

117



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTONOMA DE  
MEXICO

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA  
DE MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES  
CUAUTITLAN

ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL  
INTERNO

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADA EN CONTADURIA

PRESENTAN:

ADRIANA HERNANDEZ OLIVOS  
VERONICA ZAVALA SANDOVAL

260907

ASESOR: L.C. JUAN CORTES GUTIERREZ

CUAUTITLAN IZCALLI, EDO. DE MEX. 2000



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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



FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN  
 UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR  
 DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

UNIVERSIDAD NACIONAL  
 AVANZADA DE  
 MEXICO

U. N. A. M.  
 FACULTAD DE ESTUDIOS  
 SUPERIORES CUAUTITLAN  
 ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS



DEPARTAMENTO DE  
 EXAMENES PROFESIONALES

DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO  
 DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLAN  
 PRESENTE

ATN: Q. Ma. del Carmen Garcia Mijares  
 Jefe del Departamento de Exámenes  
 Profesionales de la FES Cuautitlán

Con base en el art. 23 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS:

Estudio y Evaluación del Control Interno

que presenta la pasante: Hernández Olivos Adriana  
 con número de cuenta: 8939843-0 para obtener el TITULO de:  
Licenciada en Contaduría

Considerando que dicha tesis reúne los requisitos necesarios para ser discutida en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO

ATENTAMENTE.  
 "POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"

Cuautitlán Izcalli, Edo. de Méx., a 5 de abril de 2000

PRESIDENTE	<u>L.C. Juan Cortés Gutiérrez</u>	
VOCAL	<u>C.P. Jorge Irene Landín</u>	
SECRETARIO	<u>C.P. Rafael Cano Razo</u>	
PRIMER SUPLENTE	<u>L.C. Polando Sánchez Peláez</u>	
SEGUNDO SUPLENTE	<u>L.C. Francisco Alcántara Salinas</u>	



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTÓNOMA DE  
MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN  
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR  
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

U. N. A. M.  
FACULTAD DE ESTUDIOS  
SUPERIORES-CUAUTITLAN

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS



DEPARTAMENTO DE  
EXAMENES PROFESIONALES

DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO  
DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLAN  
PRESENTE

ATN: Q. Ma. del Carmen Garcia Mijares  
Jefe del Departamento de Exámenes  
Profesionales de la FES Cuautitlán

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS:

Estudio y Evaluación del Control Interno

que presenta la pasante Zavala Sandoval Verónica  
con numero de cuenta: 8803343-3 para obtener el TITULO de  
Licenciada en Contaduría

Considerando que dicha tesis reúne los requisitos necesarios para ser discutida en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO

ATENTAMENTE  
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izcalli, Edo de Mex. a 5 de abril de 2000

PRESIDENTE	<u>L.C. Juan Cortés Gutiérrez</u>	
VOCAL	<u>C.P. Jorge Irene Landín</u>	
SECRETARIO	<u>C.P. Rafael Cano Razo</u>	
PRIMER SUPLENTE	<u>L.C. Rolando Sánchez Peláez</u>	
SEGUNDO SUPLENTE	<u>L.C. Francisco Alcántara Salinas</u>	

*AGRADECIMIENTOS*

*ADRIANA.*

A Dios, porque si no fuera por él yo no hubiera llegado a este momento y tampoco tuviera a mis maravillosos padres que siempre me han apoyado y han estado conmigo en todo momento brindándome su comprensión y cariño.

A mi mamá y a mi papá porque me dieron la vida y todo lo que ello implica: educación, disciplina, amor y tantas otras cosas que no me alcanzaría este espacio para mencionarlas.

A mi hermana porque siempre se ha hecho presente en mi vida.

A mi tío Lalo porque desde pequeña me inculcó el hábito del estudio.

A un amigo muy especial que desgraciadamente ya no está conmigo pero me acompañó en algunos momentos importantes para mí.

Agradezco **especialmente** al Profesor Juan Cortés, por el tiempo que dedicó a nuestro trabajo y el cual desgraciadamente ya no pudo concluir. Por su esfuerzo y por su entrega al trabajo docente, y por ser un Profesor en toda la extensión de la palabra, Muchas Gracias.

Por último, a Verónica que siempre me ha brindado su amistad y ha sido la persona con la que he logrado realizar este trabajo y concluir de esta manera con mis estudios.

*VERONICA.*

A Dios y a mis padres porque al darme la vida, me han dado también la oportunidad de lograr muchísimas cosas; una de ellas, como la que hoy, Adriana y yo hemos logrado. El concluir los estudios de una carrera profesional, muchas gracias.

A nuestro querido asesor Juan Cortés, porque sin conocernos, no dudo ni un solo instante en brindarnos su total e incondicional apoyo para la realización de este trabajo. Profesor hoy le decimos gracias, gracias por haber sido un excelente académico y un excelente ser humano; pero no le decimos adiós sino hasta luego. Descanse en Paz L.C. Juan Cortés Gutiérrez.



# ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

## INDICE.

INTRODUCCION.	pág. iii
CAPITULO 1. GENERALIDADES.	pág. 1
1.1 Antecedentes.	pág. 1
1.2 Concepto.	pág. 4
1.3 Objetivos	pág. 6
1.4 Importancia.	pág. 7
1.5 Limitaciones de un sistema de control interno.	pág. 8
1.6 El control interno y el riesgo de auditoria.	pág. 11
1.7 El control interno en relación con la tarea del auditor externo.	pág. 17
1.8 El control interno y la tarea del auditor interno.	pág. 19
CAPITULO 2. EL SISTEMA DEL CONTROL INTERNO.	pág. 22
2.1 Clasificación.	pág. 22
2.1.1 Controles generales o circundantes.	pág. 23
2.1.1.1 Control circundante en el procesamiento electrónico de datos (PED).	pág. 28
2.1.2 Controles específicos.	pág. 34
2.1.2.1 Tipos de errores.	pág. 39
2.1.2.2 Puntos de control.	pág. 41
2.1.2.3 Los medios y los controles internos específicos.	pág. 44
2.1.2.4 Categorías de controles específicos.	pág. 44
2.1.2.5 Controles específicos en el procesamiento electrónico de datos (PED).	pág. 46
2.1.2.6 Tipos de controles de procesamiento.	pág. 49
2.1.2.7 Tipos de controles de custodia.	pág. 52
2.1.2.8 Controles en ambientes computarizados.	pág. 54
2.2 Elementos.	pág. 57
2.2.1 El ambiente de control.	pág. 60
2.2.2 El sistema contable.	pág. 72

2.2.3 Procedimientos de control.	pág. 94
2.3 Requisitos para la implantación de un sistema de control interno.	pág. 96
2.4 Pruebas de cumplimiento.	pág. 100
2.4.1 Diseño de las pruebas de cumplimiento.	pág. 102
2.4.2 Tipos de pruebas de cumplimiento.	pág. 105
2.4.3 Ejemplos de las pruebas de cumplimiento.	pág. 107
2.4.4 Desviaciones de cumplimiento.	pág. 108
2.5 Ventajas y desventajas.	pág. 110
CAPITULO 3. ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.	pág. 115
3.1 Objetivos.	pág. 117
3.2 Método descriptivo.	pág. 119
3.3 Método gráfico.	pág. 122
3.4 Método de cuestionarios.	pág. 139
3.5 Método mixto.	pág. 143
3.6 Informe u opinión.	pág. 144
CASO PRACTICO.	pág. 150
Ciclo de ingresos.	pág. 152
Ciclo de compras.	pág. 159
Ciclo de nóminas.	pág. 169
Ciclo de tesorería.	pág. 177
CONCLUSIONES.	pág. 187
GLOSARIO.	pág. 191
BIBLIOGRAFIA	pág. 194

## INTRODUCCION.

Son amplios y muy valiosos los servicios que un contador público puede ofrecer, destacando entre ellos su desempeño en la auditoría de estados financieros.

Actualmente se reconoce que la formulación de los estados financieros de las empresas es responsabilidad exclusiva de la administración de las mismas; es decir, que la formulación de los estados financieros se lleva a cabo de manera interna por las propias empresas y por lo tanto el contenido y las notas que muestren los estados, es responsabilidad única de las empresas. De lo que tenemos que el propósito fundamental de la auditoría de estados financieros, es el dar credibilidad y confianza a las cifras que han sido generadas por la administración de las empresas, mismas que aparecen en sus estados financieros.

Para dar credibilidad a los estados financieros, es necesario que el auditor como profesional independiente, emita su opinión respecto a si los estados financieros auditados muestran la realidad financiera de la empresa, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Por supuesto, si cuando al terminar la auditoría, se llega a la conclusión de que los estados financieros contienen errores importantes o sustanciosos, la opinión profesional también deberá describir estos errores y cuantificarlos lo más claramente posible, para que la entidad determine las correcciones pertinentes, de manera tal que los estados

financieros cumplan ya con su objetivo de mostrar la realidad financiera de las entidades a una fecha determinada.

Sin embargo, el auditor para poder emitir su opinión, debe respaldarla ampliamente a través de diversos procedimientos de auditoría, mismos que deben ser cuidadosamente seleccionados para que las conclusiones a las que se lleguen a través de ellos resulten acertadas y objetivas.

Por otro lado, el auditor también se ve obligado a eficientar su desempeño, en el sentido de desarrollar su trabajo en el menor costo y tiempo posibles, y conservando por supuesto el mejor nivel de calidad en sus resultados. Para lograr esto, y en base a la segunda de las normas de ejecución del trabajo de auditoría, el auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, lo que le permitirá determinar el grado de confianza que podrá depositar en él; y por consiguiente, determinar también la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría que habrá de aplicar.

El control interno, sus antecedentes, definición, elementos que lo estructuran; así como el papel tan importante que representa en la tarea del auditor externo al desempeñar una auditoría de estados financieros, es precisamente nuestro objeto de estudio en este trabajo de investigación, mismo que hemos dividido en tres capítulos y un caso práctico.

## 1. GENERALIDADES.

### 1.1 ANTECEDENTES.

Los orígenes del control interno se remontan a la época de las antiguas civilizaciones egipcia, fenicia, siria, mesopotámica, etc.; que se desarrollaron en la edad antigua, la cual comprende desde la invención de la escritura [3100 a.C.] hasta la caída del Imperio Romano [476 d.C.]. En donde su principal forma de comerciar era el trueque, esto llevó a los comerciantes a practicar una contabilidad de partida simple para tener control de la cantidad de productos con que contaban y asimismo sobre los gastos.

En la Edad Media (siglos V - XV) aparecieron los primeros libros de contabilidad para controlar los recursos y obligaciones con que se disponía en los negocios; además de que ya se empezaban a practicar operaciones bancarias y la teneduría de libros por dos personas distintas. En Inglaterra, ese procedimiento se extendió a tres personas (uno de los libros era llevado por el tesorero, otro por el secretario de la Cancillería y un tercero por el representante del Rey), en donde la página de uno debía corresponder con la de los otros dos.

