presentare algunas de las características de operación de la compañía (Memorándum de planeación).

Giro: Esta compañía se dedica a la compra-venta de alimentos y bebidas para su venta, bajo el concepto de comida oriental.

²⁰ IMCP, Ética profesional comparada, primera edición, IMCP, México DF, 1999.

Fecha de constitución: 01 de mayo de 2001

Grupo: Pertenece a un grupo de empresas, dedicadas a la compra-venta de alimentos de tipo oriental.

Posición en el mercado: A pesar de tener poco tiempo en el mercado se ha consolidado como una empresa sólida y duradera.

A continuación se resumen las características principales de los rubros que forman los estados financieros, así como el volumen aproximado de sus operaciones.

Caja y bancos:

Fondos fijos: Existe 1 fondo de \$ 10,000

Cuentas de cheques: Se manejan 3 cuentas de cheques 2 en moneda nacional y una en dólares.

Se tiene por costumbre que el dinero que se encuentra ocioso en las cuentas bancarias se traspa a la cuenta de inversión.

Cheques emitidos por mes: 300 aproximadamente.

Cuentas por cobrar:

Clientes: Sus principales clientes son el público en general y sus compañías filiales.

Políticas de crédito: No se tienen políticas de crédito para el público en general ya que los cobros se hacen en efectivo o por tarjetas bancarias. Para sus compañías filiales otorgan crédito de 30 días, aplicando interés comercial si se excede del plazo.

Otras cuentas por cobrar: Se compone principalmente de los saldos de deudores diversos, funcionarios, empleados y filiales.

Facturas emitidas por mes: 200 aproximadamente.

Inventarios: La mayoría se compone de vinos, patos congelados que importan de china y mantienen una pequeña porción de legumbres que consideran principales para la operación.

Activo fijo: Se encuentra integrado por:

Maquinaria	66%
Equipo de cómputo	5%
Mobiliario y equipo	18%

Equipo de intercomunicación	4%
Equipo de reparto	7%

Otros activos: La compañía tiene en sus otros activos depósitos en garantía con Luz y Fuerza del Centro, Aga Gas, S.A. de C.V. y dentro de sus gastos de instalación se tienen un depósito en garantía que garantiza el arrendamiento del local, gastos que se efectuaron para adecuar las instalaciones al concepto de comida oriental.

Cuentas por pagar:

1. Proveedores: sus principales proveedores son comerciantes de la central de abastos, donde se adquiere la mayoría de los abarrotes necesarios para su operación, los cuales son muy diversos, debido a que siempre se busca el menor precio.
2. Compañías afiliadas: Se compone de dos adeudos con sus compañías filiales, uno por venta de pato de importación y el otro por gastos de envío de mercancía.
3. Otras cuentas por pagar: Se integra por los impuestos por pagar, intereses por pagar e intereses por devengar.

Capital Contable:

El capital de la sociedad es variable, siendo el mínimo sin derecho a retiro de \$ 50,000. El capital social se encuentra representado por 5,000.00 acciones nominativas, con valor nominal de \$10.00 cada una, y está totalmente suscrito y exhibido.

Las acciones de la compañía se componen de la siguiente forma:

Nombre	C.Fijo			Capital Variable		Total	Importe \$10.00 C/U	% Part.
	Serie A	Serie B	Serie D	Serie B	Serie D			
José Luis Rodríguez el puma	4000					4,000	40,000	80%
Luis Miguel González	1000					1,000	10,000	20%
TOTAL	5000					5,000	50,000	100%

Los principales funcionarios son:

CARGO	NOMBRE
-------	--------

Presidente del Consejo	Sr. Salvador González Pérez
Secretario del consejo	Sr. José Luis Pérez González
Comisario	C.P. Rodrigo Vázquez Valenzuela
Secretario	Sr. José José Gutiérrez.

El libro de actas esta actualizado hasta _____ 20 de septiembre de 2003

Resultados:

1.Ingresos: El 80% corresponde a las ventas de comida china, 9% venta de vinos, 2% venta de accesorios y el 9% de venta de suministros a filiales.

2.Costo: Los costos de la compañía están representados por las compras de legumbres, carnes, vinos y bebidas, pago de servicios de mano de obra.

3. Gastos: Sus gastos principales son los servicios de personal, servicios de terceros (servicios de mantelería, teléfonos de administración, vigilancia, traslado de valores servicio de fumigación), arrendamiento de inmuebles, y otros gastos como acondicionamiento de unidades y/o preentregas, mantenimiento de equipo y edificio, publicidad, teléfono, honorarios a profesionistas, por el activo fijo, se tienen depreciaciones y pago de seguros y fianzas.

4.Costo integral de financiamiento: Básicamente está conformado por el cobro de intereses por las inversiones, también tiene gastos por comisiones y rendimientos bancarios de las cuentas de cheques.

5.Otros ingresos y gastos: Son generados principalmente por venta de productos chinos y gastos por faltantes no recuperados.

6.Nóminas: La compañía cuenta con un servicio de renta de personal, mismo que el precio es determinado por la compañía que otorga el servicio y pagada bajo autorización de ella, en promedio son 43 trabajadores.

Reexpresión: La compañía no aplica B-10 conforme a PCGA.

CARACTERÍSTICAS DEL PERSONAL Y AYUDA RECIBIDA

El personal se mostró poco cooperativo, por lo que la ayuda que se recibió de los mismos fue mínima, lo cual, contribuyó a que no se concluyera de forma ágil la revisión, aunado a que la información no fue entregada conforme a los plazos que se habían pactado.

La compañía no cuenta con un departamento de auditoría interna, ya que se cree que no es necesario y también por el costo que representaría de mantener uno.

TERMINOS DEL CONVENIO DE SERVICIOS DE AUDITORIA Y EXPECTATIVAS DEL CLIENTE:

Los servicios contratados son de auditoría financiera, la emisión de un informe financiero y fiscal, basados en la información y cédulas preparadas por la compañía. Las expectativas y colaboración del cliente en relación con nuestro trabajo son amplias.

IMPLICACIONES POR EL USO DE P.E.D.

La compañía no cuenta con un avanzado sistema de cómputo. Cuenta con 12 computadoras Pentium, de marcas varias, conectadas en red Windows NT servidor de marca IBM, además de contar con impresoras de matriz de punto, de inyección de tinta y láser.

No cuenta con un departamento de sistemas que los pueda auxiliar en los diferentes departamentos de ésta, aunque muchas funciones se siguen realizando en hojas de cálculos tipo Excel.

EMISION DE REPORTE:

Por departamento se generan los siguientes reportes:

1. Contabilidad.- Se utiliza el paquete COI para uso de la empresa. Emite auxiliares, pólizas de diario, cheque y de ingresos; balanzas de comprobación. Se elaboran por separado en Excel, las conciliaciones bancarias.

2. Recursos Humanos.- Nóminas en base al paquete NOI. Se tiene la costumbre de no manejar un expediente de personal donde se pueda controlar las asistencias, movimientos ante el IMSS, referencias de los trabajadores, etc., debido a que los servicios de personal son otorgados por un outsourcing.

3. Impuestos.- La compañía calcula diversos lineamientos fiscales en hojas de cálculo de Excel.

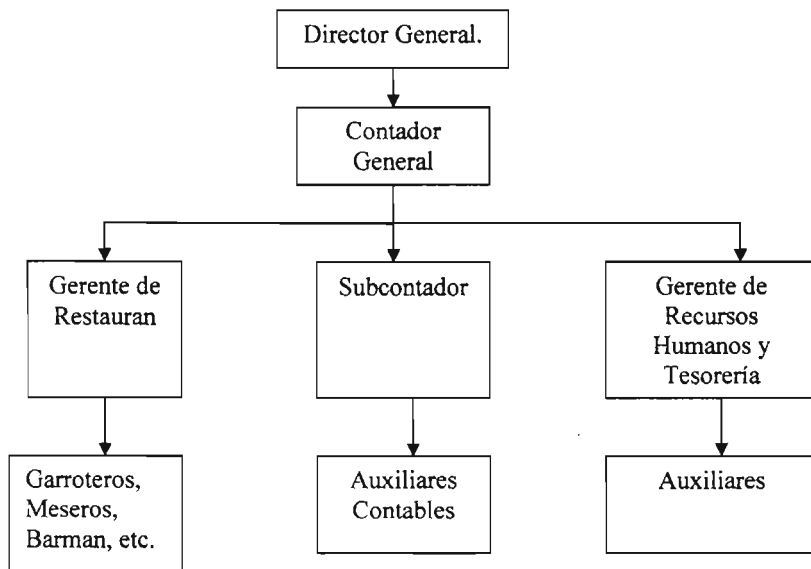
CONFIABILIDAD EN EL CONTROL INTERNO Y ÁREAS PROBLEMA

COMENTARIOS:

Área	Riesgo	
	Alto	Bajo
Efectivo	Por el mal manejo que se le pudiera dar, a los ingresos, en poder de los empleados.	
Cuentas por cobrar	Por ser uno de los rubros más importantes y por las operaciones manejadas con sus filiales.	
Inventarios	Se tiene diferencias importantes entre los inventarios físicos vs. registros contables.	
Activo fijo	No se tienen integraciones de los activos fijos actualizadas	
Cuentas por pagar	Por los adeudos de impuestos que no se han liquidado.	
Capital Social		Ya que no han ocurrido movimientos importantes en el capital
Resultados		Aunque el volumen es grande, corresponden a operaciones normales de la compañía.
Impuestos	Por ser un externo quien hace los cálculos y no existe supervisión	

Elaboró	Revisó	Aprobó
C.P. Luis Juárez González 30 de julio 2003	C.P. Guillermo Olvera	L.C.C. Juan Pérez Gutiérrez

Las anteriores fueron las principales características de la compañía, de su personal, sus rubros financieros, etc. Y a continuación presentare un organigrama que se preparo por nosotros, esto con la finalidad de darnos una idea de cual era la estructura de la empresa y que responsabilidades tenía cada uno de su personal y se elaboro debido a que no contaban con un organigrama donde se definiera las responsabilidades de cada persona:



Como podemos observar la estructura de esta empresa es muy pequeña, pero la documentación de la comprensión que tenga el auditor del negocio es fundamental que sea plasmada en los papeles de trabajo, misma que nos ayudara a comprender el negocio y las situaciones que como auditores nos podemos encontrar. A continuación anexare los estados financieros de la compañía otorgados para hacer el examen correspondiente:

EMPRESA X,
ESTADOS DE SITUACION FINANCIERA AL

A C T I V O	<u>2 0 0 3</u>	<u>2 0 0 2</u>
CIRCULANTE:		
Efectivo e inversiones	<u>\$ 1,902,809</u>	<u>\$ 1,665,304</u>
Cuentas por cobrar:		
Compañías afiliadas	716,281	1,290,164
Impuestos por recuperar	981,140	93,218
Deudores diversos	<u>434,200</u>	<u>271,316</u>
	<u>2,131,621</u>	<u>1,654,698</u>
Inventario de alimentos y bebidas	<u>170,851</u>	<u>211,347</u>
Pagos anticipados	<u>539,594</u>	<u>31,638</u>
Suma el activo circulante	4,744,875	3,562,987
MAQUINARIA Y EQUIPO, neto	698,366	822,716
GASTOS DE INSTALACIÓN Y OTROS	<u>3,394,984</u>	<u>3,533,271</u>
Suma el activo:	<u>\$ 8,838,225</u>	<u>\$ 7,916,974</u>

S. A. DE C. V.
31 DE SEPTIEMBRE DE 2003 Y DICIEMBRE DE 2002

P A S I V O	<u>2 0 0 3</u>	<u>2 0 0 2</u>
A CORTO PLAZO:		
Cuentas por pagar:		
Proveedores	\$ 222,024	\$ 385,003
Compañías afiliadas	274,338	17,176
Impuestos y cuotas por pagar	1,119,582	100,685
Acreedores diversos	<u>116,744</u>	<u>123,039</u>
Suma el pasivo	<u>1,732,688</u>	<u>625,903</u>
CAPITAL CONTABLE		
Capital social	50,000	50,000
Aportaciones para futuros aumentos de capital		5,102,210
Utilidades acumuladas	2,140,861	
Utilidad neta del año	<u>4,914,676</u>	<u>2,140,861</u>
Suma el capital contable	<u>7,105,537</u>	<u>7,293,071</u>
Suman el pasivo y el capital contable	<u>\$ 8,838,225</u>	<u>\$ 7,918,974</u>

EMPRESA X, S. A. DE C. V.
ESTADOS DE RESULTADOS POR LOS AÑOS QUE TERMINARON
EL 31 DE SEPTIEMBRE DE 2003 Y DICIEMBRE DE 2002

	<u>2 0 0 3</u>	<u>2 0 0 2</u>
Ventas netas	\$ 16,970,850	\$ 8,242,200
Costo de ventas	<u>3,982,266</u>	<u>2,193,135</u>
Utilidad bruta	12,988,584	6,049,065
Gastos de operación:		
Gastos generales	<u>8,103,081</u>	<u>3,926,103</u>
Utilidad de operación	<u>4,885,503</u>	<u>2,122,962</u>
Otros productos, neto	<u>2,318</u>	<u>1,515</u>
Productos financieros, neto	<u>26,855</u>	<u>16,384</u>
Utilidad por operaciones continuas antes de las siguientes provisiones	4,914,676	2,140,861
Provisiones para:		
Impuesto sobre la renta	<u> </u>	<u>683,327</u>
Utilidad del año	4,914,676	1,457,534
Partida extraordinaria:		
Beneficio por amortización de pérdidas fiscales		683,327
Utilidad neta del año	<u>\$ 4,914,676</u>	<u>\$ 2,140,861</u>

Para el desarrollo de esta auditoría fue necesario obtener datos para comprender la operación del negocio y su entorno, datos que contribuyen, a poder desarrollar el examen de estos estados financieros, así que una vez que se obtuvo esta información, se procedió a realizar el estudio y evaluación preliminar del control interno (cabe mencionar que la información mostrada en esta investigación, no es la única obtenida, es decir, hay más información que por practicidad y por las razones anteriormente expuestas, no serán mostradas en esta investigación), la cual se efectuó de la siguiente forma:

OBJETIVOS	SI	NO	N/A
1. ¿Los controles organizacionales existen y funcionan adecuadamente?	✓		
2. ¿Las funciones de contabilidad están definidas y debidamente supervisadas y controladas?		✗	
3. ¿La administración cuenta con la información suficiente, verídica y oportuna sobre bases mensuales?		✗	
4. ¿Auditoría interna (si existe) cumple adecuadamente los objetivos de su función?			✗

Concluya sobre la confiabilidad del control interno establecido para las necesidades actuales de la compañía y el efecto en el alcance planeado para las pruebas de auditoría.

