

Lej: 82

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION



**Dictamen Sobre El Sistema
De Control Interno**

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
Licenciado En Contaduria**

P R E S E N T A

**Javier Correa Saucedo
Fco. Javier Pimentel Sandoval
Jacinto Rivera Huerta**

**DIRECTOR DE SEMINARIO:
C. P. VICTOR PANIAGUA BRAVO**

1984



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

**DICTAMEN SOBRE EL SISTEMA DE CONTROL
INTERNO**

	Página
1. GENERALIDADES SOBRE EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO	
1.1 Introducción.	2
1.2 Definición del sistema de control interno.	2
1.3 Objetivos del sistema de control interno.	3
1.4 Elementos del sistema de control interno.	4
1.5 Métodos de valuación.	7
1.6 Importancia del sistema de control interno.	13
2. DICTAMEN SOBRE EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO	
2.1 Origen del dictamen sobre el sistema de control interno.	17
2.2 Definición del dictamen sobre el sistema de control interno.	19
2.3 Metodología para el estudio y evaluación del sistema de control interno.	20
2.4 Redacción y presentación del dictamen.	34
2.5 El dictamen sobre el sistema de control interno, como informe especial.	38
2.6 Diferencias entre el dictamen sobre el sistema de control interno y la carta de sugerencias.	39

3.	DIFERENTES TIPOS DE DICTAMEN SOBRE EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO	
3.1	Cuando existe un control interno eficaz.	42
3.2	Cuando no existe un sistema de control interno.	45
3.3	Cuando existe control interno y no es el adecuado.	48
4.	COMENTARIOS FINALES	
4.1	La administración y el sistema de control interno.	52
4.2	El sistema de control interno y el licenciado en contaduría.	54
4.3	El licenciado en contaduría y el departamento de auditoría interna.	56

MENSAJE AL LECTOR

La selección del tema dictamen sobre el sistema de control interno, se debió principalmente a que es de gran interés para la profesión, además, pensamos que tendrá, en investigaciones futuras una proyección trascendental, debido a las necesidades que actualmente se manifiestan en los sistemas de control interno de las entidades. En otras palabras, el desarrollo económico moderno, que implica la introducción de nuevas tecnologías y los cambios operativos en la entidad, ha dado lugar a la aparición del dictamen sobre el sistema de control interno.

Sin lugar a dudas el licenciado en contaduría es la persona más idónea para llevar al cabo dicho examen, por la experiencia profesional que adquiere al estudiar y evaluar el control interno, como parte de un examen de estados financieros.

En el presente seminario de investigación contable, se describen generalidades sobre control interno, señalamos a grandes rasgos la metodología que debe aplicarse para llevar al cabo dicho examen sobre el sistema de control interno, la forma de redactar y presentar dicho dictamen, los diferentes tipos de dictámenes que puede emitir el licenciado en contaduría al llevar al cabo dicho examen, así como algunos comentarios que se consideran importantes señalar.

Esperando que sirva de material de apoyo a todos los estudiantes de contaduría y de base para posteriores investigaciones.

Javier Correa Saucedo
Fco. Javier Pimentel Sandoval
Jacinto Rivera Huerta

México, D.F.
Otoño de 1984.

1 GENERALIDADES SOBRE EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

- 1.1 Introduucción .
- 1.2 Definición del sistema de control interno .
- 1.3 Objetivos del sistema de control interno .
- 1.4 Elementos del sistema de control interno .
- 1.5 Métodos de valuación .
- 1.6 Importancia del sistema de control interno .

1.1 INTRODUCCION

La contratación de los servicios del licenciado en contaduría (l.c.) por parte de los empresarios, generalmente - tiene como objetivo común, lograr eficiencia, así como la confiabilidad en la información financiera de la entidad.

Normalmente es el l.c. el que examina prácticamente todas las transacciones de la entidad, sugiriendo los ajustes y reclasificaciones necesarios previos a la elaboración de los estados financieros.

Una de las funciones del l.c. al estar realizando la auditoría, es el estudio y evaluación del sistema de control interno, con objeto de determinar la naturaleza, exten---sión y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar; con lo cual estará dando cumplimiento a una de -- las normas en cuanto a la ejecución del trabajo.

Además de haber realizado dicho examen sobre el sistema - de control interno y de haber señalado las deficiencias - que se encontraron, es responsabilidad del l.c. presentar una carta de sugerencias, tendente a lograr una mayor eficiencia del sistema de control interno de la entidad. Empero, el l.c. tiene la opción de proponer un examen más - amplio de los diferentes sistemas de control interno administrativo.

1.2 DEFINICION DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

Un sistema de control interno no sólo debe estar enfocado a aquellos aspectos o asuntos que están relacionados di--

rectamente con las funciones que realizan los departamentos de contabilidad y finanzas, si no que dicho sistema - debe abarcar todas las actividades de la entidad.

Por lo expuesto anteriormente, puede definirse al sistema de control interno como: el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada adopta la administración de la entidad, para la salvaguarda - de los activos, la verificación, exactitud y confiabilidad de la información financiera, así como la de promover la eficiencia de las operaciones y adhesión a las políticas prescritas por la administración de la entidad.

1.3 OBJETIVOS DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

Los objetivos del control interno son:

- La protección de los activos de la entidad. Que el acceso a ellos se permita solamente con la autorización de la administración.
- Obtención de información financiera veraz y confiable. Que las operaciones sean registradas, para permitir la elaboración de estados financieros acordes a los principios de contabilidad.
- La promoción de eficiencia en las operaciones de la entidad. Tener la certeza que las operaciones o actividades se están realizando con el mínimo de esfuerzo y al menor costo posible.
- Adhesión a las políticas establecidas por la administración de la entidad. Que las actividades se apeguen

a las mismas.

1.4 ELEMENTOS DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

Son aquellos factores que intervienen en el sistema de -- control interno de las entidades, y se clasifican en:

- 1 Organización. Estructuración de todas las funciones y actividades que realiza la entidad. Y los elementos - que intervienen en ella son:
 - Dirección. Que asuma la responsabilidad de las políti cas generales de la entidad y de las decisiones toma-- das durante su desarrollo.
 - Coordinación. Que exista, sea la adecuada y se adapte en forma homogénea y armónica a las necesidades de la entidad.
 - División de labores. En la cual se pueda definir real mente la independenciam de las funciones de operación, - custodia y registro: es decir, ningún departamento -- puede tener acceso a los registros contables en donde se estén controlando sus operaciones. Esto trae como beneficio que las personas encargadas de realizar de-- terminada operación, no influyan en la forma de regis-- tro adoptados.
 - Asignación de responsabilidades. Que exista un organi grama en el cual pueda apreciarse la estructura gene-- ral dentro de la entidad, y en la que se deleguen las facultades de autorización - responsabilidad; es decir, toda transacción debe llevarse al cabo con la autoriza

ción previa de la persona indicada.

2 Procedimientos. Son guías de acción que detallan la forma exacta en que una actividad debe realizarse siguiendo una secuencia cronológica, estos procedimientos deben formar parte del sistema de control interno de la entidad. Y los elementos que la integran son:

- Planeación y sistematización. Que existan instructivos o manuales de procedimientos, cuya función sea asegurar el cumplimiento por parte del personal, de las políticas establecidas por la entidad. Ejemplo de esto: es necesario que existan instructivos sobre funciones de dirección, coordinación, división de labores del sistema de autorización y de fijación de responsabilidades, etc.
- Registros y formas. Que existan procedimientos adecuados para registrar en forma correcta y completa las operaciones de la entidad en general.
- Informes. Uno de los elementos más importantes del control es la información interna. Los informes contables constituyen en este aspecto, un elemento muy importante del control interno, no bastando la preparación periódica de informes, si no que es necesario realizar un estudio en forma cuidadosa por personas capacitadas y autorizadas, para poder juzgarlos y así poder tomar decisiones y corregir las deficiencias encontradas dentro de la entidad.

