

73  
22



**UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTONOMA DE MEXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES  
CUAUTITLAN**



**"EL CONTROL INTERNO, LA IMPORTANCIA DE SU ESTUDIO Y  
EVALUACION Y EL JUICIO DEL CONTADOR PUBLICO  
INDEPENDIENTE EN UNA AUDITORIA DE ESTADOS  
FINANCIEROS"**

**T E S I S**

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN CONTADURIA  
P R E S E N T A N ;  
MARIA DE LOURDES SERNA LOPEZ  
JOSE ELEAZAR RAMIREZ VILLALON

ASESOR: L.C. ALBERTO RAZO ARENAS

CUAUTITLAN IZCALLI, EDO. DE MEX.

1993

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**



## **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.

## INTRODUCCION

Este trabajo de investigación fue realizado con el propósito de contribuir con los alumnos de auditoría a nivel universitario al estudio y evaluación del control interno de toda organización comercial o industrial con el fin de determinar la oportunidad, alcance y naturaleza de las pruebas de auditoría para una eficaz revisión de los registros contables y estados financieros de la entidad auditada.

Estamos convencidos de que el correcto desarrollo de la auditoría depende de la adecuada comprensión de los controles internos establecidos por la organización para lograr sus objetivos. El propósito fundamental del control interno es disminuir los riesgos de errores e irregularidades, por lo tanto, mientras más efectivo y adecuado sea el sistema, menor será el riesgo y menos amplio el examen detallado y las pruebas necesarias para la auditoría.

Aquí es donde toma mayor importancia el juicio del auditor ya que debe tener una amplia capacidad para comprender y evaluar el sistema contable y el control interno con el fin de diseñar un enfoque de auditoría eficaz y eficiente.

Para lograr estos objetivos el auditor debe contar con una preparación y experiencia adecuados, actualizar sus conocimientos en forma continua para hacer frente a los adelantos tecnológicos que tanto influyen en el sistema contable de toda organización. Todo auditor debe tener capacidad para estudiar y evaluar tanto los controles manuales como de cómputo que afectan la función del Procesamiento Electrónico de Datos (PED).

Cuando se estudia el PED de una organización por un auditor, el objetivo que se busca es el de obtener una certeza razonable de que el acceso a los programas y archivos de datos está restringido al personal apropiado y de que se ha efectuado suficiente trabajo de prueba para verificar el funcionamiento correcto de los programas en el sistema.

Cuando el auditor hace un adecuado estudio y evaluación del control interno y del sistema contable, desarrollando una serie de pruebas de auditoría basadas en dicha evaluación, al concluir su trabajo contará con bases firmes para poder emitir una opinión de, si los registros

contables son suficientes y confiables y de que los estados financieros muestran la situación real y razonable a una fecha o período determinado.

Así mismo, como auditores orientados hacia el servicio debemos estar conscientes de oportunidades de proporcionar a nuestro cliente asesoramiento constructivo para mejorar el sistema contable y los controles internos a fin de ayudar a la gerencia al logro eficiente de sus objetivos.

**EL CONTROL INTERNO, LA IMPORTANCIA DE SU ESTUDIO  
Y EVALUACION Y EL JUICIO DEL CONTADOR PUBLICO  
INDEPENDIENTE EN RELACION A UNA AUDITORIA  
DE ESTADOS FINANCIEROS**

**CAPITULO I EL CONTROL INTERNO Páginas**

1.1 Origen y necesidad del control interno.	1-4
1.2 Definición del Control Interno.	5-8
1.3 Objetivos del control interno.	9-12
1.4 Elementos del Control Interno.	13-21
1.5 Controles internos administrativos y contables.	22-23
1.6 El control interno y los sistemas contables.	24-25

**CAPITULO II LA RELACION DE LOS CONTROLES INTERNOS CON  
EL DESARROLLO DE UNA AUDITORIA DE  
ESTADOS FINANCIEROS**

2.1 Relación entre el control interno y las normas de auditoría.	26-29
2.2 Aseveraciones de la gerencia.	30-31
2.3 El control interno como evidencia de auditoría.	32-33
2.4 Conceptos que se deben tener presentes antes de iniciar el estudio y evaluación del control interno.	34-39
2.5 Identificación de los controles internos contables relevantes y métodos para su documentación.	40-44
2.6 Examen y evaluación del control interno.	45-56

**CAPITULO III OBJETIVOS DEL AUDITOR EXTERNO AL ANALIZAR  
Y EVALUAR EL CONTROL INTERNO**

3.1 Cumplimiento de las normas de auditoría.	57-58
3.2 Oportunidad de proporcionar al cliente asesoramiento constructivo para mejorar el sistema contable y los controles internos.	59-61
3.3 El Reporte o Carta de Recomendaciones.	62-64
3.4 Naturaleza y alcance de las pruebas de auditoría.	65-68
3.5 Probar las aseveraciones de la gerencia.	69-70
3.6 Dictamen sobre el sistema de control interno contable.	71-72

**CAPITULO IV EL CONTROL INTERNO Y EL PROCESAMIENTO ELECTRONICO DE DATOS (PED)**

4.1 El Procesamiento Electrónico de Datos, una moderna herramienta contable.	73-74
4.2 El control interno en un ambiente de PED.	75-82
4.3 Necesidad y obligatoriedad de estudiar y evaluar los controles internos en un ambiente de PED.	83-84
4.4 Procedimientos de auditoría aplicables al examen del control interno del PED.	85-91
4.5 Oportunidad de servicio al cliente.	92-96

**CAPITULO V EL JUICIO DEL AUDITOR EXTERNO EN RELACION CON EL CONTROL INTERNO CONTABLE**

5.1 Importancia del juicio del auditor.	97-99
5.2 El juicio del auditor al estudiar y evaluar el control interno.	100-104
5.3 Enfoques de la evaluación del control interno.	105-112
5.4 Influencia del juicio del auditor en el alcance de la revisión.	113-115
5.5 El juicio del auditor en relación con el Código de Ética Profesional.	116-118
CASO PRACTICO (Cuentas por cobrar).	119-161
CONCLUSIONES.	162-164
BIBLIOGRAFIA.	165-166

## CAPITULO I

### EL CONTROL INTERNO

#### 1.1 ORIGEN Y NECESIDAD DEL CONTROL INTERNO.

La contabilidad es una actividad tan antigua como lo son los pueblos Egipto, Fenicio, Sirio, etc., quienes practicaban la contabilidad de partida simple. En la Edad Media aparecieron libros de Contabilidad para controlar las operaciones de los negocios, en Venecia el gran Imperio Comercial originó que en 1494 el Franciscano Fray Lucas Pacciolo escribiera un libro sobre la contabilidad por partida doble. Tanto la contabilidad por partida simple de los antiguos pueblos Egipto, Fenicio, Sirio, como la de Partida doble que utilizaron los mercaderes venecianos durante la Edad Media y el Renacimiento constituyen medidas de control, muy sencillas, pero efectivas e importantes para su época, que pretendían que el registro de sus intercambios comerciales fueran lo más exacto y confiables posibles.

Sin embargo, la época contemporánea es sin duda la que más interesa en cuanto se refiere al control interno de los negocios. Durante la época Medieval los negocios estaban comprendidos principalmente por talleres familiares y por tanto no se requería de medidas controladoras, pero a partir de 1789, aproximadamente, la invención de máquinas automáticas permitió un desarrollo más acelerado en las empresas imposibilitando su control por una sola persona, naciendo de esta manera la división de labores con la finalidad de obtener mayor dominio en las operaciones de los negocios.

Pensamos que el origen del control interno surge con la partida doble, que es una de las principales medidas de control. Pero fue probablemente hasta fines del siglo XIX y principios del XX cuando los hombres de negocios se preocuparon por formar medidas y establecer sistemas adecuados para la protección de sus intereses.

Así pues se puede decir, en forma general, que el control interno ha nacido como una consecuencia del crecimiento económico de los negocios, lo cual implica una mayor complejidad en su organización y, por lo tanto, en su administración.

En la actualidad los negocios (empresas) en el sistema económico son de gran tamaño y constantemente se ven en la necesidad de adoptar mejores medidas de control que garanticen su supervivencia y competitividad ante un ambiente de constante evolución y multiplicidad que les agravan sus problemas.

El control interno es necesario ya que es en él en donde descansan las actividades u operaciones de la empresa, es decir que las actividades de producción, distribución, financiamiento, administración, etc., se rigen por el control interno. Es un instrumento de eficiencia y el mejor es aquel que no daña las relaciones de empresa a clientes y mantiene en un nivel de alta dignidad humana las relaciones de patrón y empleado.

Como su función es aplicable a todas las áreas de operación, de su efectividad depende que la administración obtenga la información necesaria para seleccionar, de entre las distintas alternativas, las que mejor convengan a los intereses de la empresa.

Por lo tanto el control interno debe establecerse previo estudio de las necesidades y condiciones de cada empresa.

Aún cuando el estudio y evaluación de controles internos contables puede parecer un problema de desarrollo reciente, los auditores han discutido sobre el problema durante más de medio siglo. Desde la primera parte del siglo veinte los auditores han tomado en cuenta los sistemas de control interno contable al diseñar programas de auditoría. Desde 1917 Roberth E. Montgomery señaló que "si el auditor se ha satisfecho que el sistema de verificación interna es adecuado no tratará de duplicar trabajo que ha sido desempeñado adecuadamente por alguien más." (1)

Desde luego, en ese entonces, tales revisiones de controles internos contables no eran requeridas por normas profesionales, ni existía realmente ninguna guía formal, y menos aún, se encontraba definido el control interno.

(1) Theodore J. Mock y Jerry L. Turner, Evaluación y Juicio del Auditor en Relación con el Control Interno Contable, 1a. edición 1989, I.M.C.P., pag. 21

En 1929 el Instituto Americano de Contadores emitió una publicación titulada "Verificación de Estados Financieros" (REV). Esta fue una revisión de un folleto impreso en la edición de abril de 1917 del Boletín de la Reserva Federal, reimpresso para la distribución general bajo el nombre de "Métodos Aprobados Para la Preparación de Estados de Balance". El primer párrafo señalaba lo siguiente:

"El alcance del trabajo indicado en estas instrucciones incluye una verificación del activo y pasivo de una empresa a una fecha determinada, una verificación de la cuenta de pérdidas y ganancias por el período bajo revisión e, incidentalmente, un examen del sistema de contabilidad con el propósito de asegurar la efectividad de la verificación interna". (1)

Como podemos observar, aún no se menciona el término "Control Interno", sino que, al igual que Robert E. Montgomery en 1917, sólo se le llama sistema de verificación interna.

Para 1936 una revisión del folleto de 1929 fue preparada por el Instituto Americano de Contadores y publicada por la Junta de Reserva Federal, bajo el título "Examen de Estados Financieros por Contadores Públicos Independientes". En dicha publicación ya se menciona el término "Control Interno", se resalta la importancia de su evaluación y se da una definición. Este folleto es sobre el examen realizado por el auditor al balance general de una empresa a una fecha específica y de las cuentas de pérdidas y ganancias y de contabilidad a fin de asegurar los principios de contabilidad seguidos, y lo adecuado del sistema de verificación y control interno.

El término "verificación y control interno" se utiliza para describir aquellas medidas y métodos adoptados dentro de la organización en sí, para salvaguardar el efectivo y otros activos de la compañía, así como para verificar la exactitud del registro en los libros contables.

(1) Theodore J. Mock y Jerry L. Turner, Evaluación y Juicio del Auditor en Relación con el Control Interno Contable, 1a. edición 1989, I.M.C.P., pag. 21

Los salvaguardas cubrirán asuntos tales como los ingresos que se manejan por correo y las salidas por correo, los ingresos de las ventas en efectivo, la preparación y pago de nóminas y la erogación de fondos, así como el recibo y embarque de mercancías. Estas salvaguardas con frecuencia tendrán la forma de una segregación definitiva de deberes, o la utilización de implementos mecánicos.

En 1949 se afinó la definición cuando el Comité sobre Procedimientos de Auditoría publicó los resultados de un estudio analítico que estaba dirigido particularmente a la consideración de la naturaleza y características del control interno y para delinear las esferas respectivas de interés y responsabilidad de la gerencia y del Contador Público. Este estudio discutió los elementos de un sistema adecuadamente coordinado, informó sobre las relaciones de la gerencia y el Contador Público con el sistema de control interno, y proporcionó una ilustración gráfica del control interno. Definió al control interno de esta manera:

"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 exactitud y confiabilidad de su información financiera, promover la eficiencia operacional y provocar la adherencia a las políticas prescritas por la administración. (1)

(1) Theodore J. Mock y Jerry L. Turner, Evaluación y Juicio del Auditor en Relación con el Control Interno Contable, 1a. edición 1989, I.M.C.P., pag. 25

## 1.2 DEFINICION DEL CONTROL INTERNO.

Teniendo en mente la evolución del término "Control Interno" descrita anteriormente, analicemos ahora las definiciones que dan algunos autores e Institutos.

GEORGE E. BENNET.- La coordinación del sistema de contabilidad y de los procedimientos de oficina, de tal manera que el trabajo de un empleado, llevando a cabo sus labores delineadas en una forma independiente, comprueba continuamente el trabajo de otro empleado, hasta determinado punto que pueda involucrar la imposibilidad de fraude. (1)

VICTOR H. STEMPEL.- El sistema interno de comprobación y control puede explicarse como la distribución de funciones del personal, de tal manera que el trabajo de cada empleado puede considerarse y comprobarse independientemente del trabajo de otros empleados. (1)

MANCERA HERMANOS.- El control interno es el sistema que se establece dentro de una empresa para el despacho de sus servicios, organizados de tal manera que las cuentas quedan ligadas de tal modo que el trabajo de un empleado o grupo de empleados se complementa con el de otro u otros, y de esa suerte existe una verificación casi automática de las transacciones, generalmente el sistema se perfecciona con una auditoría continua llevada a cabo por funcionarios internos. (1)

JOAQUIN GOMEZ MORFIN.- Es un plan coordinado entre la contabilidad, las funciones de los empleados y los procedimientos establecidos de tal manera que la administración de un negocio pueda depender de estos elementos para obtener una información segura, proteger adecuadamente los bienes de la empresa, así como promover la eficiencia de las operaciones y la adhesión a la política administrativa prescrita. (1)

(1) C.P. Henoc Regalado Hernández, Auditoría I, Ed. Soid, S.A. pags. 156 a 159

La Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su Boletín No. 5 de 1957 define al control interno de la siguiente forma:

"En su sentido más amplio, Control Interno es el sistema por el cual se da efecto a la administración de una entidad económica. En este sentido, el término administración se emplea para designar el conjunto de actividades necesarias para lograr el objeto de la entidad económica. Abarca por lo tanto las actividades de dirección, financiamiento, promoción, producción, distribución y consumo de una empresa, sus relaciones públicas y privadas, la vigilancia general sobre su patrimonio y sobre aquellos de quienes depende su conservación y crecimiento". (1)

En el Boletín E-02 (Estudio y Evaluación del Control Interno) incluido en el tomo I de las Normas y Procedimientos de Auditoría, Edición 1991, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (anteriormente Comisión de Procedimientos de Auditoría) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, define al control interno como sigue:

"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 la información financiera, promover la eficiencia operacional y provocar la adherencia a las políticas prescritas por la administración. (2)

Analizando estas definiciones nos encontramos varios puntos en común, aunque cada autor utiliza distintas palabras.

Por ejemplo, George E. Bennet, Victor H. Stempf y Mancera Hermanos hacen particular énfasis en la división de labores, lo cual origina que el trabajo de un empleado sea revisado y complementado mediante el trabajo de otro, de tal suerte que exista una verificación del mismo y evitar la posibilidad de fraude.

(1) C.P. Henoc Regalado Hernández, Auditoría I. Ed. Soid, S.A. pag 156 a 159

(2) Normas y Procedimientos de Auditoría, Edición 1991, Tomo I y II del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Al mismo tiempo Mancera Hermanos señala que el control interno es un sistema que se establece dentro de una empresa para despacho de sus servicios. Este sistema comprende cada uno de los pasos que cada empleado debe seguir dentro de su puesto, de acuerdo a lo señalado por los niveles jerárquicos superiores para que, complementado con el trabajo de los demás, se obtengan los objetivos del negocio en todas sus áreas.

El Maestro Joaquín Gómez Morfín señala que es un plan coordinado entre la contabilidad, las funciones de los empleados y los procedimientos establecidos para que la administración alcance los objetivos. Esto es, si los procedimientos establecidos por la administración son seguidos por los empleados para cumplir en forma satisfactoria con sus funciones, la contabilidad proporcionará información adecuada para los fines del negocio.

Se puede apreciar que tanto la definición del Maestro Gómez Morfín como la del Instituto Americano de Contadores (a través de su Comité sobre Procedimientos de Auditoría) son muy parecidas y ambas coinciden en que es un plan que procura el logro de objetivos.

En tanto que para la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, el control interno es el sistema por el cual se da efecto a la administración, se vigila el patrimonio y a los responsables de su conservación y crecimiento.

Posiblemente las definiciones vistas sean más amplias que el significado que se les atribuye algunas veces. Reconocen que un "sistema" o "plan" de control interno se extiende más allá de aquellos asuntos que se relacionan directamente con las funciones de los departamentos de contabilidad y finanzas. Tal sistema o plan podría incluir control de presupuestos, costos estándar, informes periódicos de operaciones, análisis estadísticos y su diseminación, un programa de entrenamiento diseñado para ayudar al personal a cumplir sus responsabilidades, y un equipo de auditoría interna para proporcionar seguridad adicional a la gerencia en cuanto a lo adecuado de sus procedimientos delineados y la extensión hasta la cual están siendo llevados a cabo eficientemente.

Comprende apropiadamente actividades en otros campos como, por ejemplo, estudios de tiempos y movimientos, que son de naturaleza de ingeniería, y el uso de controles de calidad a través de un sistema de inspección que fundamentalmente es una función de producción.

En resumen, analizando las definiciones antes mencionadas se concluye que el control interno es un sistema que se desarrolla mediante un plan de organización que debe reunir las siguientes características:

- Proporcionar la segregación apropiada de responsabilidades funcionales.
- Que el sistema de autorización y procedimientos de registros sean adecuados para proporcionar control razonable sobre el activo, pasivo, ingresos y gastos.
- Que contenga prácticas razonables a seguir en el desempeño de deberes y funciones de cada uno de los departamentos de la organización; y
- Que el personal posea un grado de calidad en relación con sus responsabilidades.

### 1.3 OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO.

Un eficiente sistema de control interno debe procurar el logro de las metas y resultados que se propone toda entidad por lo que debe estructurarse de forma tal que permita alcanzar ciertos objetivos.

Tanto la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, como diversos autores señalan 4 objetivos del control interno:

- a). La protección de los activos de la empresa;
- b). Obtención de información financiera veráz, confiable y oportuna;
- c). La promoción de la eficiencia en la operación del negocio, y
- d). Adhesión a las políticas preestablecidas por la administración.

En nues tra opinión los objetivos del inciso c y d pueden clasificarse en uno solo, ya que a través de la adhesión de los trabajadores y empleados a las políticas establecidas por la administración se logrará la eficiencia en la operación del negocio.

Nuestra opinión es consistente con la del C.P. Luis Rufz de Velázco quien también señala 3 objetivos generales del control interno (1), a continuación se describe cada uno de ellos:

- a). La protección de los activos de la empresa:

Puesto que los activos de una entidad económica representan los recursos con los que cuenta para poder cumplir con su función

económica, lógico es pensar que deben de existir medidas encaminadas a proteger dicho patrimonio contra desfalcos, robos, deterioro, desperdicio o uso indebido.

(1) Auditoría Práctica, Luis Rufz de Velasco, Ed. Banca y Comercio, pag. 50

Por lo antes descrito, una de las más claras finalidades de un eficiente sistema de control interno, es el de la protección de los intereses de la empresa.

Mediante un eficaz plan de organización para establecer el sistema de control interno se establecen controles para asegurar que los activos valiosos y movibles recibidos o producidos no se pierdan o roben. Se establecen procedimientos diseñados para prevenir o detectar el uso no autorizado de los activos durante el período en el que se encuentran en la custodia de un individuo o departamento dentro de la organización, también se establecen restricciones y procedimientos de acceso para asegurar que los activos que entran y salen son contados, inspeccionados y recibidos o entregados sólo con autorización.

Se establecen controles para detectar discrepancias entre la cantidad o el valor registrado de los activos y la cantidad o el valor real de los mismos, estos controles incluyen conteos periódicos, evaluaciones de la condición y negociabilidad de los activos y comparaciones de dichas evaluaciones con los registros contables de tales cantidades o valores.

**b) La obtención de información financiera veraz, confiable y oportuna:**

Prácticamente cualquier tipo de decisiones administrativas se basan en información contable. Estas decisiones pueden ser de menor o mayor importancia para el futuro del negocio. Al mismo tiempo los estados financieros sirven de base para tomar decisiones a los distintos usuarios de la información financiera y que tienen interés económico en la entidad, como es el caso de inversionistas, accionistas, trabajadores, proveedores, acreedores, autoridades gubernamentales, etc. La veracidad de la información contable se puede lograr verificando que el registro de las operaciones sea correcto, que las transacciones consumadas se asienten en forma íntegra y verdadera de tal manera que no se omita ninguna de las operaciones efectuadas, de esta forma se contará con información contable confiable para la preparación de los estados financieros.

Mediante el control interno la administración obtiene seguridad de que los informes contables en los que ella y los demás usuarios se basan son oportunos y dignos de crédito.

La confiabilidad es la característica de la información contable por la que el usuario la acepta y utiliza para tomar decisiones basándose en ella.

Para que la información financiera sirva de base en la toma de decisiones de los distintos usuarios, debe ser oportuna. La oportunidad de la información contable es el aspecto esencial de que llegue a manos del usuario cuando éste pueda usarla para tomar sus decisiones a tiempo y así lograr sus fines.

**c) La promoción de eficiencia en la operación del negocio a través de la adhesión a las políticas establecidas por la administración.**

Todas las operaciones de la entidad requieren de la implantación de medidas y procedimientos para asegurar, en el mayor grado posible, la conducción ordenada y eficaz del negocio.

Cuando hablamos de eficacia nos enfocamos a lo que es la productividad, la cual consiste en alcanzar los máximos resultados con un mínimo de esfuerzos y recursos. Esto se logra a través de una adecuada estructura organizacional, la cual sirve como marco para la dirección y el control de las actividades del negocio. Esta estructura facilita la comunicación de la delegación de autoridad y el alcance de las responsabilidades, previene que un individuo llegue a exceder el sistema de control y da lugar a la segregación de funciones incompatibles. La estructura organizacional incluye cursos de capacitación y actualización del personal en todos los niveles, procura la competencia y honestidad, establece adecuados sistemas de selección considerando las características individuales del personal y el puesto a ocupar.

Cuando se implanta un sistema de control interno, la administración es responsable de revisar regularmente la suficiencia del mismo para asegurar que todos los controles importantes están operando eficazmente, y que a la vez están cumpliendo con el objetivo de elevar la eficiencia en la operación del negocio.

Sin embargo, no es suficiente una adecuada estructura de control interno si no existe una conciencia de control positiva. La conciencia de control es la actitud de la gerencia y de los individuos responsables de los controles internos hacia el cumplimiento de esas responsabilidades de control. Para que la contabilidad y el control interno sean eficaces debe haber orden y disciplina dentro de la entidad. Mientras mayor sea el orden, más probable será la confiabilidad de la información. Así mismo, cuando la gerencia muestra una actitud positiva hacia los controles internos, generalmente esto se reflejará en la actitud y actuación de los empleados y resultará en un trabajo más fiable y consistente.

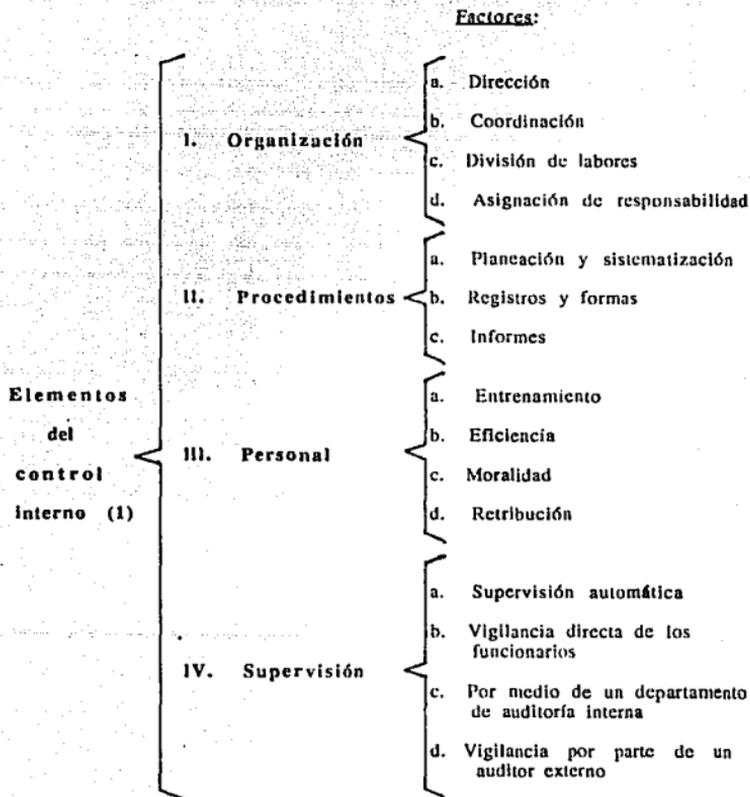
En consecuencia, la administración debe siempre promover entre sus empleados y trabajadores la adhesión a las políticas establecidas dentro de la organización para obtener mejores resultados.

#### 1.4 ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO.

El control interno es un sistema, y un sistema es un conjunto de elementos que se encuentran interrelacionados y ordenados en forma lógica para alcanzar un objetivo común.

De acuerdo a esta definición, un sistema está formado por un conjunto de elementos interrelacionados entre sí. El Control Interno al ser un sistema consta de diversos elementos interdependientes. La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría señala en el apéndice I del Boletín E-02 (Estudio y Evaluación del Control Interno), que los elementos del control interno pueden agruparse en cuatro clasificaciones: I. Organización, II. Procedimientos, III. Personal y IV. Supervisión. A su vez, estos elementos agrupan a una serie de factores que intervienen en la organización para alcanzar los objetivos.

Para lograr un mejor entendimiento de los elementos y factores que integran el control interno, a continuación se muestra el siguiente cuadro sinóptico y posteriormente se da una explicación de cada uno de ellos:



(1) C.P. Henoc Regalado Hernández, Auditoría I, Ed. Soid, S.A. pag 160, y Auditoría Práctica, Luis Rufz de Velasco, Ed. Banca y Comercio, pag. 54 y 55

## I. ORGANIZACION

Fernández Arenas J. Antonio en su obra "El Proceso Administrativo" define a la organización como un sistema que permite una utilización equilibrada de los recursos, el propósito que se persigue es establecer una relación entre el trabajo y el personal que lo debe ejecutar. (1)

George Terry define a la organización como el arreglo de las funciones que se estiman necesarias para lograr un objetivo y una indagación de la autoridad y la responsabilidad asignadas a las personas que tienen a su cargo la ejecución de las funciones respectivas.

Así, en toda empresa, cualesquiera que sean sus componentes y objetivos, se requiere de un grado mínimo de organización, si este grado es mayor mejores serán las conquistas de sus objetivos y, en consecuencia, se espera que sea más razonable el beneficio de los que intervienen en forma directa o indirecta en ella.

Los factores del control interno que intervienen en la organización para alcanzar los objetivos descritos por Fernández Arenas y George Terry son:

a. DIRECCION.- En este factor figuran las personas responsables de las políticas a seguir y de las decisiones que afectan a las mismas. Estas funciones son de gran importancia ya que constituyen los pilares del mando, por lo que es indispensable que las personas que vayan a ocuparlas sean seleccionadas con el debido cuidado.

El Maestro Francisco Javier Laris Casillas señala que la dirección consiste en la expedición de instrucciones, indicación de los planes a los responsables de llevarlos a cabo y establecimiento de la relación personal diaria entre jefe y subordinados. La dirección incluye comunicación de órdenes y relaciones personales jerárquicas, así como toma de decisiones.

(1) El Proceso Administrativo, José Antonio Fernández Arenas, Ed. Diana, pag.136

b. COORDINACION.- El Maestro Francisco Javier Laris Casillas señala que coordinación es la sincronización ordenada de esfuerzos para proveer adecuadamente cantidad, tiempo y dirección de ejecución, obteniendo como resultado acciones armoniosas, unificadas y reforzadas hacia un objetivo determinado.

Es requisito indispensable, para implantar un sistema de control interno, que los elementos que lo integran estén unidos y que funcionen de acuerdo a determinadas normas ya que, no obstante la importancia de algunos de los elementos, no representan ningún beneficio si se encuentran aislados y operan independientemente unos de otros.

c. DIVISION DE LABORES.- El principio básico del control interno es que ningún departamento debe tener acceso a los registros contables en que se controla su propia operación. Bajo el mismo principio, el departamento de contabilidad no debe tener funciones de operación o custodia, sino concretarse al registro correcto de datos; en consecuencia se debe definir claramente la independencia de las funciones de operación, custodia y registro.

El principio de división de funciones impide que aquellos de quienes depende la realización de determinada operación puedan influir en la forma que ha de adoptar su registro o en la posición de los bienes involucrados en la operación.

d. ASIGNACION DE RESPONSABILIDADES.- Dentro de la empresa deben establecerse con claridad los niveles jerárquicos, delegue de autoridad y facultades de autorización congruentes con las responsabilidades asignadas. El principio fundamental de este aspecto consiste en que no se realice transacción alguna sin la aprobación de alguien específicamente autorizado para ello.