El control interno es susceptible de mejoras, lo cual podría incrementar la intensidad de las pruebas a efectuar.

CUESTIONARIO	SI	NO	REF. A P/T	HECHO POR
1.1 ¿Existe un diagrama de organización actualizado que defina con claridad las responsabilidades de cada individuo y todas las líneas de autoridad departamentales y de la compañía?		×		RSV
1.2 ¿Existe un manual de organización del departamento de contabilidad completo y actualizado que incluya descripción de puestos y responsabilidades y que sea utilizado por contabilidad?		×		RSV
1.3 ¿La compañía mantiene una política específica en caso de conflicto de intereses? a. Prohíbe que los funcionarios y empleados de confianza: ¿Sean parientes entre sí? ¿Hagan transacciones mercantiles con otros negocios con los que la compañía tenga tratos de importancia? b. ¿Obliga anualmente a los funcionarios a manifestar por escrito que no tienen conflicto de intereses?		×		RSV
1.4 ¿Todos los empleados de confianza toman vacaciones anualmente y su trabajo es efectuado por otra persona?	✓		Por la prest. de serv.	RSV
1.5 En aquellos casos en que sea factible, ¿existe rotación de puestos?		×		RSV
1.6 ¿La compañía mantiene un programa de capacitación y adiestramiento para todo el personal?		×		RSV
2.1 ¿Existe un catálogo de cuentas completo y actualizado que contenga: a. ¿Una descripción de las operaciones que deben registrarse en cada cuenta? b. ¿Una estructura adecuada para elaborar fácilmente los estados financieros?		×		RSV
2.2 ¿Están bajo la supervisión del contador general todos	✓			RSV

los registros contables y empleados de contabilidad?				
2.3 ¿La función de llevar contabilidad general, registros contables y elaboración de asientos está completamente separada de la custodia y control de los activos, tales como efectivo, valores, inventarios, etc.?	✓			RSV
CUESTIONARIO	SI	NO	REF. A P/T	HECHO POR
2.4 ¿Todos los asientos de diario requieren de la aprobación de un funcionario responsable que no esté involucrado en su elaboración?		×		RSV
2.5 ¿Todos los registros auxiliares son controlados por personal independiente del que registra en el libro mayor?		×		RSV
2.6 ¿Los documentos contabilizadores contienen la información suficiente para un adecuado entendimiento de la operación registrada?	✓			RSV
2.7 ¿Los registros contables están al día?	✓			RSV
2.8 ¿Existen medidas adecuadas de protección física de guarda y archivo sobre los registros contables?		×		RSV
2.9 ¿El acceso a los registros contables está limitado a los empleados responsables para tal efecto?		×		RSV
3.1 ¿Los estados financieros y sus relaciones correspondientes son preparados mensualmente?	✓			RSV
3.2 ¿Se entregan oportunamente a la administración de la compañía?	✓			RSV
3.3 ¿Se comparan con el del año anterior, se investigan y explican las variaciones importantes?		×		RSV

3.4 ¿Se preparan presupuestos y pronósticos cuando menos de: a. ¿Resultados de operación? b. ¿Flujo de efectivo? c. ¿Adquisición de inmuebles, maquinaria y equipo?	✓ ✓		×		RSV
3.5 ¿Son comparados periódicamente con los resultados obtenidos y por personas distintas a las directamente responsables de la operación?	✓				RSV
4.1 Considerando el tamaño y complejidad de las operaciones de la compañía ¿es conveniente que exista un departamento de auditoría interna?			×		RSV
4.2 ¿Cuenta con un programa definido de trabajo?				N/A	RSV
CUESTIONARIO					
	SI	NO		REF. A P/T	HECH O POR RSV
4.3 ¿Reporta y depende de un adecuado nivel jerárquico dentro de la compañía? Diga a quien?				N/A	RSV
4.4 ¿Existe un manual de auditoría interna?				N/A	RSV
4.5 ¿Se preparan informes sobre el resultado de cada uno de los trabajos efectuados?				N/A	RSV
4.6 ¿El trabajo desarrollado está adecuadamente soportado con papeles de trabajo?				N/A	RSV

Hecho por RSV Revisado por ELM

Aunado a esta evaluación se efectuó el estudio y evaluación del control interno respecto al PED, el cual, como la empresa era muy pequeña había ciertos puntos que no eran aplicables como tales pero se tenía un control que era de acuerdo a sus necesidades y era necesario evaluar.

OBJETIVOS	SI	NO	N/A
1. ¿Los estudios para la adquisición de hardware y software, así como las operaciones procesadas en el computador están respaldadas con autorizaciones de la administración?	✓		
2. ¿El área del departamento de cómputo se encuentra adecuadamente protegida e instalada?	✓		
3. ¿Las funciones del departamento de proceso electrónico de datos están definidas, debidamente supervisadas y controladas?			✓
4. ¿Existen adecuados controles y protecciones sobre los datos de entrada, salida e información procesada?	✓		
5. ¿El registro de todas las operaciones permite que la información procesada sea útil y confiable?	✓		
<p>6. Determine la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de auditoría que deben llevarse a cabo en ambientes PED y de las pruebas utilizando el computador. Al respecto deben considerarse los siguiente aspectos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Grado de transformación que el computador efectúa sobre la información y el grado de huellas visibles que posibilite el seguimiento de la información; o bien, el computador sólo compila información donde fácilmente se identifiquen los datos de entrada con los de salida. • Grado en que tendremos que confirmar en la información procesada por el computador cuando ésta no pueda ser comprobada por pruebas sustantivas. 	✓		<p>Existe evidencia de quien elabora el trabajo vía los programas utilizados.</p> <p>No se detecto distorsión de parte del computador.</p>
7. Concluya sobre la confiabilidad del control interno establecido para las necesidades actuales de la compañía y el efecto en el alcance planeado para las pruebas de auditoría, como sigue:			<p>El control interno es satisfactorio ya que se tiene resguardados los equipos por contraseñas personales y existe evidencia en las impresiones del trabajo desarrollado</p>

Como se puede notar de la evaluación preliminar que se efectuó en el control interno está es muy débil, los controles existentes eran muy susceptibles de contener errores de importancia e inclusive el tener irregularidades.

Por lo que el plan inicial de la revisión a efectuar (mismo que se determino con base en una hoja de cálculo de Excel, diseñada para determinar el tamaño de muestra a revisar con base en métodos estadísticos que tomaban en cuenta el nivel de confiabilidad y el % de error esperado), estaba como a continuación lo presento:

FASE DEL EXAMEN	VISITA			SUM A
	1ap Hrs.	2ap	F	
PLANEACION:				
1. Preparar un memorándum de planeación	.30			
2. Preparar el control de tiempo anotando las horas presupuestadas de este programa.	.15			
3. Junta preliminar con el personal asignado a la auditoría.	.15			
4. Entregar al contralor o al funcionario responsable la "Información a preparar por el personal de la empresa" cuando menos 3 semanas antes de nuestra V/P.	1			
5. Obtener las solicitudes firmadas para confirmar: bancos, clientes, otras cuentas por cobrar, proveedores, compañías afiliadas y relacionadas, etc.	.30			
6. Definir con el funcionario responsable las fechas de entrega de nuestros informes (dictamen y cartas). Las mismas deberán estar contenidas en el memorándum de planeación.				
7. Contestar los programas relativos a:				
a. Conocimiento del negocio.	1			
b. Revisión de análisis financiero.	1			
c. Control interno generalidades.	1			
d. Resumen del trabajo efectuado en la visita preliminar.	1			
e. Impuestos, archivo permanente	2			
PLANEACION SUMA	8.30			
EFFECTIVO				
8. Estudio del control interno de caja, bancos, inversiones e intereses	1			
9. Arqueos de efectivo. Se tienen cajas y fondos fijos en plazas diferentes. Los fondos más importantes ascienden a \$10,000 y se				

encuentran en el local comercial a. Contar los fondos de \$10,000 b. Confirmar los fondos no contados. c. Revisar los comprobantes del reembolso del fondo fijo de \$ y de \$	1			
FASE DEL EXAMEN	1ap Hrs.	VISITA 2ap	F	SUM A
10. Prueba de ingresos. Se emiten en promedio pólizas de ingreso diariamente. a. Revisar los documentos fuente de ingresos por los días anteriores al .	Incluido en CxC			
11. Conciliaciones bancarias. a. Hay 3 cuentas bancarias; revisar en detalle las de 31-08-03 o las que por su importancia lo ameriten. b. Revisar a ojo las conciliaciones no incluidas en el punto anterior. A la fecha de cierre: c. Revisar las conciliaciones de todas las cuentas bancarias. d. Obtener todas las confirmaciones bancarias.	2 30			
12. Obtener y verificar la cédula de traspasos entre cuentas bancarias y compañías afiliadas superiores a \$ por un período de días anteriores y días posteriores al fin del ejercicio.				
FASE DEL EXAMEN	1ap Hrs.	VISITA 2ap	F	SUM A
13. Inversiones en valores. a. Arqueo de las inversiones (sólo en caso de que no se tengan en administración en algún banco). b. Cálculo global de intereses y dividendos. c. Obtener todas las confirmaciones a la fecha de cierre. d. Revisar el movimiento de las inversiones adquiridas y enajenadas, así como la determinación de la pérdida o utilidad en venta. e. Valuación de las inversiones (costo, mercado nominal, método de participación, etc.).	1			
EFFECTIVO	SUMA	5.30		
CUENTAS POR COBRAR Y VENTAS - CICLO INGRESOS				
14. Estudio del control interno del ciclo de ingresos (cuentas por cobrar, créditos diferidos, ventas y otros ingresos) .	1			

FASE DEL EXAMEN	VISIT A 1ap Hrs.	2ap	F	SUM A
15. Prueba de ventas. Se emiten 1000 facturas al año por un importe de \$ +3000 mil. es aplicable utilizar muestreo estadístico tomando 6 facturas por mes, sobre series aleatorias.	7			
A. Muestreo estadístico: Nivel _____ de _____ confianza % Tasa máxima de error esperado % Precisión + _____ % _____ Tabla				
B. Estimación de la prueba: No. De facturas % estimado Pruebas seleccionadas ____ a. Seleccionar la muestra, partiendo de las salidas de almacén el _____% y de remisiones o facturas el _____%. b. Efectuar el cálculo global de ventas seleccionando productos, comprobando las unidades vendidas por un período de ____. c. Revisar el registro de las ventas por el período de _____.	.30			

FASE DEL EXAMEN	VISITA			SUM A
	1ap Hrs.	2ap	F	
CUENTAS POR COBRAR Y VENTAS - CICLO INGRESOS				
16. Prueba de notas de crédito. Se emiten _ notas al año por un importe total de \$ _____ mil. a. Seleccionar las notas de crédito por el período de _____ y además las mayores de \$ _ mil; o b. Utilizar muestreo estadístico como sigue: Nivel de confianza Tasa máxima de error esperado _____ % Precisión + _____ % Tabla				
17. Efectuar el corte de ventas y créditos a clientes, examinando las facturas con importes de \$ ___ y mayores, así como notas de crédito con importes de \$ ___ y mayores, por un período anterior de _ días a la fecha de cierre y uno posterior hasta la fecha de nuestra opinión.	1			
18. Conectar los saldos de clientes entre la fecha de circularización y la fecha de cierre.				
19. Otras cuentas por cobrar. Revisar en la V/P los saldos de \$ 10,000 y mayores. En V/F confirmar o examinar la documentación de los saldos superiores a \$ 10,000.	1			
20. Discutir la cobrabilidad de los saldos a la fecha de _____ seleccionando partidas de: a. \$ _ y mayores. b. Con atraso mayor a _ días. c. Saldos circularizados devueltos por el correo. d. Otros motivos (explicar) _.				
CIRCULARIZACION				
21. Enviar cartas circulares con saldos a la fecha de ____. a. Positivas con saldo de \$ _ y mayores, al azar _ circulares seleccionando una de cada _.	1			

FASE DEL EXAMEN	VISITA			SUMA
	1ap Hrs.	2ap	F	
21. b. Negativas. c. Cubrir aproximadamente _% del valor de la cartera de clientes.				
<u>CUENTAS POR COBRAR Y VENTAS - CICLO INGRESOS</u>				
22. Cuentas por cobrar a clientes. a. Arqueo de cartera según los resultados de la circularización, para lo cual se examinarán los cobros posteriores y la documentación en poder de _ a la fecha de _ por todos aquellos saldos de \$ _ y mayores y otros menores al azar como sigue:				
<u>CUENTAS POR COBRAR Y VENTAS - CICLO INGRESOS</u>	11.30			
<u>INVENTARIOS</u>				
23. Estudio de control interno del ciclo de inventarios y costo de producción y ventas.	1			
24. Prueba de precios y/o costos unitarios (de acuerdo al sistema, técnica y método de valuación de inventarios establecido por la compañía). a. En conexión con la prueba de egresos complementar en el examen de compras por los _ artículos más importantes y que representan el _% del inventario. b. Revisar el procedimiento para la determinación de los costos de producción. c. Verificar los costos unitarios por los _ artículos más importantes y que representan el _% del inventario de producción en proceso y terminado.	6			
25. Conectar los saldos de inventarios entre la fecha de los inventarios físicos y la fecha de cierre.				
26. Revisar los listados de inventarios físicos.	1			
27. Efectuar el corte de inventarios a la fecha de cierre.				
28. Efectuar la prueba de costo o mercado el que sea inferior.				
29. Revisar el estudio hecho por la compañía o evaluar nosotros mismos los inventarios dañados, obsoletos o de lento movimiento.				
30. Revisar el saldo de mercancías en tránsito, seleccionando las partidas más importantes y otras al azar cubriendo aproximadamente el _% del saldo final.				
INVENTARIOS	SUMA	8		