3 Personal. Para que se cumplan los objetivos del control interno, es necesario que la entidad cuente con el personal idóneo para el desempeño de sus activida--

des:

- **Capacitación y adiestramiento.** La entidad debe tener como política, programas de capacitación y adiestramiento del personal; ésto traerá como beneficio una identificación clara de las funciones y responsabilidades del personal y la minimización de ineficacia y desperdicio de tiempo.
- **Eficiencia.** Esta es el resultado de una buena capacitación y adiestramiento, lo cual dependerá del juicio personal aplicado a las diferentes actividades. Para medir y alentar la eficiencia, la entidad se auxilia de métodos para el estudio de tiempos y movimientos del personal, ofreciendo a la vez al l.c. la posibilidad de hacer una comparación de las cifras representativas de los costos.
- **Moralidad.** Una de las columnas sobre la que descansa la estructura del control interno la constituye el personal, el cual debe tener una probidad, honradez y decencia, la cual debe ser motivada por la administración de la entidad mediante vacaciones periódicas y un sistema de rotación de personal, siendo estos requisitos obligatorios hasta donde lo pueda permitir las necesidades de la entidad.
- **Retribución.** Mientras exista una retribución adecuada al personal, mejor será el desempeño de sus funciones para el logro de los objetivos fijados por la administración de la entidad.

La entidad debe establecer adecuados sistemas de retribución al personal, planes de incentivos y premios, --

pensiones por retiro y escuchar al mismo, para que éste plantee sus sugerencias y problemas, con lo cual el personal sentirá que se le está tomando en cuenta para el logro de los objetivos de la entidad.

- 4 Supervisión. No sólo basta una sólida estructura organizativa, si no que es necesario una constante vigilancia para que el personal cumpla con los procedimientos a su cargo, de acuerdo con los planes establecidos por la administración de la entidad. Esta función debe aplicarse en todos y cada uno de los diferentes niveles y debe ser ejercida en forma directa o indirecta por los ejecutivos de la entidad.

Para que se dé una adecuada supervisión, es necesario que exista una buena planeación, una sistematización de procedimientos y un buen diseño de registros, formas e informes. Para las entidades de mayor importancia, es necesario que exista un departamento de auditoría interna, que ejerza la supervisión del control interno. Algunas de las ventajas que se obtienen al ejercer la supervisión son:

- Investigar y desarrollar nuevas ideas.
- Promover y lograr la eficiencia en operación.
- Capacitar y motivar al personal, impulsándolo a superarse y a desempeñar mejor su trabajo, etc.

1.5 METODOS DE VALUACION

Para que el l.c. pueda llevar al cabo la evaluación del -

sistema de control interno, es necesario que tenga conocimientos y comprensión de los procedimientos y métodos establecidos; además debe tener una seguridad de que éstos están siendo utilizados y operados en la forma planeada.

La finalidad de la evaluación del sistema de control interno, es con el propósito de recabar información acerca de la organización y procedimientos establecidos, lográndose esto a través de entrevistas con el personal, exámenes de manuales de procedimientos, descripciones de puestos, flujogramas, etc. Todo esto con el fin de tener una certeza razonable y comprensión de la información obtenida.

Al evaluar el sistema de control interno, el l.c. debe de terminar sus deficiencias, calificarlas en cuanto a su gravedad y posibles repercusiones, y establecer el alcance de su trabajo en relación a las condiciones encontradas.

En la evaluación del sistema de control interno, es de gran importancia identificar aquellos departamentos en los cuales pueden presentarse errores sin ser identificados, investigar las causas que las originan y determinar si estas deficiencias afectan a la información financiera.

El objetivo del examen del sistema de control interno es evaluarlo, y va a servir como base al l.c. para determinar la naturaleza, alcance y la oportunidad de las pruebas de auditoría a aplicar. Es necesario presentar un informe por escrito del estudio y evaluación del mismo, en el cual se asiente lo siguiente:

- Identificación de aquellas situaciones que presenten o

que sean vulnerables ante fraudes y otros riesgos.

- Sugerencias sobre el mejoramiento de los sistemas de registros e información.
- Sugerencias tendentes a elevar la eficiencia administrativa, principalmente en lo referente a métodos y procedimientos relacionados con el control de las operaciones en su aspecto financiero.
- Observaciones y recomendaciones sobre desperdicios de recursos y tiempos.

El l.c. al realizar el examen del sistema de control interno debe plasmarlo en sus cédulas de auditoría, auxiliándose de los siguientes métodos:

- 1 Método descriptivo. Consiste en hacer una descripción de las diversas características del sistema de control interno, clasificadas por actividades, departamentos, personal y registros de contabilidad que intervienen en dicho sistema. Ejemplo:

Cia. _____

Hecho por _____

Fecha _____

Control interno de ingresos

Revisado por _____

Fecha _____

Período cubierto

Cambios futuros

- La compañía recibe sus ingresos de efectivo en la siguiente forma: -- por medio de cobradores en el D.F. los foráneos se reciben por correo y cuando los agentes de venta foránea cobran facturas, expiden un recibo y envían por correo los cheques.
- La mayoría de los ingresos en efectivo son en cheque a nombre de la compañía.
- Etc.

2 Método de Cuestionario

Consiste en elaborar un listado de cuestiones básicas en un sistema de control interno, para posteriormente contestarlas en las oficinas de la entidad sujeta a revisión. - Se caracteriza básicamente por su formalidad y por constituir un recordatorio para no olvidar los asuntos importantes. Ejemplo:

Entidad _____

Período cubierto _____

Cuestionario de Control de Costo de Venta.

No.	Preguntas	Si	No	Na	Observaciones.
1	¿Existe departamento para la determinación del costo de venta?.				
2	¿Se tiene un sistema de costo?.				
3	Si tiene un sistema, ¿Cual es su sistema y manejo?.				
4	¿Método que tiene para la determinación del costo de venta?.				
5	¿Cada cuando cambia de método?.				
6	¿Se determina en forma anticipada el costo unitario?.				
	Etc.				

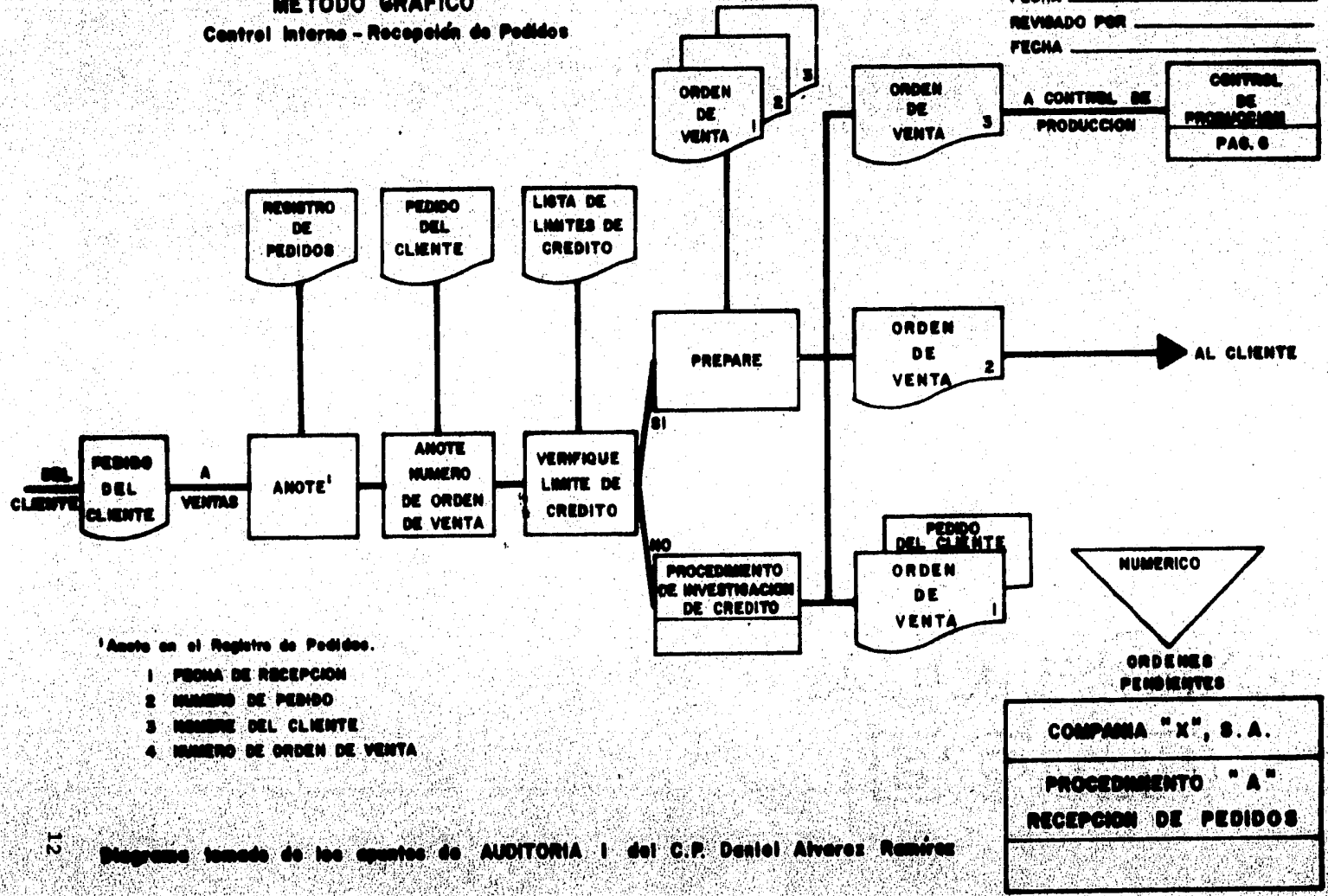
3 Método gráfico

Consiste en presentar en forma objetiva la estructura orgánica de la entidad y los procedimientos que tiene en vigor en sus diferentes departamentos o actividades; o bien en preparar gráficas combinadas de organización y procedimientos. Ejemplo:

METODO GRAFICO

Control Interno - Recepción de Pedidos

HECHO POR _____
 FECHA _____
 REVISADO POR _____
 FECHA _____



¹ Anote en el Registro de Pedidos.