La asignación de responsabilidades descansa sobre ciertas bases, el Maestro Joaquín Gómez Morfín, en su libro "El Control Interno en los Negocios" señala las siguientes reglas:

- Cada empleado deberá saber ante quien es responsable.
- Deberá saber de lo que es responsable.
- Tendrá la autoridad correspondiente a sus responsabilidades.
- Será responsable ante una sola persona.
- No deberán ser responsables muchos empleados ante una misma persona.

La responsabilidad asignada así como la delegación de autoridad deben estar claramente definidas y explicadas tanto en los manuales como en las gráficas de organización.

## II. PROCEDIMIENTOS

Los procedimientos son un conjunto de técnicas y métodos que llevados a cabo en forma lógica permiten alcanzar un objetivo planeado.

En una empresa la existencia del control interno no se demuestra sólo con una adecuada organización, es necesario que sus principios se apliquen en la práctica mediante procedimientos que garanticen su solidez.

Los procedimientos y al mismo tiempo factores del control interno que garantizan la solidez de la organización son:

a. PLANEACION Y SISTEMATIZACION.- Es común encontrar en toda empresa un instructivo general o una serie de instructivos sobre funciones de dirección, coordinación, división de labores, un sistema de autorizaciones y fijación de responsabilidades. Estos instructivos usualmente asumen la forma de manuales de políticas y procedimientos.

Como en toda actividad, los mejores resultados los obtiene quien sabe que es lo que va a realizar y como ha de hacerlo y esto se logra a través de una planeación adecuada que permita que todas las actividades dentro de la organización se realicen conforme a las políticas de la empresa y a los procedimientos establecidos, tratando de disminuir el número de ordenes verbales y decisiones apresuradas que en cierto momento podrían ocasionar errores significativos que provocarían un desequilibrio en toda la estructura organizacional.

b. REGISTROS Y FORMAS.- La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría establece que un buen sistema de control interno debe procurar procedimientos adecuados para el registro completo y correcto de activos, pasivos, productos y gastos.

Toda organización tiene diferentes formas y métodos para el registro de sus operaciones, los cuales deben ser adecuados a las necesidades y características de la misma, existen algunos principios aplicables al adoptar formas y registros:

- Servir a una función útil en su relación con los procedimientos establecidos y cumplir los objetivos de la administración.
- Ser lo suficientemente sencillos para que puedan ser comprendidos con claridad por aquellos que la van a utilizar, permitiéndoles registrar con exactitud y prontitud los datos a un costo mínimo.
- Estar diseñados de acuerdo con todos los usos posibles, de tal manera que el número de formas diferentes se mantengan al mínimo.
- Reflejar el número de personas que intervienen en el control por medio de firmas.
- Estar elaborados de tal forma que su correcto manejo se apegue a los procedimientos de control establecidos y, que dentro de la forma o registro mismo que se proporcione un alto grado de control interno.

c. **INFORMES.**- El éxito que obtenga una organización dependerá en gran medida del grado de eficiencia de la información interna. Los informes que se dan dentro de la organización (desde balances, manuales y hasta hojas de distribución de adeudos de clientes por antigüedad), sirven de vigilancia sobre las actividades y el personal encargado de realizarlas. Los informes preparados deben ser estudiados cuidadosamente por personas autorizadas y con capacidad para juzgarlos y corregir posibles deficiencias y tomar decisiones.

Adicionales a los informes que sólo interesan a la administración, se elaboran informes que son de utilidad a la misma administración y a terceras personas, como es el caso del Estado de Origen y Aplicación de Recursos, Estado Comparativo de dos o más ejercicios, Estado de Situación Financiera, etc. Es por esta razón que los informes se deben de presentar con uniformidad, deben ser concisos, sin que tengan abundancia de datos que puedan llegar a confundir al usuario pero que no pequen de breves en exceso, deben presentarse en forma oportuna, frecuencia debida y a la altura de las necesidades de planeación y control.

### III. PERSONAL

El personal es el elemento eminentemente activo y, desde luego, el de máxima dignidad, por lo que constituye el recurso más importante de la organización.

El personal que ha de desempeñar cualquier función dentro de una organización debe reunir los requisitos mínimos para desempeñarla adecuadamente. En términos generales el personal debe adaptarse a las funciones y no las funciones al personal.

Los factores de esta área que intervienen en el control interno son los siguientes:

a. **ENTRENAMIENTO.**- Todo el personal debe recibir el entrenamiento adecuado al puesto que ocupa. Mediante el entrenamiento se logra la actualización de los conocimientos del puesto, se identifican en forma clara las funciones y responsabilidades y de esta forma el personal será más apto y se reducirá la ineficiencia y el desperdicio.

b. **EFICIENCIA.**- Todos los negocios deben adoptar algún método que les permita medir el tiempo, esfuerzo y recursos invertidos por su personal para el logro de sus objetivos. Teniendo como base esta información y complementada con el entrenamiento, la eficiencia dependerá del juicio personal aplicado en cada actividad.

c. **MORALIDAD.**- Una de las circunstancias para que el control interno pueda fallar es que las personas dentro de la compañía realicen sus funciones haciendo caso omiso de las indicaciones con el fin de provocar fraudes o desfalcos. Es por ello que la estructura del control interno descansa (al igual que en la división de labores) en la moralidad del personal.

En su definición de "MORAL" La Gran Enciclopedia Larousse señala:

MORAL, perteneciente o relativo a las costumbres o a las reglas de conducta, que es conforme o favorable a las buenas costumbres. Conjunto de reglas de conducta propuestas por una determinada doctrina o inherentes a una determinada condición.

En consecuencia, el personal con que cuenta la compañía actuará de acuerdo a las costumbres, reglas de comportamiento y educación que haya recibido durante su formación.

Por ello es importante que toda empresa establezca requisitos mínimos para el personal que desea contratar buscando un alto grado de honradez en ellos; además debe complementar su control interno mediante fianzas de fidelidad.

d. **RETRIBUCION.**- La retribución se refiere al pago que realiza la empresa a su personal. Dicha retribución puede estar compuesta por sueldos, premios, incentivos, cursos, vacaciones, pensiones por vejez, seguros, permisos, etc.

Una retribución adecuada es aquella que mantiene en un nivel elevado la dignidad de las personas que prestan sus servicios y la de su familia. Es indudable que una persona adecuadamente retribuida prestará sus servicios con entusiasmo y concentrará mayor atención al cumplimiento de sus tareas.

#### **IV. SUPERVISION**

La supervisión es la vigilancia constante que se realiza por personas que tienen una autoridad dentro de la organización para verificar que las actividades se realicen de acuerdo a los procedimientos y planes establecidos.

La administración es responsable de idear y mantener el sistema de control interno. Al llevar a cabo su responsabilidad de supervisión, la administración deberá revisar en forma regular la suficiencia del control interno para cerciorarse de que todos los controles importantes están operando eficazmente. Cuando la entidad cuenta con un departamento de auditoría interna, la administración puede delegar en él algunas de sus funciones de supervisión, especialmente con respecto a la revisión del control interno. Además dicha revisión puede ser complementada mediante revisiones de auditores externos.

Una buena planeación y sistematización de procedimientos y un buen diseño de registros, formas e informes, permite la supervisión casi automática de los diversos aspectos del control interno.

## 1.5 CONTROLES INTERNOS ADMINISTRATIVOS Y CONTABLES

En 1949 el Comité sobre Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos definió el control interno como 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 exactitud y confiabilidad de su información financiera, promover la eficiencia operacional y provocar adherencia a las políticas prescritas por la administración".

Sin embargo la experiencia de los siguientes años determinó que dicha definición no era fácilmente interpretada y, posiblemente, daba mayor responsabilidad a un auditor que la que sería requerida bajo Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

Ante esta situación el Comité sobre Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos emitió en 1958 la "Declaración sobre Procedimientos de Auditoría 29, Alcance de la Revisión del Control Interno realizada por el Auditor Independiente". En este documento se sostenía que hay dos tipos de controles internos: de contabilidad y administrativos, los cuales fueron definidos como sigue:

a). Los controles contables comprenden el plan de organización, los métodos y procedimientos que están relacionados principalmente y se refieren directamente a la salvaguarda de los activos y a la confiabilidad de los registros financieros. Generalmente incluyen controles tales como los sistemas de autorización y aprobación, separación de deberes relacionados con el mantenimiento de registros e informes de contabilidad, de aquellos relativos a operaciones o a la custodia de activos, controles físicos sobre activos y auditoría interna.

(1)

(1) Theodore J. Mock y Jerry L. Turner, Evaluación y Juicio del Auditor en relación con el Control Interno Contable, 1a. Edición 1989, del I.M.C.P. pag. 27

b). Los controles representativos comprenden el plan de organización y todos los métodos y procedimientos relacionados principalmente con la eficiencia operacional y la adherencia a políticas gerenciales y usualmente se refieren a los registros financieros. En general, incluyen controles como análisis estadísticos, estudio de tiempos y movimientos, informes sobre la actuación, programas para entrenamiento de los empleados y control de calidad. (1) y (2)

Partiendo de estas definiciones podemos concluir que el control interno contable o financiero se refiere, como su nombre lo indica, a las actividades financieras y se puede ejemplificar en la separación de funciones del personal que maneja el efectivo con el personal que contabilice las operaciones relacionadas con dicho efectivo. En tanto, el control interno administrativo normalmente se refiere a actividades que no se pueden considerar como de naturaleza financiera y un ejemplo lo constituye la política de una compañía de que cada uno de sus agentes de ventas debe elaborar y enviar a la casa matriz un informe diario que señale el número de visitas que hace a los clientes durante los viajes que realiza.

Dentro de los objetivos del control interno vistos en el tema respectivo podemos afirmar que los dos primeros son de naturaleza financiera mientras que el último es de naturaleza administrativa.

- (1) Theodore J. Mock y Jerry L. Turner, Evaluación y Juicio del Auditor en relación con el Control Interno Contable, 1a. Edición 1989, del I.M.C.P. pag. 27
- (2) Principios Básicos de Auditoría, Arthur W. Holmes C.P.A. Wayne Overmyer C.P.A. Cfa. Editorial Continental, S.A. México (CECSA), pag. 5 y 60

## 1.6 EL CONTROL INTERNO Y LOS SISTEMAS CONTABLES.

La administración de toda entidad es responsable de mantener un sistema de contabilidad adecuado que incorpore controles internos apropiados al tamaño y naturaleza del negocio. Dichos controles deben dar una amplia seguridad de que toda la información contable ha sido registrada. También es responsabilidad de la administración la selección y aplicación de políticas de contabilidad y la salvaguarda de los activos de la entidad.

Definiremos al sistema de contabilidad como la serie de tareas realizadas en una entidad para procesar las operaciones con el fin de mantener registros financieros (el sistema contable deberá reconocer, calcular, clasificar, registrar, resumir y reportar operaciones).

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría define al sistema de contabilidad como una serie de tareas mediante las cuales se procesan las transacciones que tienen efecto en los estados financieros.

Los controles internos contables son aquellas técnicas que utiliza la administración para que al efectuar las tareas de procesamiento de transacciones se salvaguarden los activos y los registros financieros de la empresa que contengan información contable.

Las técnicas de control interno son el medio que se utiliza para asegurar que los controles contables internos cumplan con su objetivo. Normalmente las técnicas de control están integradas en los sistemas usados para procesar transacciones de manera que parecen ser parte de las tareas normales del propio sistema, sin embargo, su objetivo es controlar el procesamiento del sistema y forma parte de los controles internos de la empresa. (1)

Puede decirse que las empresas pueden funcionar con controles internos débiles, pero dejarían de operar si los sistemas contables fallan.

(1) Normas y Procedimientos de Auditoría, Edición 1991, Tomo I y II del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Un sistema de contabilidad complementado con controles internos eficaces puede proporcionar a la administración una seguridad razonable de que los activos están salvaguardados contra el uso o disposición no autorizados y de que los registros financieros son dignos de confianza para permitir la preparación de información financiera.

La fuente de información financiera es la contabilidad y los estados financieros son la vía o medio para exponer tal información, por tal razón para que dichos estados informen sobre la conducción del negocio, sobre las inversiones y los resultados obtenidos, son necesarios procedimientos adecuados de control interno para que los datos que se reflejan en la contabilidad a través de los estados financieros sean lo más verídicos posible.

## CAPITULO II

### LA RELACION DE LOS CONTROLES INTERNOS CON EL DESARROLLO DE UNA AUDITORIA

#### 2.1 RELACION ENTRE EL CONTROL INTERNO Y LAS NORMAS DE AUDITORIA.

El trabajo de auditoría es profesional y tiene una finalidad y unos objetivos definidos que se desprenden de su propia naturaleza. En la relación entre cliente y profesional, el primero confía en el propio profesional no sólo en el sentido de su capacidad técnica, sino también, y en ocasiones en mucho mayor grado, en sus cualidades personales que son las que hacen que el cliente le tenga confianza para el desempeño de su trabajo. Por esta razón se hace indispensable el que existan normas que definan las cualidades personales que debe reunir el profesional.

Al ser llamado por un cliente, el auditor es considerado como un técnico independiente y de confianza para que opine sobre los estados financieros formulados por el personal del mismo cliente. La opinión expresada por el auditor será una garantía de credibilidad respecto a esos estados financieros, tanto para la administración del cliente como para terceras personas que tienen interés en la situación económica del cliente. Es por esta razón que al realizar su trabajo el auditor adquiere un compromiso social, esta es otra razón para que el auditor realice su trabajo dentro de determinadas normas de calidad.

Por las razones antes expuestas la contaduría pública organizada, a través del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., consciente de la responsabilidad pública que implica el ejercicio de un profesional, estableció los "requisitos mínimos de orden general" que deben observarse para desempeñar un trabajo de auditoría de calidad profesional.

A estos principios del trabajo de auditoría se les llama "Normas de Auditoría", las cuales se definen como los principios básicos y requisitos mínimos establecidos para la realización de una auditoría con el fin de asegurar la calidad y consistencia del trabajo efectuado (1).

Dichas normas de auditoría se clasifican en:

- a). NORMAS PERSONALES
- b). NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO
- c). NORMAS DE INFORMACION

En su Boletín C la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría señala que las normas personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo.

Dentro de estas normas existen cualidades que el auditor debe tener preadquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional.

Las normas personales son :

- Entrenamiento técnico y capacidad profesional.
- Cuidado y diligencias profesionales.
- Independencia.

Para las normas de ejecución de trabajo señala que aún cuando es difícil definir lo que en cada tarea puede representar un cuidado y diligencia adecuados, existen ciertos elementos que por su importancia deben ser cumplidos. Estos elementos básicos fundamentales en la ejecución del trabajo que constituyen la especificación particular, por lo menos al mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia, son los que constituyen las normas denominadas de ejecución del trabajo, las cuales son:

(1) Normas y Procedimientos de Auditoría. Edición 1991. Tomo I y II del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

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

Para las normas de información se señala que el resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe, mediante el cual da a conocer a las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen, por ello se hace necesario que también se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del informe o dictamen, y estas son:

- Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión.
- Bases de opinión sobre estados financieros.

Además al opinar sobre estados financieros, el auditor debe observar que:

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

**NOTA:** no explicaremos cada una de las normas de auditoría por no ser el objeto de este trabajo, sino que sólo haremos referencia a aquellas que se relacionan con el tema del control interno.

Partiendo de la nota aclaratoria, tenemos que la segunda norma de auditoría referente a la ejecución del trabajo es la que primero se relaciona con nuestro trabajo: el "Estudio y Evaluación del Control Interno", y al respecto la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos establece:

El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuado del Control Interno existente que le sirvan de base para determinar el grado de efectividad de dicho control, así mismo que le permita determinar la naturaleza y extensión que va a dar a sus procedimientos de auditoría.

La tercera norma relativa a la ejecución del trabajo es la "Obtención de Evidencia Suficiente y Competente".

La evidencia es suficiente cuando mediante los resultados de las pruebas realizadas, en cantidad indispensable, otorgan al auditor la seguridad de que los hechos que está tratando de probar dentro de un universo y los criterios cuya corrección está juzgando han quedado satisfactoriamente comprobados.

Y la evidencia es competente cuando se refiere a hechos, circunstancias o criterios que realmente tienen relevancia dentro de lo examinado y las pruebas realizadas son válidas y apropiadas.

Teniendo en mente esto, el auditor debe recabar toda la información necesaria y adecuada que le permita estudiar el control interno para que de esta forma se forme un juicio de si los controles internos son eficientes y pueda depositar en ellos su confianza y establecer la naturaleza, el alcance y oportunidad de sus procedimientos de auditoría.

En conclusión, se observa que las Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), están íntimamente ligadas al control interno y establecen la obligación de estudiarlo y evaluarlo por parte del Contador Público en su carácter de auditor, así como obtener la evidencia suficiente y competente para tal objetivo. Dicha obligación queda establecida en el Boletín A (carácter y obligatoriedad de los Boletines de la Comisión).

## 2.2 ASEVERACIONES DE LA GERENCIA.

En el segundo párrafo del Boletín E-05 (Declaraciones de la Administración), la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP señala lo siguiente:

"En el desarrollo de una revisión la administración de la empresa realiza declaraciones al auditor, tanto en forma verbal como escrita, ya sea en respuesta a solicitud específica o a través de los estados financieros".

Los estados financieros representan el resumen por parte de la gerencia de las transacciones y los acontecimientos que ocurren en el período contable y del activo y pasivo al final del período.

La gerencia representa que los estados financieros en conjunto dan una visión verdadera y razonable (o son presentados razonablemente). Esa representación global implica una serie de declaraciones sobre partidas individuales en los estados financieros. Si el balance general declara que el activo fijo es de \$ 1 m., la gerencia está haciendo una declaración positiva de que el valor en libros del activo fijo está representado correctamente como \$ 1 m.

Se llama a esto una "Aseveración". Al hacer esta aseveración específica la gerencia también, implícitamente, hace un número de aseveraciones más detalladas. Por ejemplo, la gerencia asevera implícitamente que el activo fijo de \$ 1 m. existe; los derechos de propiedad relacionados pertenecen al cliente; el activo fijo está valorizado conforme a las políticas de contabilidad establecidas, etc.

Por consiguiente podemos considerar a los estados financieros como un conjunto de aseveraciones específicas y detalladas por parte de la gerencia.

A través de los años la auditoría ha puesto énfasis en la recopilación y evaluación de evidencia para juzgar cinco diferentes categorías de declaraciones hechas por la gerencia en los estados financieros:

- 1.- Que existen activos y pasivos de la entidad a una fecha determinada y que han habido transacciones de ingresos y gastos.
- 2.- Que todas las transacciones y cuentas que deben reflejarse en los estados financieros están reflejados en ellos.
- 3.- Que los activos son los derechos de la entidad y que los pasivos son las obligaciones de la entidad a una fecha determinada.
- 4.- Que todos los activos, pasivos, ingresos y gastos han sido debidamente reflejados en los estados financieros con cifras apropiadas, y
- 5.- Que los elementos específicos de los estados financieros están adecuadamente clasificados, descritos y revelados. (1)

Al delinear su programa de auditoría, el auditor debe obtener evidencia que pruebe dichas aseveraciones, se debe convencer de que los controles internos proporcionan una amplia seguridad de que toda la información contable ha sido registrada en forma oportuna y adecuada.

El auditor puede obtener un cierto grado de confianza de las aseveraciones de la gerencia implícitas en los estados financieros a través del estudio y evaluación del control interno.

(1) Theodore J. Mock y Jerry L. Turner, Evaluación y Juicio del Auditor en Relación con el Control Interno Contable. 1a. edición 1989, I.M.C.P., pag. 39

### 2.3 EL CONTROL INTERNO COMO EVIDENCIA DE AUDITORIA.

Un adecuado sistema de control interno promueve la precisión y confiabilidad de la información contable, y al mismo tiempo permite la detección y corrección de los errores que puedan darse.

Teniendo en mente lo anterior, si el auditor en el transcurso de su estudio del Control Interno concluye que éste está cuidadosamente diseñado y que las políticas señaladas por la administración se siguen en forma correcta y consistente por el personal que las desarrolla, puede considerar que tal sistema de Control Interno constituye una firme evidencia de que las cifras de los estados financieros son presentadas razonablemente. (1)

En el Boletín F-02 (El Muestreo en la Auditoría), en su segundo párrafo, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP señala que para obtener evidencia comprobatoria el auditor no está obligado a examinar todas y cada una de las transacciones de la empresa o de las partidas que forman los saldos finales, ya que mediante la aplicación de sus procedimientos de auditoría a una muestra representativa de estas transacciones o partidas puede obtener la evidencia que se requiera.

En consecuencia, la eficiencia del sistema de control interno es factor fundamental para determinar la magnitud de evidencia que el auditor necesitará obtener, como documentos, registros y otras fuentes. En la medida que sea mayor la firmeza del sistema de control interno, menor será la evidencia requerida por el auditor para fundamentar su opinión. Por esta razón se puede considerar al resultado del estudio y evaluación del control interno como una fuerte evidencia de auditoría cuando se comprueba que éste se encuentra funcionando correctamente y es eficaz para garantizar la seguridad de los registros contables.

(1) Principios de Auditoría, Walter Meigs, PH D C.P.A., Ed. Diana, pag 189

Quando el control interno es débil el auditor debe obtener, proporcionalmente, mayor evidencia mediante procedimientos alternativos. Sin embargo, un auditor no podrá dejar de tomar en consideración el costo de procedimientos alternativos de auditoría, el costo no es el factor fundamental que influye en la decisión del auditor en cuanto al tipo de evidencia que deberá obtenerse, pero siempre representa un factor de importante consideración.

## **2.4 CONCEPTOS QUE SE DEBEN TENER PRESENTES ANTES DE INICIAR EL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.**

La tarea de estudiar y evaluar el 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 realizarlo debe tener presente el significado de los factores que comunmente influyen en 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. Sin embargo, consideramos que existen factores comunes a toda empresa y su comprensión es de vital importancia. Ahora señalaremos algunos de ellos y daremos su definición:

**COMPRESION DEL NEGOCIO.**- Al comenzar una auditoría se debe obtener información que permita conocer en forma general el negocio, sus principales características, operaciones, problemas, etc. Podemos apreciar que esto es lo mismo que la primera técnica de auditoría (Estudio General), por lo que la definición de esta técnica será la que utilizaremos:

Consiste en la apreciación que el auditor realiza de la fisonomía o características generales de la empresa, sus estados financieros y los elementos de ambos, y de las partes importantes significativas o extraordinarias de ellos, que puedan requerir atención especial. (1)

**SISTEMA DE CONTABILIDAD.**- Serie de tareas realizadas en una entidad para procesar las operaciones con el fin de mantener registros financieros. (El sistema contable deberá reconocer, calcular, clasificar, registrar, resumir y reportar operaciones). (1)

(1) Normas y Procedimientos de Auditoría, Edición 1991, Tomo I y II del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

**TECNICAS DE CONTROL.**- Son el medio que se utiliza para asegurar que los controles contables internos cumplan con su objetivo. Normalmente las técnicas de control están integradas en los sistemas usados para procesar transacciones, de manera que parecen ser parte de las tareas normales del propio sistema, sin embargo su objetivo es controlar el procesamiento del sistema y forma parte de los controles internos de la empresa. (1)

**DIFERENCIA ENTRE UN PROCESO Y UN CONTROL.**- Un proceso, desde el punto de vista contable, se puede definir como los procedimientos que originan, transfieren, o cambian datos contables y que por consiguiente pueden generar errores; en cambio los controles internos son sistemas creados por la administración para verificar la exactitud del proceso. Se puede confiar en los controles internos pero no en los procesos porque no se tiene ninguna seguridad de que se hayan efectuado correctamente.

En conclusión se puede decir que los controles son procedimientos que, de ser realizados correctamente, son diseñados para prevenir o detectar errores, en sí no pueden generar errores. La diferencia fundamental consiste en que los procesos de no efectuarse correctamente pueden generar errores, mientras que los controles previenen o detectan errores. (1)

**CORRIENTES DE INFORMACION.**- Las transacciones son reflejadas en los estados financieros mediante un sistema contable que las registra de acuerdo a reglas y convenciones contables al mayor general siguiendo una secuencia lógica a través de diferentes personas y/o departamentos, lo cual constituye la corriente de información y que definiremos como:

"El flujo de datos contables desde su origen y procesamiento que sigue hasta quedar registrados en el mayor general". (2)

- (1) Normas y Procedimientos de Auditoría, Edición 1991, Tomo I y II del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
- (2) Literatura Desarrollada por Cardenas Dosal Astiazaran, S.C., Firma Miembro de KPMG (Klynvel Peat Marwick Goerdeler).

**CONTROL CIRCUNDANTE.**- Los sistemas de contabilidad y control operan dentro de un ambiente que puede influenciar la eficacia de su sistema y el cual crea, por las características propias de la empresa, su medio ambiente del cual forma parte su personal. Se define como:

"El ambiente en el cual operan los sistemas de contabilidad y de control, compuesto de la estructura organizativa, incluyendo aspectos de procesamiento electrónico de datos (PED), supervisión por la gerencia de los sistemas de contabilidad y de control interno, la actitud de la gerencia hacia dichos controles y la competencia y actitud del personal. (1)

**CONCIENCIA DE CONTROL.**- Para que la contabilidad y el control interno sean eficientes debe haber orden y disciplina dentro de la entidad. Cuando la gerencia y los empleados muestran una actitud positiva hacia los controles internos, resultará un trabajo más fiable y consistente, por lo tanto se puede definir a la conciencia de control como:

"La actitud de la gerencia y de los individuos responsables de los controles internos hacia el desempeño de esas responsabilidades de control". (1)

**DESVIACION GERENCIAL.**- La gerencia, debido a su posición de autoridad, tiene la oportunidad de desviar los sistemas de control, motivada por situaciones en donde su remuneración está directamente afectada por los resultados reportados en los estados financieros, por lo tanto la desviación gerencial es:

"El evitar deliberadamente los controles internos por, o bajo la dirección de la gerencia". (1)

**RIESGO DE AUDITORIA.**- Una opinión de auditoría sin salvedad expresa seguridad razonable de que los estados financieros no están sustancialmente incorrectos. El reverso de la moneda es que hay un riesgo de que los estados financieros estén sustancialmente incorrectos. Por lo tanto, podemos definir el riesgo de auditoría como sigue:

(1) Literatura Desarrollada por Cardenas Dosal Astiazaran, S.C., Firma Miembro de KPMG (Klynvel Peat Marwick Goerdeler).

"El riesgo de que el auditor emita una opinión sin salvedad sobre estados financieros sustancialmente incorrectos". (1)

**RIESGO INHERENTE.**- Como seres humanos estamos expuestos a cometer errores involuntarios o intencionales, los procesos contables pueden capturar los datos incorrectamente, fallar en capturar los datos, o generar errores en los datos capturados, etc. Estos son riesgos que se pueden dar de una u otra forma sin que se puedan evitar por cualquier medio y constituyen el riesgo inherente, al cual definimos como:

"El riesgo de que pueda ocurrir un error en una aseveración de los estados financieros, sin considerar los efectos de los controles internos". (1)

**RIESGO DE CONTROL INTERNO.**- Aun con la existencia de un sistema de control interno se pueden dar errores importantes en cualquier empresa, debido a que dicho sistema puede ser ineficaz en algunos aspectos, por lo tanto se define al riesgo de control interno como:

"El riesgo de que los controles internos fallen en impedir o detectar los errores de importancia relativa que ocurren". (1)

**PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO.**- Cuando el auditor decide confiar en los controles internos debe realizar pruebas que le sirvan para justificar la confianza en los mismos. Estas pruebas incluyen varias técnicas como son: indagación, observación, inspección de documentos y repetición de los controles internos. Las pruebas de cumplimiento se definen como:

"Procedimientos de auditoría aplicados para obtener evidencia sobre si los controles internos funcionan eficazmente".

(1) Literatura Desarrollada por Cardenas Dosal Astlazarán, S.C., Firma Miembro de KPMG (Klynvel Peat Marwick Goerdeler).

Adicionales a estos factores, el auditor, en base a su experiencia y conocimientos, puede considerar otros distintos que podrían influir en su Estudio y Evaluación del Control Interno. (1)

**PRUEBAS SUSTANTIVAS.**- Son pruebas diseñadas para llegar a una conclusión con respecto a un saldo de una cuenta sin importar los controles contables internos sobre los flujos de transacciones que se reflejan en el saldo, incluyen técnicas tales como:

- Confirmaciones
- Observación física
- Cálculo
- Investigación
- Inspección

**LIMITE.**- En cualquier operación comercial una entidad transfiere una consideración (bienes, servicios, dinero, compromisos o liberaciones de compromisos) de sí misma a otra parte, a cambio, la consideración es transferida a la entidad por la otra parte. El sistema contable registra e informa estas transferencias, las cuales se describen como "intercambios", el límite se puede definir como sigue:

"Es el lugar en el cual ocurren los intercambios y donde se capturan los datos sobre los intercambios ejecutados por una entidad". (1)

**IMPORTANCIA RELATIVA.**- En una auditoría de estados financieros, los distintos usuarios de éstos pueden tener diferentes exigencias de confiabilidad. Algunos, especialmente si no tienen que soportar los costos, pueden exigir un muy alto nivel de confianza, otros pueden estar satisfechos con mediciones de realización muy amplias. Es imposible brindar los niveles de confiabilidad planeados a cada usuario y normalmente no se justifica el costo de satisfacer las demandas del usuario más exigente. Por lo tanto, para propósitos contables la importancia relativa por lo general se concibe en términos de un usuario razonable. Una definición acertada es la siguiente:

- (1) Literatura Desarrollada por Cardenas Dosal Astiazaran, S.C., Firma Miembro de KPMG (Kiyvel Peat Marwick Goerdeler).