Hasta ahora hemos mencionado medidas de control muy sencillas, pero efectivas, importantes y suficientes en el momento en que fueron aplicadas, las que pretendían que las operaciones comerciales fueran lo más precisas y veraces posibles, tanto en su ejecución como en el registro de las mismas.

Con el advenimiento de la Revolución Industrial (siglos XVIII y XIX), se desarrollaron empresas de mayor complejidad surgiendo la necesidad para los hombres de negocios de desarrollar sistemas de control que sirvieran para proteger sus intereses.

De acuerdo a lo anterior podemos afirmar que el control interno nace de una necesidad inherente al crecimiento económico el cual ha tenido lugar en forma acelerada; y las empresas se han visto forzadas a crecer, a diversificarse, o ambas cosas. En virtud de lo cual se ha precisado de organizaciones viables, mediante la descentralización, delegando mayor autoridad y elaborando sistemas más refinados.

Ya en este siglo, en abril de 1917 fué publicado un folleto bajo el título 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’.<sup>1</sup>

En 1929 el Instituto Americano de Contadores emitió una publicación titulada “Verificación de Estados Financieros”. Esta, fué una revisión del folleto anteriormente mencionado. En ambas publicaciones encontramos un antecedente de control interno, al cual se le llama sistema de verificación interna.

Finalmente, podemos decir que el control interno para toda organización es fundamental, y no es solamente una invención de los contadores y auditores para facilitarse el trabajo.

---

<sup>1</sup> Theodore J. Mock y Jerry L. Turner. EVALUACION Y JUICIO DEL AUDITOR EN RELACION CON EL CONTROL INTERNO CONTABLE. 1a. edición 1989, I.M.C.P. pág. 25

## 1.2 CONCEPTO.

En 1936 el Instituto Americano de Contadores menciona el término verificación interna, el cual 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.

En 1949 el Comité sobre Procedimientos de Auditoría perfeccionó la definición de control interno quedando 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 exactitud y la confiabilidad de su información financiera, promover la eficiencia operacional y provocar la adherencia a las políticas prescritas por la administración”.<sup>1</sup>

En la actualidad, algunos autores definen al control interno de la siguiente forma:

---

<sup>1</sup> Theodore J. Mock y Jerry L. Turner. EVALUACION Y JUICIO DEL AUDITOR EN RELACION CON EL CONTROL INTERNO CONTABLE. 1a. edición 1989. I.M.C.P. pág. 25



Abraham Perdomo Moreno dice el control interno es: “Un plan de organización entre la contabilidad, funciones de empleados y procedimientos coordinados que adopta una empresa pública, privada o mixta, para obtener información confiable, salvaguardar sus bienes, promover la eficiencia de sus operaciones y adhesión a su política administrativa”.<sup>1</sup>

José Alberto Schuster considera lo siguiente: “El sistema de Control Interno comprende el plan de organización y todos los métodos coordinados y medidas adoptadas dentro de una empresa con el fin de salvaguardar sus activos, verificar la confiabilidad y corrección de los datos contables, promover la eficiencia operativa y fomentar la adhesión a las políticas administrativas prescritas”.<sup>2</sup>

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos (I.M.C.P.) en el Boletín E-02, opina que: “El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en una entidad para salvaguardar sus activos, verificar la razonabilidad y confiabilidad de su información financiera, promover la eficiencia operacional y provocar adherencia a las políticas prescritas por la administración”.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Abraham Perdomo Moreno. FUNDAMENTOS DE CONTROL INTERNO. 1a. reimpresión 1996. ECASA pág. 3

<sup>2</sup> José Alberto Schuster. CONTROL INTERNO. 1993. Ediciones Macchi pág. 2

<sup>3</sup> COMISION DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA, I.M.C.P. Boletín E-02 Estudio y Evaluación del Control Interno. I.M.C.P. párrafo 9, México 1991.

En este trabajo adoptamos la siguiente definición: el sistema de control interno es el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que implanta una entidad, abarcando todas las funciones contables y administrativas u operacionales, con el fin de obtener información financiera confiable, veraz y oportuna, asegurándose de salvaguardar sus bienes, fomentar y promover la eficiencia de sus operaciones, y facilitar que las reglas establecidas por la administración se acepten y se realicen de manera eficiente.

### **1.3 OBJETIVOS.**

De acuerdo con el boletín E-02 de la Comisión en turno de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P., son cuatro objetivos que persigue el control interno en una organización, y son:

- 1.- Salvaguardar sus activos;
- 2.- Obtener información financiera veraz y confiable;
- 3.- Promover la eficiencia en la operación de la entidad; y
- 4.- Provocar adherencia a las políticas prescritas por la administración.

Como es posible observar, estos cuatro objetivos del control interno se encuentran implícitos en la definición de control interno, que hace el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) en el referido Boletín.

#### **1.4 IMPORTANCIA.**

Actualmente el alcance y el tamaño de las empresas públicas, privadas y mixtas, ya sean comerciales, industriales o financieras, se ha vuelto tan complejo y amplio que la administración debe confiar en innumerables reportes y análisis para controlar efectivamente las operaciones. Como consecuencia deben de contar con un sistema de control interno que abarque los aspectos administrativos u operacionales y los contables; empleando para ello los instrumentos que la administración, contabilidad, ciencias sociales y la tecnología misma nos ofrecen.