FASE DEL EXAMEN	VISITA			SUM A																
	1ap Hrs.	2ap	F																	
	INVENTARIOS FISICOS 31. Existen 1 almacenes en 1 plazas distintas. a. Contar las existencias como sigue: <table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">Inventario de</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">Almacén en</td> </tr> <tr> <td>Materias primas</td> <td style="text-align: center;">_____</td> </tr> <tr> <td>Materiales diversos</td> <td style="text-align: center;">_____</td> </tr> <tr> <td>Producción en proceso</td> <td style="text-align: center;">_____</td> </tr> <tr> <td>Productos terminados</td> <td style="text-align: center;">_____</td> </tr> </table>	Inventario de	Almacén en		Materias primas	_____	Materiales diversos	_____	Producción en proceso	_____	Productos terminados	_____								
Inventario de	Almacén en																			
Materias primas	_____																			
Materiales diversos	_____																			
Producción en proceso	_____																			
Productos terminados	_____																			
32. Contar o confirmar (según su importancia) las existencias en poder de _.																				
33. Obtener confirmación de las mercancías propiedad de terceros que se encuentren en el almacén de la compañía.																				
INVENTARIOS FISICOS																				
SUMA																				
<u>INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO</u>																				
34. Estudio del control interno del ciclo de inmuebles, maquinaria, equipo y depreciación.	1																			
35. Examinar documentación de adiciones y bajas del activo fijo como sigue:	2																			
<table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: center;">% a c</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">_____ Activo</td> <td style="text-align: center;">_____ Adiciones</td> </tr> <tr> <td>Inmuebles</td> <td style="text-align: center;">_____</td> </tr> <tr> <td>Maquinaria y equipo de computo</td> <td style="text-align: center;">_____ 30</td> </tr> <tr> <td>Mobiliario y equipo</td> <td style="text-align: center;">_____ 30</td> </tr> <tr> <td>Equipo de transporte</td> <td style="text-align: center;">_____ 30</td> </tr> <tr> <td>Construcciones en proceso</td> <td style="text-align: center;">_____</td> </tr> <tr> <td>Otros: _____</td> <td style="text-align: center;">_____</td> </tr> </table> <p>Estudie la posibilidad de efectuar la selección en base a un % de la totalidad del activo.</p>		% a c	_____ Activo	_____ Adiciones	Inmuebles	_____	Maquinaria y equipo de computo	_____ 30	Mobiliario y equipo	_____ 30	Equipo de transporte	_____ 30	Construcciones en proceso	_____	Otros: _____	_____				
	% a c																			
_____ Activo	_____ Adiciones																			
Inmuebles	_____																			
Maquinaria y equipo de computo	_____ 30																			
Mobiliario y equipo	_____ 30																			
Equipo de transporte	_____ 30																			
Construcciones en proceso	_____																			
Otros: _____	_____																			
36. Inspeccionar físicamente el activo fijo. a. Adiciones del año _ partidas. b. Adiciones de años anteriores _ partidas.	.30																			
37. Efectuar el cálculo global de la depreciación del año en miles de pesos.	.30																			

FASE DEL EXAMEN		VISITA			SUMA
		1ap Hrs.	2ap	F	
38. Revise avalúos y reexpresión.					
INMUEBLES, MAQUINARIAY EQUIPO	SUMA	4			
OTROS ACTIVOS					
39. Estudio del control interno de otros activos y pagos anticipados.		.30			
40. Revisar los saldos de otros activos y pagos anticipados por \$ 10,000 y mayores, incluidos en las cuentas de: _ _ _ .		1			
41. Revisar en las cuentas históricas con saldos acumulados los movimientos del ejercicio de \$ _ _ y mayores.					
42. Efectuar cálculo global de amortización del año en miles de pesos.		.15			
43. Revisar en pagos anticipados la aplicación a resultados de lo devengado en el año.		.15			
44. Obtener la confirmación de pólizas de seguro, directamente de las compañías aseguradoras .		.15			
45. Revisar la razonabilidad de la cobertura de seguros y la parte devengada y por devengar de los mismos.		.15			
OTROS ACTIVOS		SUMA	2.30		
Cuentas por pagar - ciclo egresos					
46. Estudio del control interno del ciclo de egresos (cuentas por pagar, compras y gastos).		2			
47. Prueba de egresos. Se expiden aproximadamente 300 cheques y/o _ _ cuentas por pagar.		3			
48. A. Utilizar muestreo estadístico o estimar una muestra		.15			
a. Muestreo estadístico:					
Nivel de confianza		_____ medio _____ %			
Tasa máxima de error esperado		_____ 6 _____ %			
Precisión		+ _____ %			
		- _____ %			
Tabla		_____ aleatoria _____ %			
b. Muestra estimada:					
Cheques expedidos		_____ 300 _____ %			
% estimado		_____ 6% _____ %			
Cheques seleccionados					

FASE DEL EXAMEN

	VISITA			TOT AL
	1ap Hrs.	2ap	F	
48. B. Seleccionar _ de cada _ cheques o cuentas por pagar en forma sistemática comenzando por el __, o bien usar tablas de dígitos al azar. C. Considerar la estratificación de la muestra y hacer examen visual de los cheques no muestreados.				
<u>CUENTAS POR PAGAR - CICLO EGRESOS</u>				
49. Revisar en V/P los saldos de cuentas por pagar de \$ 600,000 y mayores, únicamente en las cuentas de: Proveedores y afiliadas _.	.15			
50. Confirmar en V/F todos los saldos de cuentas por pagar de \$ _ y mayores, así como otros sin saldo elegidos al azar.	.30			
51. Examinar la documentación que soporten los saldos seleccionados para confirmar, y que por los cuales no se obtuvo respuesta.				
52. Revisar la razonabilidad de las estimaciones de pasivo, pasivos acumulados y otros con saldos de \$ _ y mayores.				
53. Pasivo no registrado. a. Efectuar el corte de pólizas cheque, cuentas por pagar, pólizas de diario, notas de crédito (hacer en conexión con el corte de ventas y créditos a clientes). b. Examinar las pólizas, notas de crédito ya mencionadas, así como pagos posteriores con un alcance de \$ _ mil y mayores, desde la fecha de cierre hasta la fecha de nuestra opinión. c. Examinar la documentación pendiente de pago desde la fecha de cierre a la fecha de nuestra opinión por aquellos saldos de \$ _ y mayores, que no tuvieron pagos posteriores en ese período.				
54. Compañías afiliadas y relacionadas. a. Revisar e identificar los tipos de operaciones con estas compañías. b. Revisar las transacciones especiales que no hayan sido cubiertas en el resto de las fases de la auditoría con un alcance de \$ _. c. Confirmar los saldos a la fecha de cierre.	3			
1. Revisar contratos, pagarés o cualquier tipo de documentación relacionada con préstamos a largo plazo (coordinar con la obtención de confirmaciones bancarias).				
56. Efectuar el cálculo global de intereses a miles de pesos.				
CUENTAS POR PAGAR - CICLO EGRESOS SUMA	9			

FASE DEL EXAMEN	VISITA			SUM A
	1ap Hrs.	2ap	F	
<u>CONTINGENCIAS</u>				
57. Obtener confirmación de abogados sobre litigios y contingencias hasta la fecha de la emisión del dictamen.	.30			
58. Revisar o investigar compromisos que pudieron afectar en forma importante la marcha del negocio.	.30			
<u>CONTINGENCIAS</u>	.15			
59. Revisar los últimos estados financieros de la empresa.				
CONTINGENCIAS SUMA	1.15			
<u>CAPITAL CONTABLE</u>				
60. Estudio del control interno de capital contable y dividendos.	2			
61. Examinar y conectar el movimiento del año en las cuentas de capital contable.	1			
62. Revisar y referenciar al archivo permanente las actas de asamblea de accionistas y de consejo de administración, los registros de acciones y accionistas.				
63. Obtener carta del secretario del Consejo de Administración.	.30			
CAPITAL CONTABLE SUMA	3.30			
<u>RESULTADOS</u>	N/A			
64. Estudio del control interno de nóminas.				
65. Obtener, explicar y documentar las variaciones importantes (en cuanto a monto y porcentaje) de las cuentas y subcuentas de resultados comparados con los del año anterior (en miles de pesos).	.30			
66. Examinar las cuentas de resultados como sigue: a. Cálculos globales a miles de pesos. b. Examen de documentación preparando u obteniendo cédulas analíticas (a miles de pesos)	8			
67. Revisar el estado de costo de producción y ventas (en conexión con la prueba de ventas y de costo).				
68. Prueba de nóminas. Existen _ empleados de oficina y _ obreros. a. Se preparan _ nóminas mensualmente.				

FASE DEL EXAMEN		VISITA			SUM A
		1ap Hrs.	2ap	F	
68. b. Seleccionar el_% del personal de las nóminas al c. Observar el pago de la nómina de _al_					
69. Prueba de comisiones. a. Efectuar cálculo global a miles de pesos. b. Verificar su acumulación a la remuneración del empleado en conexión con la prueba de nóminas.					
RESULTADOS	SUMA	8.30			
IMPUESTOS					
70. Estudio del control interno de impuestos.		2			
71. Revisar la situación fiscal de acuerdo al programa.		2			
72. Revisar las declaraciones de ISR, IVA, IEPS, IAE o cualquier otro impuesto federal para fines del dictamen para la A.G.A.F.F. y para la Tesorería local.		3			
73. Revisar o preparar los anexos del informe a la A.G.A.F.F. y a la Tesorería del D. F. o Estado, IMSS, etc.		1			
IMPUESTOS	SUMA	8			
REEXPRESION					
74. Contestar el programa de revisión de reexpresión.		N/A			
REEXPRESION	SUMA				
CIERRE DE AUDITORIA					
75. Contestar el programa de cierre de auditoría.		1			
76. Acordar con el contralor los asientos de ajuste que deban contabilizarse antes de la fecha de cierre.		.30			
77. Cotejar las cifras definitivas de las cédulas sumarias al libro mayor.		.30			
78. Limpiar pendientes y sellar los papeles de trabajo.		2			
79. Abrir las cédulas sumarias que servirán para el año siguiente.		1			
80. Preparar el "Programa para la Planeación y alcance en las pruebas de auditoría" para el año siguiente.					

FASE DEL EXAMEN	VISITA			SUMA
	1ap Hrs.	2ap	F	
81. Preparar y comentar los informes de evaluación para el personal de auditoría.				
CIERRE DE AUDITORIA SUMA	5			
<u>INFORMES Y CARTAS</u>				
82. Preparar carta de recomendaciones sobre el control interno y carta a la gerencia.	2			
<u>INFORMES Y CARTAS</u>				
83. Preparar informes para fines: Financieros <u> X </u> D.G.A.R.F. _____ Otros (especificar) _____ Cédulas 10 K _____ SEC _____ (español, inglés)	1			
84. Contestar el "Programa sobre revisión de estados financieros".	2			
INFORMES Y CARTAS SUMA	5			
85. Otros conceptos especificar:				
OTROS CONCEPTOS SUMA				
TIEMPO ESTIMADO TOTAL	80			
TIEMPO REAL TOTAL				

DOCUMENTACION DE DESVIACIONES:

APROBADA POR:

	_____	_____
	HECHA POR	GERENTE
	SOCIO	
Nombre	_____	_____
Firma	_____	_____
Fecha	_____	_____

Está fue la planeación en primer instancia pero en el transcurso de la revisión nos pudimos percatar que los controles internos establecidos eran muy vulnerables a errores e inclusive irregularidades. Por lo que se decidió que lo más conveniente era disminuir la confiabilidad y teniendo como consecuencia el incremento del examen a aplicar quedando como sigue:

Cabe destacar que para la determinación del incremento siguiente se utilizo una hoja de cálculo de Excel, misma que utiliza métodos estadísticos, en la cual, se considera el % de error esperado, el nivel de confiabilidad, el % de muestra a revisar.

FASE DEL EXAMEN	VISITA			SUMA
	1ap Hrs.	2ap Hrs.	F	
PLANEACION:				
1. Preparar un memorándum de planeación	.30	.30		
2. Preparar el control de tiempo anotando las horas presupuestadas de este programa.	.15	.15		
3. Junta preliminar con el personal asignado a la auditoría.	.15	.15		
4. Entregar al contralor o al funcionario responsable la "Información a preparar por el personal de la empresa" cuando menos 3 semanas antes de nuestra V/P .	1	1		
5. Obtener las solicitudes firmadas para confirmar: bancos, clientes, otras cuentas por cobrar, proveedores, compañías afiliadas y relacionadas, etc.	.30	.30		
6. Definir con el funcionario responsable las fechas de				

\$ _ por un período de _ días anteriores y _ días posteriores al fin del ejercicio.				
13. Inversiones en valores. a. Arqueo de las inversiones (sólo en caso de que no se tengan en administración en algún banco). b. Cálculo global de intereses y dividendos. c. Obtener todas las confirmaciones a la fecha de cierre. d. Revisar el movimiento de las inversiones adquiridas y enajenadas, así como la determinación de la pérdida o utilidad en venta. e. Valuación de las inversiones (costo, mercado nominal, método de participación, etc.).	1	1		
EFFECTIVO SUMA	5.30	7		
<u>CUENTAS POR COBRAR Y VENTAS - CICLO INGRESOS</u>				
14. Estudio del control interno del ciclo de ingresos (cuentas por cobrar, créditos diferidos, ventas y otros ingresos) .	1	2		
15. Prueba de ventas. Se emiten 1000 facturas al año por un importe de \$ +3000 mil. es aplicable utilizar muestreo estadístico tomando 6 facturas por mes, sobre series aleatorias.	7	10		
		VISITA		
FASE DEL EXAMEN	1ap Hrs.	2ap Hrs.	F	SUMA
A. Muestreo estadístico: Nivel _____% de _____ confianza Tasa máxima de error esperado _____% Precisión + _____% _____ Tabla B. Estimación de la prueba: No. De facturas _____ %estimado _____ Pruebas seleccionadas _____ a. Seleccionar la muestra, partiendo de las salidas de almacén el _____% y de remisiones o facturas el _____%.				