"La magnitud de una omisión o un error en información contable que, a la luz de las circunstancias, hace probable que el juicio de un usuario razonable que confiaría en la información habría sido cambiado o influenciado por la omisión o error". (1)

(1) Literatura Desarrollada por Cardenas Dosal Astiazaran, S.C., Firma Miembro de KPMG (Klynvel Peat Marwick Goerdler).

## **2.5 IDENTIFICACION DE LOS CONTROLES INTERNOS CONTABLES RELEVANTES Y METODOS PARA SU DOCUMENTACION**

Al estudiar el control interno el auditor se encuentra con su primer problema: identificar los controles internos contables relevantes, que son aquellos que tratan de prevenir y detectar los mismos tipos de errores o irregularidades que los procedimientos de auditoría sustantivos. El propósito de identificar los controles internos relevantes es reducir el alcance de las pruebas sustantivas relacionadas. A través de los años los auditores han resuelto este problema por medio de la observación, entrevistas y consultas con el personal de la empresa.

El auditor debe diseñar sus entrevistas y observaciones de tal manera que permitan obtener información de como la empresa logra sus objetivos de control interno. Se debe poner mayor énfasis en las técnicas utilizadas para prevenir o detectar errores y las que eviten la inserción de operaciones no autorizadas en el flujo de la información.

Puede haber muchos controles internos en una corriente de información, varios de los cuales pueden solapar a otros. El auditor sólo debe confiar en aquellos que sean los más eficientes a probar, asegurándose de que abarquen toda la corriente de información desde el límite hasta los estados financieros. Con frecuencia resulta de mayor conveniencia confiar en los controles que fueron diseñados para detectar errores, en vez de aquellos diseñados para prevenirlos. Los controles de detección se aplican después de que ocurra el procedimiento, son documentados por la persona que realiza el control y con frecuencia cubren varios procesos. En tanto los controles preventivos se aplican antes o durante el procedimiento y pueden o no ser documentados por la persona que realiza el control y a menudo cubren un sólo proceso, por lo tanto se debe considerar si hay un control de detección (por ejemplo: una conciliación que detectaría los errores en los procesos de una corriente de información).

## METODO DESCRIPTIVO O DE MEMORANDUM

El siguiente problema es el de documentar la información obtenida al identificar los controles internos contables básicos. Los resultados de las actividades de observación y consulta usualmente están documentados en memorándums narrativos dentro de los papeles de trabajo, este método de documentación se conoce como "METODO DESCRIPTIVO O DE MEMORANDUM" y consiste en detallar ampliamente por escrito los métodos contables y administrativos en vigor, mencionando los registros y formas contables utilizados por la empresa, los empleados que las manejan, las personas encargadas de custodiar los bienes, etc.

Las ventajas de documentar la información mediante este método son:

- a). Que al realizar el estudio de cada operación se hace con detalle, lo cual permite llegar a un conocimiento mejor de la empresa.
- b). Se obliga al auditor a realizar un esfuerzo mental, que lo acostumbra al análisis y conocimiento detallado de las situaciones establecidas.

Las desventajas que presenta son:

- a). El auditor puede olvidar los procedimientos generales del control interno que son convenientes, y por ello omite detalles y pueden pasar inadvertidas situaciones anormales de importancia en perjuicio de la empresa; es decir, no se tiene un índice de eficiencia.
- b). Se origina una gran cantidad de trabajo que redundan en mayor inversión de tiempo y se refleja en el aumento de honorarios.

Normalmente los documentos narrativos son razonablemente fáciles de completar, sin embargo proporcionan una ayuda mínima para el auditor al identificar los controles internos contables. En consecuencia se han desarrollado nuevos métodos para proporcionar cierta guía al auditor.

Un ejemplo de un memorándum descriptivo, es el que se muestra en la práctica con el índice L-B.

## METODO DE CUESTIONARIOS

A medida que las compañías se vuelven más complejas resulta más difícil manejar la revisión correspondiente a los controles internos. Ante esta situación se han formulado cuestionarios estandarizados sobre controles internos. Para una determinada cuenta el cuestionario generalmente lista todos los controles internos que podrían ser relevantes, ya sea para la gerencia o para el auditor. Casi siempre las listas están en forma de preguntas; una respuesta "sí" indica la existencia de ese control interno en particular; en tanto que una respuesta "no" indica la falta de control.

Entre las ventajas que presenta el método de cuestionarios se pueden señalar las siguientes:

1. Cuando es contestado en combinación con el contador de la empresa representa un ahorro de tiempo, así mismo se evitan pérdidas de tiempo para las auditorías posteriores ya que no se tiene que reconstruir el programa de control interno, sino que sólo se actualizará el cuestionario sin descuidar su vigilancia.
2. Normalmente, con las preguntas, se cubren diferentes aspectos, lo que contribuye a descubrir desviaciones de control en algún procedimiento.
3. Se adapta en forma general a las empresas, es flexible y contribuye a identificar las características esenciales del sistema de control interno.

Algunas de las desventajas son:

1. Los cuestionarios tienden a volverse cada vez más extensos y por lo tanto son más tediosos para completar.

2. Los costos correspondientes tienden a escalar a medida que se agregan más preguntas, siendo pocas las que se eliminan.
3. Cuando el auditor se encuentra con varios cientos de preguntas, el esfuerzo requerido para identificar los controles relevantes se vuelve masivo.

Un ejemplo de un cuestionario de control interno, es el que se muestra en la práctica con el índice L-B.

### **METODO GRAFICO O DE FLUJOGRAMAS**

Buscando aliviar los problemas que presenta el método de cuestionarios en el estudio y evaluación del control interno en organizaciones complejas, los auditores han optado por la utilización de flujogramas.

Un flujograma es una representación simbólica en diagrama de los documentos de contabilidad y su flujo secuencial dentro de la organización. Un flujograma podrá mostrar el origen de cada documento, es decir, el límite, su registro en el sistema, su procesamiento posterior y la disposición final de cualquier documento o registro. Además, mediante un flujograma se muestra la separación de deberes, autorización, aprobaciones y las verificaciones internas que tienen lugar dentro del sistema.

Las principales ventajas del Método Gráfico son:

1. Proporciona una rápida visualización de la estructura del negocio.
2. Permite un enlace más efectivo entre el estudio del sistema de control contable y el programa de auditoría.

La principal desventaja podría consistir en que los flujogramas pueden convertirse en algo muy complicado y costoso para preparar, sin embargo esta es una deficiencia que se resana con la experiencia.

Un ejemplo de un flujograma descriptivo, es el que se muestra en la práctica con el índice L-B.

Un concepto que está tomando gran auge involucra el uso del computador para ayudar a identificar y evaluar los controles internos contables. El computador puede usarse para almacenar representaciones abstractas de un sistema de control interno. Estas representaciones pueden usarse para identificar la existencia o falta de controles internos contables relevantes, gracias a las capacidades del computador pueden llevarse a cabo análisis altamente complejos.

Podemos concluir que el uso del computador puede auxiliar a cualquiera de los tres métodos antes señalados para realizar un mejor estudio y evaluación del control interno.

Independientemente del método seleccionado para documentar el flujo de las transacciones, la documentación elaborada deberá contar por lo menos con los siguientes elementos:

- Documentos fuente e informes que se preparan,
- Pasos de procesamiento,
- Archivos utilizados durante el procesamiento, y
- Enlaces con otros ciclos, sistemas o funciones.

En resumen, al preparar la documentación en donde el auditor plasmó los resultados del estudio del control interno, no se intenta demostrar como se controla el procesamiento de las transacciones, sino saber como éstas fluyen y se procesan a través del sistema.

## 2.6 EXAMEN Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

El estudio del control interno de una organización por parte de un auditor externo no es una tarea fácil, ya que para ello se requiere de un alto grado de experiencia, conocimientos técnicos y, sobre todo, de un juicio profesional y razonable que le permita efectuar una correcta evaluación del sistema. Por esta razón el estudio y evaluación del sistema de control interno lo deben realizar personas con las características antes señaladas para que se pueda establecer un adecuado programa de auditoría.

A través de los años la experiencia de la auditoría ha indicado que el estudio del control interno por cuenta o rubros específicos pierde de vista la dinámica de las empresas.

Ante esta circunstancia la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos considera que para el estudio del control interno se debe reconocer que las transacciones que se efectúan se pueden agrupar en ciclos de transacciones, y cada ciclo está compuesto de una o más funciones. (1)

La Comisión señala que con objeto de establecer una base o punto de partida se puede establecer un grupo reducido que se identifica como sigue:

- CICLO DE TESORERIA
- CICLO DE EGRESOS
- CICLO DE PRODUCCION
- CICLO DE INGRESOS
- CICLO DE NOMINAS

En su Boletín F-05 (Metodología para el Estudio y Evaluación del Control Interno por Ciclos de Transacciones) proporciona una guía general que permite cumplir con la Norma de Ejecución del Trabajo, que requiere un Estudio y Evaluación del Control Interno.

(1) Normas y Procedimientos de Auditoría, Edición 1991, Tomo I y II Del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. A.C. pag.

Antes de describir esta metodología se señala un aspecto muy importante: los procedimientos descritos en esta metodología no limitan la aplicación de otros procedimientos que permitan al auditor, de acuerdo con su juicio y experiencia profesional, llevar a cabo el estudio y evaluación del control interno.

Los procedimientos de la Metodología son:

- 1.- Identificación de funciones
- 2.- Identificación de objetivos de control
- 3.- Documentación de los procedimientos de proceso en cada función
- 4.- Obtención de información
- 5.- Entrevistas y observaciones
- 6.- Identificación de técnicas de control interno ( Ver Tema I. El Sistema Contable y el Control Interno)
- 7.- Evaluación del control interno
- 8.- Diseño de pruebas de auditoría y preparación del programa de trabajo.

## 1. IDENTIFICACION DE FUNCIONES

Una función, dentro de un ciclo de transacciones de una empresa, es una tarea importante que se ejecuta para reconocer, autorizar, procesar, clasificar, controlar, verificar o informar las transacciones dentro de un sistema que procesa transacciones relacionadas lógicamente.

Cada empresa, de acuerdo con sus características específicas, es distinta de las demás y por ello los ciclos de transacciones son singulares y las funciones aplicables pueden variar en cada caso.

El auditor puede identificar las funciones de un ciclo de transacciones mediante entrevistas con el personal de la empresa y a través de manuales de procedimientos que establecen las funciones de cada departamento.

Por ejemplo, las funciones típicas del ciclo de ingresos podrían ser:

- Otorgamiento de crédito
- Toma de pedidos
- Entrega o empaque de mercancías
- Facturación
- Contabilización de comisiones
- Contabilización de garantías
- Cuentas por cobrar
- Cobranza
- Ingresos del efectivo
- Ajuste de facturas y/o notas de crédito
- Determinación del costo de ventas

## 2. IDENTIFICACION DE OBJETIVOS DE CONTROL

Como se mencionó en la definición, el control interno comprende el plan de organización y los procedimientos y registros que se refieren a la protección de los activos y a la confiabilidad de los registros financieros y por ello está diseñado en función de los siguientes objetivos:

- a). De autorización Los controles de autorización son creados por la administración para asegurar que las transacciones sean ejecutadas de acuerdo con sus instrucciones generales o específicas (1).
- b). Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones- Debido a que la información capturada en el límite es procesada hacia los estados financieros, toda organización debe establecer controles que permitan procesar adecuadamente dicha información para que de esa forma se preparen estados financieros conforme a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y para mantener archivos apropiados.(1)

(1) Literatura Desarrollada por Cardenas Dosal Astiazaran, S.C., Firma Miembro de KPMG (Klynvel Peat Marwick Goerdeler).

- c). **Objetivos de salvaguarda física-** Toda organización debe establecer controles diseñados para asegurar que los activos valiosos y muebles recibidos o producidos no se pierdan o roben, por ello el acceso a los mismos sólo debe permitirse con autorización de la administración. (1)
- d). **Objetivos de verificación y evaluación-** Se deben establecer en toda organización controles que permitan verificar la existencia de las transacciones registradas, estos controles deben permitir identificar, en caso de darse, la sobre o subestimación en el número de partidas de la corriente de información, así mismo deben asegurar que las transacciones válidas sean registradas exactamente. (1)

Todos estos objetivos del control interno deben quedar plenamente identificados y comprendidos por el auditor con el fin de asegurar un correcto proceso de estudio y evaluación del control interno.

### **3. DOCUMENTACION DE LOS PROCEDIMIENTOS DE PROCESO EN CADA FUNCION**

Mediante cualquiera de los métodos señalados en el tema 2.5 el auditor debe documentar lo que se logra mediante el proceso de las transacciones dentro de cada función. El detalle de la información dependerá del grado de profundidad a que quiera llegar el auditor, sin embargo, debe reunir los requisitos señalados al final del tema anterior.

### **4. OBTENCION DE INFORMACION**

Para poder preparar sus gráficas de flujo de transacciones, memorándums descriptivos o el llenado de cuestionarios y describir las técnicas de control, el auditor debe conocer los sistemas, procedimientos y controles de la empresa.

(1) Literatura Desarrollada por Cardenas Dosal Astiazaran, S.C., Firma Miembro de KPMG (Klynvel Peat Marwick Goerdeler).

Mediante su expediente continuo de auditoría (archivo permanente) el auditor adquiere estos conocimientos y los refuerza mediante observaciones directas del procesamiento, entrevistas con el personal de su cliente y de la revisión de manuales de operación con los que cuenta la empresa.

Debe procurarse que las gráficas de flujo, los memorándums descriptivos, el llenado de cuestionarios y la lista de técnicas de control sean preparadas por personas calificadas de la compañía, así mismo que actualicen el material de respaldo del expediente continuo de auditoría.

Con esto se reducirán los trabajos de la auditoría, ayudará a la gerencia de la compañía a concentrar su atención en la importancia de los controles internos y obtendrá un ahorro económico en cuanto a la auditoría se refiere. El material resultante deberá ser revisado y evaluado cuidadosamente por el auditor.

Es importante que el personal de auditoría conozca como fluye un hecho económico desde su inicio hasta su inclusión en los estados financieros, para que pueda preparar adecuadamente la documentación del control interno. Básicamente deberá saber:

- Como se conoce
- Como se acepta como una transacción
- Como se procesa
- Como se informa
- Como se relaciona con las fuentes de datos y con los enlaces con otros ciclos de transacciones.

## 5. ENTREVISTAS Y OBSERVACIONES

El auditor debe diseñar sus entrevistas y observaciones de tal manera que permitan obtener información de como la empresa logra sus objetivos de control interno. Se debe poner mayor énfasis en las técnicas utilizadas para prevenir o detectar errores y las que eviten la inserción de operaciones no autorizadas en el flujo de la información. Las preguntas que se deberá hacer respecto a cada función, pero que no deberá preguntar directamente el personal de la empresa, incluyen:

- ¿Cómo podría pasar una transacción errónea o ficticia a través de esta parte del sistema?
- ¿Cómo se encontraría una transacción perdida o duplicada?
- ¿Cómo podrían hacerse cambios no autorizados a los programas o procedimientos y, en su caso, cómo se descubrirían los cambios?
- ¿Cómo podrían evadirse los requisitos de autorización?
- ¿Podría haber errores al pasar las transacciones de un sistema a otro o de una función a otra?
- ¿Qué certeza puede existir de que los datos rechazados por el proceso de depurar o validar se subsanan y entran de nuevo en el sistema?

En el caso de las entrevistas con el personal del cliente nuevamente resulta de vital importancia el juicio del auditor basado en el conocimiento de las características de operación del cliente, lo cual permite tocar puntos adicionales al platicar con el personal responsable y que son trascendentes en la obtención de la información financiera.

## 6. IDENTIFICACION DE TECNICAS DE CONTROL

Las técnicas de control interno son el medio que se utiliza para asegurar que los controles contables internos cumplan con su objetivo (1). Normalmente las técnicas de control están integradas en los sistemas usados para procesar transacciones, de manera que parecen ser parte de las tareas normales del propio sistema, sin embargo su objetivo es controlar el procesamiento del sistema y forma parte de los controles internos de la empresa.

(1) Normas y Procedimientos de Auditoría. Edición 1991, Tomo I y II Del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

A través de la documentación (mediante cualquiera de los tres métodos ya señalados), el auditor obtendrá un entendimiento de las técnicas de control interno del cliente y podrá formarse una opinión razonable de si el objetivo del control interno se logra total o parcialmente.

## 7. EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

La evaluación del control interno es la etapa modular del trabajo de auditoría, ya que sirve de base para diseñar el programa de trabajo relativo. (1)

Una vez documentado el Sistema de Control Interno del cliente y antes de realizar pruebas de detalle, el auditor debe evaluar esos controles para determinar si serían eficaces si se ejecutaran correctamente. Este proceso de evaluación (que debe ser realizado por una persona con experiencia y suficiente juicio profesional) evitará utilizar el tiempo para probar controles internos que no prevendrían o detectarían errores sustanciales, aún si funcionaran conforme fueron diseñados.

El auditor debe juzgar si, para cada objetivo aplicable, las técnicas de Control Interno:

- a). Dan certeza razonable de que se logra el objetivo;
- b). Dan certeza razonable de que se logra parcialmente;
- c). No dan seguridad de que se logran.

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.

(1) Normas y Procedimientos de Auditoría. Edición 1991. Tomo I y II Del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Cuando se concluye que no se logra un objetivo, o sólo se logra parcialmente, indica que tal certeza razonable no existe, y por lo tanto pueden ocurrir errores o irregularidades que no se descubrieran o corregirían mediante la ejecución rutinaria de las técnicas manifestadas.

Por ejemplo, para la corriente de información de compras los controles sobre la existencia pueden ser buenos (como comprobar la autorización correcta y la comparación con documentos de respaldo).

mientras que los controles sobre la integridad pueden ser débiles (como pudiera ser que no exista un sistema para registrar los pasivos para bienes recibidos hasta la llegada de una factura).

Para llevar una adecuada evaluación de si las técnicas de control que tiene 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: (1)

- ¿Que podría salir mal? ¿Evitarían las técnicas expresadas que suceda esto?
- En caso de suceder, la pregunta ¿Se descubriría en la ejecución normal de los deberes? de ser así, ¿Cuándo?
- De no descubrirse el error o irregularidad en forma oportuna, ¿qué efecto tendría esto en los saldos que aparecen en los estados financieros de la empresa?

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

- ¿Que pruebas sustantivas específicas se deben de diseñar para determinar el efecto de los errores o irregularidades, si los hubiere, sobre los estados financieros?

(1) Literatura Desarrollada por Cardenas Dosal Astiazaran, S.C., Firma Miembro de KPMG (Kiyvel Peat Marwick Goerdeler).

El riesgo de control interno puede ser evaluado cualitativamente por el auditor como A (Alto), M (Moderado), B (Bajo) o MB (Muy Bajo). Estas evaluaciones las debe hacer para aseveraciones individuales, porque el riesgo de control interno puede diferir de una aseveración a otra (como el ejemplo de la corriente de información de compras, que dimos en párrafos anteriores) y por consiguiente afectar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos de auditoría requeridos para cada aseveración.

Un problema principal para el auditor es determinar, de entre las alternativas con las que cuenta, ¿cual producirá evidencia de auditoría suficiente y competente? El problema para determinar de la misma manera la suficiencia y competencia puede enfocarse con, o sin, un modelo formal.

En los últimos años las aplicaciones de técnicas de modelo a las auditorías han permitido que el nivel de riesgo de auditoría sea enfocado matemáticamente. Esto permite una comparación matemática directa de las combinaciones alternativas de los procedimientos de auditoría. Un enfoque matemático a este concepto es una declaración de la probabilidad del riesgo de que después de la auditoría exista un error importante en esa área de la auditoría.

El riesgo de auditoría enfocado matemáticamente es como sigue:

$$RA = RI \times RCI \times RAS \times RMS \quad (1)$$

En donde:

**RA** Es el riesgo de que el auditor falte en modificar su opinión sobre estados financieros sustancialmente incorrectos.

**RI** (Riesgo Inherente). Es el riesgo de que ocurran errores sustanciales en los estados financieros, ignorando los efectos del control interno.

(1) Literatura Desarrollada por Cardenas Dosal Astiazaran, S.C., Firma Miembro de KPMG (Klynvel Peat Marwick Goerdeler).

**RCI** (Riesgo de Control Interno). Es el riesgo de que los controles internos fallen en prevenir o detectar los errores sustanciales que ocurran.

**RAS** (Riesgo de Análisis Sustantivo). Es el riesgo de que el análisis sustantivo falle en detectar los errores sustanciales que ocurren y que no son impedidos o detectados por los controles internos.

**RMS** (Riesgo de Muestreo Sustantivo). Es el riesgo de que el muestreo sustantivo falle en detectar los errores sustanciales que ocurren, que no son impedidos o detectados por los controles internos y que no son detectados por análisis sustantivo.

El hecho de que cada riesgo sea condicional sobre riesgos previos en este modelo matemático permite al auditor multiplicar estos riesgos individuales para obtener el Riesgo de Auditoría global.

## **8. DISEÑO DE PRUEBAS DE AUDITORIA Y PREPARACION DEL PROGRAMA DE TRABAJO**

Una vez efectuada la evaluación del control interno, el auditor diseñará sus pruebas de cumplimiento y sustantivas que juzgue necesarias para emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros de la empresa.

Cuando el auditor llega a la conclusión de no confiar en los controles internos con respecto a una clase de transacciones, elimina la necesidad de realizar pruebas de cumplimiento de los controles.

En estos casos, el efecto de estas transacciones en los estados financieros será probado por el auditor a través de un mayor alcance de sus pruebas sustantivas.

### **a). PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO**

El propósito de las pruebas de cumplimiento es obtener seguridad razonable de que los procedimientos de control interno sean aplicados de la manera prescrita y que estén funcionando eficazmente.

Sin embargo es necesario agregar que como regla general las pruebas de cumplimiento deberán completarse antes de comenzar la prueba sustantiva. Lo anterior permite ajustar eficientemente el alcance de la prueba sustantiva si la prueba de cumplimiento demuestra que determinados controles no están, de hecho, operando, o lo están haciendo deficientemente.

#### b). PRUEBAS SUSTANTIVAS

Es necesario señalar que una prueba sustantiva no es necesariamente una verificación detallada o del 100%, es por eso que la naturaleza y extensión de estas pruebas dependen de la probable naturaleza y volumen de errores que pudieran ocurrir en los procesos contables de la empresa, que no fueran descubiertos por las técnicas de control interno implantadas.

La aplicación de pruebas sustantivas es, en cierto grado, cuestión de juicio del auditor ya que si éste considera que el costo y tiempo para llevar a cabo pruebas de cumplimiento son muy altos las puede sustituir por pruebas sustantivas. También si al control interno lo evalúa como de bajo riesgo, puede limitar el alcance de las pruebas sustantivas.

En ocasiones resulta necesario efectuar una combinación de pruebas sustantivas y de cumplimiento de controles internos.

#### c). PROGRAMA DE AUDITORIA

El programa de auditoría es la culminación y el resultado principal del proceso de planeación. En este documento deben quedar expuestos la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría que se planearon realizar, en base a la aplicación de toda la metodología antes descrita.

El programa de auditoría resulta de gran importancia y utilidad para todos los niveles de responsabilidad de un equipo de auditoría: para el auditor responsable, el cual tendrá la base de una adecuada planeación; para el supervisor, quien tendrá una mayor claridad al revisar el trabajo conforme a lo planeado; y para los auxiliares quienes contarán con una guía adecuada para el correcto desarrollo del trabajo.

Una vez completada la planificación es muy importante que ésta sea aprobada por la persona encargada de la auditoría (como podría ser un socio) antes de comenzar a desarrollar los trabajos. Con esto se obtendrá una mayor seguridad de que el plan es bueno ya que el socio encargado normalmente es una persona con vastos conocimientos y experiencia profesional.

El plan de trabajo debe estar diseñado de tal forma que la ejecución del mismo se lleve a cabo conforme a una secuencia lógica, para ello es necesario considerar los siguientes factores:

- Normalmente las pruebas de cumplimiento deben completarse antes de llevar a cabo las pruebas sustantivas importantes.
- En aquellos pasos del programa en que se utilicen los mismos documentos o que se tengan que preparar entrevistas con la misma persona resulta más eficiente ejecutarlas al mismo tiempo.
- Considerando los requisitos y características de las empresas, la oportunidad de las pruebas pueden ser inflexibles y por ello requerirse que los esfuerzos de la auditoría ocurran en un tiempo específico o a una secuencia determinada.

Si los resultados de la ejecución de las pruebas de cumplimiento indican al auditor que las técnicas de control no están operando conforme a lo planeado, deberá modificarse la evaluación en la documentación de respaldo relativa (memorándums descriptivos, cuestionarios o las gráficas del flujo de transacciones), y en consecuencia se deberá reconsiderar la extensión, naturaleza y oportunidad de las pruebas sustantivas.

El auditor debe describir brevemente en su material de respaldo relativo el enfoque de auditoría que adoptó para cubrir los riesgos de no cumplimiento de objetivos de control interno que se hayan identificado.

## CAPITULO III

### OBJETIVOS DEL AUDITOR EXTERNO AL ANALIZAR Y EVALUAR EL CONTROL INTERNO

#### 3.1 CUMPLIMIENTO DE LAS NORMAS DE AUDITORIA.

Cuando el control interno es definido en forma amplia de tal forma que incluye producción, ventas, ingeniería, personal y otras funciones no financieras, se crea cierta confusión respecto a la responsabilidad del Contador Público Independiente en cuanto a la revisión del sistema de control interno.

Para tratar de aclarar esta confusión acudimos en primera instancia al Código de Etica Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Este, en su Postulado III, referente a la calidad profesional de los trabajos, señala:

"En la prestación de cualquier servicio se espera del Contador Público un verdadero trabajo profesional, por lo que siempre tendrá presentes las disposiciones normativas de la profesión que sean aplicables al trabajo específico que esté desempeñando. Actuará así mismo con la intención, el cuidado y la diligencia de una persona responsable".

Es importante recalcar que este postulado establece la obligación de cumplir las disposiciones normativas de la profesión, en nuestro caso, las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Las normas de auditoría y los pronunciamientos normativos expresamente declarados como tales, tienen carácter obligatorio conforme a los Estatutos de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP.

Por lo tanto, el auditor es responsable de acatar las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, las cuales incluyen el "Adecuado Estudio y Evaluación del Sistema de Control Interno existente", pero, ¿hasta que grado?

La profundidad del estudio y evaluación del control interno dependerá del objetivo para el cual hayan sido contratados los servicios del Contador Público. En el caso de ser contratado para la auditoría de estados financieros, su responsabilidad con respecto al control interno incluye la revisión de los controles de naturaleza contable financiera; la revisión del control interno no financiero, de naturaleza puramente administrativa, no cae dentro de su responsabilidad, (1) aunque a juicio del propio profesionista podría revisar algunos de estos controles.

Los controles internos administrativos normalmente son revisados por un Contador Público Independiente mediante un contrato de servicios administrativos.

En conclusión, al estudiar y evaluar el control interno, el auditor busca, como primer objetivo, cumplir con las Normas de Auditoría del IMCP.

(1) Principios de Auditoría, Walter B. Meigs, PH. D. C.P. A., Ed. Diana. pag 108

### 3.2 OPORTUNIDAD DE PROPORCIONAR AL CLIENTE ASESORAMIENTO CONSTRUCTIVO PARA MEJORAR EL SISTEMA CONTABLE Y LOS CONTROLES INTERNOS

De acuerdo al Boletín E-02 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP, al realizar un estudio y evaluación del control interno, el Contador Público Independiente está obligado a notificar a la gerencia de su cliente las deficiencias de control interno que se hayan localizado.

El notificar las deficiencias a la gerencia representa una oportunidad para el auditor independiente de ofrecer servicios extras. Se puede proveer al cliente de consejos constructivos que mejoren el sistema de contabilidad y de controles internos, y ayudar a la gerencia a lograr efectivamente los objetivos de la organización.

Pero, ¿Qué significa "proporcionar servicios de calidad"?

Para dar una mejor respuesta a esta pregunta describiremos una escena al respecto:

Tiene que llevar a reparar su automóvil a un nuevo taller. Al quedar listo su auto, usted regresa a su casa y un vecino le pregunta:

¿Te arreglaron bien tu automóvil?

¿Te dieron buen servicio?

En esta pequeña escena las dos preguntas que hizo el vecino son totalmente distintas y surge la necesidad de establecer en forma adecuada el significado de cada una de ellas.

Si analizamos al detalle cada una de las preguntas encontramos que la diferencia principal radica en que la primera se refiere al "automóvil" y la segunda al "cliente".

Este caso no es aplicable solamente a un taller de automóviles sino que aplica a todo tipo de industrias y principalmente a las de servicios, y más aún a las de profesionales (servicio legal, impuestos, inversiones, publicidad, consultoría, auditoría, etc.).

En el caso de una auditoría es importante, como se ha visto en temas anteriores, que el profesional realice su trabajo con un alto grado de calidad, pero es más importante aún que siempre mantenga un buen trato y excelente comunicación con su cliente.

El cliente normalmente espera que el Contador Público se encuentre en la búsqueda de formas con las que él pueda mejorar sus sistemas contables, controles internos, operaciones u otras áreas de negocios.

Algunos auditores cometen el error de pensar que desarrollarán un buen trabajo siempre y cuando el cliente no interfiera en el desarrollo del mismo, en tanto que el cliente normalmente espera que el auditor se acerque más a él para platicar acerca de la marcha de la auditoría, de alguna deficiencia localizada o cualquier otro punto que pudiera ser importante y que sin embargo el auditor no lo concibe de igual forma, en este caso no se está dando un buen servicio al cliente.