Por otra parte la certeza de tener un buen sistema de control interno; proporciona seguridad contra las debilidades humanas y reduce la posibilidad de que ocurran errores e irregularidades tales como fraudes, robos, malversaciones, colusión de empleados, etc.

Por último, para el auditor, realizar una auditoría en una empresa donde existe un deficiente sistema de control interno resultaría impracticable, debido a las limitaciones de tiempo, honorarios, etc.

## 1.5 LIMITACIONES DE UN SISTEMA DE CONTROL INTERNO.

Es importante mencionar que cualquier sistema de control interno, por más minucioso y estructurado que sea, no puede por sí solo garantizar el cumplimiento de sus objetivos, debido a que la efectividad del mismo esta sujeta a una serie de limitaciones que impiden el logro total de los objetivos. Algunas de estas limitaciones son:

- *EL REQUISITO COMUN DE QUE UN CONTROL ESTABLECIDO SEA COSTO-BENEFICIOSO.* En la práctica es común encontrar que el costo de los controles no debe ser mayor al valor de lo que está sujeto a éstos, sin embargo pueden producirse errores o fraudes en aquello que por no ser costo-beneficioso no se controla.

- *SITUACIONES EXTRAORDINARIAS, TANTO INTERNAS COMO EXTERNAS.* Al establecer controles, generalmente se hace para las transacciones y hechos rutinarios y no para lo extraordinario (crisis en la industria, insuficiente capital de trabajo y falta de liquidez, deterioro en la generación de las utilidades, falta de crédito accesible, etc.). Cuando lo extraordinario surge, es común que los sistemas de control no sepan como responder.

- *EL ERROR HUMANO*. Esto se debe a malentendidos, descuidos y fatiga del personal en la realización de sus operaciones los cuales no son intencionales; estos errores podrán referirse a:

- \* Equivocaciones al recopilar o procesar información o datos contables con base a los cuales se prepararán los estados financieros.

- \* Estimaciones contables incorrectas que surgen como consecuencia de la omisión o mal interpretación de algunos hechos.

- \* Errores en la aplicación de principios contables relacionados con importes, clasificación y forma de presentación o revelación.<sup>1</sup>

- *LA EXISTENCIA DE IRREGULARIDADES*. Se refiere a declaraciones erróneas u omisiones intencionales dentro de los estados financieros; incluyéndose aquella información financiera fraudulenta que tiene como meta desorientar (a este hecho se le denomina en ocasiones fraude administrativo), así como la malversación de activos (desfalco). Las irregularidades pueden referirse a:

---

<sup>1</sup> Walter G. Kell, Williams C. Boynton y Richard E. Ziegler. AUDITORIA MODERNA, 2a. edición 1995. Compañía Editorial Continental, S.A. de C.V., pag. 45.

\* Manipulación, falsificación o alteraciones de registros contables o documentos de respaldo, con base en los cuales se elaboran los estados financieros.

\* Presentación errónea de datos u omisiones intencionales de eventos, transacciones u otra información importante.

\* Aplicación errónea intencional de principios contables con respecto a importes, clasificación y forma de presentación o revelación.<sup>1</sup>

• *LA POSIBILIDAD DE UN ACUERDO PARA EVADIR LOS CONTROLES QUE DEPENDEN DE LA SEGREGACION DE FUNCIONES.*

Esto se da cuando dos o más personas acuerdan violar un control cuyo cumplimiento depende de ellas, como cometer un fraude ignorando el control o violándolo.

• *LA IDIOSINCRASIA.* El carácter y temperamento propio y especial que hace diferente a cada individuo de los demás y las características culturales de nuestro país hacen factible que la interpretación y entendimiento de los sistemas de control interno difieran de una persona a otra.

---

<sup>1</sup> Walter G. Kell, William C. Boynton y Richard E. Ziegler, AUDITORIA MODERNA. 2a. edición 1995, Compañía Editorial Continental, S.A. de C.V., pág. 45.

- *INFORMALIDAD EN LAS ACTIVIDADES.* La relativa informalidad con que las personas participan en los sistemas operativos, hace que olviden el objetivo de algunos actos rutinarios de control, y terminan por ejecutarlos sin cumplir fielmente con la función de control con que fueron creados.

- *LA INTEGRIDAD O COMPETENCIA DE LA ADMINISTRACION.* Puede ser que la administración este controlada por una persona o grupo reducido, y que no exista un Consejo o Comité de vigilancia efectivo; además de la posible falta de personal competente para la realización de las labores, etc.

## **1.6 EL CONTROL INTERNO Y EL RIESGO DE AUDITORIA.**

La palabra “riesgo” es aplicada en términos generales, cuando existe la posibilidad de que en algunos actos o actividades ocurra algo que provoque que las cosas salgan mal. Esto quiere decir que lo que se realizó no resultó como se esperaba o como fué planeado, sino que además se cause un daño o perjuicio.

El riesgo de auditoría representa la seguridad razonable que determina el auditor, de que los estados financieros revisados no contengan errores o desviaciones de los principios de contabilidad, que excedan a lo permitido por el principio de importancia relativa<sup>1</sup>.

Al realizar un trabajo de auditoría de estados financieros, en cumplimiento a la segunda norma de ejecución del trabajo de auditoría<sup>2</sup>, es necesario que el auditor documente su conocimiento y comprensión de la estructura del sistema de control interno, como parte del proceso de planeación de la auditoría; lo cual le va a permitir tener una mejor comprensión de las políticas y procedimientos de control existentes en una entidad y su aplicación en cada uno de los elementos que estructuran el control interno.