--	--	--	--	--

15. b. Efectuar el cálculo global de ventas seleccionando ___ productos, comprobando las unidades vendidas por un período de __. c. Revisar el registro de las ventas por el período de __.	.30	.30		
CUENTAS POR COBRAR Y VENTAS - CICLO INGRESOS				
16. Prueba de notas de crédito. Se emiten __ notas al año por un importe total de \$ __ mil. a. Seleccionar las notas de crédito por el período de __ y además las mayores de \$ __ mil; o b. Utilizar muestreo estadístico como sigue: Nivel de confianza Tasa máxima de error esperado _____ % Precisión + _____ % Tabla _____				
17. Efectuar el corte de ventas y créditos a clientes, examinando las facturas con importes de \$ __ y mayores, así como notas de crédito con importes de \$ __ y mayores, por un período anterior de __ días a la fecha de cierre y uno posterior hasta la fecha de nuestra opinión.	1	2		
			VISITA	
FASE DEL EXAMEN	1ap Hrs.	2ap Hrs.	F	SUMA
18. Conectar los saldos de clientes entre la fecha de circularización y la fecha de cierre.				
19. Otras cuentas por cobrar. Revisar en la V/P los saldos de \$ 10,000 y mayores. En V/F confirmar o examinar la documentación de los saldos superiores a \$ 10,000.	1	1		
20. Discutir la cobrabilidad de los saldos a la fecha de __ seleccionando partidas de: a. \$ __ y mayores. b. Con atraso mayor a __ días. c. Saldos circularizados devueltos por el correo. d. Otros motivos (explicar) __.				
CIRCULARIZACION				
21. Enviar cartas circulares con saldos a la fecha de __. a. Positivas con saldo de \$ __ y mayores, al azar __ circulares seleccionando una de cada __. b. Negativas.	1	1		

seleccionando las partidas más importantes y otras al azar cubriendo aproximadamente el ___% del saldo final.				
INVENTARIOS	8	12		
SUMA				

INVENTARIOS FISICOS				
31. Existen 1 almacenes en 1 plazas distintas. a. Contar las existencias como sigue:				
Inventario de	Almacén en			
Materias primas	_____			
Materiales diversos	_____			
Producción en proceso	_____			
Productos terminados	_____			
32. Contar o confirmar (según su importancia) las existencias en poder de _____.				
33. Obtener confirmación de las mercancías propiedad de terceros que se encuentren en el almacén de la compañía.				
INVENTARIOS FISICOS	SUMA			
INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO				
34. Estudio del control interno del ciclo de inmuebles, maquinaria, equipo y depreciación.	1	2		
35. Examinar documentación de adiciones y bajas del activo fijo como sigue:	2	3		
FASE DEL EXAMEN	VISITA			
	1ap Hrs.	2ap Hrs.	F	SUMA
Activo	% a cubrir			
_____	_____			
Inmuebles	_____			
Maquinaria y equipo de computo	_____ 30			
Mobiliario y equipo	_____ 30			
Equipo de transporte	_____ 30			
Construcciones en proceso	_____			
Otros: _____	_____			
Estudie la posibilidad de efectuar la selección en				

base a un % de la totalidad del activo.				
36. Inspeccionar físicamente el activo fijo. a. Adiciones del año __ partidas. b. Adiciones de años anteriores __ partidas.	.30	1		
37. Efectuar el cálculo global de la depreciación del año en miles de pesos.	.30	1		

38. Revise avalúos y reexpresión.				
INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO	SUMA	4	7	
OTROS ACTIVOS				
39. Estudio del control interno de otros activos y pagos anticipados.	.30	.30		
40. Revisar los saldos de otros activos y pagos anticipados por \$ 10,000 y mayores, incluidos en las cuentas de: .	1	1		
41. Revisar en las cuentas históricas con saldos acumulados los movimientos del ejercicio de \$ __ y mayores.				
42. Efectuar cálculo global de amortización del año en miles de pesos.	.15	.15		
43. Revisar en pagos anticipados la aplicación a resultados de lo devengado en el año.	.15	.15		
44. Obtener la confirmación de pólizas de seguro, directamente de las compañías aseguradoras.	.15	.15		
45. Revisar la razonabilidad de la cobertura de seguros y la parte devengada y por devengar de los mismos.	.15	.15		
OTROS ACTIVOS	SUMA	2.30	2.30	
FASE DEL EXAMEN		VISITA		
	1ap Hrs.	2ap Hrs.	F	TOTAL
				L
CUENTAS POR PAGAR - CICLO EGRESOS				
46. Estudio del control interno del ciclo de egresos	2	2		

(cuentas por pagar, compras y gastos).				
47. Prueba de egresos. Se expiden aproximadamente 300 cheques y/o _ cuentas por pagar.	3	6		
48. A. Utilizar muestreo estadístico o estimar una muestra a. Muestreo estadístico: Nivel _____ de confianza ____ medio _____ % Tasa máxima de error esperado ____ 6 _____ % Precisión + _____ % Tabla ____ aleatoria _____ % b. Muestra estimada: Cheques _____ expedidos ____ 300 _____ % ____ % _____ estimado ____ 6% _____ % Cheques _____ seleccionados ____ 36 _____ % B. Seleccionar ____ de cada ____ cheques o cuentas por pagar en forma sistemática comenzando por el ____, o bien usar tablas de dígitos al azar. C. Considerar la estratificación de la muestra y hacer examen visual de los cheques no muestreados.	.1 5	.15		

CUENTAS POR PAGAR - CICLO EGRESOS				
49. Revisar en V/P los saldos de cuentas por pagar de \$ 600,000 y mayores, únicamente en las cuentas de: <u> Proveedores y afiliadas </u> .	.45	.45		
50. Confirmar en V/F todos los saldos de cuentas por pagar de \$ ____ y mayores, así como otros sin saldo				

elegidos al azar.				
51. Examinar la documentación que soporten los saldos seleccionados para confirmar, y que por los cuales no se obtuvo respuesta.				
52. Revisar la razonabilidad de las estimaciones de pasivo, pasivos acumulados y otros con saldos de \$ ___ y mayores.				
53. Pasivo no registrado. a. Efectuar el corte de pólizas cheque, cuentas por pagar, pólizas de diario, notas de crédito (hacer en conexión con el corte de ventas y créditos a clientes).				
FASE DEL EXAMEN		VISITA		
	1ap Hrs.	2ap Hrs.	F	SUMA
b. Examinar las pólizas, notas de crédito ya mencionadas, así como pagos posteriores con un alcance de \$ __ mil y mayores, desde la fecha de cierre hasta la fecha de nuestra opinión. c. Examinar la documentación pendiente de pago desde la fecha de cierre a la fecha de nuestra opinión por aquellos saldos de \$ __ y mayores, que no tuvieron pagos posteriores en ese período.				
54. Compañías afiliadas y relacionadas. a. Revisar e identificar los tipos de operaciones con estas compañías. b. Revisar las transacciones especiales que no hayan sido cubiertas en el resto de las fases de la auditoría con un alcance de \$ __. c. Confirmar los saldos a la fecha de cierre.	3	4		
55. Revisar contratos, pagarés o cualquier tipo de documentación relacionada con préstamos a largo plazo (coordinar con la obtención de confirmaciones bancarias).				
56. Efectuar el cálculo global de intereses a miles de pesos.				
CUENTAS POR PAGAR - CICLO EGRESOS SUMA	9	12		

<u>CONTINGENCIAS</u>				
57. Obtener confirmación de abogados sobre litigios y contingencias hasta la fecha de la emisión del dictamen.	.30	.30		
58. Revisar o investigar compromisos que pudieron afectar en forma importante la marcha del negocio.	.30	1		
<u>CONTINGENCIAS</u>				
59. Revisar los últimos estados financieros de la empresa.	.15	.30		
CONTINGENCIAS SUMA	1.15	2		
<u>CAPITAL CONTABLE</u>				
60. Estudio del control interno de capital contable y dividendos.	2	2		
61. Examinar y conectar el movimiento del año en las cuentas de capital contable.	1	2		
62. Revisar y referenciar al archivo permanente las actas de asamblea de accionistas y de consejo de administración, los registros de acciones y accionistas.				
FASE DEL EXAMEN				
	1ap Hrs.	2ap Hrs.	F	SUMA
63. Obtener carta del secretario del Consejo de Administración.	.30	.30		
CAPITAL SUMA	3.30	4.30		
<u>RESULTADOS.</u>				
64. Estudio del control interno de nóminas.	N/A	N/A		
65. Obtener, explicar y documentar las variaciones importantes (en cuanto a monto y porcentaje) de las cuentas y subcuentas de resultados comparados con los del año anterior (en miles de pesos).	.30	1		
66. Examinar las cuentas de resultados como sigue: a. Cálculos globales a miles de pesos. b. Examen de documentación preparando u obteniendo cédulas analíticas (a miles de pesos)	8	10		

76. Acordar con el contralor los asientos de ajuste que deban contabilizarse antes de la fecha de cierre.	.30	.30		
77. Cotejar las cifras definitivas de las cédulas sumarias al libro mayor.	.30	.30		
78. Limpiar pendientes y sellar los papeles de trabajo.	2	3		
79. Abrir las cédulas sumarias que servirán para el año siguiente.	1	1		
80. Preparar el "Programa para la Planeación y alcance en las pruebas de auditoría" para el año siguiente.				
81. Preparar y comentar los informes de evaluación para el personal de auditoría.				
CIERRE DE AUDITORIA SUMA	5	6		
<u>INFORMES Y CARTAS</u>				
82. Preparar carta de recomendaciones sobre el control interno y carta a la gerencia.	2	3		
<u>INFORMES Y CARTAS</u>				
83. Preparar informes para fines:				
Financieros _____ X _____ (español)	1	1		
D.G.A.R.F. _____				
Otros (especificar) _____				
Cédulas 10 K _____				
SEC _____				
84. Contestar el "Programa sobre revisión de estados financieros".	2	2		
INFORMES Y CARTAS SUMA	5	6		
FASE DEL EXAMEN		VISITA		
	1ap Hrs.	2ap Hrs.	F	SUMA
85. Otros conceptos especificar:				
SUPERVISION E INFORMES / EL EQUIPO SUMA		5		

TIEMPO TOTAL	ESTIMADO	80	110		
TIEMPO TOTAL	REAL		120		

DOCUMENTACION DE DESVIACIONES U OBSERVACIONES:

El trabajo se ejecutó conforme a lo estimado quedando un sobregiro de tiempo, mismo que se utilizó para analizar los riesgos que conlleva el efectuar esta auditoría. Se logró concluir con la revisión incrementando las expectativas y el examen para lo cual se tuvo que emplear otro ayudante tipo A3, debido a que se tenía un control interno deficiente, lo cual incrementaba nuestros riesgos.

APROBADA POR:

C.P.C. Luis Almodóvar Rodríguez

	HECHA POR RSV	GERENTE	SOCIO
Nombre	_____	_____	_____
Firma	_____	_____	_____
Fecha	_____	_____	_____

Derivado de esta revisión se detectaron desviaciones, así como ciertas irregularidades, mismas que parecía que carecían de importancia relativa pero se decidió informar a la dirección sobre estas situaciones para que se efectuara una investigación más a fondo y el informe que se emitió fue el siguiente:

EMPRESA X, S.A. DE C.V.							
CUENTA	ANALISIS FINANCIERO BALANCE GENERAL	SALDOS 30/09/2002	% INTE- GRALES	SALDOS AL 31/12/2002 Histórico	% INTE- GRALES	VARIACION IMPORTE	%
				Actualizados Factor Actualización = 1.0602			
ACTIVO							
CAJA		5.500	0,06%	5.500	5,77%	(276)	
BANCOS		512.984	5,80%	153.696	161,41%	351.572	217,81%
INVERSIONES EN VALORES		1.384.326	15,66%	1.506.108	1.581,71%	(197.389)	-12,48%
		<u>1.902.809</u>		<u>1.665.304</u>	<u>1.748,90%</u>	<u>153.907</u>	
COMPANIAS AFILIADAS		716.281	8,10%	1.290.164	1.354,93%	(638.649)	-47,14%
DEUDORES DIVERSOS		434.200	4,91%	271.316	284,93%	149.264	52,39%
IMPUESTOS POR RECUPERAR		981.140	11,10%	93.218	97,89%	883.242	902,21%
5		<u>2.131,621</u>		<u>1.654,698</u>	<u>1.737,764</u>	<u>393,857</u>	
INVENTARIOS							
INVENTARIOS DE MATERIA PRIMA		169.874	1,92%	211.347	221,95%	(52,083)	-23,47%
ANTICIPO A PROVEEDORES		977.98	0,01%			978	100,00%
		<u>170.851</u>		<u>211,347</u>	<u>221,95%</u>	<u>(51,105)</u>	
SUMA EL CIRCULANTE							
		<u>4.205.282</u>		<u>3.531,349</u>	<u>3.708,623</u>	<u>496,859</u>	
INMUEBLES MAQUINARIA Y EQUIPO:							
INVERSION HISTORICA		970.465	10,98%	889.907	934,58%	35.885	3,84%
DEPRECIACION ACUM. HISTORICA		272.099	-3,08%	(67.191)	(70,564)	(201,535)	285,61%
		<u>698.366</u>		<u>822,716</u>	<u>864,016</u>	<u>(165,650)</u>	
OTROS ACTIVOS:							
OTROS PAGOS ANTICIPADOS		536.368	6,07%			536.368	100,00%
SEGUROS POR AMORTIZAR		3.226	0,04%	31.638	33,22%	(30,000)	-90,29%
GASTOS DE INSTALACION		3.608.449	40,83%	3.608.449	3.789,59%	(181,144)	-4,78%
AMORTIZACION GASTOS DE INSTALACION		(213.466)	-2,42%	(75,178)	(78,952)	(134,514)	170,37%
		<u>3.934.577</u>		<u>3.564,909</u>	<u>3.743,867</u>		
SUMA EL ACTIVO							
		<u>8.838.225</u>	100,00%	<u>7.918,974</u>	<u>8.316,506</u>	<u>521,718</u>	6,27%
PASIVO							
PROVEEDORES		222.024	12,81%	385.003	404,33%	(182,306)	-45,09%
ACREEDORES DIVERSOS		116.744	6,74%	123.039	129,21%	(12,471)	-9,85%
IMPUESTOS POR PAGAR		1.119.582	64,62%	100.685	105,73%	1.013,942	958,81%
COMPANIAS AFILIADAS, RELACIONADAS, SUBS.		274.338	15,83%	17.176	18,03%	256,300	1420,87%
		<u>1.732.688</u>		<u>625,903</u>	<u>657,323</u>	<u>1.075,365</u>	
SUMA EL PASIVO A CORTO PLAZO							
		<u>1.732.688</u>		<u>625,903</u>	<u>657,323</u>	<u>1.075,365</u>	163,60%
SUMA EL PASIVO							
		<u>1.732.688</u>	100,00%	<u>625,903</u>	<u>657,323</u>	<u>1.075,365</u>	163,60%
CAPITAL							
CAPITAL SOCIAL		50.000	0,70%	50.000	52,51%	(2,510)	-4,78%
APORTACIONES PARA FUTUROS AUMENTOS DE C.				5.102.210	5.358,34%	(5,358,341)	-100,00%
RESULTADOS ACUMULADOS		2.140.861	30,13%			(107,471)	100,00%
RESULT DEL EJERCICIO		4.914.676	69,17%	2.140.861	2.248,33%	4.914,676	218,59%
		<u>7.105,537</u>	100,00%	<u>7,293,071</u>	<u>7,859,183</u>	<u>(553,647)</u>	-7,23%
SUMA EL CAPITAL							
		<u>7.105,537</u>	100,00%	<u>7,293,071</u>	<u>7,859,183</u>	<u>(553,647)</u>	-7,23%
SUMAN PASIVO Y CAPITAL							
		<u>8.838.225</u>		<u>7,918,974</u>	<u>8.316,506</u>	<u>521,718</u>	
COMPROBACION			(0)				(0)