- 1 PERSONA DE RECEPCION
- 2 NUMERO DE PEDIDO
- 3 NOMBRE DEL CLIENTE
- 4 NUMERO DE ORDEN DE VENTA

Cada uno de estos métodos básicos de estudio y evaluación del sistema de control interno, tiene sus características, campo de acción y objetivos específicos.

La selección del método idóneo está en relación directa a los objetivos que se pretenden.

El método más usual es el de cuestionarios. Puede aplicarse a la vez una combinación de métodos en la medida -- que el l.c. lo considere adecuado, siempre y cuando con -- ello se logre un exhaustivo y profundo estudio y evalua-- ción del sistema de control interno.

Es prohibitivo estudiar y evaluar el sistema de control -- interno; simultáneamente a través de dos métodos.

1.6 IMPORTANCIA DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

Durante los últimos años, uno de los avances más importan-- tes de la contaduría pública, ha sido el entendimiento -- creciente y constante entre ejecutivos y licenciados en -- contaduría, acerca del carácter complementario de sus res-- ponsabilidades particulares y su interdependencia para -- desempeñar esas responsabilidades; esto, junto con el de-- seo común de obtener resultados contables eficientes y -- confiables, ha fomentado entre ellos, un elevado grado de colaboración para beneficio mutuo.

Anteriormente, con frecuencia el l.c. tenía que examinar prácticamente todas las transacciones y elaborar asientos de ajustes antes de que pudieran prepararse estados finan--

cieros razonablemente correctos; sin embargo, considerando las condiciones que actualmente presentan la mayor parte de los trabajos profesionales que efectúa, los cuales tienen la finalidad de dar a conocer su experta opinión - sobre la imparcialidad de los informes rendidos por la administración, el l.c. espera que el departamento contable de la entidad formule estados financieros y registros de cuentas correctamente, y que la administración esté satisfecha de que son adecuados, completos y estén exentos de errores de importancia.

Este estudio analítico toma en cuenta en particular la naturaleza y características del sistema de control interno y de la delimitación de las respectivas esferas del interés y de la responsabilidad de la administración y del l. c.; fué realizado con la intención de que las oportunidades para obtener beneficios mutuos adicionales pueda ser alcanzado, en forma más amplia, siguiendo el mismo patrón de colaboración en los problemas comunes que estén más -- allá del control interno.

El constante reconocimiento de la expansión e importancia que tiene el sistema de control interno puede ser atribuido a los siguientes factores:

- El alcance y magnitud de la entidad ha llegado a un -- punto donde su organización estructural se ha vuelto -- compleja y extensa. Para controlar eficazmente las operaciones, la administración necesita de la precisión de numerosos informes y análisis.
- La responsabilidad de salvaguardar el activo de la entidad, prevenir y descubrir errores y fraudes, descansa principalmente en la administración. El mantener -

un sistema adecuado de control interno es indispensable para delegar apropiadamente esa responsabilidad.

- La protección que proporciona un sistema de control interno que funciona adecuadamente, en contra de las debilidades humanas, es de igual importancia. La verificación y revisión, que son esenciales para el buen funcionamiento de un sistema de control interno, reducen la posibilidad de que los errores o intentos fraudulentos queden sin ser descubiertos por un período prolongado. Esto permite a la administración depositar mayor confianza en la veracidad de los datos..

2 DICTAMEN SOBRE EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

- 2.1 Origen del dictamen sobre el sistema de control interno.
- 2.2 Definición del dictamen sobre el sistema de control intero.
- 2.3 Metodología para el estudio y -- evaluación del sistema de con---trol interno.
- 2.4 Redacción y presentación del dictamen.
- 2.5 El dictamen sobre el sistema de control interno, como informe especial.
- 2.6 Diferencias entre el dictamen sobre el sistema de control interno y la carta de sugerencias.

2.1 ORIGEN DEL DICTAMEN SOBRE EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

El estudio y evaluación del sistema de control interno se realiza con la finalidad de determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría a aplicar. Por tanto se estará dando cumplimiento a una de las normas de auditoría en cuanto a la ejecución del trabajo.

En el capítulo anterior se hizo mención de los objetivos básicos del sistema de control interno, pero dada la importancia que tiene el control interno por objetivos, a continuación se señalan los objetivos generales y procedimientos que se aplican para llevar al cabo dicho estudio y evaluación del sistema de control interno, y son:

1. **Objetivos de autorización.** Todas las operaciones deben realizarse de acuerdo a las autorizaciones de la administración, con la finalidad de cumplir con lo siguiente:
 - Las autorizaciones deben estar de acuerdo con criterios establecidos por el nivel apropiado de administración.
 - Las transacciones deben ser válidas para conocerse y someterse a su aceptación oportunamente.
 - Todas y solamente aquellas transacciones que reúnan los requisitos establecidos por la administración, deben reconocerse como tales y procesarse oportunamente.
 - El resultado del procesamiento de transacciones, deben

informarse oportunamente y estar respaldado por archivos adecuados.

2 **Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones.** Todas las operaciones deben registrarse, para permitir la preparación de estados financieros de conformidad con principios de contabilidad o de cualquier otro criterio aplicable a dichos estados y para mantener en archivos apropiados datos relativos a los activos sujetos a custodia.

- Las transacciones deben clasificarse en tal forma, que permitan la adecuada preparación de estados financieros.

- Las transacciones deben identificarse en el período contable al que pertenezcan, cuidando específicamente que lo sean aquellas que afectan más de un ciclo.

3 **Objetivos de salvaguarda física.**

- El acceso a los activos debe permitirse únicamente de acuerdo con la autorización de la administración.

4 **Objetivos de verificación y evaluación**

- Los datos registrados relativos a los activos sujetos a custodia, deben compararse con los activos existentes a intervalos razonables, y tomar las medidas apropiadas respecto a las diferencias que existan.

- El contenido de los informes y de las bases de datos y archivos, debe verificarse y evaluarse periódicamente.

Estos objetivos generales de control interno son aplicables a todos los ciclos de transacciones.

El l.c. al estar dando cumplimiento a la norma de auditoría en cuanto al estudio y evaluación del sistema de control interno, ha adquirido una basta experiencia profesional y por otra parte, ha demostrado a los usuarios al través de su carta de sugerencias, la necesidad y beneficios que le proporcionan el dictamen sobre sistema de control interno.

2.2 DEFINICION DEL DICTAMEN SOBRE EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

2.2.1 Concepto de auditoría sobre el sistema de control interno

Es el examen crítico que realiza el l.c., de los sistemas y procedimientos que adopta una entidad, basados en técnicas específicas con la finalidad de opinar sobre la eficiencia y eficacia del sistema de control interno. Para que los sistemas y procedimientos tengan la aceptación de terceras personas, es necesario que el l.c. le imprima el sello de eficiencia y eficacia al sistema de control interno existente en una entidad, al través de su opinión escrita en un documento denominado dictamen sobre el sistema de control interno. Por tanto, puede definirse a dicho dictamen como: el documento formal suscrito, en el -

cual el l.c. expone su opinión sobre la eficiencia y eficacia del sistema de control interno de una entidad, después de haber realizado una auditoría de sus sistemas y procedimientos.