Todo esto apoyándose en experiencias anteriores con la entidad y averiguaciones con el personal apropiado, inspección de documentos y registros, así como la observación de las actividades y operaciones. Considerando también que la naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría irán de acuerdo al tamaño y complejidad de cada entidad (cuando a juicio del auditor la información sustraída de la empresa fuera deficiente deberá recurrir a fuentes externas para obtener dicha información).

---

<sup>1</sup> NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. A.C. Boletín 3030: Edición 1994.

<sup>2</sup> Consultar el glosario.



En esta etapa, el auditor adquiere una visión general del riesgo implícito en el trabajo que va a realizar a fin de considerarlo en el diseño de sus programas de trabajo de auditoría y para identificar gradualmente las funciones y características propias de la entidad. Aquí, aún no se han probado los controles internos y sin embargo, antes de cualquier decisión el auditor deberá primeramente:

1. Comprender el ambiente de control implantado por la administración para detectar errores potenciales.
2. Describir y revisar su interpretación de los procedimientos de control de la administración.
3. Evaluar el diseño de los sistemas de control, determinando su eficacia para prevenir, detectar y corregir los errores potenciales identificados.
4. Expresar la opinión sobre la confianza que podrá depositarse en el control que será probado.

Una vez que el auditor posee un conocimiento general de la estructura del control interno, está en condición de decidir el grado de confianza que depositará en los controles que existan, para la prevención y detección de errores potenciales importantes, y en base a este grado de confianza el auditor determinará su estrategia de trabajo.

Por lo tanto, podemos afirmar que el riesgo de auditoría es la posibilidad de que la opinión expresada por el auditor no corresponda a la realidad financiera de la entidad.

Este riesgo es el resultado del efecto combinado de tres tipos de riesgos específicos los cuales se definen en el Boletín 3030, “Importancia relativa y riesgo de Auditoría” de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría y que son:

- a) Riesgo Inherente.
- b) Riesgo de Control.
- c) Riesgo de Detección.

*RIESGO INHERENTE.* Representa la posibilidad de que ocurra algún error esencial en el proceso de preparación de los estados financieros (cuenta, saldo o grupo de transacciones), tomando en cuenta que la entidad no tenga establecidos procedimientos de control interno.

Este tipo de riesgo es mayor para algunas cuentas, saldos o grupos de transacciones dado que unas de ellas son más propensas a robos, fraudes y pérdidas. El riesgo inherente no sólo puede afectar a una cuenta específica sino a todas las cuentas. Por ejemplo, conflictos potenciales de intereses, faltantes importantes en capital de trabajo, quiebra posible, entre otros.

*RIESGO DE CONTROL.* Es aquel que representa la eficacia y efectividad de los controles internos establecidos, ya que si estos fallan o no son detectadas sus anomalías aumentan el riesgo de control. Por el contrario, si los controles internos son eficaces el riesgo de control es bajo.

Tomando en cuenta que el riesgo de control nunca va a ser nulo, los controles internos establecidos nunca van a proporcionar una seguridad completa de poder detectar o evitar errores importantes debido, a las limitaciones inherentes a cualquier tipo de sistema.<sup>1</sup>

*RIESGO DE DETECCIÓN.* Depende de la eficacia del control interno establecido por la entidad. Este riesgo está influenciado por la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos que aplique el auditor, ya que éste debe considerar al estimar el riesgo de detección que un error pudiera ser cometido por él.

---

<sup>1</sup> Consultar "Limitaciones de un sistema de control interno" p.p. 9.

El riesgo de detección se origina por ejemplo, en el hecho de que normalmente no se analiza la totalidad de los movimientos que forman una cuenta o rubro de los estados financieros; y otra parte se origina por la posibilidad de seleccionar un procedimiento inadecuado, aplicarlo incorrectamente o mal interpretar los resultados obtenidos. Este riesgo disminuye en relación inversa a los riesgos inherentes y de control, esto quiere decir que a menor riesgo inherente y de control habrá mayor riesgo de detección que acepte el auditor.

En base a la definición de los tres tipos de riesgos que integran el riesgo de auditoría es posible evaluar este último en términos de un rango. Por ejemplo, riesgo bajo, moderado o alto. Utilizando esta forma de medición, la siguiente tabla nos ilustra la interrelación que existe entre los tres componentes del riesgo de auditoría:

Riesgo de control	Alto	Medio	Bajo
Riesgo inherente	Riesgo de detección		
Alto	Bajo	Bajo	Medio
Medio	Bajo	Medio	Alto
Bajo	Medio	Alto	Alto

Como se puede ver en esta tabla, si el auditor evalúa los riesgos inherentes y de control como altos, está obligado a establecer un riesgo de detección bajo para que el riesgo total de auditoría siga siendo aceptable.<sup>1</sup>

La importancia relativa y el riesgo de auditoría adquieren una importancia especial en la fase de planeación y diseño de los procedimientos a aplicar, ya que, de no contemplarse en forma adecuada, es probable que el auditor llegue al final de su trabajo y comprobar que no cuenta con la evidencia suficiente y competente que soporte su opinión.

### **1.7 EL CONTROL INTERNO EN RELACIÓN CON LA TAREA DEL AUDITOR EXTERNO.**

El auditor externo es un contador público que presta sus servicios en forma individual, o bien, que labora en despachos de contadores públicos que brindan servicios profesionales de auditoría a sus clientes. En virtud de su educación, entrenamiento y experiencia los auditores externos están capacitados para realizar cualquier tipo de auditoría<sup>2</sup> que requiera el cliente. Estos clientes incluyen empresas públicas o privadas, organismos gubernamentales, personas físicas, entre otros.