Con respecto al "servicio" existe una ley:

$$\text{Satisfacción} = \text{Percepción} - \text{espectativa} \quad (1)$$

En el caso de los servicios que proporciona un Contador Público Independiente, su cliente "percibe" un servicio a cierto nivel, pero posiblemente espera algo más (o diferente), entonces no estará satisfecho.

Para lograr la satisfacción de un cliente, al estudiar y evaluar el control interno, el auditor debe saber manejar las expectativas y percepciones de éste y estar consciente de la desigualdad de expectativas de sus clientes (es posible que el cliente espere que el auditor analice todos los controles de custodia de activos, aún si el auditor decidió que esto no es necesario para formarse una opinión de si los activos físicos son los mismos a los registrados en libros).

Es por esta razón que el Contador Público debe tratar de conocer las expectativas del cliente y considerar el grado hasta el cual se necesita aclarar la posición y tratar de minimizar la desigualdad de expectativas, a través de una buena comunicación con el cliente.

(1) Literatura Desarrollada por Cardenas Dosal Astiazaran, S.C., Firma Miembro de KPMG (Klynvel Pent Marwick Goerdeler).

Para tener un enfoque orientado hacia el servicio es importante que el Contador Público Independiente identifique las necesidades del cliente y por consiguiente las oportunidades para proporcionar servicios adicionales.

En la medida en que el auditor opta por confiar en los controles internos, su alcance sobre los mismos es limitado. No obstante, aún en estas circunstancias, es posible que pueda proporcionar recomendaciones constructivas, por ejemplo:

- Informando, preferiblemente por escrito, en forma más detallada sobre los hallazgos del estudio y evaluación del control interno (errores que ocurrieron y sus posibles causas) junto con sugerencias de medidas preventivas que se podrían implantar.
- Proporcionando una carta a la gerencia más extensa que incluya sus opiniones y recomendaciones sobre los controles internos en base al conocimiento adquirido durante su estudio y evaluación.
- Extendiendo su trabajo sobre las numerosas áreas de la actividad del cliente con las cuales entra en contacto a través de su trabajo rutinario.

Se puede concluir que desde una perspectiva de servicio al cliente, un enfoque de confiabilidad puede proporcionar una mayor oportunidad para ofrecer otras recomendaciones constructivas.

### 3.3 EL REPORTE O CARTA DE RECOMENDACIONES

Cuando el Contador Público presta sus servicios, ya sea para una auditoría de estados financieros o para una revisión especial de control interno contable, tiene la responsabilidad profesional adicional de informar a la empresa que contrató sus servicios, sobre la situación que guarda el control interno examinado por él.

En relación con las cartas a la gerencia, es importante distinguir entre el mínimo básico requerido y el alcance de la carta a la gerencia normalmente deseable para lograr los objetivos de servicio al cliente. Los deberes del contador en relación con el trabajo básico mínimo requieren comunicar las "debilidades sustanciales identificadas en el control interno a la alta gerencia del cliente". Esta carta normalmente debe ser enviada a la junta directiva o a su designado, al ejecutivo principal o, si es aplicable, al Comité de Auditoría.

El cliente debe ser informado inmediatamente de cualquier debilidad sustancial en el control interno de la cual se haya enterado el auditor. Generalmente, debe emitirse una carta especial que mencione el problema de control identificado, que proporcione una evaluación de la seriedad de la situación y la solución recomendada.

Las debilidades sustanciales deben ser comunicadas por escrito, si la comunicación no está por escrito, los papeles de trabajo deben indicar la hora, el lugar y los participantes, así como la naturaleza y alcance de cualquier discusión.

Algunas de las ventajas y utilidades de la carta de recomendaciones pueden ser de importancia para el Contador Público que la elabora, así como de utilidad para la empresa a quien se dirige, y éstas son:

a). Evita malos entendidos. El dejar sentado por escrito sus puntos de vista y sugerencias es el mejor sistema del Contador Público para evitar que en determinado momento pueda interpretarse erróneamente cual ha sido su opinión y la de la compañía sobre dichos aspectos.

b). Provee protección al Contador Público. Si algún hecho posterior deviene en problemas para la compañía la carta de recomendaciones será un adecuado elemento de protección. Si la debilidad de los controles había sido señalada, los directivos de la empresa no podrán imputársela de que no se les había prevenido.

c). Puede derivar en nuevos trabajos para el Contador Público. Ciertas observaciones se relacionan con aspectos específicos que la empresa no puede resolver por sus propios medios y ello podría originar un requerimiento de los servicios del Contador Público en esos campos específicos.

d). Mejora las relaciones con el cliente. El contacto periódico a través de las cartas de recomendaciones da la posibilidad de conocer el pensamiento del contador acerca de la compañía. Además el hecho de discutirse la misma con anterioridad brinda la posibilidad de cambiar impresiones de diversos tópicos.

e). Deja constancia del trabajo desarrollado. La carta de recomendaciones es el único medio por el cual el cliente puede darse cuenta de la labor desarrollada por el Contador Público acerca del estudio y evaluación del control interno de la empresa.

f). Permite al cliente la posibilidad de evitar salvedades al dictamen. Cuando la carta de recomendaciones emana de una visita preliminar, las observaciones sobre ciertos hechos que pueden motivar alguna salvedad al dictamen llegan a conocimiento de la dirección dándole un margen de tiempo para tomar medidas adecuadas tendientes a corregir o a eliminar las causas que las originan.

g). Proporciona múltiples beneficios adicionales a la compañía. Corrige situaciones que denoten vulnerabilidad de la empresa ante fraudes y riesgos, ayuda a mejorar los sistemas de registro de información, conoce las situaciones de carácter legal que en opinión del Contador Público deben ser objeto de estudio por parte de un abogado, incrementa la eficiencia administrativa y operativa, etc.

Para elaborar una carta a la gerencia o de recomendaciones el Contador Público sigue una metodología en la cual interviene todo el equipo que participa en la auditoría y el cliente.

Los miembros del equipo de trabajo deben documentar cada punto para inclusión en la carta a la gerencia a medida que se entera de ellos. Es difícil redactar comentarios semanas o meses después de completarse la auditoría de una área en particular.

Las cartas a la gerencia deben comunicarse al cliente de tal manera que los persuada a aceptar las recomendaciones. Se debe conocer al lector y adaptar la carta en consecuencia.

Toda observación y recomendación hecha por el equipo de auditoría debe ser revisada por una persona con experiencia (Gerente o Socio), antes de ser discutida con el cliente. Cuando el Gerente o Socio de auditoría aprueban las observaciones y recomendaciones se procede a discutir el borrador con el cliente.

Cuando todas las observaciones y recomendaciones han sido discutidas con el cliente y quedaron totalmente aclaradas, se procede a emitir la carta final recomendando a la Gerencia del cliente responder formalmente a la carta.

Es necesario aclarar que una carta a la Gerencia emitida en relación con un informe de auditoría "no es un informe sobre el sistema de control interno del cliente". Esto constituye un trabajo aparte cuyos objetivos y alcance difieren de los objetivos de identificación, documentación, evaluación, y pruebas de los controles internos conjuntamente con la auditoría de los estados financieros.

### 3.4 NATURALEZA Y ALCANCE DE LAS PRUEBAS DE AUDITORIA

Quizás el objetivo más importante del auditor externo al estudiar y evaluar el control interno es el de determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de sus pruebas para lograr una auditoría eficaz y eficiente.

Cuando, a juicio del auditor, las técnicas de control establecidas por la empresa auditada cumplen con los objetivos y reducen el riesgo de errores en los registros contables, que son la base para la preparación de los estados financieros, puede depositar confianza en los controles internos con la seguridad de que no ocurrirán errores o irregularidades importantes. Cuando este es el caso, el auditor debe realizar pruebas de cumplimiento que le permitan soportar la confianza que depositó en los controles; cuando dichas pruebas reafirman que los controles internos son eficientes, el auditor contará con evidencia suficiente y de esta forma se reducirán las pruebas sustantivas que debiera realizar.

Por el contrario, si mediante el estudio y evaluación del control interno el auditor concluye que el riesgo de errores e irregularidades a que está expuesto el sistema contable es alto y que los objetivos de la empresa no se cumplen o se cumplen parcialmente, se verá en la necesidad de planear y realizar pruebas sustantivas que le permitan reunir evidencia suficiente para poder juzgar la razonabilidad de la información financiera.

Por otro lado, para que el auditor pueda decidir entre dar un enfoque de confianza o un enfoque sustantivo a su auditoría, deberá tener presentes otros elementos y circunstancias aparte de su estudio y evaluación del control interno.

Algunos de estos elementos y circunstancias podrían ser los siguientes:

Para auditorías recurrentes, usualmente la decisión preliminar acerca del enfoque general del control interno estará basada en la información con que se cuenta de auditorías de años anteriores y del conocimiento que se ha obtenido por el contacto continuo con el personal de la empresa auditada.

En tanto que para las auditorías de primer año, la decisión del auditor puede cambiar a medida que obtenga más información. Por lo tanto, el conocimiento de la industria y la información que se logre obtener acerca de la entidad con frecuencia pueden ser suficientes para una decisión preliminar.

También el enfoque que se decida aplicar dependerá de los objetivos de auditoría, algunas veces el enfoque sustantivo se aplica a toda la auditoría (o sea, por todas las cuentas y objetivos de auditoría), en otras palabras, el enfoque de confianza se aplica a algunos objetivos de auditoría y el enfoque sustantivo se aplica a otros. Por ejemplo, se puede planear confiar en el control interno para el objetivo de auditoría relativo a la integridad y exactitud de las ventas, pero planear un enfoque sustantivo para el objetivo de auditoría relativo a la valuación de cuentas por cobrar. En cualquier caso, a medida que se obtenga información adicional, el enfoque del control interno podrá modificarse.

Algunas de las razones para seleccionar un enfoque de confianza son:

1. Se dificulta obtener evidencia comprobatoria de auditoría acerca de un objetivo sin confiar en el control interno.
2. El esfuerzo que se requiere en una evaluación del control interno está más que compensado con el esfuerzo reducido de realizar pruebas sustantivas.
3. Es de costo beneficio.
4. El cliente pide al auditor evaluar el control interno o se decide hacerlo como un servicio al cliente.

**Las razones para seleccionar un enfoque sustantivo son:**

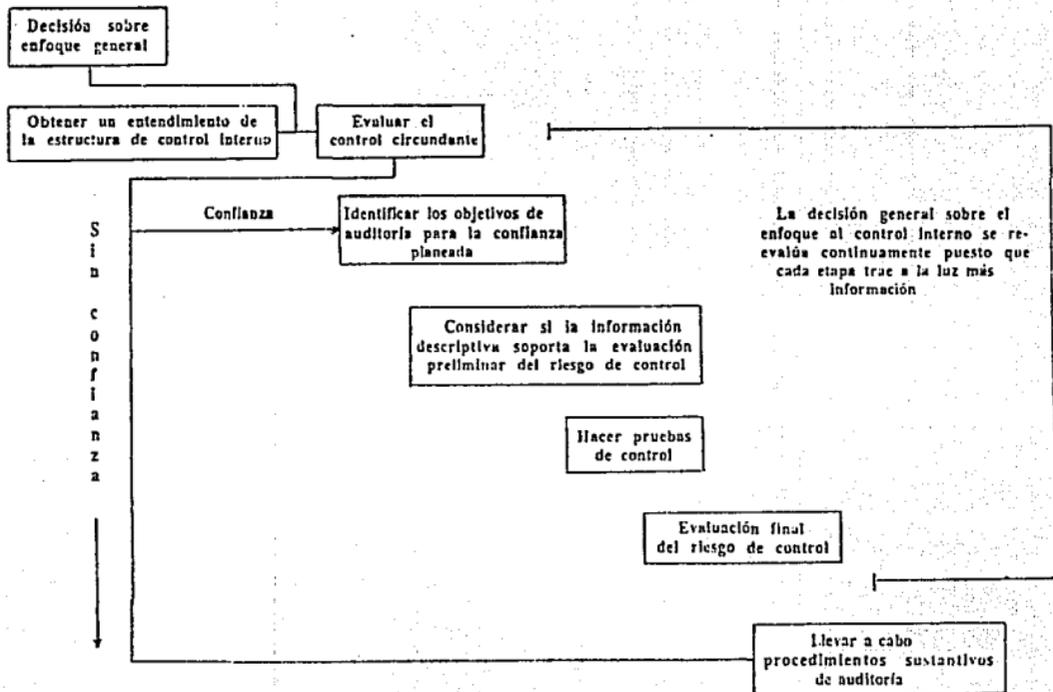
1. El esfuerzo requerido en una evaluación del control interno no es beneficioso en costo; un enfoque sustantivo a ciertos objetivos de auditoría puede ser más efectivo en costo.
2. Existen dudas acerca de la estructura del control interno, o bien el control interno no es satisfactorio y por lo tanto, se decide efectuar procedimientos sustantivos de auditoría.
3. Existe el deseo de llevar a cabo todo el trabajo de auditoría durante un sólo período.

Aún considerando estos elementos y circunstancias, la base más sólida para decidir el enfoque de auditoría será el estudio y evaluación del control interno y el juicio profesional del auditor.

A continuación mostramos en forma gráfica el proceso de auditoría a seguir de acuerdo al enfoque adoptado:

• VER GRAFICA EN LA SIGUIENTE PAGINA

# Resumen del Enfoque al Control Interno



### 3.5 PROBAR LAS ASEVERACIONES DE LA GERENCIA

Los estados financieros representan el resumen por parte de la gerencia de las transacciones y los acontecimientos que ocurren en el período contable y del activo y pasivo al final del mismo período y es lo que se conoce como "aseveraciones de la gerencia".

Probar las aseveraciones de la gerencia es también uno de los objetivos del auditor al estudiar y evaluar el control interno de una empresa.

Las aseveraciones a probar dependen de los objetivos de auditoría y por ello se deben diseñar procedimientos de auditoría detallados a la luz de estas aseveraciones, por consiguiente el plan de trabajo se debe adaptar para concentrar mayor atención en aquellas aseveraciones que tienen mayor riesgo de error sustancial (es decir, riesgo inherente y/o de control interno más alto). Por ejemplo, se puede concentrar más atención sobre la existencia y valuación de inventarios y la integridad de ventas o cuentas por pagar.

Las aseveraciones de la gerencia con respecto a los estados financieros, pueden clasificarse de la siguiente manera: (1)

- I Integridad
- E Existencia
- A Exactitud de registro (ni sobre, ni subestimada)
- V Valuación apropiada y conforme a políticas contables
- P Propiedad
- R Presentación y revelación completa y apropiada

Para obtener evidencia de auditoría acerca de las aseveraciones recién descritas, se deben seleccionar procedimientos adecuados que le permitan al auditor concluir sobre la veracidad de la información.

(1) Literatura Desarrollada por Cardenas Dosul Astiazaran, S.C., Firma Miembro de KPMG (Klynvel Peat Marwick Goerdeler).

El programa de auditoría debe estar planificado de tal forma que, mediante el trabajo realizado, el auditor pueda informar que, en su opinión las aseveraciones en su conjunto, dan una visión verdadera y razonable (o son presentadas razonablemente). Por lo tanto, el auditor debe dirigir sus objetivos de auditoría a establecer si las aseveraciones fundamentales de la gerencia dan una visión verdadera y razonable (o son presentadas razonablemente), en el contexto de los estados financieros en conjunto. No necesariamente se consideran todas las aseveraciones sino sólo aquellas que se necesitan para que el auditor respalde su opinión sobre los estados financieros en conjunto.

### **3.6 DICTAMEN SOBRE EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO CONTABLE**

Quando el auditor externo es contratado exclusivamente para rendir un dictamen sobre el sistema de control interno contable, el objetivo de su trabajo difiere del que realiza para cumplir con las condiciones descritas en los Boletines E-02 (Estudio y Evaluación del Control Interno) y F-05 (Metodología para el Estudio y Evaluación del Control Interno por Ciclo de Transacciones), sin embargo es requisito indispensable para que el Contador Público Independiente esté en condiciones de aceptar la realización de un trabajo con el objetivo de dar una opinión sobre el sistema de control interno contable, que éste posea un conocimiento de los conceptos básicos del estudio de control interno atendiendo al cumplimiento de sus objetivos y la metodología para estudiarlo y evaluarlo, esto quiere decir que los aspectos conceptuales y la metodología para estudiarlo no varía, puede decirse que los conceptos establecidos en los Boletines E-02 y F-05, son aplicables al Estudio y Evaluación del Control Interno Contable realizado con el objeto de rendir un dictamen sobre el mismo.

Es importante señalar que aunque existen afinidades con el estudio y evaluación del control interno que el Contador Público efectúa como parte de una auditoría de estados financieros para cumplir con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las revisiones especiales para rendir dictámenes sobre control interno contable difieren de las anteriores tanto en su alcance como en sus objetivos, es por esta razón que en la revisión del control interno en relación con una auditoría de estados financieros el auditor normalmente no considera los aspectos de diseño del sistema, pues su trabajo se limita a identificar las técnicas de control interno tal y como operan en la práctica.

El auditor que efectúa una revisión del control interno con el objeto de emitir una opinión sobre el mismo, podrá hacerlo independientemente de que sea contratado para efectuar una auditoría de los estados financieros de la propia empresa, de igual forma puede utilizar los resultados de la opinión para dar cumplimiento a la norma de ejecución del trabajo relativa al estudio y evaluación del control interno que es necesario efectuar para fines de emitir un dictamen sobre estados financieros.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría señala los requisitos que debe contener el dictamen sobre el sistema de control interno: (1)

- a). Alcance del trabajo y fecha o período al cual se refiere la opinión.
- b). Mención de que el estudio y evaluación del sistema de control interno contable se llevó a cabo de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.
- c). La indicación de que el diseño y mantenimiento del sistema de control interno contable es una responsabilidad de la administración y una descripción de los objetivos que el mismo persigue.
- d). La advertencia al lector de las limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno, que pueden permitir que existan errores o irregularidades y no ser detectados y de que cualquier sistema está sujeto al deterioro por cambios en las circunstancias o incumplimiento de las técnicas de control.
- e). La opinión respecto a si el sistema en conjunto cumple con los objetivos del control interno contable, diseñado para prevenir o detectar errores o irregularidades que afecten en forma importante las cifras que muestran los estados financieros. En su caso, descripción de las excepciones encontradas.

Por lo tanto, independientemente de que el auditor estudie y evalúe el control interno en una auditoría de estados financieros, puede estudiarlo también, a solicitud de su cliente, para efectos de rendir un informe de la situación que guarda el sistema de control, en este caso la revisión y evaluación serán mas profundos y detallados.

(1) Normas y Procedimientos de Auditoría, Edición 1991. Tomo I y II del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

## CAPITULO IV

### EL CONTROL INTERNO Y EL PROCESAMIENTO ELECTRONICO DE DATOS

#### 4.1 EL PROCESAMIENTO ELECTRONICO DE DATOS, UNA MODERNA HERRAMIENTA CONTABLE.

La contabilidad es una actividad tan antigua como lo son los pueblos Sirio, Fenicio y Egipcio. Esta actividad ha venido evolucionando a la par de las organizaciones creadas por el hombre.

En sus inicios, la industria era fácilmente controlable ya que en ella intervenían muy pocas personas (taller familiar) y sus operaciones eran pocas, no requerían de controles excesivos.

Ya en la Edad Media, con el surgimiento de los grandes mercaderes, la actividad comercial era más compleja y se hacía necesario un mayor control de las operaciones. Ante esta situación surge la teneduría de libros en los cuales se registran todas y cada una de las operaciones realizadas.

Pero la actividad comercial sigue creciendo y surgen las grandes fábricas y negocios (Revolución Industrial), lo cual obliga a crear nuevas alternativas de control que permitiesen conocer en un momento dado varios aspectos, como son: inversiones de capital, compras realizadas, ventas, gastos, utilidades, etc.

Una medida adoptada fue la de contratar al personal capacitado en la teneduría de libros. En ocasiones, si el negocio era muy grande, se contaba con varias personas para esta función, las cuales en forma manual realizaban todas las actividades contables.

Sin embargo la evolución tecnológica era demasiado acelerada y así como se crearon grandes máquinas para la producción de bienes, también surgieron máquinas mecánicas para procesar la información. Con esta nueva herramienta el personal encargado de la teneduría de libros disminuyó, la información contable financiera se agilizó y de esta forma se obtuvieron mejores beneficios.

Actualmente los negocios existentes son sumamente complejos, son muy grandes, el volumen de sus operaciones es considerable y para atender sus necesidades de control y de obtención de información financiera se han desarrollado sofisticados sistemas contables que procesan esta información en forma efectiva y muy rápida.

De esta forma surgen las computadoras, las cuales se han convertido en una herramienta indispensable en los grandes negocios que desean competir en este mercado complejo y extenso. Las computadoras son utilizadas actualmente para todo tipo de actividad humana.

En el campo de la información financiera, una organización utiliza la computadora para introducir sus datos, procesarlos y obtener información necesaria para la toma de decisiones de la gerencia. Así mismo se elaboran estados financieros, reportes de cualquier índole, gráficas ilustrativas, etc. A esta actividad se le llama Procesamiento Electrónico de Datos (PED).

El control de los libros de contabilidad que antes requería de un gran número de personas, de un trabajo intenso y de gran inversión de tiempo, actualmente lo pueden realizar un grupo reducido de personas ayudadas por un sistema de computación (mediante programas bien diseñados) con un mínimo de tiempo. Son estas razones por las que el PED se ha convertido en una efectiva herramienta para la contabilidad.

## 4.2 EL CONTROL INTERNO EN UN AMBIENTE DE PED.

Para poder comprender en forma más fácil lo que es el control interno en un ambiente de PED es necesario, primero, tener una comprensión de lo que es una computadora y sus accesorios y como se procesan los datos para producir información. Para lograr esto daremos a continuación una descripción general de estos aspectos.

Una computadora consiste en dispositivos de entrada, el procesador, dispositivos de salida y unidades de almacenamiento auxiliar. A todo este equipo se le llama "hardware" y es usado para efectuar las operaciones del ciclo de procesamiento de información. Por lo tanto, computadora es el "hardware" necesario para el procesamiento de información.(1)

Un "hardware" está compuesto básicamente de los siguientes dispositivos: de entrada, que son el teclado en las microcomputadoras y las terminales en las máquinas más grandes. También se pueden usar unidades de disco y de cinta para entrar datos que fueron almacenados en estos dispositivos de almacenamiento auxiliares.

El siguiente componente es la "unidad central de procesamiento (CPU)", este componente se encarga de procesar los datos ingresados para ser ejecutados. El procesador ejecuta cada instrucción en el programa y efectúa las operaciones de entrada, procesamiento, salida y almacenamiento que procesarán los datos a información.

El siguiente componente son los dispositivos de salida en las computadoras y son, principalmente, las impresoras y las pantallas. El formato de un informe en una impresora o pantalla está bajo el control del programa almacenado en la memoria principal (la cual a su vez está contenida en el CPU) El programa formateará los datos a imprimirse o a presentarse en la pantalla y luego emitirá los comandos que hacen que ocurra la salida.

(1) Literatura Desarrollada por Cardenas Dosal Astiazaran, S.C., Firma Miembro de KPMG (Klynvel Peat Marwick Goerdeler), DRAFF.

El otro componente son los dispositivos de almacenamiento auxiliar, también llamados dispositivos de almacenamiento secundario, los que se usan más comúnmente son el disco magnético y la cinta magnética. Los programas y datos que no está usando la computadora son guardados en almacenamiento auxiliar hasta que se necesiten, en ese momento son cargados del almacenamiento auxiliar a la memoria principal.

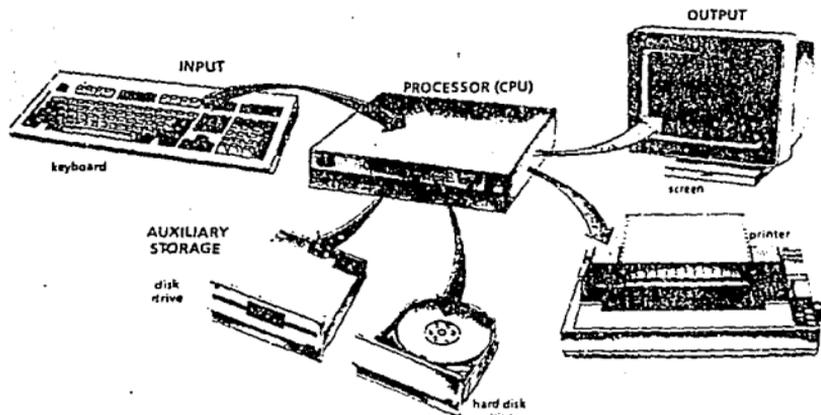
En la siguiente página damos una ilustración gráfica de un "hardware" para una mejor comprensión de lo explicado.

Como se mencionó anteriormente, la unidad central de procesamiento (CPU) transforma los datos recibidos en información, por lo tanto el ingrediente principal para este ciclo son los datos. Sin datos el equipo y los programas de la computadora no tienen nada que manipular. Los datos son elementos que incluyen números y palabras y se componen de caracteres. Estos caracteres se clasifican como alfabéticos, numéricos o especiales, frecuentemente los datos se organizan en una "base de datos" mediante la cual pueden ser manipulados y recuperados eficientemente por una computadora.

Para que los datos sean útiles en el ciclo de procesamiento deben tener ciertos atributos, por ejemplo: exactitud. Para esto se establece una "administración de datos" y se refiere a las técnicas, métodos y procedimientos usados para manejar estos atributos y proveer la seguridad y mantenimiento de los datos. El propósito de la administración de datos es asegurar que los datos requeridos para una aplicación estarán disponibles en la forma correcta y en el momento apropiado para el procesamiento.

Sin embargo, para que una computadora pueda procesar los datos requiere de ciertas instrucciones específicas. Estas instrucciones están contenidas en un programa. A estos programas se les llama "software" que son conocidos como sistemas operativos y forman parte del "software" de sistema.

El "software" de sistema está compuesto por todos los programas, incluso el sistema operativo, que controlan las operaciones del equipo de computadora. El "software" de aplicación indica a la computadora como producir información, por ejemplo, como calcular el monto correcto para imprimir un cheque de nómina.



Una computadora consiste de dispositivos de entrada, el procesador, dispositivos de salida y unidades de almacenamiento auxiliar. Este equipo o 'hardware' es usado para efectuar las operaciones del ciclo de procesamiento de información.

En contraste, algunas de las funciones del "software" de sistema son: arrancar la computadora; cargar, ejecutar y almacenar los programas de aplicación; almacenar y recuperar archivos y varias funciones utilitarias como inicialar o formatear discos, clasificar directorios y archivos de datos y traducir instrucciones a lenguaje de máquina. Por lo tanto, la parte más importante del "software" de sistema es el sistema operativo.

Un sistema operativo consiste de uno o más programas que manejan las operaciones de la computadora y funcionan como una interfaz entre el usuario, los programas de aplicación y el equipo de computadora.

Esto es en forma muy general lo que son la computadora (hardware) y los programas para procesar datos (software), hay muchísimo más que aclarar al respecto, pero no se profundiza debido a que este no es el objeto del presente trabajo. Ahora, con esta idea general ya podemos ver en sí lo que es nuestro tema: El control interno en un ambiente de PED.

En el Boletín F-06 de las Normas y Procedimientos de Auditoría se señalan los objetivos del control interno en un ambiente de PED, dichos objetivos deben enfocarse a la creación, a través de las políticas y procedimientos adecuados, de un sistema que asegure que toda la información que deba ser procesada, se procese en forma correcta y oportuna y que de dicho proceso se obtenga la información financiera esperada.

La característica principal de un sistema de control interno es que su estructura organizacional esté diseñada para que quienes son responsables del establecimiento de los procedimientos de control y de supervisión tengan la autoridad necesaria para hacer cumplir sus objetivos; esto es particularmente importante en el área de PED, ya que ocasionalmente estas funciones en las empresas serán nuevas o recientes y quizás no se les haya asignado un nivel adecuado en la estructura organizacional.

En esta sección se definen los controles generales y los controles de aplicación o específicos del PED. Los primeros se enfocan a la organización general del departamento y a las funciones de quienes intervienen en el desarrollo de sistemas, esto es, el medio ambiente en que se desarrollan los sistemas.

Los controles de aplicación o específicos se refieren a los establecidos en la operación del computador y que incluyen la entrada, el proceso y la salida de datos, o sea, que todos los datos sean procesados una sola vez y en forma oportuna (entrada), sujetos a un proceso de validación (proceso) y que sean la base para producir información confiable y completa (salida).(1)

Los controles generales a establecer en un ambiente computarizado por una empresa son los siguientes:

1.- Preinstalación- Actualmente existen en el mercado diversos sistemas computarizados con diferentes características cada uno, esto hace necesario que se realicen estudios de viabilidad por parte de la empresa para seleccionar el equipo adecuado según sus necesidades, para esto debe tomar en cuenta (entre otros) los siguientes elementos:

- Soporte de terminales o estaciones de trabajo
- Procesamiento más rápido
- Mayor expansibilidad
- Capacidad de almacenamiento
- Control sobre los datos
- Sistema operativo
- Lenguaje de programación, etc.

Así mismo se debe acondicionar un espacio físico adecuado en donde se instalará el nuevo equipo, este espacio físico debe reunir las siguientes características de seguridad:

1. No debe estar a la vista de todo el público de la empresa o visitantes
2. Los pisos y techos deben ser seguros
3. Debe estar protegido con puertas con llave
4. Debe tener un clima adecuado
5. Un buen sistema de alarmas
6. Protegido contra incendios
7. Que sea visible desde el exterior por personas responsables
8. Deben controlarse las fluctuaciones de corriente, etc.