La información que contenga el dictamen le interesa principalmente a los accionistas de la entidad y a quien lo solicite, con la finalidad de cerciorarse si la administración de la entidad está cumpliendo con los objetivos establecidos, y si ésta está utilizando un plan de organización, sistemas y procedimientos adecuados para el logro de éstos.

Los ejecutivos de la administración de la entidad, son -- los primeros responsables en el establecimiento del plan de organización, sistemas y procedimientos que adopta la entidad para la protección de sus recursos, ya que son -- los que determinan las políticas, cursos de acción, etc., que debe seguir la entidad.

2.3 METODOLOGIA PARA EL ESTUDIO Y EVALUACION DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

Esta metodología tiene como finalidad que exista una mayor claridad en la determinación del trabajo del auditor, relativo a dicho estudio y evaluación del sistema de control interno, así como el efecto que éste tiene en la determinación de sus pruebas de auditoría.

Esta metodología puede ser aplicable a cualquier entidad donde el auditor tenga que estudiar y evaluar el sistema de control interno contable por ciclos de transacciones.

Se entiende por ciclo de transacciones, el lapso en que una entidad emplea para convertir el efectivo proporcionado por sus accionistas e invertido en el objeto del negocio, en efectivo nuevamente ya sea a disposición del negocio o de sus accionistas.

Cada ciclo de transacciones se compone de una o más funciones. Una función es una tarea importante que se realiza dentro de cada ciclo para reconocer, autorizar, procesar, clasificar, controlar, verificar o informar las transacciones dentro de un sistema.

El objetivo de agrupar las transacciones en ciclos, es facilitar al auditor el estudio de las técnicas de control interno similares, aplicables a controlar los tipos de transacciones también similares; identificando a la vez los objetivos de control interno específicos para cada ciclo, los cuales van a servir al auditor para evaluar el sistema de control interno en función del cumplimiento de dichos objetivos.

En la metodología* a seguir es necesario que se identifiquen los siguientes elementos:

- Los ciclos de actividades de cada entidad y sus interrelaciones.
- Las transacciones importantes que forman parte de cada

*Algunos aspectos fueron transcritos de los boletines F-05 y H-25 del libro Normas y Procedimientos de Auditoría.

ciclo.

- Las funciones que se ejecutan dentro de cada ciclo para reconocer, autorizar, procesar, clasificar e informar las transacciones.
- Los objetivos específicos de control interno para cada ciclo.
- Las técnicas de control interno utilizadas para alcanzar cada objetivo en particular.
- La evaluación del sistema de control interno.

La metodología por ciclo de transacciones, es aplicable y sirve como complemento para que el l.c. pueda emitir un dictamen sobre el sistema de control interno contable.

Existen diferentes situaciones al emitir un dictamen sobre el sistema de control interno contable:

- Que el l.c. sea contratado para emitir una opinión sobre el sistema de control interno contable ya sea a una fecha específica o por un período determinado.
- Que el l.c. sea contratado para emitir una opinión sobre el sistema de control interno contable vigente dentro de una entidad, para el uso de la administración.
- Que se le contrate para revisar y opinar solamente sobre una parte del sistema de control interno contable de una entidad.

El l.c. al emitir un dictamen sobre el estudio y evalua--

ción del sistema de control interno contable a una fecha o período determinados debe basarse en la siguiente metodología:

- 1 Planear el alcance de su trabajo, elaborando a la vez un programa del mismo.
- 2 Revisar el diseño del sistema de control interno contable, identificando los objetivos específicos de control de cada ciclo sujeto a estudio y las técnicas de control interno establecidas para dar cumplimiento a dichos objetivos.
- 3 Formular un programa de auditoría para probar a base de pruebas de cumplimiento el funcionamiento de las técnicas de control interno establecidas.
- 4 Evaluar el resultado de sus procedimientos de revisión y de pruebas de cumplimiento y así poder emitir el dictamen correspondiente.

1 Planeación

El l.c. al efectuar el análisis general de riesgo*, lo cual servirá para planear su trabajo, debe considerar los siguientes aspectos:

* Se entiende por análisis general de riesgo, el estudio de aquellos factores que puedan influir en el desarrollo de su trabajo, por ejemplo: las características de la entidad, su organización en general, la revisión analítica de los estados financieros, etc.

Para el desarrollo de dicha metodología, es necesario que el l.c. tome en cuenta el siguiente procedimiento:

- Tomar en cuenta la naturaleza de las operaciones de la entidad, de sus activos, el volumen de las operaciones que se efectúan y el grado de riesgo en que pueda estar utilizando en forma incorrecta dichos activos.
- Hacer un análisis en forma general del medio ambiente que rodea a la entidad, el renombre de la administración, la calidad del personal, clientes, proveedores, etc.
- Comprobar si los procedimientos de control interno establecidos han sido comunicados claramente al personal encargado de ponerlos en práctica de una manera formal o si son resultado de la experiencia; además debe estudiar los procedimientos de la supervisión relativa al cumplimiento de las disposiciones del control interno; así mismo revisar en forma general el sistema de información financiera.
- Verificar si existen centros de proceso de transacciones en diferentes localidades y si la calidad del personal es la misma, cuando la entidad tiene centralizada sus funciones o cuando existen diferentes centro de captura de información.
- Utilizar los conocimientos adquiridos en auditorías anteriores.

2 Revisión del diseño del sistema

Una vez que el l.c. ha planeado el alcance de su trabajo, el siguiente paso es la revisión del sistema de control interno de la entidad; siendo esto con la finalidad de -- que pueda éste cerciorarse si el sistema es acorde a las características propias de la entidad. Para esto, es necesario que el l.c. haya identificado los diferentes ciclos, en los cuales pueden agruparse las transacciones de la entidad, así como el flujo de las mismas al través del sistema de contabilidad; así mismo los objetivos específicos y técnicos de control interno establecidos para cumplir con dichos objetivos, identificando a la vez aquellas secciones o departamentos en los cuales puedan existir mayores riesgos respecto al grado de cumplimiento de dichos objetivos.

A continuación se mencionan los ciclos de transacciones más comunes que pueden identificarse dentro de una entidad.

- Tesorería. Agrupa transacciones que se registran en los siguientes rubros de los estados financieros: --- cuentas de efectivo, inversiones temporales, pasivo -- proimpuestos y otras reservas, préstamos bancarios, -- etc.
- Egresos. Comprende las transacciones en las cuentas u tilizadas para controlar y registrar los egresos norma les de la entidad: pagos a proveedores, personal, pa- go de impuestos, etc.
- Producción. Agrupa las transacciones que afectan las cuentas relacionadas con el proceso de producción: in ventarios, costo de producción, planta y equipo, etc.

- Ingresos. Agrupa las transacciones que se registran en las cuentas: de efectivo, clientes, ventas, gastos de venta, costo de ventas, etc.

Una vez que el l.c. ha localizado los ciclos de transacciones, es importante que se identifiquen y determinen -- las funciones aplicables a cada ciclo, por ejemplo: en -- el ciclo de compras, las funciones típicas podrían ser:

- La selección de proveedores.
- Preparación de solicitudes de compra.
- Recepción de mercancías.
- Control de calidad de las mercancías.
- Registro y control de las cuentas por pagar.
- Desembolso de efectivo, etc.

Cuando ya han sido identificadas dichas funciones, el l.- c. debe localizar los objetivos de control interno aplicables a cada función.

Como se menciona al principio de este capítulo, existen -- objetivos de autorización, de procesamiento, clasificac--- ción de transacciones, de verificación y evaluación y sal-- vanguardia física. A continuación se presenta un ejemplo -- correspondiente a cada objetivo; (aplicable al ciclo de -- compras):

- 1 Los proveedores deben autorizarse de acuerdo a las po-- líticas establecidas por la administración.

- 2 Sólo deben aceptarse mercancías y servicios que se hayan solicitado.
- 3 Deben verificarse y evaluarse en forma periódica, los saldos registrados en cuentas por pagar y las actividades de transacciones relativas.
- 4 El acceso a los registros de compras, recepción y pagos y procedimientos de proceso, debe ser únicamente de acuerdo con las políticas establecidas por la administración.

Estos objetivos se refieren a todos aquellos controles, - que deben establecerse para asegurarse de que se estén -- cumpliendo las políticas y criterios en general establecidos por la administración de la entidad.

Como siguiente paso, es la identificación de las técnicas de control utilizadas por la entidad para lograr los objetivos de control interno.