EMPRESA X, S.A. DE C.V.							
ANALISIS FINANCIERO ESTADO DE RESULTADOS	SALDOS 30/06/2003	% INTE- GRALES	SALDOS AL 31/12/2002		% INTE- GRALES	VARIACION IMPORTE	
			Historico	Actualizaciones			
			Factor Actualizaciones = 1.0602				
VENTAS	16,970,850	100.00%	8,255,116	8,669,523	100.16%	8,301,327	95.75%
DESCUENTOS SOBRE VENTAS			(12,916)	(13,564)	-0.16%	13,564	
VENTAS NETAS	<u>16,970,850</u>	100.00%	<u>8,242,200</u>	<u>8,655,959</u>	100.00%		
COSTO DE VENTAS	<u>(3,982,266)</u>	-23.47%	<u>(2,193,135)</u>	<u>(2,303,230)</u>	-26.61%	<u>(1,679,036)</u>	72.90%
UTILIDAD BRUTA	12,988,584	76.53%	6,049,065	6,352,728	73.39%	6,635,856	104.48%
GASTOS DE OPERACION:							
GENERALES	<u>(8,103,081)</u>	-47.75%	<u>(3,926,103)</u>	<u>(4,123,193)</u>	-47.63%	<u>(3,979,888)</u>	96.52%
	<u>(8,103,081)</u>	-18563.7%	<u>(3,926,103)</u>	<u>(4,123,193)</u>	-19640.3%	<u>(3,979,888)</u>	96.52%
UTILIDAD DE OPERACION	4,885,503	11192.43%	2,122,962	2,229,535	10620.12%	2,655,968	119.13%
COSTO INTEGRAL DE FINANCIAMIENTO:							
PRODUCTOS FINANCIEROS NETO	43,650	100.00%	19,990	20,993	100.00%	22,857	107.92%
GASTOS FINANCIEROS	<u>(16,795)</u>	-38.48%	<u>(3,606)</u>	<u>(3,787)</u>	-18.04%	<u>(13,008)</u>	343.50%
RESULTADO POR POSICION MONETARIA	<u>26,855</u>	61.52%	<u>16,384</u>	<u>17,206</u>	81.96%	<u>9,648</u>	56.07%
OTROS PRODUCTOS	<u>2,318</u>	5.31%	<u>1,515</u>	<u>1,591</u>	7.58%	<u>727</u>	45.70%
UTILIDAD ANTES DE LAS SIGUIENTES PROVISIONES	4,914,678	11259.26%	2,140,861	2,248,332	10709.66%	2,666,343	118.58%
IMPUESTO SOBRE LA RENTA							
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO							
IMPUESTO AL ACTIVO							
RESULTADO DEL EJERCICIO	4,914,678	11259.26%	2,140,861	2,248,332	10709.66%	2,666,343	118.58%

EMPRESA X, S.A. DE C.V.

ANALISIS FINANCIERO RAZONES FINANCIERAS.		CIFRAS AL 30/09/2003	ESTANDAR	CIFRAS AL 31/12/2002	VARIACION IMPORTE	%
SOLVENCIA Y LIQUIDEZ:						
CAPITAL DE TRABAJO	ACTIVO CIRC.	4,205,282	2.43	3,708,623	5.64	(3.21)
	PASIVO CIRC.	1,732,688		657,323		
PRUEBA DEL ACIDO	ACT. CIRC. - INV	4,034,430	2.33	3,486,666	5.30	(2.98)
	PASIVO CIRC.	1,732,688		657,323		
MARGEN DE SEGURIDAD	CAP. TRABAJO	2,472,594	1.43	3,051,299	4.64	(3.21)
	PASIVO CIRC.	1,732,688		657,323		
ESTABILIDAD:						
ENDEUDAMIENTO	PASIVO TOTAL	1,732,688	0.24	657,323	0.09	0.16
	CAPITAL CONTABLE	7,105,537		7,859,183		
DEPENDENCIA ECONOMICA	PASIVO TOTAL	1,732,688	0.20	657,323	0.08	0.12
	ACTIVO TOTAL	8,838,225		8,316,506		
OPERACIÓN: (ROTACIONES)						
CUENTAS POR COBRAR	VENTAS NETAS	16,970,850	7			
	CUENTAS POR COBRAR	434,200				
INVENTARIOS	COSTO DE VENTAS	-3,982,266	12			
	INVENTARIOS	170,851				
PROBABILIDAD DE INSOLVENCIA A CORTO PLAZO : 5.7429 MUY ALTO 8.6972 -3 (33.97)%						
Z-SCORE=[(X1x0.012)+(X2x0.014)+(X3x0.033)+(X4x0.006)+(X5x0.010)]X100						
X1= CAPITAL DE TRABAJO / ACTIVOS TOTALES.						
X2= UTILIDAD ACUMULADA / ACTIVOS TOTALES.						
X3= UTILIDAD ANTES DE INTERESES E IMPUESTOS / ACTIVO TOTAL.						
X4= VALOR DE MERCADO DEL CAPITAL / VALOR EN LIBROS DE LA DEUDA TOTAL.						
X5= VENTAS / ACTIVO TOTAL.						
PUNTAJE		PROB. DE INSOLVENCIA A C. P.				
1.8 o menos.		MUY ALTO				
1.8100 a 2.875		ALTO				
2.0676 a 2.99		POSIBLE				
3.0000 a más		IMPROBABLE				
RENTABILIDAD:						
UT. NETA DEL EJER	4,914,876	0.29	2,248,332	0.28		
	VENTAS NETAS		16,870,850		8,655,958	
UT. NETA DEL EJER	4,914,876	0.38	2,248,332	0.35		
	UT. BRUTA		12,988,584		6,352,728	

EMPRESA X, S.A. DE C.V.

CONCEPTO	SALDO AL 30/09/2003	NIVEL DE RIESGO		NIVEL DE RIESGO		RIESGO	
		%	%	IMPORTE		ALTO	BAJO
		ALTO	BAJO	ALTO	BAJO	NIVEL DE MATERIALIDAD (PROMEDIO)	NIVEL DE MATERIALIDAD (PROMEDIO)
UTILIDAD DE OPERACION	4,885,503	5.00%	7.50%	244,275	366,413		
UTILIDAD ANTES DE ISR	4,914,676	5.00%	7.50%	245,734	368,601	191,621	329,859
VENTAS NETAS	16,970,850	0.50%	1.50%	84,854	254,563		
TOTAL DE ACTIVOS	8,838,225	0.50%	1.50%	44,191	132,573		
TOTAL ACTIVO CIRCULANTE	4,205,282	0.50%	1.50%	21,026	63,079	24,627	73,881
TOTAL PASIVOS	1,732,688	0.50%	1.50%	8,663	25,990		
MATERIALIDAD GENERAL						<u>108,124</u>	<u>201,870</u>
DE ACUERDO A LO ANTERIOR LA MATERIALIDAD GENERAL QUE SE TOMARÁ SER, QUE EL RIESGO GENERAL DE AUDITORIA ES ALTO.						108,124	CONSIDERANDO

CUENTA		SALDO SEGUN CMC @ AL 31/12/2002	A0015	31/09/2003	A0015.1
No.	NOMBRE		SALDO SEGUN LIBROS	AJUSTES	SALDOS FINALES
1001	CAJA	5,500	5,500		5,500
1002	BANCOS	153,696	512,984		512,984
1003	TITULOS PARA NEGOCIAR	1,506,108	1,384,326		1,384,326
TOTAL		1,665,304	1,902,810	0 1050>	1,902,810

A0015 Cotejado contra balanza

@ Cotejado v.s. papeles de trabajo de la Aud. 2002

A0015.1 Cotejado contra balanza final auditada

AUD AL 31/09/2003

**CEDULA SUMARIA
EMPRESA X, S. A. de C. V.
EFECTIVO**

Reviso DVL

Cédula **C1000**

Formulo RSV

CUENTA		SALDO SEGUN CMC @ AL 31/12/2002	A0015	31/09/2003	A0015.1
No.	NOMBRE		SALDO SEGUN LIBROS	AJUSTES	SALDOS FINALES
	COMPAÑIAS AFILIADAS	1,290,164	716,281		716,281
	DEUDORES DIVERSOS	271,316	434,200		434,200
	OTRAS CUENTAS POR COBRAR	0	0		0
	IVA POR ACREDITAR	0	0		0
	IMPUESTOS POR RECUPERAR	93,218	981,140		981,140
	ESTIMACION CTAS. INCOBR	0	0		0
	COMPAÑIAS AFILIADAS	0	0		0
TOTAL		1,654,698	2,131,621	0 2050>	2,131,621

A0015 Cotejado contra balanza

@ Cotejado v.s. papeles de trabajo de la Aud. 2002

A0015.1 Cotejado contra balanza final auditada

AUD AL 31/09/2003

**CEDULA SUMARIA
EMPRESA X, S. A. de C. V.
CUENTAS POR COBRAR**

Reviso DVL

Cédula **E2000**

Formulo RSV

CUENTA		SALDO SEGUN	A0015	31/09/2003	A0015.1
No.	NOMBRE	CMC @ AL 31/12/2002	SALDO SEGUN LIBROS	AJUSTES	SALDOS FINALES
	MERCANCIAS	211,347	169,874		169,874
	PRODUCCION EN PROCESO	0	0		0
	ARTICULOS TERMINADOS	0	0		0
	MATERIALES	0	0		0
	ANTICIPO A PROVEEDORES	0	977		977
		0	0		0
		0	0		0
	TOTAL	211,347	170,851	0 3050>	170,851

A0015 Cotejado contra balanza

@ Cotejado v.s. papeles de trabajo de la Aud. 2001

A0015.1 Cotejado contra balanza final auditada

AUD AL 31/09/2003

**CEDULA SUMARIA
EMPRESA X, S. A. de C. V.
INVENTARIOS**

Reviso DVL

Cédula **G3000**

Formulo RSV

EMPRESA X, S. A. de C. V.

**ACTIVO FIJO
CEDULA SUMARIA**

Cuenta	INVERSIÓN					% DE DEPRECIACION	TOTALMENTE DEPRECIADOS	DEPRECIACIÓN				Saldo neto en libros	
	Saldos al 31/12/2002	Adiciones	Bajas	Traspasos	Saldos al 30/09/2003			Saldos al 31/12/2002	Incrementos	Bajas	Traspasos		Saldos al 30/09/2003
No.	NOMBRE												
HISTORICO		A0015.1						A0015.1					
	MAQUINARIA	593,935	80,558			674,493	20%	49,495	157,895			207,390	467,103
	EQUIPO DE TRANSPORTE	56,836				56,836	25%	4,027	14,209			18,236	38,600
	MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA	165,692				165,692	10%	6,904	16,569			23,473	142,219
	EQUIPO DE INTERCOMUNICACIÓN	28,989				28,989	10%	1,208	2,899			4,107	24,882
	EQUIPO DE COMPUTO	44,455				44,455	30%	5,557	13,337			18,894	25,562
	<i>Subtotal</i>	<u>889,907</u>	<u>80,558</u>			<u>970,465</u>		<u>67,191</u>	<u>204,908</u>			<u>272,099</u>	<u>698,366</u>
	TOTAL	889,907	80,558			970,465		67,191	204,908			272,099	698,366

DIFERENCIA 124,350 <Q9502
80,558 **SALDO SEGUN BALANZA DEFINITIVA** 698,366

ACTIVO FIJO NETO DEL EJERCICIO	INVERSIÓN	DEPREC. ACUM.	VALOR EN LIBROS
MAQUINARIA	674,493	207,390	467,103
EQUIPO DE TRANSPORTE	56,836	18,236	38,600
MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA	165,692	23,473	142,219
EQUIPO DE INTERCOMUNICACIÓN	28,989	4,107	24,882
EQUIPO DE COMPUTO	44,455	18,894	25,562
TOTAL	<u>970,465</u>	<u>272,099</u>	<u>698,366</u>

PRUEBA GLOBAL DE DEPRECIACIÓN:

ACTIVO	VALOR BIEN	%	DEPRECIACIÓN
MAQUINARIA	593,935	20%	89,090
EQUIPO DE TRANSPORT	56,836	25%	10,857
MOBILIARIO Y EQUIPO DI	165,692	10%	12,427
EQUIPO DE INTERCOMUI	28,989	10%	2,174
EQUIPO DE COMPUTO	44,455	30%	10,002
	<u>889,907</u>		<u>124,350</u>
			<u>204,908</u>
			DIFERENCIA (80,558)

COMPROBACION (0)

@ Cotejado v.s. papeles de trabajo de la Aud. 2002

0015. Cotejado contra balanza previa auditada

NOTA: LA DEPRECIACIÓN SE CÁLCULO EN FORMA ERRONEA POR LO QUE SE SOLICITO QUE SE CORRIGIERA , ESA SITUACIÓN EN VISITA FINAL SE AJUSTARA, AL CALCULO DEFINITIVO, CON CIFRAS DE CIERRE.

AUD AL 30/09/2003

Reviso édua l4500

Formulo 11-Nov-03

CUENTA		SALDO SEGUN CMC @ AL 31/12/2002	A0015	30/09/2003	A0015.1
No.	NOMBRE		SALDO SEGUN LIBROS	AJUSTES	SALDOS FINALES
0	INTANGIBLES NETO	0	0		0
0	PAGOS ANTICIPADOS	31,638	3,226		3,226
0	GASTOS DE INSTALACIÓN	3,608,449	3,608,449		3,608,449
0	AMORTIZACION GASTOS DE INSTALACION	(75,178)	(225,535)		(225,535)
0	ACT. GASTOS DE INSTALACION	0	0		0
0	ACT. AMORTIZACION GASTOS DE INSTALACION	0	0		0
0	OTROS PAGOS ANTICIPADOS	0	548,438		548,438
TOTAL		3,564,909	3,934,578	0	3,934,578

A0015 Cotejado contra balanza

@ Cotejado v.s. papeles de trabajo de la Aud. 2002

A0015.1 Cotejado contra balanza final auditada

AUD AL 30/09/2003

**CEDULA SUMARIA
EMPRESA X, S. A. de C. V.
OTROS ACTIVOS**

Reviso DVL

Cédula **J5000**

Formulo RSV

127

CUENTA		SALDO SEGUN CMC @ AL 31/12/2002	A0015	30/09/2003	A0015.1	
No.	NOMBRE		SALDO SEGUN LIBROS	AJUSTES	SALDOS FINALES	
0	ACREEDORES DIVERSOS	123,039	116,744		116,744	
0	PROVEEDORES NACIONALES	385,003	222,024		222,024	
0	ACREEDORES DIVERSOS	0	0		0	
0	IMPUESTOS POR PAGAR	100,685	1,119,582		1,119,582	
0	COMPAÑIAS AFILIADAS, RELACIONADAS, SUBS.	17,176	274,338		274,338	
	<u>LARGO PLAZO:</u>	0	0		0	
0	PRESTAMOS BANCARIOS	0	0		0	
0	DOCUMENTOS POR PAGAR	0	0		0	
0	COMPAÑIAS AFILIADAS, RELACIONADAS, SUBS.	0	0		0	
TOTAL		625,903	1,732,688	0	1,732,688	
A0015 Cotejado contra balanza						
@ Cotejado v.s. papeles de trabajo de la Aud. 2002						
A0015.1 Cotejado contra balanza final auditada						
					AUD AL 30/09/2003	
CEDULA SUMARIA EMPRESA X, S. A. de C. V. CUENTAS POR PAGAR					Reviso DVL	Cédula N6000
					Formulo RSV	

EMPRESA X, S.A. DE C.V.