(1) Normas y Procedimientos de Auditoría, Edición 1991, Tomo I y II Del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

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

Por lo que respecta al personal asignado a esta área, debe estar capacitado y actualizar sus conocimientos en forma continua para que de esta forma se logre un mejor aprovechamiento del equipo.

La adquisición y/o desarrollo de sistemas debe estar autorizado, además de probar dichos sistemas antes de ponerlos en operación.

2.- Organización del departamento de PED- Este aspecto comprende la correcta estructura organizacional del departamento e incluye principalmente:

- Adecuada segregación de labores- La segregación de funciones es una condición previa para muchos controles internos. Por lo tanto se debe establecer una adecuada división de labores que impida que ocurran errores o que no se detecten. En este caso, la persona que ingresa los datos a la computadora debe ser distinta a la que revisa la información obtenida.
- Definición de políticas- Se deben definir políticas de uso de las computadoras, de restricción a personal no autorizado, de mantenimiento, de compra y/o cambio de programas etc., que procure un adecuado uso del sistema.
- Funciones y responsabilidades- Se deben establecer claramente las funciones que corresponden a cada persona dentro del departamento de PED y las responsabilidades que les corresponden para evitar conflictos dentro de dicho departamento.

3.- Control de desarrollo de sistemas- Los controles de desarrollo de sistemas son diseñados para asegurar que los programas nuevos y enmendados sean autorizados, probados y documentados, para que puedan funcionar de acuerdo a lo planeado. Los programas nuevos y los cambios a programas existentes pueden ser desarrollados internamente o comprados. Es necesario que en la definición de los estándares para el desarrollo de sistemas se incluyan los procedimientos que aseguren que el sistema a desarrollar ha sido autorizado por un funcionario responsable y, además, que en el propio desarrollo exista una intervención activa del que va a ser usuario y de quien lo va a auditar, esto último con el objeto de establecer desde esta etapa los controles necesarios y las pistas de auditoría.

Al desarrollar nuevos sistemas puede ser necesario llevar en paralelo el anterior y el nuevo con el fin de evitar contratiempos en caso de que el nuevo sistema pudiese fallar, esta medida debe tomarse por el tiempo que sea necesario.

4.- Control de la documentación- Es necesario que se mantenga un adecuado control sobre toda la documentación relativa al departamento de PED, esto es, sobre los programas utilizados, la operación y los procedimientos de los equipos, y que dicha documentación se actualice continuamente y se mantenga una copia-respaldo fuera de las instalaciones del centro de cómputo para que pueda ser usada en caso de siniestro.

5.- Control de la operación- Comprende la creación de un medio ambiente que garantice efectividad en la producción de la sección de operaciones y proporcione la seguridad física suficiente sobre los registros que se mantienen en el centro de cómputo, así como el establecimiento de controles adecuados que eviten el acceso de personal no autorizado.

Es muy importante también contar con una razonable seguridad contra la destrucción accidental de los registros durante el proceso y asegurar la continuidad de la operación y, en su caso, la recaptura de datos; así mismo prevenir y detectar la manipulación fraudulenta de datos durante los procesos por el personal del departamento de PED. Además se deberá contar con equipos de respaldo para ser utilizados cuando ocurran rupturas al sistema. También se deben llevar a cabo simulacros con dichos equipos para asegurar que no ha habido cambios que imposibiliten su utilización oportuna.

Incluye también controles ambientales contra exceso de humedad y temperatura, además el lugar de la instalación del computador debe estar debidamente protegido contra siniestros (fuego, inundación, alborotos populares, etc) y no deberá de estar expuesto o exhibido a la vista del público.

En tanto los controles de aplicación o específicos a establecer son los siguientes:

1.- Controles de entrada- Se establecen para asegurar la conversión completa y exacta de los datos capturados. Editar los datos a medida que entran al sistema constituye el control de entrada más importante.

2.- Controles de proceso- Se refieren a los procedimientos establecidos para asegurar la exactitud de la información después de su entrada al sistema. Por ejemplo, la exactitud del total de cuentas por cobrar podría ser verificada tomando el total del día anterior, agregando las facturas de venta del día actual y restando los pagos del día actual.

3.- Autorización y controles de salida- Asegurar que toda la información que se procesa está debidamente autorizada y que existen controles sobre el acceso al computador, ya sea para obtener información o para modificarla por alguna transacción.

4.- Controles contables o establecimiento de huellas o pistas- Son controles que proporcionan seguridad de que los valores monetarios que se mantienen en registros contables son correctos. Un adecuado control contable proporciona un rastro de auditoría, el cual es uno o más informes que proporcionan un historial de como se resumen las transacciones antes de entrarse al mayor general. Por ejemplo, un rastro de auditoría para ventas incluiría un registro de ventas que presenta cada transacción individual y un diario mensual de ventas que muestra el total de ventas para cada día y el mayor general que tiene una entrada para el total de ventas para el mes. Con un rastro de auditoría el usuario puede dar seguimiento a cualquier entrada resumen en el mayor general de vuelta a sus transacciones individuales.

Estas son básicamente las características de un sistema de control interno en un ambiente de PED. Los controles pueden variar de una empresa a otra de acuerdo a las características de su sistema y políticas, pero siempre deben procurar su eficiente funcionamiento y seguridad.

### **4.3 NECESIDAD Y OBLIGATORIEDAD DE ESTUDIAR Y EVALUAR LOS CONTROLES INTERNOS EN UN AMBIENTE DE PED**

En la actualidad la mayoría de las medianas, y sobre todo las grandes empresas, se sirven del Procesamiento Electrónico de Datos para producir su información financiera. Ante esta situación es importante que al practicar un estudio y evaluación del control interno en un ambiente de PED, el auditor tenga conocimiento de los equipos electrónicos que utiliza su cliente, así como el alcance de sus posibilidades y de sus limitaciones.

Las instalaciones electrónicas que se utilizan para desempeñar trabajos administrativos permiten, entre otras múltiples aplicaciones, registrar, clasificar y resumir un número infinito de operaciones a una velocidad prácticamente instantánea. Esto en cuanto a lo que el equipo puede hacer; y en cuanto a sus limitaciones, debe recordarse que ningún aparato tiene la menor posibilidad de pensar.

Esta característica de todos los equipos e instalaciones electrónicas motiva que el buen funcionamiento de los mismos traiga implícitamente varios riesgos. Además del posible mal funcionamiento de un equipo electrónico debido a fallas mecánicas, el programa o programas escritos en claves, no siempre son comprensibles para quien no sea técnico en la materia, puede también contener errores o estar manipulado con fines ilícitos, ya sea alterando cifras o haciendo traspasos o aplicaciones que modifiquen u oculten ciertos movimientos.

Ante estos riesgos se hace necesaria la implantación de un sistema de control interno específico para el departamento de PED de toda empresa que procure su adecuado y correcto funcionamiento (las medidas básicas de control interno han sido descritas en el tema anterior).

En un ambiente de PED el impacto que eventualmente puede tener una deficiencia o desviación del control interno en el área puede ser menos evidente y, sin embargo, tener mayor repercusión en errores en los estados financieros que pasen inadvertidos.

Por esta razón se hace necesario que para una auditoría de estados financieros, por parte de un auditor independiente, se realice un adecuado estudio y evaluación del control interno en un ambiente de PED, con el fin de determinar el riesgo de error que puede existir y de esta forma establecer el alcance y la oportunidad de las pruebas a realizar durante el desarrollo de la auditoría.

El PED por su complejidad y su constante evolución requiere para el estudio y evaluación de su control interno de personal con entrenamiento técnico y capacidad profesional adecuados.

Por otra parte, de conformidad con las Normas de Auditoría, el auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno, dicho estudio incluye el análisis y la comprensión de los métodos que se utilizan para procesar la información financiera, con objeto de determinar si las técnicas establecidas cumplen con los objetivos de control interno, por lo tanto, cuando el PED forma parte del control interno contable y de éste se deriva información sujeta a examen, el auditor está obligado a realizar su estudio y evaluación y como resultado de dicho trabajo deberá documentar adecuadamente sus conclusiones sobre el efecto del PED en sus pruebas de auditoría, además está obligado a efectuar su revisión utilizando todos los elementos que le permitan asegurarse de que la información financiera a dictaminar se procesa adecuadamente. Uno de estos elementos frecuentemente es el apoyo de especialistas en PED.

#### **4.4 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICABLES AL EXAMEN DEL CONTROL INTERNO DEL PED**

Básicamente los procedimientos de auditoría aplicables al control interno en un ambiente de Procesamiento Electrónico de Datos (PED) son los mismos que los establecidos en la Metodología para el Estudio y Evaluación del Control Interno por Ciclos de Transacciones, sólo que adecuados y complementados de acuerdo a las características y objetivos que se persiguen en el PED.

En el Boletín F-06 (Efectos del Procesamiento Electrónico de Datos en el Exámen del Control Interno) de las Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP se establece una secuencia que debe observar el auditor durante su estudio y evaluación del control interno en un ambiente computarizado. Además se señala que es de suma importancia observar dicha secuencia ya que el alcance de los procedimientos a realizar está precisamente en función del resultado sucesivo de los procedimientos.

En este Boletín se señalan tres fases las cuales deben observarse considerando los siguientes aspectos:

- 1.- Las características del PED.
- 2.- La importancia de sus aplicaciones.
- 3.- El grado de transformación de la información ( desde compilaciones sencillas de datos, hasta transformaciones sofisticadas de las huellas o pistas dejadas en estos procesos ya sean éstas visibles o incorporadas en los mismos sistemas y estas últimas solamente pueden ser localizadas y verificadas a través de pruebas usando el mismo computador).
- 4.- El grado de confianza que el auditor deba depositar en los sistemas de control interno integrado al PED.

Las fases de estudio y evaluación del Procesamiento Electrónico de Datos son:

**PRIMERA: Estudio preliminar**- Es obligatorio efectuar en todas las empresas que usen en alguna forma el PED un estudio preliminar de sus sistemas computarizados para la obtención de su información financiera. Además resulta necesario ya que mediante este estudio el auditor obtiene un entendimiento básico acerca de la configuración del equipo, sistema de comunicaciones, "software" del sistema y aplicaciones de contabilidad importantes. En base a este entendimiento e información sobre la organización del PED obtenida bajo otros encabezados el auditor debe considerar las implicaciones del uso de tecnología sobre el control circundante.

**SEGUNDA: Ampliación del Estudio del Control Interno**- Cuando a través del estudio preliminar se ha determinado que se tienen aplicaciones de importancia para la obtención de información financiera, que existen transformaciones importantes en la información y de que el auditor tiene que confiar en una medida importante en el control interno que existe sobre dichas aplicaciones, resulta obligatorio una ampliación del estudio del control interno en el cual se puede considerar la ayuda de un especialista en PED.

**TERCERA: Pruebas a los controles de PED**- Esta fase resulta también obligatoria cuando la importancia de los sistemas sujetos a proceso sea tal en cuanto a las transformaciones de información y al grado de confianza que el auditor depositará en el control interno, que el no efectuar pruebas de cumplimiento a los controles de PED limita el alcance del trabajo del auditor al no obtener la necesaria evidencia suficiente y competente.

Podemos apreciar que sólo la primera fase es rígida en cuanto a su aplicación y las otras dos dependerán de los resultados que se vayan obteniendo durante el desarrollo de los procedimientos de auditoría.

Por ejemplo, habrá casos en que el auditor deba confiar necesariamente en el control interno del PED y, por lo tanto, tenga que evaluarlo y después probarlo en forma completa e integral a través de pruebas de cumplimiento.

Sin embargo, también habrá casos que por el resultado esperado de sus pruebas sustantivas de importancia relativa y del riesgo probable, el auditor obtendrá la necesaria evidencia suficiente y competente que le permita solamente evaluar ciertos controles internos importantes y reducir sustancialmente sus pruebas de cumplimiento, limitándolas éstas a probar controles internos importantes de entrada, proceso y salida y, por consiguiente, solamente cumplir con la primera fase y, según las circunstancias, cubrir parcialmente la segunda y omitir la tercera.

Cabe señalar que la experiencia en auditoría de PED y el juicio profesional del auditor serán fundamentales desde el desarrollo de la primera fase para el curso que se dará a las otras dos.

Mediante el desarrollo de cada una de las fases se persiguen distintos objetivos los cuales están interrelacionados uno con el otro y esto hace necesario cumplir en forma cronológica cada uno de ellos.

A continuación señalaremos cada uno de los objetivos que se persiguen en cada fase, e inmediatamente después los procedimientos de auditoría recomendados por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría en el Boletín F-06.

Es importante señalar que los procedimientos sugeridos no son limitativos, es decir, cada auditor podrá complementar su trabajo con cualquier otro procedimiento que considere necesario en cada caso y que le permita obtener evidencia suficiente y competente.

#### **Objetivos y procedimientos de la primera fase:**

- 1.- Determinar las principales aplicaciones del equipo de PED y su efecto en la información financiera.

**Procedimiento:** Se debe obtener conocimiento de las principales aplicaciones del PED en la entidad auditada (facturación, cuentas por cobrar, inventarios, contabilidad general, nóminas, etc.), los volúmenes de operación, objetivos del sistema y sus aplicaciones, teleprocesos. Se deben identificar los principales controles de aplicación específicos en la entrada, proceso y salida de la información por cada aplicación etc., determinar la información que se obtiene y procesa (incluyendo su grado de transformación y las huellas o pistas establecidas) y su repercusión en los estados financieros.

Todos estos conocimientos adquiridos deben documentarse adecuadamente en papeles de trabajo que permitan la identificación de controles importantes y la evaluación de la eficiencia de control interno y del impacto que pueden tener en la información financiera cuando los controles lucen débiles. El uso de diagramas de flujo puede facilitar la descripción de los sistemas.

## 2.- Conocer las características del equipo de PED.

**Procedimiento:** Se debe hacer una descripción detallada de la unidad central de proceso y de las unidades periféricas, incluyendo datos tales como capacidad de memoria, sistema operativo, base de datos, comunicaciones, capacidad en dispositivos electromagnéticos, dispositivos de entrada, proceso y salida, teleprocesos, pantallas remotas, modelo, antigüedad, etc.

## 3.- Concluir sobre el efecto del PED en la información financiera y, en su caso, pasar a la segunda fase.

**Procedimiento:** Documentar la conclusión acerca de las características del PED, importancia de las aplicaciones, grado de transformación de la información, el grado de confianza a depositar en el control interno y el resultado esperado en las pruebas sustantivas de tal forma que respalde la decisión del auditor de continuar o no a la segunda fase.

### **Objetivos y procedimientos de la segunda fase:**

La ampliación del estudio del control interno está enfocada a conocer con más detalle las características de los sistemas (programas y aplicaciones) y de formarse un juicio sobre la eficiencia de los controles internos.

- 1.- Evaluar la organización del centro de cómputo y los controles generales establecidos.

**Procedimiento:** El auditor debe cerciorarse de que no existe incompatibilidad de funciones (por ejemplo, que el programador no sea el operador), que se cuente con un buen soporte técnico, que existan líneas de autoridad definidas, que haya una planeación a corto y largo plazo y, en general, que se cuente con políticas definidas y acordes a la importancia del departamento y del equipo. También se debe revisar que existan procedimientos para determinar prioridades, asignar proyectos, evaluar resultados, autorizar cambios a los sistemas (programas) y fijar los estándares para el desarrollo de los sistemas.

- 2.- Conocer las características de las aplicaciones y de su impacto en la información financiera y evaluar los controles de aplicación o específicos inherentes a las mismas considerando el grado de transformación de la información y el volumen de operaciones que dependen del PED, esto con el fin de juzgar si se deben efectuar pruebas de cumplimiento de los controles del PED (que sería la aplicación de la tercera fase).

**Procedimiento:** Se debe verificar que el análisis, diseño, programación, prueba de datos y mantenimiento de los sistemas esté documentado y de acuerdo a los estándares establecidos, juzgando a su vez lo apropiado de dichos estándares y del flujo de la información.

- 3.- Formarse un juicio sobre la eficacia del control interno existente en el PED que permita determinar la naturaleza, el alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría, tanto de cumplimiento como sustantivos.

**Procedimiento:** Verificar que la información procesada esté sujeta a controles que aseguren que dicha información es válida y completa y que no se procesa información errónea y duplicada. Determinar el grado de transformación de la información y asegurarse de que existan huellas o pistas que permitan la reconstrucción o seguimiento de la información procesada y de su transformación. En caso de información rechazada, que ésta sea analizada, corregida y evitada para el futuro y, en su caso, vuelva a ser oportunamente procesada. Así mismo debe verificarse que toda la información procesada esté previamente autorizada.

Además se debe obtener conocimiento acerca de si el equipo fue adquirido mediante un estudio previo acerca de las necesidades de la compañía, si existen manuales actualizados de operación y copias de respaldo, que exista una bitácora del centro de cómputo en donde queden registrados los tiempos de proceso, cambios de programas, descomposturas, etc., y que los controles sobre su custodia sean eficientes, que existan adecuados controles contra contingencias, comprobar la seguridad física del centro de cómputo, etc.

- 4.- Concluir sobre los resultados obtenidos y, en su caso, pasar a la tercera fase considerando que el no probar los controles del PED resultaría una limitación importante en el alcance de la auditoría pues el auditor no obtendrá la necesaria evidencia suficiente y competente.

**Procedimiento:** Documentar su conclusión de tal forma que soporte la decisión de continuar o no a la tercera fase.

#### **Objetivos y procedimientos de la tercera fase:**

- 1.- Evaluar que los controles de aplicación o específicos establecidos son los adecuados.

**Procedimiento:** Realizar pruebas de seguimiento o de reestructuración de la información para verificar que estos controles funcionan como el auditor los conoció en las fases anteriores (proceso de captura, mesa de control, validación, cálculo, emisión de informes, etc.).

2.- Probar los controles de aplicación o específicos establecidos en los sistemas (programas).

**Procedimiento:** Seleccionar pruebas de cumplimiento debidamente diseñadas.

Con base en los resultados obtenidos en las pruebas de cumplimiento, el auditor debe evaluar y determinar si éstos cumplieron con los resultados esperados y, por lo tanto, confirmar si los controles funcionan como se conocieron en las fases anteriores. En caso de darse deficiencias o desviaciones no esperadas, éstas deberán ser evaluadas para definir como su efecto trascendió en la información financiera y, en su caso, necesariamente ampliar los procedimientos sustantivos de auditoría hasta llegar a una conclusión, ya sea que el sistema de control interno del PED es adecuado o tiene deficiencias significativas que requieran una reestructuración completa.

#### 4.5 OPORTUNIDAD DE SERVICIO AL CLIENTE.

Todo buen auditor debe procurar usar la auditoría como una oportunidad para identificar posibles servicios que puede necesitar el cliente (o la gerencia del cliente), y que él, por su posición, puede proporcionar. El auditor debe tener en mente que tanto él como sus colegas constituyen un enorme cúmulo de información y habilidades adquiridas a través de su entrenamiento técnico y experiencia en su campo de acción, además debe tener siempre en mente que los clientes y la gerencia de éstos normalmente tienen expectativas con respecto a la auditoría externa y siempre esperan una aportación para corregir cualquier desviación o mejorar su sistema contable.

Los sistemas computarizados han tenido una evolución muy acelerada en estos últimos años, lo que ha ocasionado que en muchos casos se vuelvan sistemas complejos; por consiguiente, el Procesamiento Electrónico de Datos (PED) constituye una continua oportunidad para el auditor (y para el despacho de auditoría del que forma parte) de proporcionar servicios constructivos al cliente.

Para una auditoría de sistemas computarizados existen diferentes enfoques de confianza en los controles de PED, de confiar en controles de usuario, de reprocesar los datos usando técnicas de auditoría con ayuda del computador (TAAC), etc. Para la selección del enfoque a aplicar dependen aspectos como el de costo beneficio o las posibilidades de aplicar alguno de ellos.

Muchos de los clientes anticipan que sus auditores externos les brinden asesoramiento y recomendaciones constructivas sobre los controles de PED y de usuario en relación con su procesamiento computarizado de datos contables. Por consiguiente, para propósitos de servicio al cliente es probable que el auditor adopte un enfoque hacia los registros de PED, que no necesariamente sea el de mayor costo beneficio.

El auditor externo, al familiarizarse con los sistemas de PED de los clientes, está en posibilidades de ayudarlos a mejorar sus operaciones de PED, proporcionando servicios que no necesariamente son de auditoría. Entre los servicios más comunes tenemos los siguientes:

-Revisión de la administración de los recursos de computación. Es posible que cualquiera de las siguientes situaciones indique que pudiera ser útil una revisión de la administración de estos recursos por especialistas en PED por parte del despacho al que pertenece el auditor:

- \* Los sistemas de computación parecen no ajustarse a las necesidades presentes o futuras del cliente.
- \* Los sistemas y el "hardware" requieren actualizarse.
- \* Algunos sistemas parecen estar propensos a errores.
- \* Los usuarios se quejan de las pobres respuestas o de la poca confianza en las operaciones.

Es posible que los especialistas en PED puedan también ayudar, por ejemplo, cuando el cliente:

- \* Está pensando en desarrollar un nuevo sistema de computación o en comprar un nuevo paquete.
- \* Está planificando utilizar consultores en administración de sistemas de información.
- \* Está desarrollando un plan a largo plazo para el uso de computadoras y comunicaciones.
- \* Está pensando en instalar una red en comunicación.
- \* Tiene usuarios que se quejan del tiempo fijado por el departamento de PED para la producción de un nuevo sistema.

-Revisiones para mejorar la seguridad. La seguridad es una función continua, la cual debe de verificarse y darle seguimiento a fin de determinar si sigue siendo efectiva. El auditor puede ofrecer sus servicios para realizar una revisión sobre la seguridad de los procedimientos, sistemas y normas de seguridad lógicas o físicas del cliente. Aunque cada situación es diferente, los objetivos de esta revisión son similares y deben proveer:

- \* Una evaluación objetiva de las normas de seguridad y procedimientos, y los controles de acceso relacionados (lógicos y/o físicos).
- \* Recomendaciones para mejorar la seguridad, que cuando se apliquen pueden resultar en mejores normas de seguridad; en una reducción en la vulnerabilidad del acceso no autorizado a programas, archivos de datos y otros recursos de sistemas de información y un plan de seguridad de costo-beneficio.

-Plan de recuperación en caso de desastres. Otro servicio a ofrecer es la planificación de recuperación en caso de desastres, el cual está dirigido hacia la posibilidad de que un desastre interrumpa por un largo período las operaciones del sistema de información del cliente y que la pérdida tenga un impacto significativo en las operaciones del negocio.

Un desastre puede significar que los sistemas de información del cliente no se puedan utilizar por un largo período, de manera que las aplicaciones que apoyan las funciones normales del negocio no se puedan procesar. Un plan de recuperación en caso de desastre le permite al cliente ejecutar hasta cierto punto las operaciones del negocio y restaurar la función de procesamiento de datos a la normalidad. Los beneficios de aquellos clientes que cuentan con un plan vigente de recuperación en caso de desastres dirigido hacia las operaciones del negocio incluyen:

- \* Identificar los riesgos y posibilidades de desastres y divulgar entre todos los usuarios las posibilidades de riesgo relacionadas con sus responsabilidades particulares.
- \* Reducir las pérdidas incurridas debido a la interrupción de las operaciones del negocio.
- \* Identificar una estrategia de recuperación de costo-beneficio, enfocada hacia las funciones críticas las cuales sean consistentes con los requerimientos corporativos, en lugar de PED.

Dependiendo de las circunstancias, los clientes pueden requerir de lo siguiente:

- \* Una evaluación de su vulnerabilidad a un desastre y el impacto de la interrupción causada por un desastre.
- \* Asesoría para preparar un plan de recuperación en caso de desastre.
- \* Asesoría de como ejecutar la prueba de un plan de recuperación en caso de un desastre.
- \* Preparación de un plan completo de recuperación en caso de desastre.
- \* Una evaluación de cumplimiento.

-Revisión de pre-implantación. Cuando un cliente compra un paquete de "software" o desarrolla una aplicación internamente, es posible que se le pueda ayudar a ejecutar una revisión previa a la implantación. La meta es proveer al cliente con:

- \* Una evaluación objetiva de los procedimientos pertinentes y los controles internos (de naturaleza manual y de PED).
- \* Recomendaciones para mejorar los controles internos, de manera que su aplicación pueda resultar en un aumento en la exactitud del procesamiento, mejoras en la integridad de las entradas y reducción de costos a través de un control interno eficaz.

Las etapas de implantación donde la ayuda del auditor beneficia al cliente son:

- \* La fase de diseño. Diseñando controles internos manuales y de PED que aseguren la integridad y la exactitud del procesamiento con un mayor costo-beneficio.
- \* La fase de pruebas de aceptación. Asegurando que la aplicación y sus controles internos relacionados funcionen como están diseñados, a través del desarrollo y aplicación de un efectivo programa de pruebas de aceptación.

- \* Fase de implantación. Asegurando que la conversión de los datos y funciones existentes ocurran completa y exactamente y que se apliquen los controles internos tal y como se diseñaron.

El alcance de involucramiento del auditor en sus sistemas computarizados varia dependiendo de los requerimientos del cliente. El alcance puede ser tan limitado como la asistencia a las reuniones de proyectos, o tan extenso como una revisión completa de los controles internos, utilizando las herramientas desarrolladas por el auditor y el despacho de auditoría al que pertenece.

## CAPITULO V

### EL JUICIO DEL AUDITOR EXTERNO EN RELACION CON EL CONTROL INTERNO CONTABLE

#### 5.1 LA IMPORTANCIA DEL JUICIO DEL AUDITOR.

Tal y como se vio en el tema 2.1, cuando un cliente contrata a un contador público independiente para que realice una auditoría de sus estados financieros o para alguna revisión especial, éste confía en el profesional no sólo en el sentido de su capacidad técnica, sino también, y en ocasiones en mucho mayor grado en sus cualidades personales que son las que hacen que le tenga confianza para el desempeño de un trabajo, cuyas características técnicas en ocasiones el propio cliente está imposibilitado para juzgar.

Así mismo 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.

Por otro lado, al desempeñar su labor, el auditor adquiere responsabilidad no solamente con la persona que directamente contrató sus servicios, sino con un vasto número de personas desconocidas para él que van a utilizar el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones de negocios o de inversión, es decir, el trabajo de auditoría adquiere un carácter profesional de responsabilidad social.

Ante estas tres situaciones descritas, las diferentes organizaciones Profesionales de Contadores Públicos y los distintos grupos e Instituciones que tienen relaciones con la actividad profesional de los auditores, se vieron en la necesidad de incluir en las Normas de Auditoría las características de un juicio profesional que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo.

De esta forma la primera norma de auditoría relativa a las características personales quedó definida como sigue:

Entrenamiento técnico y capacidad profesional:

Se habla de entrenamiento técnico adecuado y de capacidad profesional como cosas diferentes, porque esta última tiene un contenido más amplio y un alcance mayor que el simple entrenamiento técnico. El entrenamiento técnico representa la adquisición de los conocimientos y habilidades que son necesarios para el desempeño del trabajo y es, por consiguiente, un fundamento indispensable de la capacidad profesional; pero esta última requiere además una madurez de juicio que no se logra con el simple entrenamiento técnico.

Resulta difícil establecer cuales son los recursos por los que se logra la capacidad profesional y cual es el momento en que esa capacidad profesional se ha adquirido, pero lo que sí es claro, es que el Contador Público debe complementar su entrenamiento técnico mediante un período razonable de experiencia bajo la dirección de un auditor profesional experimentado. Sin embargo no se puede determinar el tiempo que esa experiencia debe abarcar. Este tiempo es variable ya que depende tanto de las propias capacidades naturales del candidato como del tipo de problemas a que se enfrente en su experiencia dirigida y del grado de responsabilidad que asuma en los trabajos desarrollados.

Una vez que el profesionista ha alcanzado madurez de juicio está en posibilidades de estudiar y evaluar el control interno contable 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 poco se sabe sobre como hace dichos juicios, ya que no existe ninguna guía profesional explícita por aplicar al llevar a cabo tales determinaciones.

Como se puede apreciar, el juicio profesional del auditor es sumamente importante ya que con él se logran los siguientes objetivos:

- 1- Dar cumplimiento a las Normas y Procedimientos de Auditoría;
- 2- Corresponder a la confianza que el cliente y terceras personas depositan en las cualidades personales del auditor y, sobre todo;
- 3- Permite al auditor una adecuada planeación y desarrollo del trabajo de auditoría determinando la naturaleza, extensión y oportunidad de sus pruebas que se traducirán en un trabajo confiable que soporte la opinión final sobre los estados financieros del cliente.

## 5.2 EL JUICIO DEL AUDITOR AL ESTUDIAR Y EVALUAR EL CONTROL INTERNO.

La estructura del control interno de una entidad consiste de tres elementos: (1)

- El ambiente de control
- El sistema contable
- Los procedimientos de control

En toda auditoría el auditor deberá adquirir la suficiente comprensión de cada uno de los tres elementos para planear su trabajo, realizando los procedimientos de auditoría para entender el diseño de políticas y procedimientos relevantes a la planeación de la auditoría y si se han puesto en marcha.

Al hablar de que el auditor deberá adquirir la suficiente comprensión de cada uno de los tres elementos, nos referimos a que se debe adquirir un "grado razonable" de seguridad de que están en uso y operan según lo planeado.

Una vez que el auditor ha logrado un adecuado entendimiento de los elementos del control interno deberá aplicar todos sus conocimientos y experiencias adquiridos para formarse un juicio acerca del funcionamiento de los factores que intervienen en cada elemento, la consideración primordial del auditor es si una política o un procedimiento de la estructura del control interno afecta las afirmaciones de los estados financieros.