Las técnicas de control interno son el conjunto de actividades que sirven para prevenir, descubrir y corregir errores que se pudieran presentar al procesar y registrar --- transacciones. Estas técnicas deben agruparse por objetivos y cada una debe referirse a un objetivo específico.

A continuación se mencionan algunos ejemplos de técnicas de control interno que van a servir para lograr los objetivos antes mencionados.:

Técnicas para lograr el objetivo uno

- Establecer políticas por escrito para la selección de

proveedores.

- Contar con bases de datos, como listas de proveedores aprobados o un archivo maestro de los mismos.
- Pruebas periódicas de los archivos por parte de auditoría interna.

Técnicas para lograr el objetivo dos

- Se debe contar con lugares centrales de recepción rigurosamente supervisados y separados de las funciones de embarque, compra y almacenamiento.
- Contar con ordenes de compra, en las cuales se puedan identificar claramente el lugar de recepción.
- Revisión periódica de las ordenes de compra pendientes de surtir por los proveedores.

Técnicas para lograr el objetivo tres

- Que existan manuales de procedimientos, políticas, gráficas de organización que indiquen los siguientes aspectos:
 - 1 Que listen las cuentas, informes, actividades, políticas y procedimientos que deben verificarse y evaluarse y por quién es supervisada dicha actividad.
 - 2 Que se describan como debe llevarse al cabo la verificación y evaluación.

- Técnicas utilizadas para descubrir errores y omisiones como:

1 Conciliación de estados de cuenta y recibidos de -- proveedores.

2 Conciliación de los saldos del mayor general con -- los auxiliares, ya sea manualmente o al través del computador.

- Técnicas para evaluar saldos:

1 Análisis de índices, tendencias y variaciones.

2 Comparación de los resultados y análisis de las ten-- dencias de la entidad.

Técnicas para lograr el objetivo cuatro

- Contar con cajas fuertes, gabinetes cerrados con llave, biblioteca segura de cintas y discos magnéticos.

- Custodia controlada y una prenumeración de formas im-- portantes como cheques en blanco, ordenes de compra, - etc.

- Auditorías internas periódicas para verificar el cum-- plimiento, etc.

3 Preparación del programa de auditoría

El l.c. para poder formular su programa de auditoría, de-

be identificar aquellas técnicas de control que a su juicio son importantes para poder formarse una opinión con relación al sistema de control interno en vigor, y así poder cubrir oportunamente aquellas pruebas que sean necesarias (de cumplimiento y sustantivas).

Una prueba de cumplimiento es la comprobación de que una o más técnicas de sistema de control interno estaban en operación durante el período revisado.

Para una mejor identificación de las técnicas de sistema de control interno, éstas deben estar plasmadas en flujogramas de transacciones, memorandos descriptivos o cuestionarios.

Para la comprobación de las diversas técnicas de control, no es requisito indispensable que se prueben todas, si no que se recurrirá a una selección, la cual dependerá de los siguientes factores:

- La importancia de un ciclo con relación a los saldos de las cuentas que indican los estados financieros.
- La importancia de un objetivo de control dentro de un ciclo de transacciones.
- La importancia de una técnica en particular para el logro de un objetivo de control.
- La amplitud con que se prueba dicha técnica en otros campos de la auditoría.

La naturaleza y oportunidad de las pruebas de cumplimiento están relacionadas entre sí. Existen técnicas de sis-

tema de control interno que dejan evidencia documental, - la cual puede examinarse en cualquier momento, ejemplo: - la autorización de vales de salida de material del almacén. Sin embargo otras técnicas no dejan rastros de evidencia documental como podrían ser: en la supervisión es trecha del personal, el cumplimiento sólo puede probarse mediante observación visual directa, durante el período - que se está examinando.

El l.c. debe incluir en su programa de auditoría tantas - pruebas de cumplimiento como sean necesarias y así poder formarse una opinión sobre dicho sistema, por consiguiente, la naturaleza y el alcance de las pruebas de cumplimiento sobre los procedimientos del sistema de control in terno, pueden ser modificados durante el curso de su trabajo y así poder confirmar las conclusiones preliminares a las que pudo haber llegado como resultado de su revisión.

Como requisito indispensable, las pruebas de cumplimiento deben completarse antes de comenzar las pruebas sustantivas, esto permitirá determinar el alcance de dichas pruebas.

Una prueba sustantiva sirve para llegar a una conclusión con respecto al saldo de una cuenta, sin importar los controles contables internos sobre los flujos de transacciones que se reflejan en el saldo. Las pruebas sustantivas abarcan las siguientes técnicas: confirmaciones, observación física, cálculo, inspección, investigación, etc. -- Las pruebas sustantivas sirven para determinar el efecto de los errores o irregularidades que puedan presentarse - en los estados financieros.

La naturaleza y extensión de las pruebas sustantivas dependerá de la naturaleza y volumen de errores que puedan ocurrir en los procesos contables de la entidad, los cuales no hayan sido descubiertos por las técnicas del sistema de control interno empleadas en la misma.

Además de haber realizado dichas pruebas, el l.c. debe cerciorarse de los siguientes puntos:

- La responsabilidad que la propia administración ha asumido, respecto al establecimiento de adecuadas técnicas del sistema de control interno y del mantenimiento de las mismas.
- La identificación de debilidades consideradas como importantes por la administración, incluyendo las posibilidades de tomar acción correctiva evaluadas por ella.
- La descripción de cualquier anomalía que pueda haber involucrado a la administración o al personal que tengan un papel importante en el sistema de control interno.
- La comunicación respecto a si se han realizado modificaciones importantes en el sistema de control interno, desde la fecha en que el l.c. ha efectuado sus pruebas hasta la fecha de su informe.

4 Evaluación de resultados

Una vez que se han realizado dichas pruebas, el l.c. debe aplicar su juicio profesional, con objeto de evaluar los resultados de su revisión.

La evaluación del sistema de control interno se logra mediante:

- Identificando aquellos objetivos de control del ciclo, que se logran satisfactoriamente y de aquellas técnicas de control en las que el l.c. puede confiar, al fijar tentativamente, el alcance de las pruebas sustantivas.
- Identificando aquellos objetivos de control del ciclo que no se logran a sólo se alcanzan parcialmente, describiendo los riesgos de logro incompleto o nulo.

También es importante que el l.c. evalúe los errores o irregularidades encontrados y las posibilidades que se --- vuelvan a presentar, debido a fallas en las técnicas del sistema de control interno establecidas.

Cuando las técnicas del sistema de control interno no logran cumplir con ciertos objetivos específicos, puede decirse que se está ante una deficiencia importante de control interno.

El grado en que se logra un objetivo en particular, depende de las respuestas a las siguientes preguntas básicas:

- ¿Qué podría salir mal? ¿Evitarían las técnicas expresadas que suceda esto?.
- Si sucediera ¿se descubriría en la ejecución normal de las funciones?, si así fuera, ¿cuando?.
- 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?.

Tanto el análisis de errores e irregularidades, así como el efecto conjunto que ciertas fallas en las técnicas del sistema de control interno, puedan tener en el sistema -- considerado como un todo, representan un proceso de evaluación.

En ciertos casos el l.c. puede considerar la necesidad de efectuar pruebas adicionales para reforzar sus conclusiones respecto a los resultados de su revisión.

Para finalizar, el l.c. como parte del proceso de documentación de su trabajo, debe reflejar evidencia en sus cédulas de auditoría de la planeación efectuada, del programa de auditoría, las pruebas llevadas al cabo, las conclusiones a las que llegó, etc., así como de las afirmaciones de la administración mencionadas con anterioridad, las -- cuales deben documentarse en una carta a la gerencia.

2.4 REDACCION Y PRESENTACION DEL DICTAMEN

Dentro de las normas y procedimientos de auditoría se establece que el l.c. puede expresar una opinión sobre el sistema de control interno contable de una entidad. Además señala los aspectos que debe considerar al expresar su opinión y éstos son los siguientes:

- Alcance del trabajo, cuya descripción debe ser incluida en su informe.
- La fecha o el período al cual se refiere la opinión, de acuerdo con el trabajo desarrollado.
- La advertencia al lector de las limitaciones inheren-

tes a cualquier sistema de control interno, que se pueden presentar irregularidades o errores no determinados y las limitaciones normales de cualquier sistema sujeto a deterioro, por cambio en las circunstancias o incumplimiento de las técnicas de control.