---

<sup>1</sup> NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. A.C. Boletín 3030; Edición 1994.

<sup>2</sup> Consultar el glosario.

Es necesario que el auditor externo mantenga su independencia del cliente al realizar una auditoría y al proporcionar los resultados.

Como profesional, el auditor realiza su labor mediante la aplicación de una serie de conocimientos especializados que conforman el cuerpo técnico de su actividad; sin embargo, en el desempeño de esta labor, el auditor adquiere responsabilidad no solamente con la persona que contrata sus servicios, sino también con un gran número de personas físicas o morales desconocidas para él, pero que también harán uso del resultado de su trabajo como base para la toma de decisiones. Es debido a esto que la auditoría no requiere únicamente un alto nivel profesional, sino que también amerita el ejercicio de un juicio sólido y maduro para juzgar los procedimientos que deben seguirse y estimar los resultados obtenidos.

El auditor en su carácter de especialista independiente y de confianza, usualmente es llamado para opinar sobre los estados financieros formulados por la empresa, a efecto de que su opinión sea una garantía de credibilidad respecto a dichos estados financieros.

Para el cumplimiento de su tarea el auditor externo, debe reunir los elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan respaldar su informe. Hace esto por medio de una evaluación de las actividades del control interno de los sistemas que se refieren a su revisión (lo cual le permite también dar cumplimiento a la segunda norma de ejecución del trabajo de auditoría).

El auditor externo en base al estudio y evaluación del control interno determina la confiabilidad del mismo, lo que le permite definir la naturaleza, alcance y oportunidad de las pruebas y procedimientos de auditoría. Por consiguiente la calidad del control interno determina la planificación del trabajo del auditor permitiendo prever la cantidad del trabajo a realizar, tiempo y costos estimados para su ejecución, y honorarios manteniendo la calidad del servicio prestado.

Por último podemos afirmar, que a mejor control interno menos procedimientos de auditoría.

## **1.8 EL CONTROL INTERNO Y LA TAREA DEL AUDITOR INTERNO.**

Los auditores internos son contadores públicos que laboran como empleados de las organizaciones que auditan, realizando una actividad independiente de revisión y evaluación denominada auditoría interna, como un servicio a la organización. El objetivo de la auditoría interna es apoyar a la administración de la organización en una más eficiente asignación de responsabilidades. Para el logro de este objetivo se requiere de las siguientes actividades:

- Estudiar y evaluar la adecuación, la firmeza y la aplicación de los controles contables, financieros y demás controles de operación, y promover un control eficaz a un costo razonable.

- Evaluar el grado con que se cumple con las políticas, planes, procedimientos y normas de auditoría establecidos.

- Evaluar el grado de control y salvaguarda de los activos de la compañía contra todo tipo de pérdidas.

- Evaluar la confiabilidad del logro de los objetivos y metas de operaciones y programas dentro de la organización.

- Evaluar el resultado de las tareas asignadas a los diferentes departamentos de la organización.

- Recomendar mejoras en las formas de operaciones, etc.<sup>1</sup>

Como es posible observar el alcance del trabajo de la auditoría interna se extiende a todas las fases de las actividades de una organización.

---

<sup>1</sup> Walter G. Kell. William C. Boynton. AUDITORIA MODERNA. Editorial CECSA; segunda edición México. 1995 p.p. 8.



El auditor interno como profesional, participa en auditorías de cumplimiento y auditorías operativas<sup>1</sup>. Sin embargo, en ocasiones es posible que su trabajo complemente el trabajo de los auditores externos en auditorías de estados financieros.

---

<sup>1</sup> Consultar el glosario "tipos de auditoría".

## **2. EL SISTEMA DEL CONTROL INTERNO.**

### **2.1 CLASIFICACIÓN.**

Las funciones propias de una organización conllevan a reconocer dos grandes divisiones de un sistema de control interno, que son:

- 1) El control interno administrativo u operacional.
- 2) El control interno contable.

Estas divisiones permiten la siguiente clasificación del control interno.

El control interno administrativo u operacional; comprende entre otros, el plan de organización, los procedimientos y los registros relacionados con la toma de decisiones que determinan la autorización de transacciones por parte de la gerencia; lo cual influye en forma directa con la responsabilidad de cumplir con los objetivos organizacionales, la eficiencia en las operaciones y la adhesión a las políticas prescritas por la administración de la entidad, a la vez que es punto de partida para establecer el control contable de las transacciones.

El control interno contable comprende el plan organizacional, los procedimientos y los registros concernientes a salvaguardar los activos y que aseguran la confiabilidad de los registros contables, a la vez que están diseñados para permitir la preparación de los estados financieros de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados y demás criterios aplicables.

Una segunda clasificación de los conceptos de control interno que integran este sistema, es la que se hace de acuerdo a su impacto sobre la información que presentan los estados financieros; lo que permite clasificarlos como controles generales o circundantes y controles específicos, mismos que se definen en los siguientes puntos.

### **2.1.1 CONTROLES GENERALES O CIRCUNDANTES.**

Los controles generales o circundantes, son los emanados de la política administrativa y operacional de la entidad. No tienen relación directa con los ciclos de información contable, por consiguiente no ejercen un impacto directo sobre la información que presentan los estados financieros; sin embargo, su ineficiencia puede afectar el funcionamiento de los controles específicos.