### Ambiente de control

Este elemento representa el efecto colectivo de varios factores en establecer, realzar o mitigar la efectividad de los procedimientos y políticas específicas. El auditor deberá hacer uso de su juicio con respecto a los siguientes factores:

(1) SAS 55, Del Instituto Americano de Contadores Públicos. pag. 53

- La filosofía y estilo de operación de la gerencia:

Aquí se deberá evaluar si la gerencia cuenta con una tendencia positiva al logro de los objetivos de la organización, si no existe riesgo de desviación gerencial y determinar si su estilo de operación permite alcanzar buenos resultados.

- Estructura organizativa:

El auditor deberá evaluar si la estructura funcional de la entidad es adecuada, tomando en cuenta su tamaño, objetivo perseguido, personal con el que cuenta, etc.

- Funcionamiento del Consejo de Administración y sus Comités, en particular el Comité de Auditoría:

Aquí se deberá juzgar si la periodicidad con que se reúne el Consejo de Administración es adecuada, si asisten todos sus integrantes y si cada punto a tratar es discutido conscientemente y si toman decisiones razonables y si el Comité de Auditoría funciona adecuadamente ya que es el área que normalmente revisa y evalúa los aspectos operacionales.

- Métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al desempeño, incluyendo auditoría interna:

En este factor deberá juzgarse si la supervisión a los subordinados es adecuada y si se da correcto seguimiento a los errores detectados.

- Políticas y prácticas del personal:

Juzgar si el personal está debidamente preparado y capacitado para seguir las políticas establecidas por la compañía y si sus prácticas habituales están encaminadas al eficiente logro de los objetivos.

- Diferentes influencias externas que afectan las operaciones y prácticas de una entidad.

Se debe juzgar como impacta a la entidad cualquier acontecimiento externo, como podría ser la oferta de mano de obra, exámenes de organismos regulatorios y bancarios, medios de comunicación, etc.

## SISTEMA CONTABLE

Consiste en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar e informar las transacciones de una entidad, así como mantener la contabilización del activo y pasivo que les son relativos.

El auditor, mediante el entendimiento del sistema contable, deberá juzgar si dicho sistema es efectivo en cuanto a:

- Identificación y registro de todas las transacciones válidas.

Deberá evaluar si el sistema registra solamente las operaciones realmente ejecutadas por la entidad, si son correctas y que no se duplique partida alguna.

- Descripción oportuna de todas las transacciones con suficiente detalle para permitir la adecuada clasificación de las mismas para incluirse en la información financiera.

El auditor deberá juzgar si la entidad cuenta con un adecuado catálogo de cuentas que permita identificar claramente toda operación y que quede registrada correctamente para mostrar una información financiera adecuada.

- Cuantificar el valor de las operaciones de modo que se registre el valor monetario adecuado en los estados financieros.

Juzgar los sistemas de valuación de costos, que las operaciones en moneda extranjera se expresen adecuadamente en moneda nacional, etc.

- Determinación del período en que las transacciones ocurren permitiendo registrarlas en el período contable apropiado.

Juzgar si los ingresos gastos y costos quedan registrados adecuadamente en su período contable correspondiente.

- Presentación debida de las transacciones y revelaciones correspondientes en los estados financieros.

En base a los factores anteriores el auditor podrá juzgar (antes de realizar sus pruebas de auditoría) si todas las transacciones de la entidad están reflejadas en los estados financieros y si la gerencia está haciendo las revelaciones correspondientes.

## PROCEDIMIENTOS DE CONTROL

Los procedimientos de control son aquellos procedimientos y políticas adicionales al ambiente de control y del sistema contable, establecidas por la gerencia para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad.

Los procedimientos de control incluyen diferentes objetivos y se aplican a diferentes niveles organizativos y de procesamiento de datos. Así mismo, podrán integrarse a componentes específicos del ambiente de control y del sistema contable. En este elemento el auditor deberá hacer uso de su juicio al evaluar los siguientes procedimientos:

a). Debita autorización de transacciones y actividades:

Deberá asegurarse de que toda transacción y actividad esté debidamente autorizada por la persona responsable designada por la administración para ello.

b). Segregación de funciones:

Deberá juzgar la segregación de funciones establecida por la entidad y si con ello se logra la disminución real de las oportunidades para cualquier persona de estar en posibilidades de perpetrar u ocultar errores en el curso normal de sus funciones.

c). Diseño y uso de los documentos y registros:

Juzgar la eficiencia de los documentos y formas que aseguren el registro adecuado de transacciones y hechos y si permiten vigilar el uso de documentos de embarque foliados.

d). Dispositivos de seguridad:

Juzgar la eficiencia de los dispositivos de acceso y uso de activos y registros.

Adicionalmente el auditor tendrá que juzgar la eficiencia de los arqueos administrativos, conciliaciones, comparación entre activos y contabilidad registrada, controles programados en computadora, revisión administrativa de informes, resumen de detalle de los saldos de cuentas (por ejemplo, un listado por antigüedad de saldos de cuentas por cobrar) y revisión de usuarios de informes generados en la computadora.

Para lograr el conocimiento y entendimiento de la estructura del control interno el auditor se vale de distintas fuentes de información, como son experiencias de auditorías anteriores, manuales, entrevistas con el personal del cliente, etc. El grado de información que decida obtener es cuestión de juicio al igual que los factores que desee estudiar y evaluar.

De cualquier forma, la evidencia que obtenga debe permitir un adecuado estudio y evaluación del control interno que le permita establecer la naturaleza, alcance y oportunidad de sus pruebas que a su juicio permitirán lograr un buen trabajo de auditoría que soporte su opinión con respecto a los estados financieros.

### 5.3 ENFOQUES DE LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

Debido a la falta de guías formales para evaluar controles internos contables, los auditores han desarrollado a través de los años muchos enfoques alternativos, basados siempre en experiencias anteriores, conocimiento del cliente auditado, del medio ambiente, etc., pero sobre todo, orientados por su juicio profesional.

Para formar un enfoque consistente los auditores llevan a cabo todo un proceso de juicio mediante el desarrollo de algún tipo de sistema de decisiones en secuencia, en el cual cada juicio se basa en los resultados de procedimientos previamente llevados a cabo (1). A continuación mostraremos un ejemplo de este enfoque en lo que se refiere al grado de confianza en un área específica de la auditoría.

#### 1. Considerar el medio ambiente de control interno.

Para poder desarrollar un programa de auditoría el auditor debe obtener, en primera instancia, información referente al medio ambiente en el cual operan los controles internos contables, esto es, debe determinar en que grado el cumplimiento de los controles internos contables es fomentado por la gerencia y si las circunstancias parecen conducir a la producción de información contable exacta y confiable. Una posibilidad de la cual debe estar consciente el auditor es que la gerencia ignore deliberadamente los controles preestablecidos, lo que comúnmente conocemos como "desviación de la gerencia".

A este respecto el auditor debe evaluar el riesgo de desviación gerencial y si dicha evaluación indica un potencial significativo para que la gerencia ignore controles, generalmente no sería apropiado confiar en los controles internos contables. En esos casos los procedimientos sustantivos no deberán ser restringidos.

(1) Theodore J. Mock y Jerry L. Turner, Evaluación y Juicio del Auditor en Relación con el Control Interno Contable, 1a. edición 1989, I.M.C.P. pag. 41 a 45

2. Seleccionar procedimientos de auditoría suponiendo que no se deposite confianza sobre los controles internos contables.

En base a la no confianza en los controles internos contables, el auditor deberá seleccionar procedimientos de auditoría sustantivos por los que se deberá obtener razonable seguridad para cumplir los objetivos específicos de la auditoría. Así mismo la naturaleza, extensión y oportunidad de dichos procedimientos se basarán también en la no confianza.

Se debe tener cuidado al seleccionar los procedimientos sustantivos ya que un procedimiento puede ser efectivo al identificar algunos tipos de errores o irregularidades, pero inefectivo para identificar otros (por ejemplo, los procedimientos de confirmación aplicados a cuentas por cobrar normalmente proporcionan evidencia fuerte sobre la existencia de la cuenta por cobrar, pero proporcionan poca o ninguna evidencia sobre si el monto es completo o valuado al valor realizable o si el activo fue pignorado).

3. Identificar controles internos contables relevantes.

Si existen dichos controles contables relevantes y están funcionando según su diseño, el auditor puede considerar confiar en ellos con el fin de cambiar la naturaleza, extensión y la oportunidad de los procedimientos de auditoría sustantivos. Si no existen dichos controles el auditor deberá llevar a cabo los procedimientos de auditoría seleccionados en el paso 2., o procedimientos sustantivos equivalentes.

4. Seleccionar procedimientos que prueben el funcionamiento de los controles internos contables relevantes.

Si se decidió depositar confianza en los controles internos contables relevantes, el auditor debe obtener suficiente seguridad de que están funcionando efectiva y consistentemente por medio del uso de pruebas de cumplimiento.

El diseño de dichas pruebas debe reflejar los criterios por los cuales se juzgará el control interno contable, a su vez los criterios deben reflejar el juicio del auditor en relación con el grado esperado de confianza que puede depositarse sobre el control. Mostramos a continuación un ejemplo simple de un grupo de criterios:

Relación entre la confiabilidad y el grado de confianza sobre el control interno contable		
Evaluación de la confianza sobre el control contable	Situación	Grado de confianza esperado
BUENA	Poca probabilidad de errores que se presenten o de no ser detectados por el control	MAXIMO
REGULAR	Cierta probabilidad de errores o control inefectivo	MODERADO
MALA	Fuerte probabilidad de errores o control inefectivo	BAJO

Si decide probar un control interno contable sobre su posible confianza, el auditor deberá tener en mente que siempre existe una posibilidad de que los criterios establecidos para el grado esperado de confianza no serán cumplidos. Esto significa que el auditor puede esperar que los resultados de la prueba de cumplimiento indiquen que está justificada una confianza "máxima"; sin embargo cuando se terminan las pruebas de cumplimiento, sólo "moderada" o "ninguna" puede parecer justificada.

En esos casos el auditor no podría reducir los procedimientos sustantivos relativos hasta el alcance anticipado. Al decidir probar el cumplimiento el auditor deberá esperar una probabilidad de éxito razonablemente alta al lograr los criterios establecidos.

5. Seleccionar procedimientos de auditoría por llevar a cabo si el grado esperado de confianza sobre el control interno contable está justificado.

El auditor podrá seleccionar diversos métodos o alternativas para acumular evidencia de la auditoría, pero siempre se debe de cumplir con los criterios de suficiencia y competencia señalados en la tercera norma relativa al trabajo en el campo, consecuentemente pueden seleccionarse otras alternativas distintas a la indicada en el paso 2. Normalmente estas otras alternativas están basadas en la reducción de procedimientos sustantivos, combinados con pruebas exitosas de cumplimiento sobre los controles internos contables.

6. Llevar a cabo y evaluar pruebas de cumplimiento.

Una vez concluidas las pruebas de cumplimiento, el auditor deberá analizar los resultados y determinar los posibles efectos sobre los procedimientos de auditoría sustantivos relativos. Si los resultados indican la confianza en el control interno contable según era esperada, se pueden reducir procedimientos de auditoría sustantivos. Sin embargo, si los resultados no son los esperados el auditor deberá evaluar de nuevo la confiabilidad del sistema de contabilidad y hacer los ajustes necesarios a los procedimientos de auditoría sustantivos. Igual que antes dichos ajustes estarían basados principalmente en el juicio profesional.

7. Llevar a cabo y evaluar procedimientos de auditoría sustantivos limitados.

Una vez considerados los resultados de los procedimientos sustantivos limitados, los errores o excepciones que hayan sido detectados deberán evaluarse por las siguientes dos normas:

- a). ¿Cuál es el impacto potencial de cualquier error monetario cuando se proyecta a los estados financieros en conjunto?
- b). ¿Cuáles controles internos contables deben haber fallado para permitir que ocurriera el error y que pasara inadvertido? ¿Cómo afecta esta información a la evaluación previa del auditor sobre los controles internos contables?

Los errores descubiertos por procedimientos sustantivos pueden proporcionar evidencia de que las pruebas de cumplimiento no proyectaron una estimación exacta de la confiabilidad en el control interno contable. Al haber encontrado tales condiciones el auditor deberá inmediatamente considerar el efecto sobre el plan de auditoría general y ampliar el alcance del trabajo de auditoría a fin de evaluar la naturaleza y extensión del problema y su efecto sobre los estados financieros.

8. Llevar a cabo y evaluar procedimientos de auditoría sustantivos.

Finalmente, si en cualquier punto de la auditoría se determina que la confianza sobre los controles internos contables no es apropiada o no es beneficiosa en costos, deberán llevarse a cabo procedimientos de auditoría sustantivos que reflejen esa falta de confianza. El objetivo de tales pruebas es desarrollar evidencia respecto a la razonable presentación de los estados financieros y dichas pruebas no tienen la intención de originar conclusiones acerca de la confiabilidad de los controles internos contables.

Como se puede apreciar en el ejemplo anterior, el auditor puede seleccionar entre varios procedimientos de auditoría, cada uno de los cuales llenaría tanto el criterio personal del auditor como los requisitos de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Un problema principal para el auditor es determinar que cada alternativa de procedimientos considerada produzca evidencia de auditoría igualmente suficiente y competente. Este problema puede enfocarse con, o sin, un modelo formal.

El enfoque sin modelo formal requiere que el auditor formule los procedimientos de auditoría y ajuste la naturaleza, extensión y oportunidad hasta lograr un punto que le permita decidir que combinación de procedimientos ha de seguir. Al hacer esto, el auditor realmente está usando su juicio profesional para ajustar el riesgo de auditoría inherente en cada combinación de procedimientos a un nivel percibido de suficiencia y competencia igual. Tal enfoque de juicio ha sido el método tradicional usado para diseñar programas de auditoría y sigue siendo la práctica más común.

A través de los años la auditoría ha venido evolucionando y actualmente las aplicaciones de técnicas de modelo a las auditorías han permitido enfocar el nivel de riesgo de auditoría en forma matemática:

$$RA = RI \times RCI \times RAS \times RMS \quad (1)$$

En donde:

**RA** Es el riesgo de que el auditor falle en modificar su opinión sobre estados financieros sustancialmente incorrectos.

**RI** (Riesgo Inherente). Es el riesgo de que ocurran errores sustanciales en los estados financieros, ignorando los efectos del control interno.

**RCI** (Riesgo de Control Interno). Es el riesgo de que los controles internos fallen en prevenir o detectar los errores sustanciales que ocurran.

**RAS** (Riesgo de Análisis Sustantivo). Es el riesgo de que el análisis sustantivo falle en detectar los errores sustanciales que ocurren y que no son impedidos o detectados por los controles internos.

**RMS** (Riesgo de Muestreo Sustantivo). Es el riesgo de que el muestreo sustantivo falle en detectar los errores sustanciales que ocurren, que no son impedidos o detectados por los controles internos y que no son detectados por análisis sustantivo.

Al usar la declaración de probabilidad anterior, el auditor podrá establecer un nivel de riesgo aceptable y luego determinar las diversas combinaciones de probabilidad para lograr ese nivel de riesgo. El principal problema en este enfoque es la dificultad al cuantificar los diversos componentes de la declaración de probabilidad. Un método común es usar técnicas estadísticas para estimar ciertas probabilidades y controlar algunas otras.

(1) Literatura Desarrollada por Cardenas Dosal Astlazaran, S.C., Firma Miembro de KPMG (Klynvel Peat Marwick Goerdeler).

Otro enfoque para cuantificar la probabilidad de que el sistema de control interno dejará de prevenir o detectar un error importante (RCI en la ecuación anterior) usa conceptos de ingeniería de confiabilidad. Este enfoque considera al sistema de control interno contable como análogo a un sistema compuesto de varias partes electrónicas o mecánicas. Supone que el sistema está compuesto de una serie de procedimientos relacionados, que cada procedimiento o juego de procedimientos opera predeciblemente y que esta operación puede ser descrita en términos de probabilidad. Dado el diseño del sistema y la probabilidad de falla de cada componente dentro del sistema, la confiabilidad general de este podrá ser calculada. Para este fin, la confiabilidad se define como la probabilidad de que un proceso será completado sin errores. (1)

La teoría de confiabilidad señala que en un proceso secuencial la confiabilidad general del sistema se obtiene multiplicando las estimaciones individuales de confiabilidad. Por ejemplo, si la confiabilidad es 80% para el paso 1 del proceso y 90% para el paso 2, entonces la confiabilidad del proceso completado es del 72% ( $8 \times 9 = 72$ ).

Un enfoque diferente a la evaluación de control interno es el uso de técnicas de comportamiento o sociométricas para el análisis. Este concepto fue inicialmente sugerido por John J. Willingham en 1966 y posteriormente estudiado por Douglas R. Carmichael and Robert J. Swieringa. Las técnicas sociométricas parecen ser potencialmente útiles, puesto que las diversas definiciones de control interno contable usualmente han incluido "el plan de organización" como uno de los elementos. Abundando en esto, Carmichael propuso que "la principal función de cualquier sistema de control interno es influenciar (o controlar) el comportamiento humano". Con base en esta idea, el estudio de las diversas relaciones de la gente involucrada dentro de una organización puede probar ser más relevante que el estudio de las tareas que desempeñan. (1)

(1) Theodore J. Mock y Jerry L. Turner, Evaluación y Juicio del Auditor en Relación con el Control Interno Contable, 1a. edición 1989, I.M.C.P. pag. 57 y 61

La confiabilidad y los métodos sociométricos no han sido ampliamente aceptados en la profesión de auditoría. Una investigación futura puede encontrar que las combinaciones de los varios métodos propuestos o algunos métodos nuevos, tendrán más éxito al analizar y evaluar los controles internos contables, sin embargo, hasta entonces, la evaluación del auditor sobre los controles internos contables continuará haciéndose sobre la base de juicio profesional. (1)

(1) Theodore J. Mock y Jerry I. Turner, Evaluación y Juicio del Auditor en Relación con el Control Interno Contable, 1a. edición 1989, I.M.C.P. pag. 61

#### **5.4 INFLUENCIA DEL JUICIO DEL AUDITOR EN EL ALCANCE DE LA REVISIÓN.**

Se ha señalado en temas anteriores que la estructura del control interno de una entidad consiste de tres elementos: el ambiente de control, el sistema contable y los procedimientos de control, por lo que en toda auditoría el auditor deberá adquirir la suficiente comprensión de cada uno de los tres elementos para planear la auditoría.

Las normas profesionales proporcionan al auditor guías amplias para lograr dicho objetivo, así como una gran flexibilidad en el uso de conclusiones acerca de los controles contables de una entidad al formular el programa de auditoría, esta flexibilidad es lógica ya que el auditor debe estar siempre en condiciones de poder adaptar su trabajo a las necesidades que se vayan presentando durante el estudio y evaluación del control interno y lograr obtener la evidencia suficiente y competente que considere necesaria para cumplir con las normas profesionales y poder diseñar sus pruebas sustantivas.

De esta forma el trabajo de auditoría, tanto para el estudio y evaluación del control interno como para el diseño y desarrollo de pruebas sustantivas, estará influenciado por el juicio profesional del auditor; este juicio a su vez deberá estar acorde con los lineamientos establecidos por las normas profesionales.

Con base en lo anterior, una vez efectuada la evaluación del control interno, el auditor diseñará sus pruebas de cumplimiento y sustantivas que juzgue necesarias para emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros de la entidad auditada.

Cuando el auditor llega a la conclusión de no confiar en los controles internos con respecto a una clase de transacciones, elimina la necesidad de realizar pruebas de cumplimiento de los controles, en estos casos posiblemente el efecto de estas transacciones en los estados financieros sea probado por el auditor a través de un mayor alcance en sus pruebas sustantivas.

A su vez, la aplicación de pruebas sustantivas es en cierto grado cuestión de juicio del auditor ya que si éste considera que el costo y tiempo para llevar a cabo pruebas de cumplimiento son muy altos las puede sustituir por pruebas sustantivas. También si el control interno es evaluado como de bajo riesgo, puede limitar el alcance de las pruebas sustantivas.

Ahora bien, en el tercer párrafo del Boletín B (Declaraciones Normativas de Carácter General Sobre el Objetivo y Naturaleza de la Auditoría de Estados Financieros), La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP, establece:

"El auditor debe basar su trabajo tanto en el empleo de un juicio maduro y la aplicación de una técnica especializada, como en la observancia de determinados lineamientos que permitan que su actuación pueda reunir requisitos mínimos de calidad profesional".

Más adelante (en el mismo Boletín B) se señala:

"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 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.

Dado que gran parte de la evidencia comprobatoria es más de naturaleza persuasiva que concluyente, el criterio es indispensable en todo el trabajo del auditor, tanto al determinar sus procedimientos de revisión como al evaluar los juicios adoptados por la administración en la preparación de los estados financieros".

Por lo que respecta al inciso a), se señala en el tema 2.6 que en el programa de auditoría deben quedar expuestos la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría que se planean realizar, con base en la aplicación de toda una metodología que permitiría el estudio y evaluación del control interno.

En cuanto al inciso b), la importancia de los saldos o partidas a examinar deberá medirse tomando como referencia el concepto de "importancia relativa", definido en el tema 2.4, de esta forma queda claro que el auditor solo debe revisar las transacciones de mayor importancia relativa y, una vez que obtiene suficiente evidencia de auditoría para apoyar su opinión no necesitará evidencia adicional. Así, el concepto de importancia relativa es importante para que el auditor determine cuanto auditar y como evaluar (mediante su juicio) la significancia de los hallazgos de auditoría.

Finalmente, por lo que respecta al inciso c), la naturaleza, alcance y oportunidad se verán influenciados también por el riesgo probable de error que puedan contener los estados financieros sujetos a examen. Este riesgo lo determina el auditor en base a su juicio a través del conocimiento y consideración de varios factores, como son el ambiente y estructura de control, sistema contable, control circundante, conciencia de control de la gerencia e individuos responsables, etc.

En conclusión, el alcance de la revisión de un sistema de control interno y/o de estados financieros de una entidad por parte de un auditor externo se ve influenciado en gran medida por el juicio profesional que éste aplique.

A manera de ejemplo podemos afirmar que si dos entidades exactamente parecidas en su función social, en su sistema contable y de control interno, en su control circundante, conciencia de control, etc., fueran auditadas cada una por un distinto auditor independiente, seguramente el enfoque de auditoría, alcance, resultados obtenidos, etc. serán distintos y sin embargo la opinión de ambos puede coincidir. Esto se da por que cada uno utiliza su propio juicio profesional, pero siempre apegados a las normas de la profesión.

## 5.5 EL JUICIO DEL AUDITOR EN RELACION CON EL CODIGO DE ETICA PROFESIONAL.

Tanto el Diccionario de la Lengua Española, como el "Pequeño Larousse Ilustrado", definen a la ética como sigue:

"Parte de la filosofía, que trata de la moral y de las obligaciones del hombre".

En el caso específico de la profesión contable existen ciertas normas morales, sin las cuales la actuación del Contador Público no merecería el crédito que justifica su razón de ser. Estas normas Morales conforman el Código de Etica Profesional aprobado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, el cual fue inspirado en las normas de ética codificadas por el "American Institute of Certified Public Accountants".

El Código de Etica Profesional ha sido elaborado por la profesión contable a fin de tener una serie de reglas que permitan regir la actuación de todos los contadores públicos orientada a cumplir con la sociedad, de servirla con lealtad y diligencia y de respetarse a sí misma.

El Código de Etica Profesional reconoce la existencia de varios principios, los cuales se presentan como postulados y representan la esencia de las intenciones de la profesión para vivir y actuar dentro de la ética. Después de los postulados se detallan en artículos las normas del Código.

A continuación haremos referencia a los Postulados y Artículos que de forma directa o indirecta influyen en el juicio del auditor.

En el postulado I al igual que en el Artículo 1.01, queda establecida la obligatoriedad del Contador Público de regir su conducta de acuerdo a las reglas contenidas en el código.

En el Postulado II se establece que al expresar cualquier juicio profesional, el Contador Público acepta la obligación de sostener un criterio libre e imparcial.

Como se puede apreciar este postulado esta directamente relacionado con la tercera norma personal de auditoría que señala que el auditor está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.

Así mismo el Artículo 1.05 señala que al expresar un juicio profesional el Contador Público deberá aclarar la relación que guarda ante quien patrocina sus servicios, lo cual también queda establecido en la primera norma de auditoría referente a la información.

El Artículo 1.06 indica que las opiniones, informes y documentos que presenta el Contador Público deberán contener la expresión de su juicio fundado en elementos objetivos, sin ocultar o desvirtuar los hechos, de manera que puedan inducir a error y tomando en cuenta las declaraciones oficiales del Instituto.

Esto significa que el juicio del contador debe estar fundado en un trabajo que previamente desarrolló y le permitió formarse una opinión y que no omitió ni modificó hecho alguno.

El Artículo 1.08 establece que el Contador Público no deberá aceptar tareas para las que no esté capacitado, puesto que el trabajo de auditoría requiere del juicio profesional, por lo que deberá llevarlo a cabo un contador con la suficiente preparación y experiencia que le permitan establecer juicios objetivos que den lugar a un trabajo profesional. En caso de participar personas sin experiencia, éstas deberán ser supervisadas por alguien con la experiencia adecuada.

El Artículo 2.04 establece que el Contador Público no deberá aceptar tareas en las que se requiera su independencia si ésta se encuentra limitada.

Si en el transcurso de su trabajo un contador requiere llevar a cabo ciertas pruebas que a su juicio considere necesarias, posiblemente no las pudiese llevar a cabo si su independencia mental está limitada. Al respecto el Artículo 2.08 señala que cuando en el desempeño de su trabajo el profesional se encuentre con alguna circunstancia que no le permita seguir desarrollándolo en la forma originalmente propuesta, deberá comunicar esa circunstancia a su cliente de inmediato.

En el Artículo 2.21 se detallan las causas principales por las que un auditor externo podría perder su independencia mental, y son básicamente cuando en la administración del cliente existe un familiar o amigo, cuando el auditor aspira a un puesto administrativo del cliente, cuando se tiene alguna ingerencia o vinculación económica en la empresa, cuando se recibe participación directa sobre los resultados, etc.

Como se puede apreciar el juicio del auditor, en el desarrollo de una auditoría, debe orientarse teniendo presentes las Normas del Código de Ética Profesional para asegurar que su trabajo y opinión estén acordes con las exigencias de la profesión.

## CASO PRACTICO

### CICLO DE INGRESOS

El siguiente caso práctico se realizó conforme a la Metodología para el Estudio y Evaluación del Control Interno por ciclos de Transacciones del Boletín F-05 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P., el cual tratamos en el tema 2.6.

El trabajo está basado en supuestos, pero siempre buscando apegarnos a situaciones que actualmente se presentan en las empresas comerciales e industriales.

De acuerdo con la Metodología se establece que el primer procedimiento es el de "Identificación de funciones", para ello durante la visita previa del equipo de auditoría a la compañía auditada se realizaron entrevistas con el personal que interviene en el ciclo de ingresos, se efectuaron observaciones del procesamiento de algunas transacciones, se revisaron papeles de trabajo de la auditoría pasada así como el expediente continuo de auditoría, que normalmente se conoce como archivo permanente, y se vió el manual de procedimientos. Como resultado de lo anterior, el auditor documenta las funciones que se dan en el ciclo de transacciones, del cual se pretende estudiar y evaluar el control interno.

Para efectos de nuestro caso práctico documentaremos la información obtenida con los tres métodos descritos en el tema 2.5, únicamente para ilustrarlos, ya que en el campo de acción el auditor normalmente utiliza sólo el que él considera idóneo de acuerdo a las circunstancias y a su experiencia. No es recomendable utilizar los tres métodos en una misma auditoría ya que esto implicaría mayor inversión de tiempo y de costos que normalmente no aceptaría la compañía auditada.

El segundo procedimiento de la Metodología es el de "Identificación de objetivos de control", esto lo logra el auditor una vez que tiene documentadas las funciones en el ciclo de transacciones. Así, observando el memorándum descriptivo y el cuestionario de control interno se identifican los siguientes objetivos de control:

1. De autorización:

- Los precios de venta quedan autorizados cuando el gerente de ventas actualiza periódicamente la lista y la hace llegar a los miembros del staff de ventas.
- La venta se autoriza cuando el gerente de ventas revisa y firma el resumen de órdenes de venta.
- El embarque de los productos también queda autorizado con la firma del resumen de las órdenes de venta.

El resto de las funciones en el ciclo (registro contable, cobros, etc.) ya no requieren autorización ya que son producto de lo anterior.

2. Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones:

Los controles identificados para estos objetivos son:

- Por ventas, los que realizan los asistentes de ventas:
  - a). Verificar la secuencia numérica de las órdenes de venta para asegurarse que todas son contadas;
  - b). Verificar que los precios coinciden con la lista de precios más actualizada; y
  - c). Concordar los detalles del resumen de órdenes de venta (nombres y números de clientes, cantidad y descripción de los bienes, e instrucciones de envío) con la copia anexa de la orden de venta.
- El siguiente control es cuando el Gerente de ventas revisa el trabajo de los asistentes y firma el resumen de órdenes de venta.