- Establecer que el diseño y mantenimiento del sistema de control es una responsabilidad de la administración y, la opinión respecto a si el sistema en conjunto, -- cumple con los objetivos de control interno contable -- diseñados, para evitar el riesgo o irregularidades que afecten en forma importante a la información preparada, en base a los registros que comprenden las transacciones sujetas al sistema de control interno examinado.
- El l.c. debe aclarar en su texto del dictamen sobre el control interno, si por separado ha expresado o no una opinión en relación a los estados financieros de la entidad.

A continuación se presenta un ejemplo de cómo debe redactarse y presentarse un dictamen sobre el sistema de control interno contable de una entidad.

DESPACHO J.J.J. Y ASOCIADOS, S.C.
LICENCIADOS EN CONTADURIA.

A LOS SEÑORES ACCIONISTAS

Compañía Distribuidora Mundial, S.A.

He realizado el estudio y evaluación del sistema de control interno contable de la Compañía Distribuidora Mundial, S.A., por el año terminado el de
. 19...

Mi estudio y evaluación fué hecho de conformidad con los preceptos normativos obligatorios para la profesión, para este tipo de examen.

La administración de la Compañía Distribuidora Mundial, S.A., es responsable del establecimiento y mantenimiento del sistema de control interno contable. En el cumplimiento de esta responsabilidad, se requieren juicios y estimaciones de la administración para evaluar los beneficios esperados y los costos correlativos de las técnicas de control.

Debido a las limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno contable, pueden ocurrir errores o irregularidades y no ser determinados. Así mismo la proyección de cualquier evaluación del sistema para periodos futuros está sujeta al riesgo de que los procedimientos puedan llegar a ser inadecuados, debido a cambios en las circunstancias, o a que el grado de cumplimiento de las

técnicas pueda deteriorarse.

En mi opinión, el sistema de control interno contable de la Compañía Distribuidora Mundial, S.A., tomado en conjunto, fué suficiente para satisfacer los objetivos de que existe seguridad razonable-pero no absoluta-de que los activos están salvaguardados contra pérdidas provenientes de disposición o uso no autorizado, que las transacciones son ejecutadas de acuerdo con autorizaciones de la administración y registradas oportuna y adecuadamente, para permitir la preparación de estados financieros de acuerdo con los criterios establecidos por la gerencia.

El presente dictamen se emite como resultado de la revisión de control interno contable y consecuentemente no tuvo como finalidad emitir una opinión en relación con los estados financieros de la Compañía Distribuidora Mundial, S. A.

Antefirma.

Ciudad en que se emite

Firma

Fecha.

2.5 EL DICTAMEN SOBRE EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO, - COMO INFORME ESPECIAL

Al dictamen sobre sistema de control interno, se le consi
dera como un informe de tipo especial para la mejora en -
los controles internos y procedimientos contables. Este
informe explica a la administración de la entidad la for-
ma en que pueden lograr beneficios por medio de métodos -
más eficientes para el registro de transacciones o en qué
forma pueden salvaguardarse mejor los activos de la enti-
dad, o bien:

- Una llamada de atención sobre problemas de especial in-
terés para la administración de la entidad, en la cual
se harán breves comentarios constructivos que surgie-
ron a consecuencia de la verificación y evaluación de
los estados financieros por el l.c.
- Informe especial en forma de instrucciones, consisten-
te en una serie de párrafos, explicando-cada-uno la --
forma de llevar al cabo un procedimiento o fase en par-
ticular.

Es un informe de tipo especial por su relación que guarda
con el estudio de control interno contable, cuando se ha-
ce auditoría de estados financieros, por las siguientes -
razones:

- El alcance y objetivos que se pretende en la revisión
de tipo especial para emitir un dictamen sobre sistema
de control, difiere del estudio y evaluación del con--
trol interno que el l.c. efectúa, al realizar una audi-
toría de estados financieros en la cual solamente esta-
rá identificando las técnicas de control, no conside--

rando los aspectos de diseño de sistema y su relación con lo que está afectando a la entidad.

- El l.c. puede ser contratado exclusivamente para llevar al cabo dicho estudio, con objeto de darle mantenimiento al sistema de control interno contable, con la finalidad de darle mayor confiabilidad.

El l.c. puede ser contratado para emitir los dos tipos de dictámenes, el de estados financieros y el de sistema de control interno; puede utilizar el dictamen sobre dicho sistema, para dar cumplimiento a la norma de auditoría en cuanto al estudio y evaluación del control interno.

2.6 DIFERENCIAS ENTRE EL DICTAMEN SOBRE EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO Y LA CARTA DE SUGERENCIAS

Es necesario señalar que aunque existen semejanzas con el estudio y evaluación del control interno que, el l.c. efectúa como parte de una auditoría de estados financieros para cumplir con los pronunciamientos normativos de la profesión, las revisiones especiales para rendir dictámenes sobre control interno difieren del estudio y evaluación tradicional tanto en su alcance como en sus objetivos.

En las revisiones específicas para opinar sobre el control interno, el aspecto de los sistemas vigentes y su comparación con lo que está pasando en la práctica, constituye un elemento importante que el auditor utiliza en su trabajo, mientras que en el estudio y evaluación de control interno que derivada de un examen de estados financieros, no considera los aspectos del diseño del sistema,

pues su trabajo se limita a identificar las técnicas de control interno tal y como operan en la práctica.

Otra diferencia que existe es que, el dictamen sobre el sistema de control interno podrá hacerse independientemente de que sea contratado o no, para efectuar una auditoría de los estados financieros de la entidad, mientras -- que la carta de sugerencias surge como parte del servicio de examen de estados financieros y es responsabilidad profesional del l.c. informar a la entidad de las deficiencias observadas durante el estudio y evaluación de control interno. Dicho informe sobre el sistema de control interno debe tener un espíritu constructivo y de servicio para la entidad: en consecuencia, es deseable que cada una de las observaciones que se incluyan en él se acompañen de la correspondiente sugerencia del l.c. tendente a subsanar la deficiencia observada.

3 DIFERENTES TIPOS DE DICTAMEN SOBRE EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

- 3.1 Cuando existe un control interno eficaz.
- 3.2 Cuando no existe un sistema de control interno.
- 3.3 Cuando existe control interno y no es el adecuado.

3.1 CUANDO EXISTE UN CONTROL INTERNO EFICAZ

Emitir un dictamen positivo, implica que el l.c. no tuvo limitación alguna en su trabajo; es decir, que pudo llevar al cabo todos sus procedimientos oportuna y adecuadamente, desde su planeación efectuada, los programas de auditoría, las pruebas efectuadas, tanto de cumplimiento como sustantivas, hasta las conclusiones a las que pudo haber llegado, lo cual le permitirá opinar respecto a si el sistema en conjunto cumple con los objetivos de control interno contable, diseñados para evitar el riesgo de errores o irregularidades, que afecten en forma importante la información preparada, en base a los registros que comprenden las transacciones sujetas al sistema de control interno examinado.

Aplicando la teoría anterior, a continuación se presenta un ejemplo de dictamen, que el l.c. puede utilizar para expresar una opinión sobre el sistema de control interno contable de una entidad.

DESPACHO J.J.J. Y ASOCIADOS, S.C.
Licenciados en Contaduría

A LOS SEÑORES ACCIONISTAS
Compañía Distribuidora Mundial, S.A.

He realizado el estudio y evaluación del sistema de control interno contable de la Compañía Distribuidora Mundial, S.A., por el año terminado el de
. 19...

Mi estudio y evaluación fué hecho de conformidad con los preceptos normativos y obligatorios para la profesión, para este tipo de examen.

La administración de la Compañía Distribuidora Mundial, S.A., es responsable del establecimiento y mantenimiento del sistema de control interno contable. En el cumplimiento de esta responsabilidad, se requieren juicios y estimaciones de la administración, para evaluar los beneficios esperados y los costos correlativos de las técnicas de control.

Debido a las limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno contable, pueden ocurrir errores o irregularidades y no ser determinados. Así mismo, la proyección de cualquier evaluación del sistema para períodos futuros, está sujeta al riesgo de que los procedimientos puedan llegar a ser inadecuados, debido a cambios en las circunstancias, o a que el grado de cumplimiento de las técnicas pueda deteriorarse.

En mi opinión, el sistema de control interno contable de la Compañía Distribuidora Mundial, S.A., tomado en conjunto, fué suficiente para satisfacer los objetivos de que existe seguridad razonable-pero no absoluta-de que los activos están salvaguardados contra pérdidas provenientes - de disposición o uso no autorizado, que las transacciones son ejecutadas de acuerdo con autorizaciones de la administración, y registradas oportuna y adecuadamente, para permitir la preparación de estados financieros de acuerdo con los criterios establecidos por la gerencia.