Los controles internos generales comprenden:

- Conciencia de control.
- Estructura organizacional.
- Personal.
- Protección de los equipos y registros.
- Separación de funciones.<sup>1</sup>

*CONCIENCIA DE CONTROL.* En este punto se incluyen las normas relativas a la comunicación de las políticas operativas, administrativo-contables y de control, y al grado y frecuencia de la vigilancia sobre el sistema, contemplando también el establecimiento de un departamento de auditoría interna.

Es importante señalar que es la gerencia, la responsable del establecimiento de una conciencia favorable de control dentro de la organización, toda vez que el mejor sistema de control interno puede resultar totalmente ineficaz si es la gerencia la primera en no cumplir con los controles previamente establecidos.

A continuación se presentan algunas de las circunstancias que podrían motivar a la gerencia a violar los controles establecidos.

\* Cuando el ramo propio de la entidad experimenta numerosos fracasos o resultados de operación negativos.

---

<sup>1</sup> José Alberto Schuster. CONTROL INTERNO. Ediciones Macchi; Buenos Aires, junio 1992 p.p. 28.

- \* La insuficiencia en el capital de trabajo o capacidad de crédito para la continuación de las operaciones de la entidad.

- \* Cuando los resultados de operación afectan directamente la remuneración de los administradores.

- \* Cuando la información de los estados financieros es básica para determinar las condiciones de venta de una entidad.

- \* Cuando al presentar resultados negativos se obtienen beneficios.

- \* Cuando existe presión hacia la gerencia para el cumplimiento de los presupuestos.

*ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL.* Es la que contempla el establecimiento de una adecuada estructura con divisiones y departamentos funcionales, asignación de responsabilidades y políticas de delegación de autoridad de acuerdo al tamaño y naturaleza de la entidad; lo cual contribuye a generar un buen medio ambiente para el cumplimiento de los controles internos específicos.

Lo anterior incluye también la existencia de un departamento de auditoría interna, el cual dependa del nivel superior de la organización, y cuyo objetivo sea la evaluación permanente de los controles internos establecidos, en cuanto a su eficiencia y eficacia.

*PERSONAL.* Contempla la calidad e integridad de las personas encargadas de ejecutar los métodos y procedimientos previamente establecidos por la gerencia para el cumplimiento de los objetivos de control interno. Tomando en cuenta que las políticas establecidas por el departamento de recursos humanos referentes a reclutamiento, capacitación, remuneración y evaluación periódica de desempeño serán las que determinen la calidad e integridad del personal.

*PROTECCIÓN DE LOS ACTIVOS Y REGISTROS.* Incluye a todas aquellas políticas implantadas por una organización con el objeto de prevenir la destrucción o el acceso no autorizado a los activos, a los medios de procesamiento, así como las instalaciones de procesamiento electrónico de datos y a los datos generados. Abarcando las medidas adoptadas para evitar que el sistema contable se vea afectado por siniestros, pérdida o destrucción de la información por actos intencionales; también a todos aquellos procedimientos establecidos con el fin de recuperar la información para continuar operando en caso de presentarse cualquiera de las situaciones antes mencionadas.

Respecto al procesamiento electrónico de datos, se incluyen las medidas tendientes a asegurar que el acceso físico y lógico al computador, a las terminales, a los programas y a las bibliotecas, se restrinja a personal autorizado.

*SEPARACIÓN DE FUNCIONES.* Ejemplificamos este punto, al decir que cuando son diferentes personas las que intervienen en dos etapas en el ciclo operativo-administrativo de una misma transacción, será necesaria una sociedad para ocultar errores o fraudes. Por lo tanto, la segregación de funciones incompatibles disminuye la posibilidad de que una persona pueda cometer u ocultar errores o fraudes en el desarrollo de sus actividades. Específicamente las funciones a considerar al evaluar la segregación de funciones son:

- \* Autorización.
- \* Ejecución.
- \* Registro.
- \* Custodia de los bienes.
- \* Realización de conciliaciones.

Es necesario que la segregación de funciones sea considerada tanto en relación con el control circundante, observando la estructura en cuanto a la segregación de funciones y responsabilidades; como en relación con los controles específicos en el flujo de información contable de cada uno de los ciclos que se evalúan al realizar una auditoría.

#### **2.1.1.1 CONTROL CIRCUNDANTE EN EL PROCESAMIENTO ELECTRÓNICO DE DATOS (PED).**

Como veremos más adelante el estudio del control interno incluye el análisis y la comprensión de los métodos empleados para procesar la información financiera.<sup>1</sup> Por consiguiente, cuando el PED forma parte del control interno contable y de este se deriva información sujeta a examen, el auditor debe realizar su estudio y evaluación (cuyo alcance dependerá de la importancia de su aplicación en el proceso de la información financiera) y como resultado de dicho trabajo, deberá documentar adecuadamente sus conclusiones sobre el efecto del PED en sus pruebas de auditoría.

---

<sup>1</sup> Consultar "Pruebas de cumplimiento" p.p. 79.



Continuando con la clasificación de los controles, definiremos los controles generales del PED; como los que 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 generales en el PED comprenden los siguientes aspectos:

- *PRE-INSTALACION.* Comprende el estudio de viabilidad y selección de equipo que debe (o que debió) efectuarse previo a la adquisición de un equipo de cómputo, además del acondicionamiento físico y medidas de seguridad en el área donde se localice dicho equipo; así como la capacitación del personal que habrá de hacer uso de este equipo.

- *ORGANIZACION DEL DEPARTAMENTO DE PED.* Se refiere a la correcta estructura organizacional del departamento (principalmente la adecuada segregación de labores), la definición de políticas, funciones y responsabilidades; así como la asignación de personal competente.