- En embarques, cuando el Gerente de almacén se asegura que el resumen de órdenes de venta está firmado por el Gerente de ventas; al final del día cuando el mismo Gerente revisa la secuencia numérica de los reportes de embarque, quien inicia un libro diario de control cuando está satisfecho de que todos los reportes de embarque han sido registrados.
- En el procesamiento de las ventas, cuando el programa DSL20 compara entre sí el "Archivo de Ordenes de Venta" y el "Archivo de Reportes de Embarque" calculando los montos extendidos (la cantidad embarcada multiplicada por el precio unitario); cuando uno de los jefes del departamento de cuentas por cobrar compara el detalle de los registros de ventas diarias con la información de las órdenes de venta y los reportes de embarque y, en base a pruebas, verifica las extensiones de los precios sobre el registro de ventas diarias.
- En los recibos de efectivo, cuando el jefe de cobranzas verifica que la cantidad del cheque esté conforme al monto codificado en la parte baja del aviso de cobro y cuando chequea que el operador incluya en forma correcta el código (si es necesario); cuando el segundo jefe de cuentas por cobrar compara la lista de cheques preparada por el departamento de correos con el monto estampado en el depósito bancario y el reporte diario de cobranzas.
- En contabilidad, cuando el contralor se asegura que los programas generados corren satisfactoriamente y cuando el asistente prepara la conciliación.

### 3. Objetivos de Salvaguarda Física:

Los controles que cumplen con estos objetivos son:

- Requerirse que el Gerente de ventas firme el resumen de órdenes de venta para evitar ventas que no se puedan cobrar o fraudulentas.

- Cuando el gerente de almacén se asegura que el gerente de ventas firmó el resumen autorizando el embarque de materiales, para evitar que salgan materiales sin control.
- Cuando el mismo gerente de almacén verifica que la descripción y las cantidades a embarcar
- Cuando la secuencia numérica es revisada por el gerente del almacén y se asegura que todos los reportes de embarque han sido registrados, para evitar que se deje de procesar alguna cuenta por cobrar.
- Cuando un jefe de cuentas por cobrar compara el detalle de los registros de ventas diarias con la información de las órdenes de venta y los reportes de embarque, para asegurar que se registren todas las ventas.
- Cuando el jefe de cobranzas endosa restrictivamente los cheques, para asegurar que se depositen a la cuenta de la compañía.
- Cuando un segundo jefe compara la lista de cheques preparada por el departamento de correos con el monto estampado en el depósito bancario y el reporte diario de cobranzas, para asegurarse que lo cobrado fué íntegramente depositado.

#### 4. Objetivos de verificación y evaluación:

Los controles establecidos para este objetivo son:

- Cuando los asistentes de ventas verifican la secuencia numérica de las órdenes de venta para asegurar que todas son contadas y evitar subestimación en el número de partidas.
- Cuando verifican que los precios coinciden con la lista de precios más actualizada, para evitar la sobre o subestimación en cuentas por cobrar.
- Cuando la secuencia numérica de los reportes de embarque es revisada por el gerente del almacén y se asegura de que todos los reportes han sido registrados, también para evitar subestimación en las partidas.

- Cuando uno de los jefes de cuentas por cobrar compara el detalle de los registros de ventas diarias con las órdenes de venta y reportes de embarque, para asegurarse que sólo las transacciones válidas fueron registradas.
- Cuando el jefe de cobranzas verifica que la cantidad del cheque está conforme al monto codificado en la parte baja del aviso de cobro, para evitar sobre o subestimación de los cobros.
- Cuando se elabora la conciliación bancaria por el asistente del contralor, para asegurar que los registros que afectan bancos se dieron correctamente.

Como se puede apreciar, algunos controles internos permiten cumplir con más de un objetivo, tal es el caso de la revisión de precios de venta, la secuencia numérica de las órdenes de venta y reportes de embarque, etc.

Otro aspecto que se puede observar mediante los tres métodos de documentación, es que en el de flujogramas no se puede apreciar quienes realizan o ejecutan los controles, sólo se aprecia el flujo que sigue la información hacia las cuentas de mayor, y ayuda a una mejor comprensión de dicho flujo.

El tercer procedimiento de la metodología, "Documentación de los procedimientos de proceso en cada función", queda satisfecho ya con la elaboración del memorándum descriptivo, con el cuestionario o con el flujograma y nuevamente observamos que con los dos primeros métodos se puede cumplir en forma satisfactoria con los cuatro puntos que se mencionan el final del tema 2.5, los cuales requieren que se señalen:

- Documentos fuente e informes que se preparan;
- Pasos de procesamiento;
- Archivos utilizados durante el proceso; y
- Enlaces con otros ciclos, sistemas o funciones.

El cuarto procedimiento, "Obtención de información", queda también cumplido mediante el trabajo inicial de los auditores a través de la revisión del archivo permanente, de las entrevistas sostenidas con el personal y de la lectura del manual de procedimientos de la compañía. Como resultado de este trabajo se tienen el memorándum descriptivo, el cuestionario contestado y el flujograma de transacciones.

Igualmente, el quinto procedimiento ya está cubierto por el auditor, ya que para poder elaborar su memorándum, cuestionario o flujograma debió previamente sostener entrevistas con el personal y haber realizado "Observaciones del procesamiento de operaciones".

Con respecto al sexto procedimiento, "Identificación de técnicas de control", a través de las entrevistas con el personal, observación de los procedimientos y una vez preparado el memorándum o el cuestionario, identificamos las siguientes técnicas de control:

- El que el gerente de ventas se asegure que los miembros del staff, y los asistentes reciban una versión actualizada de la lista de precios.
- Imprimir órdenes de venta y reportes de embarque prenumerados.
- Sumarizar al final del día las órdenes de venta y generar el reporte "Resumen de órdenes de venta".
- Almacenar en el computador IBM la información de las órdenes de venta en el "Archivo de órdenes de venta" para su posterior procesamiento en el programa DSL20.
- Registrar las cantidades de los bienes e embarcar, así como cada partida en el reporte de embarques.
- Organizar en lotes, y en secuencia numérica, los reportes de embarques y descargarlos en su libro diario.
- Almacenar la información de los embarques en el computador en el "Archivo de Reportes de embarque" para su posterior proceso junto con el "Archivo de órdenes de venta" en el programa DSL20.

- Dar instrucciones al sistema para comparar el archivo de órdenes de venta y el archivo de reportes de embarque calculando los montos extendidos (la cantidad embarcada multiplicada por el precio unitario)
- Sumarizar las facturas individuales de ventas e imprimir un reporte llamado "Registro de ventas diarias".
- Crear el archivo en disco "Archivo de ventas diarias" para su incorporación en la red de IBM PCs, y almacenado en el archivo de servicios para su futuro procesamiento.
- Sumarizar al final del mes los registros de ventas diarias y preparar el asiento diario para su ingreso en el sistema del computador a través del sistema en línea, almacenarlo en el "Archivo de entradas de diario" y actualizar el mayor general mediante el programa GL301.
- Codificar los avisos de cobro con una máquina lectora de caracteres e incluir el nombre del cliente y el monto de la factura.
- Elaborar una lista de cheques por el departamento de correo.
- Alimentar la información codificada a una lectora óptica para alimentar la información a un IBM PC para crear el "Archivo de transacciones de aviso de cobro", y con ello generar:
  - Una nota de depósito bancario;
  - Un archivo de recibos de caja diario para ser cargado en la IBM mainframe;
  - Un archivo diario de cobranza para la red PC del departamento de cuentas por cobrar; y
  - Un reporte de cobranzas diarias

-Sumarizar al final del mes el archivo de recibos diarios de efectivo, en el IBM mainframe y generar una entrada de diario del efectivo recibido que es almacenada en el "Archivo de entradas de Diario" y, más tarde es entrada al programa GL301 para actualizar el mayor general.

Como se puede apreciar, las técnicas de control interno son el medio que se utiliza para asegurar que los controles contables internos cumplan con su objetivo y parecen ser parte de las tareas normales del propio sistema pero cumplen con el objetivo de controlar el procesamiento de dicho sistema.

Otro aspecto importante de señalar es el de que la metodología señala hasta el tercer procedimiento la necesidad de documentar de los procedimientos de proceso en cada función, en nuestro caso esto lo hicimos desde el primer momento conforme se sostuvieron las entrevistas con el personal, se leyó el manual de procedimientos, se vieron algunos procesos y los papeles de la auditoría anterior. Esto demuestra la flexibilidad de la metodología para adaptar el estudio y evaluación del control interno a las circunstancias que se presenten como mejor lo juzgue el auditor que lo ejecuta. Estas adaptaciones las puede llevar a cabo el auditor pero siempre cumpliendo con las Normas de Auditoría.

Hasta este punto ya tenemos identificadas las funciones del ciclo de ingresos de PTI, ya identificamos los objetivos de control, documentamos los procedimientos de proceso en cada función a través de la obtención de información, de llevar a cabo entrevistas al personal de la compañía, de realizar algunas observaciones y ver los papeles de la auditoría pasada, así mismo hemos identificado las técnicas de control interno.

Con el trabajo efectuado hasta aquí hemos completado lo que es el estudio del control interno, ya lo conocemos. Ahora se presenta la etapa modular del trabajo: Evaluar dicho control interno, que es el séptimo paso de la metodología. Se debe juzgar si, para cada objetivo aplicable, las técnicas de control interno:

- a). Dan certeza razonable de que se logra el objetivo;
- b). Dan certeza razonable de que se logra parcialmente; o
- c). No dan seguridad de que se logran.

Esto se logra primero con una evaluación preliminar en base a la información que se ha recolectado, posteriormente se efectúa una evaluación final al completar las pruebas de control sobre cada objetivo de auditoría.

Como se vió en el procedimiento 7 de la metodología, el riesgo de control interno puede ser evaluado cualitativamente por auditoría como **A** (ALTO), **M** (MODERADO), **B** (BAJO) O **MB** (MUY BAJO), para cada objetivo de auditoría. De esta forma evaluaremos los siguientes objetivos:

1. Todos los ingresos por la venta de bienes se registran adecuadamente (Integridad, y exactitud).

Los errores típicos para este objetivo son:

- a) La entrega de productos no se factura o la facturación no se registra.
- b) La entrega de productos se factura incorrectamente (cantidad o precio).
- c) Los datos de las ventas se pierden durante el proceso.
- d) La corrección y el proceso de datos no ocurre debido a que los procedimientos de seguimiento no existen o son inadecuados.

Irregularidades potenciales podrían ser:

- a) Los empleados o terceros reciben productos sin ser facturados.
- b) Los empleados o terceros reciben productos o precios no autorizados.
- c) Las facturas se registran por cantidades inferiores al total y las remesas de los clientes no corresponden a dicho monto.

Estos errores e irregularidades que se pudiesen presentar, la compañía los controla mediante los siguientes controles:

Para los errores típicos:

- a). Sólo se embarcan bienes amparados por Reportes de embarques y todos los reportes se registran en un libro diario.
- b). Los asistentes de ventas verifican que los precios en las órdenes de venta coinciden con la lista de precios más actualizada.

El jefe de embarque verifica que la descripción y las cantidades listas a embarcarse concuerden con el reporte de embarque.

- c). Se generan primeramente dos archivos para posteriormente ser procesados y registrar las ventas; archivos de órdenes de venta y archivo de reportes de embarque, posteriormente se genera el archivo de ventas diarias y finalmente el archivo de entradas de diario.

Todos estos archivos se conservan en disco.

- d). Los archivos se utilizan en forma lógica por lo que el proceso de datos es confiable.

Para las irregularidades potenciales:

- a). El almacenista toma los bienes a embarcar y registra las cantidades de cada partida en el reporte de embarques y el jefe de embarques revisa dichos bienes y lo concuerda con el reporte.
- b). Todas las órdenes de venta son revisadas por los asistentes en cuanto a precio de venta y las autoriza el gerente de ventas.
- c). Las facturas se registran automáticamente por el programa DSL20 generando el reporte "registro de ventas diarias".

Con esto apreciamos que PTI cuenta con controles efectivos para cumplir satisfactoriamente el objetivo de integridad y exactitud de los ingresos y por ello la evaluación preliminar de riesgo es de **B (BAJO)**.

2. Los ingresos registrados están conforme a los métodos adecuados para reconocer ingresos, han sido aplicados consistentemente y están revelados adecuadamente (valuación, presentación y revelación).

Los errores típicos para este objetivo son:

- a). Los ingresos se registran antes de entregar los bienes (por ejemplo: ventas facturadas y retenidas).
- b). Los requerimientos de revelación se ignoran o no se reconocen.

Irregularidades potenciales podrían ser:

- a). Los métodos de contabilidad seleccionados para reconocer ingresos son demasiado agresivos, al punto de causar distorsiones.
- b). Eliminación de revelaciones.
- c). Los flujos de efectivo tienen un retraso importante en relación al reconocimiento de ingresos.

La compañía tiene establecidos los siguientes procedimientos para controlar los posibles errores o irregularidades:

Por los errores:

- a). En el libro diario del almacén sólo se registran los reportes de embarques que fueron surtidos.
- b). El "archivo de ventas diarias" se descarga en la red de IBM PCs del departamento de cuentas por cobrar y almacenado en el archivo para que el jefe de éste departamento se asegure de que corre satisfactoriamente para generar el registro contable.

Por las irregularidades:

- a). Sólo se registran ingresos de efectivo en base al "archivo de entradas de diario" que a su vez está basado en los depósitos bancarios.

- b). El mayor se actualiza conforme al archivo de entradas de diario en tanto que en cuentas por cobrar es mediante el traspaso del archivo de ventas diarias a la red IBM PCs. Así la información sigue un proceso semiautomático que permite la adecuada revelación contable de las transacciones del ciclo de ingresos.
- c). Los ingresos se reconocen en el período contable correspondiente (mismo mes) y el flujo de efectivo tiene un adecuado proceso de cobro y depósito bancario conforme a políticas establecidas, lo cual reduce considerablemente el riesgo de retraso.

Nuevamente se aprecia un adecuado sistema de control interno en este objetivo, por lo tanto también aquí el riesgo lo evaluamos inicialmente como B (Bajo).

- 3. Todas las cobranzas están registradas adecuadamente (integridad y exactitud).

Los errores típicos para este objetivo son:

- a). Los ingresos no se registran hasta conocer las cuentas correctas de los clientes.
- b). Existen errores en los asientos contables.

Irregularidades potenciales podrían ser:

- a). Algunos ingresos son malversados.
- b). Ocurre algún "jineteo" (los ingresos en efectivo malversados se ocultan haciendo los registros posteriormente).
- c). Las cobranzas son malversadas y se ocultan con documentos falsificados.

Al respecto, la compañía controla estos riesgos y posibles anomalías a través de los siguientes procedimientos y controles:

Por los errores:

- a). Los cheques recibidos de clientes son codificados y junto está el nombre del cliente y el monto de la factura que paga.
- b). Un jefe de cobranzas genera la información de cobros y depósitos y un segundo jefe la revisa para poder generar los registros contables.

Por las irregularidades:

- a). Al elaborarse una lista de los cheques recibidos así como codificar los avisos de cobro y distribuirlos al jefe de cobranzas.
  - b). Cuando un jefe de cobranzas envía los depósitos al banco y otro distinto revisa que se hayan efectuado correctamente.
  - c). Al relacionar cada cobro con su cliente y la factura en cuestión lo cual impide la falsificación de documentos.
4. Las cuentas por cobrar representan ventas no cobradas y son propiedad de la entidad (existencia y propiedad).

Los errores típicos que se pueden presentar en este objetivo son:

- a). Las cuentas están sobrevaluadas debido a cobros no procesados.
- b). Los datos sobre las ventas se registran más de una vez.

En tanto que las irregularidades pueden ser:

- a). Las ventas y/o cuentas de clientes son ficticias.
- b). Ocurre "jineteo" (los ingresos en efectivo que han sido malversados se ocultan al registrarlos posteriormente en las cuentas).

Al respecto, PTI cuenta con los siguientes controles:

Para los errores:

- a). Los avisos de cobro son codificados según el cliente y se incluye su nombre y monto de la factura en cuestión.
- b). Un jefe en cuentas por cobrar compara el detalle de los registros de ventas diarias con la información de los órdenes de venta y reportes de embarque y, a base de pruebas, verifica las extensiones de los precios sobre el registro de las ventas diarias.

Para las irregularidades:

- a). El mismo control descrito en el inciso b) anterior.
- b). Un segundo jefe de cobranzas, en el departamento de cuentas por cobrar, compara la lista de cheques preparada por el departamento de correos con el monto estampado en el depósito bancario y el reporte diario de cobranzas.

Las posibilidades de que se presenten riesgos e irregularidades en este objetivo son reducidas, por lo tanto el riesgo preliminar en este objetivo también lo evaluamos como B (bajo).

Una vez que se tiene la evaluación preliminar el auditor puede determinar, en base a su juicio profesional, si adopta un enfoque de confianza hacia los controles o un enfoque sustantivo. En nuestro caso se adopta un enfoque de confianza ya que a nuestro juicio los controles son adecuados y en general consideramos que se prevendrían o detectarían errores sustanciales.

En el punto 7. de la metodología para el estudio y evaluación del control interno tratada en el tema 2.6 se señala que existen algunos elementos de juicio para que el auditor evalúe las técnicas de control, estos elementos están constituidos por una serie de preguntas. En el caso de nuestra evaluación preliminar el riesgo es nuevamente B(bajo) ya que las preguntas se contestan satisfactoriamente como sigue:

- ¿Qué podría salir mal?  
En los objetivos de auditoría se señalan claramente los posibles errores e irregularidades que se pudiesen presentar.
- ¿Evitarían las técnicas expresadas que esto suceda?  
En cada objetivo, después de los posibles errores e irregularidades, se mencionan las técnicas existentes y como evitarían que se dieran o como se descubrirían.
- Lo que pudiese salir mal, ¿se descubriría en la ejecución normal de los deberes de ser así, ¿cuando?

Se menciona la actividad que descubriría el error e irregularidad y el puesto de la persona que ejecuta la técnica.

Por lo anterior, se concluye que los controles son eficaces, si se ejecutan correctamente y se tiene la certeza razonable de que pueden prevenirse o descubrirse los errores o irregularidades importantes con las técnicas de control **existentes**.

Ya que se ha realizado la evaluación preliminar del riesgo de control interno y de haberse adoptado un enfoque de confianza, se puede llevar a cabo el último procedimiento de la metodología: el diseño de las pruebas de auditoría y preparación del programa de trabajo, el cual es el No. 8.

El diseño de las pruebas de cumplimiento generalmente se documenta en formatos previamente diseñados por las firmas de auditores y reúnen una serie de información para su mejor comprensión.

En los papeles de trabajo L-B-1 y L-B-6 tenemos el diseño de algunos procedimientos de auditoría para probar el procesamiento de la información mediante el control interno establecido. En ellos se documenta el tipo de intercambio en la corriente de información, el documento que sirve para el intercambio, una breve descripción de los controles y procedimientos que se llevan a cabo para el flujo de la información o la implicación del control faltante, columnas para anotar la persona o departamento que lo lleva a cabo, si es que se documenta, si sería o no eficaz el control y el objetivo que persigue dicho control, ya sea integridad, existencia y exactitud.

La siguiente sección de los papeles de trabajo comprende el diseño de los procedimientos de auditoría, y las siguientes columnas son para hacer referencia al papel de trabajo en que se llevaron a cabo, para anotar las iniciales de quien realizó el trabajo, una columna para documentar si los resultados soportan la confianza que se depositó en los controles y una última columna para posibles comentarios.

Una vez que se han diseñado los procedimientos de auditoría sabemos exactamente que información solicitar al personal del cliente para poderlas llevar a cabo.

A continuación incluimos los papeles de trabajo, en los cuales se aprecia desde la forma en que se seleccionó la muestra hasta la evaluación final de los resultados obtenidos.

Se procuró en lo posible mostrar el uso de índices, cumplir con las características de los papeles de trabajo en cuanto a nombre de la compañía auditada, nombre de la cédula, fecha a la que se lleva a cabo la auditoría, iniciales de quien la elaboró, fecha de cuando se llevó a cabo y el contenido en sí.

Los resultados finales deben ser analizados y juzgados por el auditor y de acuerdo al diseño de los papeles de trabajo realizar la evaluación final. En nuestro caso práctico la evaluación preliminar del riesgo de control interno fue de B (Bajo) y por ello se adoptó un enfoque de confianza, y una vez analizados los resultados finales seguimos evaluando con el riesgo como Bajo y así lo hacemos notar con la respuesta Sí en la columna que dice: " Sí se planea confianza sobre los controles, ¿soporta la evidencia de las pruebas la confianza?" en L-B-1 y L-B-6. Posteriormente realizamos una evaluación de la segregación de funciones (en L-B-1 3/3 y L-B-6 3/3) y documentamos una conclusión final.

Bien, ya concluído el caso práctico, consideramos que hemos logrado el objetivo de proporcionar a los estudiantes de auditoría una buena herramienta de estudio que les permitirá una comprensión de la forma en que se lleva a cabo un estudio y evaluación del control interno, la forma en que se preparan los papeles de trabajo, como se deben interpretar los resultados y lograr una conclusión.

PTI

Memorandum descriptivo de las Funciones y controles existentes en el ciclo de Ingresos Auditoría al 31-Dic-92

## Ordenes de Venta

Hay cuatro miembros del staff de ventas de PTI, y ellos están comunicados a través de una red antigua de computadores personales. Ellos comparten una impresora y un archivo de servicio (es decir, que está compartido en un disco duro). Cuando una orden es recibida, un miembro del staff de venta abre un archivo de entrada de órdenes de ventas desde una pantalla del computador. En la pantalla el miembro del staff de venta registra el nombre y número del cliente, la cantidad y descripción de los bienes y las instrucciones de embarque. Cada miembro del staff de venta tiene una copia de la lista estándar de precios, y debe obtener los precios actuales de esa lista de precios para todos los bienes. Entonces se imprime la orden de venta. En la impresora existen disponibles órdenes de venta prenumeradas, las cuales incluyen los reportes de envío. La lista de precios estándar es actualizada por el gerente de ventas periódicamente. El se asegura que los cuatro miembros del staff de ventas y sus asistentes reciban una versión actualizada de la lista.

Al final del día, el gerente de ventas corre un programa para sumanzar las órdenes de venta del día y genera un reporte llamado Resumen de Órdenes de Venta. Cada año, el gerente de ventas revisa los lotes de órdenes y los Resúmenes de Órdenes de Venta, pero como el volumen se ha incrementado muy drásticamente, esta tarea se ha delegado en dos asistentes. El sistema de computadores personales es alguna veces no confiable, y por lo tanto los asistentes:

- Verifican la secuencia numérica de las órdenes de venta para asegurarse que todas son contadas;
- Verifican que los precios coinciden con la lista de precios más actualizada; y
- Concuerdan los detalles del resumen de órdenes de venta (nombres y números de clientes, cantidad y descripción de los bienes, e instrucciones de envío) con la copia anexa de la orden de venta.

Los asistentes inician el resumen de órdenes de venta cuando ellos han completado su trabajo: el gerente de ventas revisa entonces lo que ellos han hecho y aprueban la extensión de los créditos a los clientes al firmar el resumen de órdenes de venta.

Los lotes de órdenes de venta son entonces enviados al departamento de PED. Un operador ingresa la información del resumen de órdenes de venta en un computador (mainframe). El mainframe es un IBM modelo 4341, el cual es compatible con el sistema de computadores personales en el cual las órdenes de venta han sido preparadas. Debido a que la transferencia de datos no es posible entre estas dos máquinas, la información debe ser ingresada manualmente. La información de las órdenes de venta es almacenada en el computador IBM en un archivo en disco llamado "Archivo de Ordenes de Venta", para esperar el procesamiento posterior por el programa DSL20 del computador.

## Reportes de Embarque

El gerente de almacén recibe una copia del resumen de órdenes de venta del departamento de ventas y se asegura que el gerente de ventas ha firmado el resumen autorizando el embarque. Parte de la documentación de las órdenes de venta son los reportes de embarques, los cuales tienen los mismos números que las órdenes de venta. Los reportes de embarques son entregados al almacenista, quien toma los bienes y registra las cantidades de cada partida en el reporte de embarques.

El jefe de embarque recibe el reporte de embarques y los bienes, listos para ser embarcados y verifica que la descripción y las cantidades concuerdan con el reporte de embarque. Si todas las cosas están conformes, el gerente de embarques inicia el reporte de embarques y envía los bienes.

Al final del día, los reportes de embarques son organizados en lotes por el jefe de embarques. La secuencia numérica es revisada por el gerente del almacén, quien inicia un libro diario de control cuando está satisfecho de que todos los reportes de embarque han sido registrados. Se calcula el total de controles de lote y el lote es enviado para el proceso en la IBM.

La información de los embarques es almacenada en el computador en el "Archivo de Reportes de Embarques" para proceso en el computador por el programa DSL20.

## Procesamiento de las Ventas

Cada día, el operador del computador ejecuta el programa DSL20, el cual comienza con una subrutina que clasifica tanto el Archivo de Órdenes de Venta como el Archivo de Reportes de Embarque, por número de órdenes de venta. Los dos archivos son entonces comparados por número de órdenes de venta. Para comparar las partidas, el programa calcula los montos extendidos (la cantidad embarcada multiplicada por el precio unitario) e imprime la factura de ventas. Las facturas individuales de venta son sumanzadas y un reporte llamado "Registro de Ventas Diarias" es impreso.

Una segunda subrutina crea el archivo en disco, "Archivo de Ventas Diarias", el cual es descargado para su incorporación en la red de IBM PCs del departamento de cuentas por cobrar y almacenado en el archivo de servicios para futuro procesamiento.

Un jefe, en el departamento de cuentas por cobrar, recibe el registro de ventas diarias, conjuntamente con el paquete de facturas que contienen las órdenes de venta y los reportes de embarque. El jefe compara el detalle de los registros de ventas diarias, con la información de las órdenes de venta y los reportes de embarque y, en una base de pruebas, verifica los extensiones de los precios sobre el registro de ventas diarias. El jefe inicia el registro de ventas diarias si éste es correcto. El jefe es también responsable para asegurar que el programa corre satisfactoriamente (es decir, si el programa no corre, el jefe no podrá recibir el registro de ventas diarias y el problema podría originar una investigación).

Al final del mes, los registros de ventas diarias son sumanzados manualmente, y se prepara un asiento de diario para su ingreso en el sistema del computador por el asistente al contralor a través del sistema en línea. Las entradas son almacenadas en un archivo en disco llamado "Archivo de Entradas de Dianos". El mayor general es actualizado mediante el programa GL301.

## Recibos de Efectivo

Todos los avisos de cobro son codificados con una máquina lectora de caracteres. Este proceso es similar a la forma en que sus cheques personales están codificados con su número de cuenta al pie del cheque. Incluido en el código, está el nombre del cliente y el monto de la factura.

## Evaluación del Control Interno

Los avisos de cobro y los cheques son recibidos en el departamento de correo. El jefe de correo hace una lista de los cheques recibidos y los distribuye al jefe de cobranzas en el departamento de cuentas por cobrar. El jefe endosa reactivamente los cheques y verifica que la cantidad del cheque este conforme con el monto codificado en la parte baja del aviso de cobro. Si el código del aviso de cobro no está presente, el cheque y los detalles son pasados a un operador que incluye en el aviso un código, el cual es entonces chequeado por el jefe de cobranzas. El aviso de cobro es entonces alimentado en una lectora óptica, la cual lee la información codificada en la parte baja del aviso y alimenta esta información a un IBM PC, donde un archivo en disco llamado "Archivo de Transacciones de Aviso de Cobro", es creado.

El jefe de cobranzas ejecuta un programa en el PC que usa la información del "Archivo de Transacciones de Aviso de Cobro" y genera lo siguiente:

- Una nota de depósito bancario:
- Un Archivo de Recibos de Caja Diano para ser cargado en la IBM mainframe:
- Un Archivo Diano de Cobranza para la red PC del departamento de cuentas por cobrar; y
- Un Reporte de Cobranzas Dianas.

La nota de depósito bancario es colocada en lotes con los cheques y, enviada al banco por el jefe de cobranzas, quien devuelve las notas de depósito procesadas por el banco. Un segundo jefe de cobranzas, en el departamento de cuentas por cobrar, compara la lista de cheques preparada por el departamento de correos con el monto estampado en el depósito bancario y el reporte diano de cobranzas. Si todo está conforme, el jefe firma el reporte diario de cobranzas.

Al final del mes, el Archivo de Recibos Dianos de Efectivo, en el IBM mainframe, es sumanzado por el programa de computador CSH10, y una entrada de diario del efectivo recibido en el mes es generada. Esta entrada de diano es almacenada en el archivo en disco "Archivo de Entradas de Diano" y, luego es la entrada del programa GL301, para actualizar el mayor general. El contralor recibe los reportes generados por estos programas y es responsable por asegurar que ellos corren satisfactoriamente. El asistente al contralor prepara la conciliación bancaria, la cual es revisada e inicialada por el contralor.

### **Red de IBM PC en el Departamento de Cuentas Por Cobrar**

Durante el año pasado, PTI descargo sus cuentas por cobrar del submayor a una base de datos que esta mantenida en una IBM PC. Esta base de datos esta comunicada a través de una red con el departamento de créditos, el departamento de contabilidad, y el departamento de mercadeo y ventas. Cada grupo usa la información en una variedad de formas. El departamento de créditos usa la base de datos para preparar las actualizaciones de los reportes de antigüedad y los detalles de los analisis de cuentas de los clientes. El departamento de contabilidad usa la información de la base de datos para preparar los presupuestos y para preparar analisis de ventas por líneas de productos y por región. El departamento de ventas y mercadeo usa la información para preparar presupuestos de ventas y estrategias de planes de mercadeo.

La base de datos es mantenida por un gerente de base de datos en el departamento de procesamiento electrónico de datos, el cual recibe dos discos cada día: el Archivo Diano de Cobranzas y el Archivo Diano de Ventas. El gerente entonces corre un programa para actualizar la base de datos de cuentas por cobrar por las transacciones contenidas en los dos archivos. Mensualmente, el jefe de cuentas por cobrar concilia el submayor de cuentas por cobrar con el mayor general. Esta conciliación es revisada e inicialada por el contralor.