AFILIADAS

Saldos de compañías afiliadas al 30/09/2003

AUDIT. 30-IX-03

RSV

12-Nov-03

Cía. Afiliada	Deudores			Acreedores			Saldos netos	
	Cientes	Deudores	Otros	Proveedores	Acreedores	Otros	Deudor	Acreedor
Empresas de Comidas, S.A. de C.V.		\$ 506,522.00 →					\$ 506,522.00	\$ -
Operadora Ming, S.C.				R7512<	\$ 269,338.00 →		\$ -	\$ 269,338.00
Grupo Industrial de Comidas, S.A. de C.V.				R7512<	\$ 5,000.00 →		\$ -	\$ 5,000.00
Operadora de Restaurantes Gastronomicos, S.A. de C.V.		\$ 150,000.00 →					\$ 150,000.00	\$ -
Operadora de Restaurantes de Alta Cocina Mexicana, S.A. de C.V.		\$ 57,593.00					\$ 57,593.00	\$ -
Operadora de Restaurantes Monterrey, S.A. De C.V.		\$ 2,166.33			\$ -		\$ 2,166.33	\$ -
TOTAL	\$ -	\$ 716,281	\$ -	\$ -	\$ 274,338	\$ -	\$ 716,281	\$ 274,338

MARCAS DE AUDITORIA:

- ✕ VERIFICADO VS. BALANZA DE CIA AFILIADA SALDO INCORRECTO
- VERIFICADO VS. BALANZA DE CIA AFILIADA SALDO CORRECTO

EMPRESA X, S. A. de C. V.

CAPITAL CONTABLE
CEDULA SUMARIA

No.	Cuenta NOMBRE	BUSCRITO		Total	Resultados acumulados		Aportaciones para futuros aumentos de capital		Resultado del ejercicio		Efecto inicial Impuestos diferidos	Exceso o Insuficiencia Capital	Capital Contable	
		A	B		HISTORICO	HISTORICO	ACTUALIZADO	TOTAL	HISTORICO	TOTAL				
	Saldo al 31 de diciembre de 2002	50,000		50,000				5,102,210		5,102,210	2,140,861	2,140,861		7,293,071
	Aplicación del resultado del ejercicio 2002				2,140,861						(2,140,861)	(2,140,861)		0
	Reducción de aportaciones p/fut. Aum. Cap.						(5,102,210)		(5,102,210)					(10,204,420)
	B- 10													0
	Reclasificaciones													0
	Utilidad integral								0	4,914,676	4,914,676			4,914,676
	Saldo al 30 de septiembre de 2003 A0015	50,000	0	50,000	2,140,861	0	0	0	0	4,914,676	4,914,676	0		7,105,537

SALDO SEGUN BALANZA DEFINITIVA A0015.1 7,105,537

A0015 Cotejado contra balanza

COMPROBACION 0

Cotejado v.s. papeles de trabajo de la Aud. 2002

A0015.1 Cotejado contra balanza final auditada

AUD AL 30/09/2003

Reviso DVL ila **P8000**

Formulo RSV

MEMORANDUM DE RECOMENDACIONES

EJERCICIO DE 2003

México, D. F., a 24 de noviembre de 2003

Lic.
Gerente General de
EMPRESA X, SA de CV

Estimados señores:

Como resultado del trabajo efectuado en la visita preliminar relativo al examen de los estados financieros al 31 de diciembre de 2003, de Empresa X, S.A. de C.V., nos permitimos presentar las siguientes recomendaciones encaminadas a mejorar el sistema de control interno y los procedimientos contables de la compañía. Por otro lado, deseamos hacer énfasis de que este memorándum no incluye todas las posibilidades de mejora que podrían obtenerse con base a una revisión especial más extensa.

Para el mejor uso de esta carta, hemos separado al principio de la presente, los aspectos más relevantes que según nuestra opinión requieren prioridad en su atención.

Estas recomendaciones fueron comentadas en su oportunidad con el C.P. _____ Contador General.

Aprovechamos para agradecerles el apoyo recibido para nuestro trabajo y quedamos a sus órdenes para cualquier información adicional a la presente.

Atentamente,

L. C. C. Luis Almodovar

EMPRESA X, S. A. DE C. V.

ASPECTOS IMPORTANTES

Como un resumen, presentamos nuestros comentarios a las situaciones que consideramos de importancia y por las cuales sugerimos su prioridad en la resolución.

1. Con el objeto de fortalecer la estructura de control interno, es importante preparar un diagrama y manual de organización que incluya las políticas contables y de operación, líneas de autoridad y responsabilidades por cada departamento de las empresas. (Ver punto 1)
2. El costo de ventas registrado en los estados financieros no incluye las erogaciones por pago de servicios de personal y los gastos indirectos. (Ver punto 14)
3. Por los servicios de personal que cobra la prestadora de servicios, no se aplica lo estipulado en los contratos de servicios y que se refiere a un cobro adicional del 5% como utilidad sobre los costos y gastos de operación, la empresa por consecuencia no reconoce ese gasto generado por el 5%, no es pagado ni registrado. (Ver punto)
4. Se pago una factura de un proveedor en 2 ocasiones. Tiene el mismo numero de entrada. Se nos comento que están en espera de que el proveedor les entregue la factura original, lo cual indica un control deficiente en los pagos, ya que se paga a proveedores sin que estos entreguen la factura original.
5. Durante nuestra visita, no nos fue proporcionada en su totalidad la información de la empresa, debido a que casi la totalidad de la documentación no estaba en las instalaciones de la empresa, con lo cual el tiempo de revisión para la visita final será complicado e incrementado.

ASPECTOS FINANCIEROS Y ADMINISTRATIVOS

I. GENERAL

1. Manual de organización

No se cuenta con un diagrama y manual de organización.

El desarrollo de un buen sistema de control interno y el funcionamiento adecuado y uniforme de una organización depende en gran parte de una razonable definición y distribución de las obligaciones y responsabilidades de funcionarios, jefes de departamento y empleados. Para alcanzar estos objetivos, es indispensable que se tengan cuadros de organización claros y bien planeados, así mismo la preparación del manual de organización que indique las operaciones en forma integral de los procedimientos, rutinas y obligaciones de cada departamento.

Este manual también deberá incluir las políticas contables y de operación.

Algunas políticas a establecer podrían ser:

- Establecer montos para la expedición de cheques.
- Políticas de conflicto de intereses.
- Compras de activos que deben capitalizarse y elaborar archivos para el resguardo de las facturas.
- Solicitar cotizaciones a proveedores antes de fincar pedidos de compras.
- Establecimiento de normas para salidas y entradas de los diversos almacenes.
- Políticas para el manejo y control de los costos
- Generación de soportes electrónicos de la operación diaria de venta por cada unidad
 - Establecer un calendario para revisiones operativas y administrativas del restaurante.

2. Guía contabilizadora

Con la finalidad de facilitar el registro contable de las operaciones, así como evitar aplicaciones contables a criterio de una persona, es necesario elaborar una guía contabilizadora que describa los conceptos por los que se debe registrar cada operación.

3. Catalogo de cuentas

Debido a que el catalogo de cuentas que actualmente es utilizado tiene un numero importante de subcuentas, es conveniente que se estandarice el mismo y se diseña a la medida de las necesidades de la empresa, permitiendo que las cuentas colectivas (cuentas por cobrar y cuentas por pagar) tengan un control por separado.

Adicionalmente el catalogo de cuentas actual, tiene cuentas de mayor con nombres que no tienen ninguna relación con el manejo de la cuenta

4. Aprobación de asientos contables

Mediante un asiento de diario se puede modificar cualquier cuenta, existiendo la posibilidad de que se manipulen los registros contables, de tal forma que permita ocultar desvíos de recursos, por lo tanto, debe establecerse una política en el sentido de que todos los asientos de diario sean autorizados por un funcionario de adecuado nivel, dejando evidencia por escrito en los documentos.

5. Precios de transferencia

Por los servicios de personal proporcionados a las compañías relacionadas, se tiene que realizar un estudio que compruebe que los montos de las contraprestaciones efectuadas son equivalentes a las que se utilizarían con entidades independientes en operaciones comparables y debe ser renovado año con año.

Es importante realizar estos estudios en función a lo estipulado en el Artículo 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (ISR), dado que éste es de carácter obligatorio. Además de que origina que las autoridades puedan determinar ingresos acumulables adicionales y gastos no deducibles en perjuicio de la compañía.

6. Registro de los efectos de la inflación en los estados financieros

No se consideran los efectos de la inflación en la información financiera.

Como herramienta en la toma de decisiones, es importante se reconozcan los efectos de la inflación en forma mensual en los estados financieros de acuerdo a lo establecido en el Boletín B-10 de principios de contabilidad.

7. Reconocimiento del impuesto diferido en los estados financieros

No se ha reconocido el efecto de las diferencias temporales para el cálculo del impuesto sobre la renta.

8. Afectaciones contables

Se tiene la práctica de hacer correcciones a pólizas contables de meses anteriores que ya han sido cerrados y con los que se elaboraron estados financieros presentados ante la junta de socios.

Recomendamos evitar esta práctica y en su lugar hacer registros de correcciones en el mes en que se detecten, esto con el fin de no distorsionar la información ya presentada.

9. Documentación no entregada

No se nos proporcione la siguiente información:

- Pólizas contables de enero a mayo
- Cálculo analítico de la depreciación de activo fijo
- Determinación de IVA mensual
- Pagos provisionales de ISR
- Confirmaciones bancarias y de abogados
- Contratos de prestación de servicios entre filiales
- Contratos de honorarios y arrendamientos

II. EFECTIVO E INVERSIONES

10. Arqueos de fondos fijos de caja.

No se tiene la política de efectuar arqueos periódicos del fondo fijo con que cuenta en las unidades.

Como una medida de control y protección del efectivo, se recomienda se realicen arqueos sorpresivos por personal independiente al que maneja dichos fondos.

11. Fianzas

El personal que maneja los fondos fijos de caja y otros valores no se encuentra afianzado.

Es recomendable que se contraten fianzas de fidelidad para el personal que maneja efectivo y valores de la empresa, lo cual brindará a la empresa mayor seguridad del buen manejo que se haga de ellos.

12. Conciliaciones bancarias

A continuación enlistamos aspectos detectados en las conciliaciones bancarias:

a. No en todas las conciliaciones bancarias se deja evidencia de la persona que las elabora, revisa y autoriza.

b. Se tienen partidas en conciliación que provienen del ejercicio 2001 y otras de 2002. A continuación se enlista las partidas más significativas:

- Depósitos no acreditados por banamex cta. 6058191 por \$ 73,970
- Depósitos no acreditados por banamex cta. 6058191 por \$ 1,197
- Cheques y transferencias cargados por el banco \$ 17,862
- Cheques cargados por el banco \$ 2,379

c. Se tienen en conciliación cheques expedidos en el ejercicio 2002, que aun están en conciliación

d. La custodia de los cheques no utilizados no es adecuada, ya que se no se encuentran los cheques de Banamex números ch-7416 al ch-7423 y del folio ch-535 al ch-543.

e. Se detectaron cheques en blanco que no estaban cancelados, por lo que la empresa tiene el riesgo de que se haga mal uso de estos.

f. No se reconocen los intereses ganados por inversión al final de cada mes.

g. No se obtienen en forma oportuna los estados de cuenta de inversión.

h. No se verifica que los intereses obtenidos por cuentas de inversión, sean correctos de acuerdo a las tasas de rendimiento que maneja la institución bancaria.

Por lo que ponemos a su consideración las siguientes recomendaciones para cada inciso:

Es conveniente dejar evidencia en las conciliaciones la firma de la persona que intervino en el proceso de elaboración, revisión y autorización para deslindar responsabilidades.

Debe investigarse la fuente de las partidas en conciliación no identificadas y hacerse los registros que correspondan.

- Es necesario que se verifique el correcto calculo de los rendimientos obtenidos de las inversiones al cierre de cada mes.

- Es necesario obtener en forma oportuna los estados de cuenta que reflejen todos los movimientos de compra y venta de valores.

II. CUENTAS POR COBRAR

13. Saldos de deudores diversos dados de baja

Se tienen saldos a cargo de Edith Perez Ninaya, que no fueron descontados de los honorarios de la prestadora de servicios, y que a la fecha se tienen registrados contablemente.

III. INVENTARIOS

14. Manual de costos

No se tiene un manual donde se mencione la forma en que se están valuando los inventarios, determinación de costos, procedimiento para determinar porcentajes de utilidad, procedimientos de control, formas autorizadas, etc.

15. Costo de ventas

El costo de ventas que se muestra en los estados financieros no considera los gastos por servicios (mano de obra) y los gastos directos e indirectos, se manejan en gastos.

Para una mejor presentación y análisis, sugerimos que los gastos por servicios y los gastos indirectos sean considerados en la determinación del costo de ventas.

Es conveniente que se implante un sistema de costos integral, que permita determinar el costo real incurrido por cada uno de los platillos, obteniendo una base confiable para determinar precios de venta que permitan a las empresas la obtención de utilidades.

16. Consumos de alimentos y bebidas

No se registra contablemente el consumo de alimentos y bebidas de acuerdo a su utilización en cocinas y bares, sino que se determina el costo con base en las existencias en almacén al final de cada mes.

17. Software de unidades

El flujo operativo de las unidades es controlado por una aplicación informática (smart), el cual permite determinar cortes por turno, cajero, ventas diarias, por tipo de producto, etc., además con esta aplicación se controlan las entradas a los almacenes de las unidades, pero este software no es compatible con el sistema que utiliza el área contable (Aspel), por lo que es necesario que las entradas al almacén sean capturadas 2 veces, una en cada sistema, para lo cual se tiene a una persona que realiza exclusivamente esta actividad.

Es conveniente que se considere la factibilidad de utilizar una aplicación elaborada por personal de la compañía proveedora del sistema smart, esto facilitará el registro de las operaciones y representará un ahorro en tiempo y gastos operativos.