Antefirma

Firma

Ciudad en la que se emite

Fecha

3.2 CUANDO NO EXISTE UN SISTEMA DE CONTROL INTERNO

Existen entidades que no cuentan con sistema de control interno; o si tienen procedimientos sistematizados, es en forma muy empírica; es decir, en dichas entidades no se cumplen los objetivos básicos de control interno, como son la adhesión a las políticas establecidas por la administración, la promoción de eficiencia de operación, la protección de los activos y obtención de información financiera veraz y confiable.

Cuando el l.c. se encuentra ante circunstancias donde --- prácticamente todos los elementos de control interno impiden cumplir con los objetivos básicos del control interno o; no tengan sistemas de control interno, debe expresar una opinión negativa o cuando como consecuencia de su examen encuentre que los sistemas de control interno no proporcionan una seguridad razonable a la entidad. Este tipo de dictamen debe revelar todas las razones que la originaron.

Ejemplo del dictamen negativo sobre el sistema de control interno:

DESPACHO J.J.J. Y ASOCIADOS, S.C.
Licenciados en Contaduría

A LOS SEÑORES ACCIONISTAS
Compañía Distribuidora Mundial, S.A.

He realizado el estudio y evaluación del sistema de control interno contable de la Compañía Distribuidora Mundial, S.A., por el año terminado el de 19...

Mi estudio y evaluación fué hecho de conformidad con los preceptos normativos y obligatorios para la profesión, para este tipo de examen.

La administración de la Compañía Distribuidora Mundial, S.A., es responsable del establecimiento y mantenimiento del sistema de control interno. En el cumplimiento de esta responsabilidad, se requieren juicios y estimaciones de la administración, para evaluar los beneficios esperados y los costos correctos de las técnicas de control.

Debido a las limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno contable, pueden ocurrir errores o irregularidades y no ser determinados. Así mismo la proyección de cualquier evaluación del sistema para períodos futuros, está sujeta al riesgo de que los procedimientos puedan llegar a ser inadecuados, debido a cambios en las circunstancias, o a que el grado de cumplimiento de las técnicas pueda deteriorarse.

Doy una opinión negativa por las razones que se describen en el párrafo siguiente:

La entidad no tiene manual de organización, no tiene catálogo de cuentas, tampoco tiene formas y registros adecuados para el sistema de control de ventas y compras como son: pedidos de clientes, ordenes de venta y embarque, facturas de venta, notas de crédito, requisición de compra, órdenes de compra y contratos.

El presente dictamen se emite como resultado de la revisión del sistema de control interno y, consecuentemente no tuvo como finalidad emitir una opinión en relación con los estados financieros.

Antefirma

Firma

Ciudad en que se emite

Fecha.

En este dictamen se excluye la advertencia al lector de las limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno, por no considerarlo necesario.

Es importante señalar que la responsabilidad profesional del l.c. no es únicamente dar una opinión negativa sobre el sistema de control interno, si no hacer un seguimiento de dicho examen para proporcionar a la entidad que solicitó sus servicios, un trabajo profesional que le ayude a lograr una mayor eficiencia y eficacia de control interno por medio del establecimiento y mantenimiento de dicho sistema.

3.3 CUANDO EXISTE CONTROL INTERNO Y NO ES EL ADECUADO

Una administración dinámica es todo aquello que busca el proceso de cambio y que sea evolutivo, es una administración que continuamente reclama una mejor eficacia y eficiencia de las actividades que realiza la entidad, por este constante cambio que sufre la entidad, en un determinado período de tiempo, no tiene el sistema de control interno que sea el adecuado para el logro de sus objetivos. Por tanto, la administración de la entidad tiene que eliminar sistemas, procedimientos y métodos inoperantes y actividades poco productivas que desvían a la entidad de sus objetivos. Una administración que desea conocer sus secciones críticas, puntos débiles o problemas significativos, es una administración que depende del conocimiento oportuno de las acciones correctivas necesarias a considerar.

Por lo expuesto en párrafos anteriores y debido a las limitaciones inherentes a cualquier sistema de control in--

terno, pueden ocurrir errores o irregularidades.

En ocasiones el l.c. no se encuentra en condiciones de expresar una opinión positiva, ya sea por existir limitaciones al alcance de su trabajo o que existan incertidumbres sobre los sistemas y procedimientos para la solución de algún problema importante, lo cual esté afectando la eficiencia y eficacia del sistema de control interno.

De aquí, cualquier limitación al trabajo del l.c., origina que se emita, lo que generalmente se denomina como:

Dictamen del sistema de control interno con salvedad o excepción de opinión. El grado de importancia que se le asigne a la salvedad, es de acuerdo al juicio personal y al criterio profesional del l.c.

Cuando el l.c. expresa una opinión con salvedad, debe revelar todas las razones de importancia en un párrafo por separado e indicar inmediatamente después de la expresión "en mi opinión", el lenguaje apropiado para describir la esencia de la salvedad. Este párrafo debe revelar los efectos principales del asunto que sea materia de la salvedad en la eficiencia y eficacia del sistema de control interno y los efectos que éste tendría sobre las actividades propias de la entidad.

Un ejemplo de dictamen con salvedad sobre el sistema de control interno, es como sigue:

DESPACHO J.J.J. Y ASOCIADOS, S.C.
Licenciados en Contaduría

A LOS SEÑORES ACCIONISTAS

Compañía Distribuidora Mundial, S.A.

He realizado el estudio y evaluación del sistema de control interno contable de la Compañía Distribuidora Mundial, S.A. por el año terminado el de 19...

Mi estudio y evaluación fué hecho de conformidad con los preceptos normativos y obligatorios para la profesión, para este tipo de examen.

La administración de la Compañía Distribuidora Mundial, S.A., es responsable del establecimiento y mantenimiento del sistema de control interno. En el cumplimiento de esta responsabilidad, se requieren juicios y estimaciones de la administración para evaluar los beneficios esperados y los costos correctos de las técnicas de control.

Debido a las limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno contable, pueden ocurrir errores o irregularidades y no ser determinados. Así mismo la proyección de cualquier evaluación del sistema para períodos futuros, está sujeta al riesgo de que los procedimientos puedan llegar a ser inadecuados, debido a cambios en las circunstancias, o a que el grado de cumplimiento de las técnicas pueda deteriorarse.

Mi estudio y evaluación revelan las siguientes circunstancias en el sistema de control interno de la Compañía Dis-

tribuidora Mundial, S.A., las cuales en mi opinión, dan -- por resultado un riesgo relativamente alto, de que puedan ocurrir errores o irregularidades por cantidades que son importantes en relación con los estados financieros.

Todos los pagos por bienes, mercancías y servicios recibidos, no se efectúan de acuerdo a políticas establecidas por la administración, ésto puede traer como consecuencia que se hagan desembolsos de efectivo por cantidades equivocadas o en forma fraudulenta; que puedan hacerse pagos duplicados, o bién que se efectúen desembolsos de efectivo sin el conocimiento de la administración.

No existe un método para la valuación de inventarios, ocasionando ésto, que los costos del mismo puedan llegar a ser irreales, distorsionando así la situación financiera.

Antefirma

Firma

Ciudad en que se emite

Fecha

- 4.1 La administración y el sistema de control interno.
- 4.2 El sistema de control interno y el licenciado en contaduría.
- 4.3 El licenciado en contaduría y el departamento de auditoría interna.

4.1 LA ADMINISTRACION Y EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

La administración tiene la responsabilidad de instalar, - proyectar y supervisar un sistema de control interno adecuado para:

- Fomentar el apego a las políticas administrativas establecidas.
- Promover la eficiencia de las operaciones.
- Proteger las partidas de activo propiedad de la entidad.
- Comprobar la exactitud y confiabilidad de los datos - contables.

Y para el cumplimiento de estos objetivos, proporcionar - un adecuado plan de organización, un sistema adecuado de autorización, procedimientos de registro, prácticas sólidas y finalmente personal competente. Las decisiones alcanzadas en relación a los primeros tres de estos objetivos de control interno conducen, por sí mismo, al registro contable ordenado y eficaz.

La eficacia y efectividad del sistema de control interno es tan importante para el problema de la veracidad de los datos financieros, y tan esencial para delegar adecuadamente la responsabilidad total de la administración, que se necesita que ésta se encuentre preparada para explicar los pasos a seguir a fin de obtener la eficiencia y eficacia deseada.