Cuestionario de Control Interno  
Cuentas por Cobrar a Clientes y  
Ventas

Cliente	Año terminado	PT No.
<i>PFI</i>	<i>31-Dic-98</i>	<i>L-R VII</i>
Preparado por	Iniciales	Fecha
<i>Elizal Ramirez</i>	<i>Elizal R.</i>	<i>Dic-98</i>

A. Objetivo de Control

Integridad, existencia y exactitud de las ventas de bienes y prestación de servicios.

1. ¿Sólo las personas autorizadas, sin funciones incompatibles, tienen acceso a los archivos de pedidos y datos de precios, programas y registros relacionados?

SI     NO     N/A

Comentarios *sólo los 4 miembros del staff de ventas y el gerente del depto. tienen acceso a esta información y no realizan funciones incompatibles*

2. ¿Están debidamente aprobados los pedidos de venta?

SI     NO     N/A

Comentarios *No se manejan pedidos de venta, sino órdenes de venta que se elaboran en base a las solicitudes de los clientes y que son aprobadas cuando el gte. de ventas aprueba el resumen de órdenes de venta.*

Cuestionario de Control Interno

3. ¿Están controlados los pedidos de venta (v.gr. prenumerados) y los documentos faltantes reciben seguimiento oportuno?

SI     NO     N/A

Comentarios En la imprenta del staff de ventas existen disponibles órdenes de venta prenumeradas que incluyen los reportes de envío al cliente. Los asistentes de ventas verifican cada día la secuencia numérica para asegurarse que todas son contadas.

4. ¿Se mantiene un archivo maestro o listado aprobado de clientes?

SI     NO     N/A

Comentarios El archivo maestro está incluido en el sistema y a cada cliente se le asigna un número. El archivo está autorizado ya que para dar de alta a un nuevo cliente se requiere de un formato especial con los datos y autorizada por los gtes. de ventas y de crédito y cobranzas.

5. ¿Existen procedimientos para controlar cambios y actualizar información incluida en el archivo maestro o listado aprobado de clientes?

SI     NO     N/A

Comentarios Aunque no existen procedimientos específicos al respecto no existen riesgos fuertes ya que ocasionalmente el gte. de ventas revisa lo adecuado del archivo.

Questionario de Control Interno

6. ¿Están establecidas las responsabilidades y procedimientos para aprobar crédito a nuevos clientes o cambiar los límites de crédito fijados?

SI     NO     N/A

Comentarios Esta responsabilidad recae en el gte. de crédito y cobranzas y para ello consideran las variantes que se presentan (volumen de compras del cliente, cumplimiento de pago, situación económica, etc.).

7. ¿Las personas que desempeñan la función de crédito son independientes de las funciones de ventas, embarque, facturación, ingresos de efectivo y contabilidad?

SI     NO     N/A

Comentarios Existe una adecuada segregación de funciones al respecto.

8. ¿Se mantiene un archivo maestro o lista aprobada de precios incluyendo las condiciones generales de descuento y cargos por flete?

SI     NO     N/A

Comentarios La lista de precios es actualizada periódicamente por el gte. de ventas. Las condiciones generales de descuento y carga por flete se discuten con el cliente cuando se recibe su orden.

Questionario de Control Interno

9. ¿Existen procedimientos establecidos para controlar cambios y actualizar la información incluida en el archivo maestro o listado aprobado de precios?

SI     NO     N/A

Comentarios Los precios están debidamente controlados ya que el gte. de ventas se asegura que la gente del staff reciba la más actualizada y los asistentes revisan que los precios en los órdenes de venta coincidan con dicha lista.

10. ¿Los pedidos de venta y la información sobre precios se procesa en forma completa y exacta en el período contable respectivo, y los asientos rechazados reciben seguimiento oportuno?

SI     NO     N/A

Comentarios Al final de cada mes se suman manualmente los registros de ventas diarias y se prepara un asiento de diario para su ingreso en el sistema y se almacena en un "Archivo de Entradas de Diario" y más tarde se actualiza el mayor general mediante el programa 61301

11. ¿Sólo las personas autorizadas, sin funciones incompatibles, tienen acceso a los archivos de datos sobre embarques y servicios y sus programas y registros relacionados?

SI     NO     N/A

Comentarios Normalmente solo intervienen el operador del computador y un jefe de cuentas por cobrar.

Cuestionario de Control Interno

12. ¿Los documentos de embarque y prestación de servicios se identifican con los pedidos de venta aprobados?

SI     NO     N/A

Comentarios Como se vio en la pregunta  
3, los reportes de embarque están in-  
cluidos en las órdenes de venta y  
contienen el mismo folio.

13. ¿Están controlados los documentos de embarque o prestación de servicios (v.gr. prenumerados) y los documentos faltantes reciben seguimiento oportuno?

SI     NO     N/A

Comentarios Además de estar foliadas, cada  
reporte de embarque es registrado por el  
almacenista en el "Reporte de em-  
barques" y posteriormente el gte. de  
almacén revisa la secuencia numérica

14. ¿Las personas que desempeñan la función de embarque son independientes de las funciones de ventas, facturación, ingresos de efectivo y contabilidad?

SI     NO     N/A

Comentarios Solo el jefe de embarques  
realiza esta función y no cuenta con  
ninguna actividad incompatible.

Questionario de Control Interno

15. ¿Está restringido el acceso a producto terminado y mercancías de manera que las salidas de inventario estén basadas solamente en pedidos de venta debidamente aprobados?

SI     NO     N/A

Comentarios Existe un adecuado control de acceso al almacén y las salidas de inventarios están debidamente controladas por el jefe de embarques.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

16. ¿Se verifican las cantidades de productos embarcados? (v.gr. doble conteo)

SI     NO     N/A

Comentarios El jefe de embarques recibe del almacenista el reporte de embarques y los bienes listos para ser embarcados, entonces verifica que la descripción y las cantidades sean las mismas que los bienes.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

17. ¿Los datos sobre embarques o prestación de servicios se procesan en forma completa y exacta en el período contable correspondiente y los asientos rechazados reciben seguimiento oportuno?

SI     NO     N/A

Comentarios La información de los embarques es almacenada en el computador en el "Archivo de reportes de embarques" para su proceso en el computador por el programa 25620.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Questionario de Control Interno

18. ¿Sólo las personas autorizadas, sin funciones incompatibles, tienen acceso a los archivos de datos, programas y registros relacionados?

SI     NO     N/A

Comentarios Existe una adecuada segregación de funciones al respecto.

---



---



---

19. ¿Están controladas las facturas de venta (v.g. prenumeradas) para todos los productos embarcados o los servicios prestados, y las facturas faltantes reciben seguimiento oportuno?

SI     NO     N/A

Comentarios El sistema le asigna a cada factura su folio y la consecutividad es revisada por un asistente de ventas para mantener actualizado el consecutivo fiscal.

---



---

20. ¿Se identifican las facturas de venta con los pedidos de venta aprobados y los documentos de embarque, y las diferencias reciben seguimiento oportuno?

SI     NO     N/A

Comentarios El jefe de cuentas por cobrar compara el detalle de los registros de ventas diarias con la información de las ordenes de venta y los recibos de embarques.

---



---

Cuestionario de Control Interno

21. ¿Las personas que desempeñan la función de facturación son independientes de las funciones de ventas, crédito, embarque e ingresos de efectivo?

SI     NO     N/A

Comentarios El operador del computador es quien da la instrucción al computador para imprimir las facturas en base al "Archivo de órdenes de venta" y al "Archivo de reportes de embarques".

22. ¿La información sobre facturación se procesa en forma completa y exacta en el período contable respectivo y los asientos rechazados reciben seguimiento?

SI     NO     N/A

Comentarios Ver pregunta N° 10

**B. Objetivo de control**

**Integridad, existencia y exactitud de cobranzas.**

23. ¿Sólo las personas autorizadas, sin funciones incompatibles, tienen acceso a los archivos de datos de ingresos, a los programas y registros relacionados?

SI     NO     N/A

Comentarios Sólo los usuarios de esta información tienen acceso a ella.

Cuestionario de Control Interno

24. ¿Se utilizan servicios bancarios de cobranza cuando es apropiado?

SI  NO  N/A

Comentarios: Los servicios de cobranza a  
clientes lo realiza personal de  
la misma compañía.

25. ¿Las personas que manejan remesas son independientes de las funciones de embarque, facturación, contabilidad y erogaciones en efectivo?

SI  NO  N/A

Comentarios: sólo personal del área de  
cobranzas realiza estas funciones

26. ¿Los cheques recibidos se sellan con endosos restrictivos y todos los ingresos se controlan y depositan intactos diariamente?

SI  NO  N/A

Comentarios: El jefe de cobranzas endosa res-  
trictivamente los cheques y los ingresos  
se controlan y depositan diariamente y se  
genera en "Archivo de recibos de caja  
diario", en "Archivo diario de cobranza"  
y en "Reporte de cobranzas diarias".

Cuestionario de Control Interno

27. ¿Se controlan al recibirse las ventas en efectivo (v.gr. recibos prenumerados)?

SI     NO     N/A

Comentarios Todos los avisos de cobro son redifinidos con una máquina listada de caracteres y se relaciona el nombre del cliente e importe de la factura que se cobra. Al cliente se le expide un recibo sellado.

28. ¿Se envía un listado de control de los ingresos diarios a una persona independiente de las funciones de manejo de remesas y cuentas por cobrar?

SI     NO     N/A

Comentarios Un jefe de cobranzas genera los archivos señalados en la pregunta de y envía los depósitos al banco. Un segundo jefe de cuentas por cobrar revisa toda la información y, si todo está conforme, firma el reporte diario de cobranzas.

29. ¿Se comparan los asientos al diario de ingresos contra los depósitos según el estado de cuenta del banco y contra los listados de control inicial, por una persona independiente de las funciones de cobranza y cuentas por cobrar?

SI     NO     N/A

Comentarios Con los archivos anteriores, se genera una entrada de diario del efectivo y con ella se actualiza el mayor general. El asistente del controlador prepara la conciliación bancaria, la cual es revisada e iniciada por el controlador.

Cuestionario de Control Interno

30. ¿Se procesa la información sobre ingresos en forma completa y exacta en el período contable respectivo, y los asientos rechazados reciben seguimiento oportuno?

SI     NO     N/A

Comentarios Las entradas de diario del efectivo se almacenan en el "archivo de entradas de diario" y luego se le da entrada al programa G.L 301 para actualizar el mayor general oportunamente.



HOJA DE TRABAJO DEL CONTROL INTERNO PROCESAMINICHO

Control de  
Fecha: 2020.08.14  
Por: JZ

Pr. No. L-8-1/3  
Fecha: 2020.08.14  
Por: JZ

Objeto de control: Procedimiento de cobro

Código de control	Descripción de control (verificar, observar, consultar, etc.) (El describir el control incluye el objetivo, el alcance, el momento de ejecución, el responsable, el tipo de evidencia, etc.)	Presencia o ausencia de evidencia de control		Evidencia de control		Opinión	Presencia de evidencia de control		Comentarios (observaciones, sugerencias, etc.)
		SI	NO	SI	NO		SI	NO	
1	Los <u>Procedimientos</u> de cobro deben estar actualizados y ser aprobados por el gerente de cobranza. El sistema de cobro debe estar actualizado y ser aprobado por el gerente de cobranza. El sistema de cobro debe estar actualizado y ser aprobado por el gerente de cobranza.			Se revisó el procedimiento de cobro y se encontró que está actualizado y aprobado por el gerente de cobranza.					
2	El sistema de cobro debe estar actualizado y ser aprobado por el gerente de cobranza. El sistema de cobro debe estar actualizado y ser aprobado por el gerente de cobranza. El sistema de cobro debe estar actualizado y ser aprobado por el gerente de cobranza.			Se revisó el sistema de cobro y se encontró que está actualizado y aprobado por el gerente de cobranza.					
3	El sistema de cobro debe estar actualizado y ser aprobado por el gerente de cobranza. El sistema de cobro debe estar actualizado y ser aprobado por el gerente de cobranza. El sistema de cobro debe estar actualizado y ser aprobado por el gerente de cobranza.			Se revisó el sistema de cobro y se encontró que está actualizado y aprobado por el gerente de cobranza.					

**TESIS CON FALLA DE CRÉDITO**



Cliente: PTI

Por: 4/1 Fecha: 26/98

Periodo: Ene - Dic. A. 1998

Por: B Fecha: \_\_\_\_\_

Por: \_\_\_\_\_ Fecha: \_\_\_\_\_

## HOJA DE TRABAJO DEL CONTROL INTERNO

### SEGREGACION DE FUNCIONES

Función	Persona o Departamento que ejecuta la función	¿Existen funciones incompatibles con otros tipos de intercambio? si no existen, indicarlas
Compromete a la entidad en el intercambio	<u>Staff de Venta</u>	<u>No</u>
Acepta o entrega la consideración, si existe	<u>Jefe de Embarque</u>	<u>No</u>
Responsable de registrar los datos de intercambio en el sistema de procesamiento	<u>Jefe de Embarque</u>	<u>No</u>
¿Carta a la gerencia?	Sí _____	No <u>X</u>
¿Es adecuada la segregación de funciones en el límite para este tipo de intercambio?	Sí <u>X</u>	No _____

### CONCLUSION

¿Provee la evidencia de las pruebas una seguridad razonable que los datos registrados en el sistema de procesamiento para este tipo de intercambio están completos?

Sí X No \_\_\_\_\_

Indicar el impacto de cualquier respuesta "No" en el programa de auditoría

---

---

---

---

---

---

---

---

P.T. 1

Selección de la muestra de Reportes de embarque  
Auditoría al 31-Dic-92

P.T. No	L-3-2
CONTADOR	Elagar R.
FECHA	Dic-92

Determinación de la muestra de reportes de embarque				
---	--	--	--	--

Para efectuar la revisión del control interno, el número de partidas se fija en base al juicio del auditor una vez que ha conocido el sistema de control y ha adquirido conocimiento suficiente del negocio.

Nº de partidas a revisar : 12

Certe de Formas de reportes de embarque:

Nº del primero utilizado	204	12/01/1992
Nº del último utilizado	602	15/12/1992
Universo de reportes	398	

Determinación del intervalo de muestra:

Total de Formas utilizadas	398
Nº de partidas a revisar	12
Intervalo de muestreo	33

La muestra se seleccionara tomando una de cada 33 formas hasta completar las 12, utilizandose como punto de partida la 5ª forma emitida y que es la Nº 208.

L-B-3

P.T.I. Elagor, R. D.E.-94

Pruebas de cumplimiento de reportes de embarque

Adelantada al 31-Dic-94

N° Cliente	Cliente	Reporte de Embarque		Orden de Venta		F. d	C. t. v. t. g.	Ver procedimientos en L-B-1	a	b	c	d	e	f
		N°	Fecha	N°	Fecha									
13215	Normalizador de Sistemas, S.A.	209	14/10/94	209	14/10/94	4312	14/10/94	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
13232	Equipos Inteligentes, S.A.	242	4/02/94	242	3/02/94	4345	6/02/94	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
13203	Aceleradores Tecnicos, S.A.	275	11/03/94	275	11/03/94	4328	4/02/94	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
13216	Aceleradores Computarados, S.A.	308	20/02/94	308	20/02/94	4411	29/02/94	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
13257	Mantenimiento Técnico, S.A.	341	19/05/94	341	19/05/94	4444	17/05/94	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
13207	Computadoras AIFA, S.A.	374	23/04/94	374	21/04/94	4477	24/04/94	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
13201	Ingeniería Especializada, S.A.	407	11/02/94	407	9/02/94	4510	13/02/94	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
13243	Francisco Gutierrez	440	3/02/94	440	11/02/94	4543	5/02/94	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
13232	Equipos Inteligentes, S.A.	473	21/04/94	473	27/02/94	4576	31/02/94	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
13207	Computadoras AIFA, S.A.	506	12/10/94	506	12/10/94	4609	14/10/94	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
13243	Computadores Remites, S.A.	539	23/14/94	539	20/14/94	4642	24/11/94	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
13257	Mantenimiento Técnico, S.A.	522	13/12/94	522	13/12/94	4675	14/12/94	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

D. En este reporte se se encuentran los  
 iniciales del jefe de embarque, y se  
 cargo de cumplir con el informe y se  
 mande al jefe de embarque y se  
 explico que en este día no debe  
 recibir embarques, por ello se  
 debe cancelar. Este se cancela  
 y por ello se cancela el embarque

MAACAS

✓ procedimiento correcto  
 ✗ procedimiento incorrecto

Hoja de Trabajo de la Prueba de Cumplimiento de Integridad y Observación

Cuenta PTI Año terminado 3-12-91

Pruebas por PTI Inicio 2-12-91 Fecha 2-12-91

Propósito de la prueba de cumplimiento de integridad y observación (marcar uno):

- Prueba de un control de procesamiento o de custodia en el cual se planificó contar con el propósito de modificar el alcance y/o la oportunidad de las pruebas sustantivas.  
 Prueba de un control básico.

Si la prueba es de un control de procesamiento o de custodia, describa la(s) prueba(s) sustantiva(s) con la(s) cual(es) se relaciona la prueba de cumplimiento:

N/A

Breve descripción del control (hágase referencia al papel de trabajo de control (si es apropiado):

Ver N° 1 en L-B-113

Descripción de la prueba realizada y sus resultados:

Se verificó la susceptibilidad americana de los recibos de embarque y de los recibos de venta así como su integridad por los meses de febrero, abril, julio y diciembre. Los resultados obtenidos fueron satisfactorios.

Conclusión

Prueba de un Control de Procesamiento o de Custodia

Los resultados de la prueba de cumplimiento de integridad y observación son:

La evaluación del riesgo de control (marcar uno):

Alto	<u>N/A</u>
Moderado	<u> </u>
Bajo	<u> </u>
Muy Bajo	<u> </u>

Oportunidad de la(s) prueba(s) sustantiva(s) (marcar una):

A la fecha del balance general	<u>N/A</u>
Dentro de dos meses de la fecha del balance general	<u> </u>
Más de dos meses de la fecha del balance general	<u> </u>

Prueba de un Control Básico

Si la prueba es de un control básico, ¿indican los resultados de la prueba que el control está funcionando adecuadamente (sí) o no?

Sí

Si el control no está funcionando adecuadamente, describa los resultados de probar un control más allá de la prueba sustantiva. Además, documentar la conclusión que resulta de los procedimientos adicionales.

N/A

**Hoja de Trabajo de la Prueba de Cumplimiento de Integridad y Observación**

Cuenta: PTI Año: 31-12-98

Presente por: Eduard Ramió Fecha: 21-9-98

Propósito de la prueba de cumplimiento de indagación y observación (marcar uno):

Prueba de un control de procesamiento o de custodia en el cual se planifica contar con el propósito de modificar el alcance y/o la oportunidad de las pruebas sustantivas.

Prueba de un control básico.  
Si la prueba es de un control de procesamiento o de custodia, describa la(s) prueba(s) sustantiva(s) con la(s) cual(es) se relaciona la prueba de cumplimiento:

Breve descripción del control (hágase referencia al papel de trabajo de control interno apropiado):

N/A  
Ver control N.º 6 en L.º 1.º 2.º

Descripción de la prueba realizada y sus resultados:  
Por los meses de marzo, mayo, septiembre y diciembre se verificó la suma de las ventas diarias, la corrección del asiento diario y la correcta ejecución del mayor general. Los resultados obtenidos fueron satisfactorios.

**Conclusión**

Prueba de un Control de Procesamiento o de Custodia

Los resultados de la prueba de cumplimiento de indagación y observación apoyan:

La evaluación del riesgo de control (marcar uno):

Alto	<u>N/A</u>
Modérico	<u>/</u>
Bajo	<u>-</u>
Muy Bajo	<u>v</u>

Oportunidad de la(s) prueba(s) sustantiva(s) (marcar una):

A la fecha del balance general	<u>N/A</u>
Dentro de los meses de la fecha del balance general	<u>/</u>
Más de dos meses de la fecha del balance general	<u>-</u>

Prueba de un Control Básico

Si la prueba es de un control básico, ¿indican los resultados de la prueba que el control está funcionando adecuadamente (sí o no)? Sí

Si el control no está funcionando adecuadamente, describir los resultados de probar un control mitigante o de la prueba sustantiva. Además, documentar la conclusión que resulta de los procedimientos adicionales.

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_





Ciente: PTI

Por: Elizagar Fecha: 0.1-91

Período: Enero - Diciembre - 91

Por: \_\_\_\_\_ Fecha: \_\_\_\_\_

Por: \_\_\_\_\_ Fecha: \_\_\_\_\_

## HOJA DE TRABAJO DEL CONTROL INTERNO

### SEGREGACION DE FUNCIONES

Función	Persona o Departamento que ejecuta la función	¿Existen funciones incompatibles con otros tipos de intercambio? Si no existen indicar:
Compromete a la entidad en el intercambio	<u>No Aplicable</u>	<u>No</u>
Acepta o entrega la consideración, si existe	<u>Jefe de Correo</u>	<u>No</u>
Responsable de registrar los datos de intercambio en el sistema de procesamiento	<u>Jefe de Cobranza</u>	<u>No</u>
¿Carta a la gerencia?	SI _____	No <u>X</u>
¿Es adecuada la segregación de funciones en el límite para este tipo de intercambio?	SI <u>X</u>	No _____

### CONCLUSION

¿Provee la evidencia de las pruebas una seguridad razonable que los datos registrados en el sistema de procesamiento para este tipo de intercambio están completos?

SI X No \_\_\_\_\_

Indicar el impacto de cualquier respuesta "No" en el programa de auditoría

---

---

---

---

---

---

---

---

PT.1

Selección de muestra de avisos de cobro  
realizada el 3-01-92

Nº	L-6-7
CONTADOR	Blas R.
FECHA	Dic-92

Determinación de la muestra de avisos de cobro.			
---	--	--	--

Para efectuar la revisión del control interno, el número de partidas se fijó en base al juicio del auditor una vez que ha cambiado el sistema de control y ha adoptado como método el método del muestreo.

Nº de partidas a revisar : 12

Corre de Firmas de avisos de cobro:

Nº del 1º recibo utilizado 10,001 4-01-92

Nº del último recibo utilizado 10,348 11-12-92

Universo de recibos 347

Determinación del universo de muestra:

Total de recibos utilizados 347

Nº de partidas a revisar 12

Universo de muestra 29

La muestra se seleccionará tomando uno de cada 29 avisos de cobro hasta completar las 12, utilizando como punto de partida la Nº. 10,018.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



## CONCLUSIONES

Las conclusiones a las que llegamos después de haber desarrollado el trabajo son las siguientes:

### CAPITULO I

- 1.- El control interno surge como una necesidad de la administración de los negocios para lograr una mayor eficiencia en toda la organización
- 2.- El control interno es un sistema debidamente organizado y analizado que permite y garantiza el logro de objetivos.
- 3.- Dentro de los cuatro objetivos generales del control interno señalados por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP y varios autores (y que nosotros sólo consideramos como tres) se persiguen una serie de objetivos específicos y elementales para el desarrollo de los negocios.
- 4.- Los elementos del control interno son la base para un adecuado funcionamiento del sistema y, por lo tanto, para los negocios.
- 5.- Un sistema de control interno contiene controles contables, administrativos y operacionales.

### CAPITULO II

- 1.- En toda auditoría financiera, el auditor deberá hacer un estudio y evaluación del control interno, tal y como lo señalan las Normas de Auditoría.
- 2.- Las aseveraciones de la gerencia son afirmaciones positivas o implícitas que el personal ejecutivo de los negocios hace en sus estados financieros y en otros informes que fueron preparados con información obtenida de la aplicación de un sistema de control interno, y es algo de lo cual el auditor debe obtener evidencia comprobatoria.
- 3.- Una vez que el auditor ha estudiado y avalado el sistema de control interno, los resultados obtenidos se consideran como evidencia de auditoría.
- 4.- Para estudiar y evaluar el sistema de control interno, el auditor deberá lograr antes un entendimiento del mismo y deberá tener en mente una serie de aspectos y conceptos (Tema 2.4) necesarios para ello, así como un pleno conocimiento del negocio.

- 5.- No se deben estudiar y evaluar todos los controles existentes, sino que deben de identificarse aquellos que sean los más relevantes y que una posible falla de los mismos repercuta considerablemente en la información financiera.
- 6.- En la actualidad el auditor cuenta con tres métodos para documentar el sistema de control interno y deberá seleccionar aquel que mejores beneficios proporcione al desarrollo de su trabajo.
- 7.- El estudio y evaluación del control interno se debe efectuar en forma separada por cada uno de los ciclos de transacciones y siguiendo una metodología bien planeada que sea flexible de tal manera que se pueda adaptar a las circunstancias cambiantes que se presenten y que permita al auditor utilizar su juicio profesional de acuerdo a su experiencia y capacidad.
- 8.- Una vez evaluado el control interno, el auditor podrá determinar apropiadamente la naturaleza, oportunidad y extensión de sus procedimientos sustantivos.

#### CAPITULO III

- 1.- Siempre que se estudie y evalde el control interno, el auditor debe dar cumplimiento a las Normas de Auditoría y al Código de Ética Profesional de la profesión.
- 2.- El hecho de estudiar y evaluar el control interno constituye al mismo tiempo una oportunidad para el auditor (y para el despacho del que forma parte) de proporcionar servicios de asesoramiento a su cliente en aspectos contables, de cómputo y otros que estén a su alcance.
- 3.- Es obligación del auditor comunicar oportunamente a la gerencia del cliente cualquier debilidad de control interno detectada.

#### CAPITULO IV

- 1.- Actualmente el Procesamiento Electrónico de Datos (PED) juega un papel importante en la elaboración de información financiera de los negocios y por ello también se debe diseñar un sistema de control interno especializado para los sistemas computarizados.
- 2.- Al realizar una auditoría de estados financieros, el auditor está obligado a estudiar y evaluar también el control interno en un ambiente de PED cuando éste juega un papel importante en la elaboración de información financiera.
- 3.- Para estudiar y evaluar el control interno en un ambiente de PED es necesario diseñar procedimientos específicos de acuerdo a los objetivos que se persiguen en el PED.

- 4.- De ser necesario, el auditor financiero deberá auxiliarse de un especialista en PED para su revisión.
- 5.- El estudio del control interno en un ambiente de PED constituye una extraordinaria oportunidad para el auditor (y para el despacho del que forma parte) de proporcionar servicios extras a su cliente que le ayuden a mejorar el funcionamiento de su departamento de sistemas.

#### CAPITULO V

- 1.- El juicio profesional que el auditor ha adquirido a través de su experiencia es la mejor herramienta con la que cuenta para un adecuado estudio y evaluación del control interno, así como para el resto de la auditoría.
- 2.- El juicio profesional no es un conocimiento que se adquiere en las aulas académicas sino que es el producto de la madurez adquirida en el campo de trabajo.
- 3.- El juicio profesional debe estar siempre enfocado a cumplir con las Normas de Auditoría y regirse conforme al Código de Ética Profesional del IMCP.
- 4.- Todos los resultados obtenidos del trabajo de auditoría deben ser juzgados por el auditor para obtener una interpretación que permita optimizar el trabajo subsiguiente.
- 5.- La combinación de técnicas especializadas, un juicio maduro del auditor y la observancia de los lineamientos establecidos por la profesión dan como resultado un trabajo de calidad profesional en toda auditoría.

**BIBLIOGRAFIA**

- 1. AUDITORIA FILOSOFIA Y TECNICA**  
JOHN W. COOK, PH. D., C.P.A.  
GEORGIA STATE UNIVERSITY  
GARY M. WINKLE, D.B.A., C.P.A.  
GEORGIA STATE UNIVERSITY  
EDITADO BAJO LA SUPERVISION TECNICA DE:  
Luis Ruiz de Velazco  
traducción al Castellano por M.G.R. de U. de Paredes  
Editorial BANCA Y COMERCIO S.A.
- 2. EL PROCESO ADMINISTRATIVO**  
JOSE ANTONIO FERNANDEZ ARENAS  
EDITORIAL DIANA.
- 3. PRINCIPIOS DE AUDITORIA**  
WALTER B. MEIGS, PH. D. C.P.A.  
EDITORIAL DIANA.
- 4. EVALUACION Y JUICIO DEL AUDITOR EN RELACION CON  
EL CONTROL INTERNO CONTABLE.**  
POR THEODORE J. MOCK. UNIVERSITY OF SOUTHERN CALIFORNIA  
JERRY L. TURNER. PEAT MARWICK, MITCHELL & CO.  
TRADUCCION DE IVONNE NAVARRETE DE RICOSSA  
EDICION 1989. DEL I.M.C.P. A.C.
- 5. NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA**  
EDICION 1991  
TOMO I Y TOMO II  
DEL I.M.C.P. A.C.
- 6. LITERATURA DESARROLLADA POR CARDENAS DOSAL  
NIETO AZTIAZARAN S.C., FIRMA MIEMBRO DE KPMG  
(KIYNVEL PEAT MARWICK GOERDELER).**

7. **AUDITORIA I**  
C.P. HENOC REGALADO HERNANDEZ  
EDITORIAL SOID, S.A.
  
8. **AUDITORIA PRACTICA**  
LUIS RUIZ DE VELASCO  
EDITORIAL BANCA Y COMERCIO.
  
9. **SAS 55**  
INSTITUTO AMERICANO DE CONTADORES PUBLICOS.
  
10. **PRINCIPIOS BASICOS DE AUDITORIA**  
ARTHUR W. HOLMES C.P.A.  
WAYNE S. OVERMYER C.P.A.  
CIA. EDITORIAL CONTINENTAL, S.A. MEXICO (CECSA).
  
11. **CODIGO DE ETICA PROFESIONAL**  
EMITIDO POR EL I.M.C.P. A.C.