18. Soportes del sistema SMART

No se cuenta con soportes electrónicos del resumen diario de venta y operación emitido por el sistema smart, de días y meses previos, solamente se cuenta con la impresión del resumen, por lo que en caso de extravió o en caso de una revisión, la empresa no tiene elementos suficientes para soportar los ingresos de las unidades.

19. Capacitación de personal operativo

Es necesario que el personal operativo de las unidades conozca el sistema smart en su totalidad, a fin de explotar las características y funciones con que cuenta y obtener información confiable en cualquier momento.

IV. ACTIVO FIJO

20. Inventario del activo fijo

No se tiene la práctica de efectuar inventarios del activo fijo, a consecuencia de lo anterior, los equipos no cuentan con algún distintivo que permita su fácil localización.

Es conveniente que se practique periódicamente un inventario físico del activo fijo, se concilie con registros contables y quede debidamente identificada las unidades mediante una placa metálica u otro medio similar.

21. Política de capitalización y cotizaciones de compra

No se tiene por escrito una política de capitalización de activos fijos, lo cual permitiría conocer el monto a partir del cual se debe considerar como activo y que activos son considerados como gastos. Como ejemplo de esto se observó la inclusión como activo fijo la recarga de los extintores.

En el activo fijo se incluyen gastos como por ejemplo platos, vasos y plaqué.

Lo anterior ayudará a disminuir la carga administrativa para el control de activos que son irrelevantes.

22. Expedientes por tipo de activo

Se carece de un expediente por cada tipo de bien y por cada unidad que contenga la documentación comprobatoria del activo, debido a que se encuentran archivadas en las pólizas contables.

Como medida de control interno, recomendamos que se cuente con un expediente por separado que contenga toda la documentación correspondiente a las adquisiciones o bajas de los activos.

23. Comprobantes de activo fijo

Se carece de comprobantes originales que soporten las adquisiciones de activos fijos, por lo que estas inversiones no pueden deducirse fiscalmente. El monto asciende a \$ 170,270 mas iva. El personal contable no tiene conocimiento del destino de estas facturas.

24. Documentación de compras de activo

Dentro de lo mencionado en el punto anterior se tiene que no se proporciono facturas, ni pólizas de cheque que amparan la compra de 4 computadoras dell en marzo de 2003, por \$ 46,462 mas IVA.

25. Saldos iniciales de activo fijo

Los saldos iniciales de la inversión y la respectiva depreciación de estos bienes no coinciden con registros contables, lo cual origina que los saldos acumulados a la fecha de nuestra revisión tampoco coincidan.

26. Depreciación del ejercicio

El movimiento en la cuenta contable de la depreciación acumulada de todos los bienes, no coincide con el monto de depreciación cargada a resultados.

V. CUENTAS POR PAGAR

27. Pagos a acreedores

Detectamos los siguientes puntos débiles del control interno ejercido en los pagos a acreedores:

- a. No se deja evidencia de autorización para la expedición y entrega del cheque.
- b. No se cancelan los documentos o facturas después de su pago con sello.
- c. No hay requisición de compra escrita.
- d. No se deja evidencia de la elaboración de cotizaciones.

Por lo que ponemos a su consideración las siguientes recomendaciones para cada inciso:

- a. Se debe dejar evidencia de la autorización de los cheques expedidos independientemente de la firma del cheque.
- b. Después de realizar los pagos, los documentos se deben de cancelar para evitar que vuelvan a ser utilizados.
- c. Es necesario elaborar requisiciones de compra por cada bien o servicio contratado, detallando el uso o destino que se le dará.
- d. Cotizar al menos con 3 proveedores, anexando las mismas como evidencia, con el fin de evaluar las mejores condiciones de precio y calidad en los bienes o servicios adquiridos.

28. Impuesto diferido

No lleva a cabo el cálculo de lo estipulado en el Boletín D-4 de principios de contabilidad, el cual es de aplicación obligatoria a partir del 1º de enero de 2000.

VII. COMPAÑIAS AFILIADAS

29. Depósitos y prestamos entre filiales

En cuentas por cobrar se tiene con saldo acreedor, el cual es originado por un deposito efectuado por su filial. Sin embargo el departamento contable ignora el motivo de ese deposito. En el mes de octubre cancelaron ese saldo contra resultados.

El personal ignora el verdadero estatus de las deudas y derechos contraídos con sus filiales.

IX. IMPUESTOS

30. Pagos provisionales del impuesto sobre la renta

No se cuenta con los cálculos de los pagos provisionales de los primeros meses del ejercicio, aun cuando son necesarios para futuros cálculos fiscales.

Es conveniente que se elaboren los cálculos de la empresas y se presenten declaraciones complementarias en caso necesario.

VIII. CAPITAL CONTABLE

31. Actas de asamblea de socios

No nos fueron proporcionadas las actas de asamblea de socios y los libros de actas.

Con el propósito de comprobar que todos los acuerdos de accionistas tomados en el ejercicio estén registrados en la contabilidad, es importante contar con las actas de asamblea de socios.

32. Reserva legal

No se ha separado de las utilidades acumuladas una parte para crear la reserva legal.

De acuerdo a la Ley General de Sociedades Mercantiles, las sociedades deberán crear una reserva legal de un 5% de la utilidad que se genere anualmente hasta llegar a tener un 20%.

Asamblea de Accionistas de
Empresa X, S. A. de C. V.
México, D. F.

Hemos examinado los estados de situación financiera de Empresa X, S. A. de C. V. al 31 de diciembre de 2003, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, relativos a los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos, basada en nuestra auditoría.

Nuestros exámenes fueron realizados de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes y de que están preparados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, basado en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; así mismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Consideramos que nuestros exámenes proporcionan una base razonable para sustentar nuestra opinión, excepto por lo mencionado en los puntos siguientes:

1. No nos fueron proporcionadas las actas de asamblea celebradas por la compañía y no obtuvimos respuesta del secretario del consejo, por lo que no nos pudimos cerciorar si los acuerdos tomados por los accionistas tienen algún efecto en los estados financieros y/o en sus notas adjuntas.
2. Como se menciona en la Nota 1-a, los estados financieros adjuntos fueron preparados sobre la base de valor histórico original y no reconocen los efectos de la inflación en la información financiera, de acuerdo con lo establecido en el Boletín B-10 y sus adecuaciones "Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera" de los principios de contabilidad generalmente aceptados, emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
3. Como se menciona en la Nota 1-j, la compañía no adoptó los lineamientos establecidos en el nuevo Boletín D-4 "Tratamiento Contable del Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Activo y Participación de los Trabajadores en las Utilidades" de los principios de contabilidad generalmente aceptados, emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. El efecto no fue cuantificado.

En nuestra opinión, excepto por lo mencionado en los párrafos uno a tres anteriores, los estados financieros y sus siete notas, presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Empresa X, S. A. de C. V., al 31 de diciembre de 2003, los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

L. C. c.

México, D. F., a
21 de mayo de 2004.

EMPRESA X,
ESTADOS DE SITUACION FINANCIERA AL

A C T I V O	<u>2 0 0 3</u>	<u>2 0 0 2</u>
CIRCULANTE:		
Efectivo e inversiones	<u>\$ 2,434,763</u>	<u>\$ 1,665,304</u>
Cuentas por cobrar:		
Compañías afiliadas (Nota 2)	1,518,996	1,290,164
Impuestos por recuperar		93,218
Deudores diversos	<u>342,603</u>	<u>271,316</u>
	<u>1,861,599</u>	<u>1,654,698</u>
Inventario de alimentos y bebidas	<u>212,216</u>	<u>211,347</u>
Pagos anticipados	<u>31,159</u>	<u>31,638</u>
Suma el activo circulante	4,539,737	3,562,987
MAQUINARIA Y EQUIPO, neto (Nota 3)	666,536	822,716
GASTOS DE INSTALACIÓN Y OTROS (Nota 4)	<u>3,892,544</u>	<u>3,533,271</u>
Suma el activo	<u>\$ 9,098,817</u>	<u>\$ 7,918,974</u>

Las siete notas adjuntas son parte

S. A. DE C. V.
31 DE DICIEMBRE DE 2003 Y DE 2002

P A S I V O	<u>2 0 0 3</u>	<u>2 0 0 2</u>
A CORTO PLAZO:		
Cuentas por pagar:		
Proveedores	\$ 599,851	\$ 385,003
Compañías afiliadas (Nota 2)	148,899	17,176
Impuestos y cuotas por pagar	880,194	100,685
Acreedores diversos	<u> </u>	<u>123,039</u>
Suma el pasivo	<u>1,628,944</u>	<u>625,903</u>
CAPITAL CONTABLE (Notas 5 y 6)		
Capital social	50,000	50,000
Aportaciones para futuros aumentos de capital		5,102,210
Utilidades acumuladas	2,140,861	
Utilidad neta del año	<u>5,279,012</u>	<u>2,140,861</u>
Suma el capital contable	<u>7,469,873</u>	<u>7,293,071</u>
Suman el pasivo y el capital contable	<u>\$ 9,098,817</u>	<u>\$ 7,918,974</u>

integrante de estos estados financieros

EMPRESA X, S. A. DE C. V.
ESTADOS DE RESULTADOS POR LOS AÑOS QUE TERMINARON
EL 31 DE DICIEMBRE DE 2003 Y DE 2002

	<u>2 0 0 3</u>	<u>2 0 0 2</u>
Ventas netas	\$ 20,489,234	\$ 8,242,200
Costo de ventas	<u>4,749,703</u>	<u>2,193,135</u>
Utilidad bruta	15,739,531	6,049,065
Gastos de operación:		
Gastos generales	<u>9,866,001</u>	<u>3,926,103</u>
Utilidad de operación	<u>5,873,530</u>	<u>2,122,962</u>
Otros productos, neto	<u>3,301</u>	<u>1,515</u>
Productos financieros, neto	<u>51,283</u>	<u>16,384</u>
Utilidad por operaciones continuas antes de las siguientes provisiones	5,928,114	2,140,861
Provisiones para:		
Impuesto sobre la renta (Nota 7)	<u>2,096,879</u>	<u>683,327</u>
Utilidad del año antes de la siguiente partida extraordinaria	3,831,235	1,457,534
Partida extraordinaria:		
Beneficio por amortización de pérdidas fiscales (Nota 7)	<u>1,447,777</u>	<u>683,327</u>
Utilidad neta del año	\$ 5,279,012	\$ 2,140,861

Las siete notas adjuntas son parte integrante de estos estados financieros

EMPRESA X, S. A. DE C. V.
ESTADOS DE VARIACIONES EN EL CAPITAL CONTABLE POR LOS AÑOS
QUE TERMINARON EL 31 DE DICIEMBRE DE 2003 Y DE 2002

	<u>Capital social</u>	<u>Utilidades acumuladas</u>	<u>Aportaciones para futuros aumentos de capital</u>	<u>Utilidad neta del año</u>	<u>Capital contable</u>
SALDOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2001	\$ 5,330,000		\$ 260		\$ 5,330,260
Reducción de capital (Nota 5)	(5,280,000)		(260)		(5,280,260)
Aportaciones para futuros aumentos de capital social (Nota 5)			5,102,210		5,102,210
Utilidad integral del año (Nota 1-k)				<u>\$ 2,140,861</u>	<u>2,140,861</u>
SALDOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2002	50,000		5,102,210	2,140,861	7,293,071
Traspaso del resultado del año 2002		\$ 2,140,861		(2,140,861)	
Reducción de aportación para futuros aumentos de capital social (Nota 5)			(5,102,210)		(5,102,210)
Utilidad integral del año (Nota 1-k)				<u>5,279,012</u>	<u>5,279,012</u>
SALDOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2003	\$ 50,000	\$ 2,140,861	\$ 000	\$ 5,279,012	\$ 7,469,873

Las siete notas adjuntas son parte integrante de estos estados financieros

EMPRESA X, S. A. DE C. V.
ESTADOS DE CAMBIOS EN LA SITUACION FINANCIERA POR LOS AÑOS
QUE TERMINARON EL 31 DE DICIEMBRE 2003 Y DE 2002

	<u>2 0 0 3</u>	<u>2 0 0 2</u>
OPERACION:		
Utilidad neta del año antes de partida extraordinaria	\$ 3,831,235	\$ 1,457,534
Partidas aplicadas a resultados que no requirieron de la utilización de recursos:		
Depreciación y amortización	<u>343,158</u>	<u>142,369</u>
	4,174,393	1,599,903
Cuentas por cobrar	21,931	(364,534)
Compañías afiliadas	(97,109)	4,040,096
Inventarios	(869)	(211,347)
Pagos anticipados	(539,115)	(31,638)
Cuentas por pagar	<u>871,318</u>	<u>625,903</u>
Recursos generados por la operación	<u>4,430,549</u>	<u>5,658,383</u>
FINANCIAMIENTO:		
Aportaciones para futuros aumentos de capital	(5,102,210)	5,102,210
Reducción de capital		(5,280,260)
Partida extraordinaria:		
Beneficio de impuesto sobre la renta por amortización de pérdidas fiscales	<u>1,447,777</u>	<u>683,327</u>
	<u>(3,654,433)</u>	<u>505,277</u>
INVERSION:		
Mobiliario y equipo, neto	(6,657)	889,907
Gastos de instalación, neto	<u> </u>	<u>3,608,449</u>
	<u>(6,657)</u>	<u>4,498,356</u>
Aumento de efectivo	769,459	1,665,304
Saldo de efectivo al inicio del año	<u>1,665,304</u>	<u> 0</u>
Efectivo al final del año	<u>\$ 2,434,763</u>	<u>\$ 1,665,304</u>

Las siete notas adjuntas son parte integrante de estos estados financieros

EMPRESA X, S. A. DE C. V.
NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS AL 31
DE DICIEMBRE DE 2003 Y DE 2002

**NOTA 1. ACTIVIDAD PRINCIPAL Y RESUMEN DE
POLITICAS DE CONTABILIDAD**

La empresa fue constituida el 1 de mayo de 2001, y su actividad principal es la operación de todo tipo de bares, así como el procesamiento de alimentos preparados, incluyendo la venta de bebidas alcohólicas. No tiene empleados y los servicios administrativos son proporcionados por una compañía afiliada.

La empresa se constituyó como resultado de la escisión llevada a cabo en la sociedad Grupo Industrial de Comidas, S. A. de C. V.

Resumen de las políticas de contabilidad más importantes:

- a. Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera

Los estados financieros que se acompañan fueron preparados sobre la base de costo histórico y no reconocen los efectos de la inflación en la información financiera, tal como lo requiere el Boletín B-10 y sus adecuaciones de principios de contabilidad generalmente aceptados, emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.