Cada entidad tiene sus problemas peculiares, por tanto,-

los controles deben ser considerados según su utilidad económica. En los casos donde el costo de protección excede a las posibles pérdidas, o donde ciertos controles pudieran retardar las operaciones al grado tal de perjudicar adversamente la producción, ventas, etc., la administración debe decidir sobre tales controles.

La responsabilidad de la administración no termina con el establecimiento de los procedimientos y técnicas de control, las cuales en un principio hayan sido considerados como necesarios.

Un sistema de control interno debe estar siempre bajo una constante vigilancia, para determinar:

- Que las políticas dictadas están siendo correctamente interpretadas y ejecutadas.
- Que los cambios registrados en las condiciones de operación, no han hecho que los procedimientos sean obsoletos o inadecuados.
- Que cuando el sistema se desarticule, se tomen de inmediato medidas correctivas.

Cualquier sistema de control interno, sin importar su solidez inicial, se deteriora si no es revisado periódicamente. La negligencia se vuelve contagiosa y, si se le permite extenderse pronto los resultados de las medidas de control habrán de ser inútiles.

4.2 EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO Y EL LICENCIADO EN CONTADURIA

Mientras que la responsabilidad principal de establecer y poner en vigor las medidas de control interno es de la administración, el grado en que dichas medidas existen y se lleven al cabo es de gran importancia para el l.c., ya -- que debe dar una mayor importancia a este punto, por lo -- siguiente: el l.c. debe también ejercer su mejor juicio al determinar el alcance de su examen y, al decidir si -- los intereses de los accionistas justifican el tiempo y -- gastos comprendidos, en la ampliación de cualquier ren--- glón particular de investigación. Es deber del l.c. revi-- sar el sistema de verificación interna y el control conta-- ble, para determinar el grado en que puede confiar en e-- llos. Para agotar la posibilidad de descubrir todos los casos de deshonestidad o fraude, el l.c. tendría que examinar en detalle todas las actividades; esto acarrearía un costo prohibitivo para la mayoría de las entidades, un costo que excedería a los límites de una razonable probabilidad de beneficio.

Es digno de repetirse que la extensión de un muestreo y -- de las pruebas, debe basarse en el juicio del l.c. sobre la efectividad del sistema de control interno, juicio que es el resultado de la investigación, las pruebas y cues-- tionarios relativos.

Según sus conclusiones a este respecto, el l.c. debe ampliar a restringir el grado del detalle en el examen.

Para el l.c., la independencia de organización entre los departamentos, por el sólo hecho de existir, proporciona una condición adecuada a un buen sistema de control inter-- no.

4.3 EL LICENCIADO EN CONTADURIA Y EL DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA

El l.c. debe tomar en consideración el trabajo que realiza el departamento de auditoría interna, que es un factor importante en el funcionamiento de un sistema de control interno; el l.c. además de valorizar la eficiencia de este departamento, debe examinar sus actividades para determinar su efecto al seleccionar los procedimientos de auditoría apropiados y el alcance requerido para las pruebas. El trabajo del departamento de auditoría interna debe ser considerado por el l.c., como un suplemento y no como un sustituto de su trabajo.

Lo adecuado del sistema de autorización de procedimientos de registro, y el grado en el que esté funcionando según se previó, son también de interés para el l.c. al seleccionar los procedimientos de auditoría apropiados. El l.c. debe familiarizarse con los procedimientos de autorización y registro, juzgar si son adecuados y determinar si dichos procedimientos están siendo cumplidos correctamente para lograr los propósitos para los que fueron diseñados.

El examen del sistema de control interno por parte del l.c. sirve para lograr los siguientes objetivos:

- Le permite formular una opinión acerca de la confianza que puede tener en el sistema de control interno, con el fin de ajustar convenientemente sus procedimientos de auditoría.

- Cuando el examen indique una aparente debilidad, cuáles serían las recomendaciones que puedan ser dirigidas.

das a la administración, para establecer posibles medidas correctivas.

Los anteriores aspectos secundarios de su examen, con frecuencia permiten al l.c. prestar servicios más amplios, - que aquellos generalmente asociados con su capacidad de - informador independiente a los accionistas, en cuanto al cumplimiento de las responsabilidades de los ejecutivos, - su ayuda a la administración para obtener una operación - más eficiente, la determinación de la efectividad del --- plan de organización y de la división de responsabilida-- des, así como de los sistemas y procedimientos del con--- trol interno, dado que están dentro de los departamentos que el l.c. debe abarcar en su revisión. No es posible - que el l.c. pueda dentro del curso de su trabajo, revisar todos los sistemas y procedimientos del control interno. - El examen bien puede ser enfocado en tal forma, que cubra todos los sistemas y procedimientos de control interno en un período determinado.

Hemos tratado de presentar un panorama general sobre el - tema de sistema de control interno, antes de asentar algu- nas conclusiones, consideramos conveniente reafirmar nues- tras ideas acerca de la vinculación que existe entre la - administración y el l.c. Debemos reconocer, que la conta- bilidad disciplina principal en la formación del l.c., es solamente un medio para un fin y éste es: proveer un re- gistro cronológico de las transacciones, para que la di- rección de la entidad pueda tomar decisiones. Es necesari- o hacer notar que en adición a la función típica del l. c., de examinar los estados financieros para efectos de ex- presar una opinión, la tendencia actual de la profesión - es intervenir no sólo en la información de tipo financie- ro, si no en todos aquellos aspectos que resulten de inte

rés para la administración y que le ayuden a ejercer su función de control. En este sentido, la preparación del l.c. tiene que estar encaminada a una capacitación amplia en el establecimiento de sistemas y procedimientos de control interno.

Con base en lo expresado anteriormente, es posible exponer las siguientes conclusiones:

- El l.c. en su función de auditor, para efectos del estudio y evaluación del sistema de control interno con el propósito de expresar una opinión sobre el mismo, debe apoyarse en la revisión de los sistemas y procedimientos de la entidad.
- En estas condiciones, el l.c. tiene la necesidad de examinar, hasta el grado que su criterio así lo determine, la eficacia de la administración en relación con la información que los sistemas y procedimientos respectivos le proporcionen.
- Debe hacerse la distinción clara y precisa que la información de cualquier índole en sí, no proporciona control. Las cifras de contabilidad y otros datos que suministran los sistemas de información, son únicamente elementos de juicio, que junto con las normas, comparaciones que se efectúan, determinación de discrepancias y medidas correctivas, derivadas de una acción administrativa, proporcionan el control de las actividades.
- En forma general, los sistemas y procedimientos de verificación interna o medidas para la protección de los bienes de una entidad en contra de los fraudes, -

no evita la consumación de estos delitos. Para poder juzgar de la eficacia de los sistemas y procedimientos establecidos, es indispensable cerciorarse si --- existe una administración eficaz que entre otras cosas, otorgue importancia y consideración amplia a todos los aspectos de relaciones humanas, dentro y fuera de la entidad.

BIBLIOGRAFIA.

- Gómez Martínez Morfín J. El Control Interno en los Negocios.
Editorial Diana.
1972.
- Gómez Martínez Morfín J. La Administración Moderna y los Sistemas de Información.
Editorial Diana.
1975.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Normas y Procedimientos de Auditoría.
Edición 1984.
Boletines:
E-02 : Estudio y Evaluación del Control Interno.
F-05 : Metodología para - Estudio del Control Interno por Ciclos de Transacciones.
H-01 al H-06. 12, 17 y 19 Dictamen del Auditor.
H-25 : Dictamen sobre -- Control Interno.
J-02 : Guía para el Estudio del Control Interno -- del Ciclo de Compras.

Instituto Norteamericano
de Contadores Públicos.

Control Interno Informe Espe-
cial.

Martínez Villegas Fabián.

El Contador Público y la Audi-
toría Administrativa.
México, Editorial E.C.A.S.A.
1979.

Osorio Sánchez Israel.

Auditoría I.
Editorial E.C.A.S.A.
Primera Edición 1977.

R. Terry George.

Principios de Administración
México, Editorial E.C.A.S.A.
1978.

Santillana González ---
Juan R.

Auditoría Interna Integral.
México, Editorial E.C.A.S.A.
1980.

Tamayo y Tamayo Mario.

El Proceso de la Investiga-
ción Científica.
México, Editorial Limusa.
1983.