- b. Efectivo

A partir del 1º de enero de 2001 se encuentra en vigor el Boletín C-1 "Efectivo" emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., que establece las reglas de valuación, presentación y revelación del efectivo y sus equivalentes. Asimismo, las disposiciones normativas contenidas en el boletín de referencia se han aplicado en la preparación de los estados financieros al 31 de diciembre de 2003 y de 2002.

- c. Inversiones en valores

Se registran a su costo de adquisición más los rendimientos devengados del año.

- d. Instrumentos financieros

El Boletín C-2 "Instrumentos financieros", vigente a partir del año 2001, modifica el tratamiento de las inversiones temporales y otros contratos que dan origen a un activo o pasivo financiero, para que estos instrumentos financieros se reconozcan en el balance general, de acuerdo a la sustancia del contrato respectivo utilizando tres clasificaciones: a) adquiridos con fines de negociación, b) disponibles para su venta y c) conservados a vencimiento.

e. Inventarios

Los inventarios de alimentos y bebidas se registran al costo de adquisición y se valúan por el método de últimas entradas, primeras salidas, no excediendo a su valor de mercado.

f. Maquinaria y equipo

La maquinaria y equipo se registran a su valor de adquisición. La depreciación se calcula por el método de línea recta, sin considerar la vida útil remanente aplicando las tasas de depreciación mencionadas en la Nota 3.

g. Gastos de instalación

Los gastos de instalación se registran a su valor de adquisición. La amortización se calcula por el método de línea recta aplicando la tasa que se menciona en la Nota 4.

h. Estimaciones

La preparación de los estados financieros requiere de la elaboración de algunas estimaciones, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, las cuales influyen en los importes registrados de los activos y pasivos, y revelan las contingencias de activos y pasivos a la fecha de los estados financieros y los importes de los ingresos y gastos durante dichos periodos. Los resultados reales podrían variar en comparación con dichas estimaciones.

i. Contingencias y compromisos

El Boletín C-9 "Pasivos, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos", establece las reglas de valuación, presentación y revelación de los pasivos y provisiones de los activos y pasivos contingentes, así como las reglas de revelación de los compromisos contraídos. Los estados financieros al 31 de diciembre de 2003 y de 2002 reconocen los efectos relativos a las disposiciones normativas contenidas en dicho boletín.

j. Impuestos diferidos

El método que se establece en el nuevo Boletín D-4, "Tratamiento contable del impuesto sobre la renta, del impuesto al activo y de la participación de los trabajadores en las utilidades", para determinar la base de cálculo del impuesto sobre la renta diferido, consiste en comparar los valores contables y fiscales de los activos y pasivos. A todas las diferencias temporales resultantes, se les aplica la tasa fiscal correspondiente y se reconoce como un activo o pasivo diferido. No se ha cuantificado el efecto inicial de la aplicación de las disposiciones de este boletín.

k. Utilidad integral

De acuerdo al Boletín B-4 "Utilidad integral" de principios de contabilidad, el importe de la utilidad integral se presenta en un solo renglón dentro del estado de variaciones del capital contable, el cual es el resultado de la actuación total de la empresa en el ejercicio y está representado por la utilidad neta del año.

l. Nuevos pronunciamientos

En marzo de 2003 se publicó el Boletín C-15 "Deterioro en el valor de los activos de larga duración y su disposición", emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., con vigencia a partir del 1º de enero de 2004, el cual consiste en evaluar si el valor neto en libros de los activos de larga duración exceden el valor de recuperación de los mismos.

NOTA 2. COMPAÑÍAS AFILIADAS

	<u>2 0 0 3</u>	<u>2 0 0 2</u>
Cuentas por cobrar:		
Empresa de comidas, S. A. de C. V.	\$ 1,309,238	\$ 948,474
Prestadora de servicios, S. C.		341,690
Operadora de Restaurantes Gastronomicos, S. A. de C. V.	150,000	
Operadora de Restaurantes, S. A. de C. V.	2,165	
Restaurantes, S. A. de C. V.	<u>57,593</u>	
	<u>\$ 1,518,996</u>	<u>\$ 1,290,164</u>
Cuentas por pagar:		
Prestadora de Servicios, S. C.	\$ 143,899	
Restaurantes, S. A. de C. V.		\$ 12,176
Grupo Industrial de Comidas, S. A. de C. V.	<u>5,000</u>	<u>5,000</u>
	<u>\$ 148,899</u>	<u>\$ 17,176</u>

Las operaciones celebradas durante el año con compañías afiliadas fueron las siguientes:

	<u>2 0 0 3</u>	<u>2 0 0 2</u>
Ingresos:		
Venta de alimentos		\$ 5,000
Venta de utensilios		3,000
	<u>2 0 0 3</u>	<u>2 0 0 2</u>
Gastos, costos y activo fijo:		
Servicios de administración y operación de unidades	\$ 5,045,989	1,893,743
Alimentos y bebidas	213,495	296,356
Activo fijo y gastos de instalación		4,518,844
Luz, teléfono y papelería	90,019	163,082

NOTA 3. MAQUINARIA Y EQUIPO

	<u>2 0 0 3</u>	<u>2 0 0 2</u>	<u>Tasa de depreciación anual</u>
Maquinaria	\$ 595,435	\$ 593,935	20%
Equipo de cómputo	44,455	44,455	30%
Mobiliario y equipo	165,692	165,692	10%
Equipo de intercomunicación	28,989	28,989	10%
Equipo de reparto	<u>56,836</u>	<u>56,836</u>	25%
	891,407	889,907	
Depreciación	<u>224,871</u>	<u>67,191</u>	
	<u>\$ 666,536</u>	<u>\$ 822,716</u>	

NOTA 4. GASTOS DE INSTALACION

	<u>2 0 0 3</u>	<u>2 0 0 2</u>	<u>Tasa de amortización anual</u>
Unidad Restaurante	\$ 3,608,449	\$ 3,608,449	5%
Amortización	<u>255,499</u>	<u>75,178</u>	
	3,352,950	3,533,271	
Depósitos en garantía	<u>539,594</u>	<u> </u>	
	<u>\$ 3,892,544</u>	<u>\$ 3,533,271</u>	

NOTA 5. CAPITAL SOCIAL

- a. El capital social se encuentra representado por 5,000 acciones con valor nominal de diez pesos, íntegramente suscritas y pagadas.
- b. Al 31 de diciembre de 2003, la cuenta del capital de aportación actualizado asciende a \$ 53,181.
- c. En 2002 los accionistas acordaron lo siguiente:

<u>Fecha</u>	<u>Concepto</u>	<u>Pesos nominales</u>
13 de junio de 2002	Reducción de capital social	<u>\$ 5,280,260</u>
31 de julio de 2002	Aportaciones para futuros aumentos de capital	<u>\$ 5,102,210</u>

NOTA 6. IMPUESTO SOBRE DISTRIBUCION DE UTILIDADES

Las utilidades pendientes de distribuir, sobre las que ya se cubrió el ISR, forman la cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN).

Aquellas que repartan en exceso a la CUFIN, estarán sujetas a la tasa del 35% ajustada por los factores vigentes en las leyes.

La CUFINRE se determina considerando el resultado fiscal del ejercicio y disminuyendo las partidas no deducibles y se calcula cuando se opte por diferir parte del ISR.

Al 31 de diciembre de 2003, no se tenía saldo de CUFIN.

NOTA 7. IMPUESTO SOBRE LA RENTA (ISR), IMPUESTO AL ACTIVO Y PERDIDAS FISCALES

- a. El ISR para el año 2003 se determinó aplicando la tasa del 34%, considerando como gravables o deducibles ciertos efectos, los cuales se analizan como sigue:

Utilidad del año antes de ISR	\$ 5,928,114
Diferencia entre costo de ventas y compras	(869)
Diferencia depreciación contable y fiscal	(15,221)
Ajuste anual por inflación deducible	(73,066)
Otros	<u>328,334</u>
Utilidad fiscal	<u>\$ 6,167,292</u>
Impuesto sobre la renta 34%	<u>\$ 2,096,879</u>

- b. El IA corresponde a un mínimo de impuesto que se debe pagar, calculado a razón del 1.8% sobre el valor promedio del activo neto determinado conforme a ciertas reglas específicas. El monto de este impuesto es susceptible de acreditamiento contra el ISR que se cause. En el año 2002 no se causó el IA debido a que no resultó base.
- c. En el año de 2003 se amortizaron pérdidas fiscales por \$ 4,258,168, lo que representó un beneficio en ISR por \$ 1,447,777 que se muestra en el estado de resultados.
- d. La nueva Ley de ISR establece una reducción gradual del 1% a la tasa impositiva actual, a partir del año 2003 hasta llegar al 32% en el año 2005.

CONCLUSIONES.

A la sociedad con el transcurso del tiempo se le ha ido formando la necesidad de utilizar y confiar en la información financiera generada por la contabilidad, presentada a los usuarios de la información financiera, para así estar en posición de poder apoyar una decisión ya sea de inversión, financiamiento, de introducir medidas correctivas o de mejora en los métodos productivos, etc.

Por lo que nuestra profesión se ha preocupado por esa necesidad que ha surgido, creando mecanismos que contribuyan a generar información confiable para los usuarios financieros y de esta manera apoyar las decisiones que sean tomadas por los usuarios de la información financiera. Un ejemplo claro de este mecanismo es la auditoría.

Y las empresas también han desarrollado mecanismos para salvaguardar sus activos, generar información financiera confiable y veraz, adherencia a las políticas establecidas por la administración y promover la eficiencia operacional. Que son mecanismos que contribuyen a un mejor desempeño del ente económico y que han sido considerados por nuestra profesión a la hora de efectuar un examen de estados financieros.

A lo largo de este trabajo se investigó si era viable el poder realizar una auditoría de estados financieros sin estudiar y evaluar el control interno o verificar que importancia tiene el control interno para una auditoría de estados financieros

Al comienzo de esta investigación estaba convencido de que el control interno, no jugaba un papel tan relevante para la auditoría de estados financieros, lo cual, me hacía creer que el estudio y evaluación del control interno no era necesario para el examen de unos estados financieros, sin yo desearlo la investigación me llevo por caminos que nunca imagine y también me pude percatar que las repercusiones de no cumplir con la normatividad a que se debe sujetar un profesional, pueden ser de altos costos sociales.

Es muy cierto que el control interno no es una panacea, pero si es indispensable que este implantado en las empresas, ya que aminora los riesgos a los que se encuentra expuesto está.

Para las empresas es básico el tener implantado un control interno que vaya con las necesidades de la empresa y acorde con los costos que se puedan solventar.

Para los auditores es imprescindible efectuar el estudio y evaluación del control interno, en aras de poder soportar su opinión sobre bases más sólidas, pero también como auditores debemos desempeñarnos con los más altos estándares de calidad, con el más estricto rigor.

Nuestra normatividad no es perfecta, contiene aspectos que no son claros, mismos que no deben de servir de pretexto para aplicarlas en nuestro beneficio, se debe siempre conciliar los intereses globales, es decir, donde existe una laguna tratar

de aplicar nuestra normatividad de la forma más adecuada y que no dañe los intereses de persona alguna.

Debemos tener presente que al aceptar desempeñar un trabajo, estamos aceptando desarrollarlo bajo los más altos estándares de calidad y por lo tanto cumplir con las expectativas que conlleva el desarrollo de nuestra profesión. Debemos cumplir con la responsabilidad social de no dañar los intereses de terceros y de la sociedad.

En términos generales, el control interno sirve para que las empresas disminuyan los riesgos en que se ven inmersas, como pueden ser malos manejos de sus recursos, mejoras operacionales o dicho en otras palabras el contribuir con la eficiencia y eficacia de sus procesos, mismos que contribuirán a un desarrollo sano de la misma y el estudio y evaluación del control interno es de suma importancia que se efectúe, ya que representa un ahorro de tiempo y recursos para el auditor y en consecuencia los costos que se le cobren al cliente también se vean aminorados.

El control interno es una opción para disminuir los riesgos a los que se encuentra expuesta la empresa, ya que un control interno que sea eficiente y eficaz contribuirá a que los riesgos de errores, irregularidades, que pudieran surgir por consecuencia de los elementos internos y externos, sean menores en comparación a los de una empresa que no cuente con un control interno que sea diseñado de acuerdo a sus necesidades.

Y también las empresas tienen que tener implantado un sistema de administración de riesgos para poder detectar los factores que pudieran generar riesgos y poder aminorarlos, ya que pueden ocasionar sorpresas que no sean muy agradables a la misma.

BIBLIOGRAFIA.

- Alvarado Lourdes, Bosques Lastra Gracia, et al., La Contaduría Pública estudio de su génesis y de su evolución hasta nuestros días, IMCP, México DF, 1983
- A. Arens Alvin, K. Loebbecke James, Auditoría un enfoque integral, Prentice Hall Hispanoamericana, México, 1996
- Catacora F. Sistemas y procedimientos contables, Mc Grawhill, Venezuela, 1996
- Cepeda Alonso Gustavo, Auditoría y control interno, Mc Grawhill, Colombia, 2000
- Comité Ejecutivo de Normas de Auditoría, Declaraciones sobre normas de auditoría, IMCP, México, 1994
- Días de Santos, Los Nuevos Conceptos de control interno: informe COSO, Madrid, 1997
- González Santillana Ramón Juan, Manual del auditor elementos de auditoría, ECAFSA, México, 1997
- IMCP, Normas y Procedimientos de Auditoría, IMCP, México, 2003
- Martínez Ponce de León Jesús, Introducción al análisis de riesgos, Editorial Limusa, México, 2001
- Mendivil Escalante Víctor, Elementos de auditoría, ECASA, México, 1997
- Mock Theodore, L. Turner Jerry, Evaluación y juicio del auditor en relación con el control interno contable, IMCP, México, 1999
- Perdomo Moreno Abraham, Fundamentos de control interno, ECASA, México, 2000
- Ray Whittington, Kart Pany, Auditoría un enfoque integral, Mc Grawhill, Colombia 2000
- Rusenar Oscar Ruben, Manual del control interno, Macchi, Argentina, 1999
- Sanchez Alarcón Francisco Javier, Programas de auditoría, ECASA, México, 1995

HEMEROGRAFÍA

Veritas, CCPM, año XLVIII, núm. 1592, 2004

Bases de datos especializadas, Revista Contaduría de Colombia, Luis Alexander Gómez, Carlos Alfredo Chamorro

Contaduría y Administración, Arturo Días Alonso, año 2002, núm. 207

Contaduría Pública, Jaime Sanchez Mejorada, 2004, núm 385

El economista, Comisión de Aseguramiento de la Calidad del CCPM, "Sin control interno crece la exposición a pérdidas", México, 13/septiembre/2004.

Harvard Business Review, Nov.2002, Vol.80 Emisión 11