En cuanto a la segregación de funciones, ésta debe ser de tal manera que el personal del departamento de PED no realice las siguientes tareas:

- \* Operaciones que no sean para suministros y servicios del propio departamento.

- \* Registro de operaciones.

- \* Custodia de Activos.

- \* Corrección de errores que no emanen de los originados por el propio departamento.

En lo que se refiere a la organización dentro del mismo departamento, resulta óptimo que las siguientes funciones se encuentren segregadas:

- \* Programación del sistema operativo;

- \* Análisis, programación y mantenimiento de aplicaciones;

- \* Operación;

- \* Ingreso de datos;

- \* Control de datos de entrada y salida;

- \* Archivo de programas y datos (biblioteca).

- *DESARROLLO Y MANTENIMIENTO DE SISTEMAS.* Las técnicas de diseño de programación y procedimientos de operación del sistema deben estar normalizados y documentados, esto a través de manuales de sistema y programas, manuales de operador y manuales de usuario.

Para el desarrollo de nuevos sistemas deben establecerse normas que contengan:

- \* Plan de prioridades.
- \* Participación de los usuarios en el diseño y desarrollo.
- \* Verificación y aprobación de la gerencia incluyendo revisión de auditoría interna.
- \* Normas de documentación.
- \* Procedimientos de implementación y conversión de datos.

- *CONTROL DE LA DOCUMENTACION.* Se refiere a la necesidad de que todos los programas, las operaciones y los procedimientos relativos al departamento se encuentren adecuadamente documentados y actualizados. Resultando pertinente que se tenga copia-respaldo actualizada de esta documentación fuera de las instalaciones del centro de cómputo, así como una historia de los cambios efectuados.

• *OPERACIONES Y PROCEDIMIENTOS.* Los controles existentes deben asegurar el procesamiento exacto y oportuno de la información contable. Las medidas a emplear deberán incluir cuando menos:

- \* Instrucciones sobre procedimientos de preparación de datos para su ingreso al procesamiento.

- \* El control del ingreso de los datos debe ser realizado por un grupo específico e independiente del departamento de sistemas; o bien, por los departamentos de usuarios.

- \* Indicaciones sobre la operación de los equipos.

- \* Únicamente los operadores del computador deben procesar los programas operativos.

Es importante también, contar con una seguridad razonable contra la destrucción accidental de los registros durante su proceso, asegurar la continuidad de la operación; y en su caso, la recaptura de datos. Asimismo, prevenir y detectar el mal uso de la información; así como rupturas importantes en el computador, resaltando la importancia de contar con equipos de respaldo.

• *CONTROLES DE EQUIPOS Y PROGRAMAS DEL SISTEMA.* Es necesario realizar un efectivo seguimiento y utilización de las capacidades de control propios del equipo, esto a través de:

\* Implantar un programa de mantenimiento preventivo periódico de acuerdo con las recomendaciones del proveedor del equipo.

\* El registro e investigación de las fallas del equipo.

Incluye también controles ambientales contra exceso de humedad y temperatura. En cuanto al lugar de instalación del computador, debe estar debidamente protegido contra siniestros y no estar expuesto o exhibido a la vista del público.

• *CONTROLES DE ACCESO*<sup>1</sup>. El acceso al departamento de PED deberá ser restringido en todo momento, a través de las medidas usuales de seguridad además dentro del mismo departamento debe controlarse que:

\* El acceso a los equipos del computador sea únicamente para quien esté autorizado a operarlos.

---

<sup>1</sup> Los controles de acceso incluyen tanto el acceso físico como el lógico.

\* El uso de la documentación de los sistemas esté limitado para aquellos que lo requieran en el cumplimiento de sus responsabilidades.

\* Solamente los operadores y bibliotecarios tengan acceso a los archivos de datos y programas.<sup>1</sup>

En base a lo expuesto anteriormente, es posible afirmar que al existir un deficiente ambiente de control en el PED, o bien, ciertos aspectos de este no funcionan adecuadamente, el funcionamiento de los controles internos específicos del PED se verá influenciado en forma negativa.

### **2.1.2 CONTROLES ESPECIFICOS.**

Los controles específicos son los que se relacionan directamente con los ciclos de información contable y, por consiguiente con las aseveraciones de los saldos que integran los estados contables.

---

<sup>1</sup> Para mayor información, consulta el libro CONTROL INTERNO de José Alberto Schuster. p.p. 32.

Los ciclos de información contable son aquellos que se generan por los distintos intercambios que se efectúan en el desarrollo de las actividades. Siendo que un intercambio, se define como el hecho por medio del cual, la entidad entrega a un tercero o recibe de él un factor económico (dinero, compromisos, bienes, servicios, liberaciones de compromisos, etc.) a cambio de otro factor económico contrapuesto.<sup>1</sup> Posteriormente, el intercambio se incorpora al proceso contable de acuerdo al valor económico que las partes otorgan al mismo y demás atributos no monetarios.

Como ejemplo de los intercambios más comunes tenemos:

- Adquisición o venta de bienes o servicios en efectivo o a crédito.
- Devoluciones de venta.
- Adquisición o venta de bienes de uso.
- Préstamos recibidos y pago de los mismos.
- Préstamos otorgados y cobro de los mismos.
- Pago de sueldos y jornales.

---

<sup>1</sup> Contablemente el factor recibido se reconoce como un débito y el entregado como un crédito.

NOTA: Para efectos de este trabajo se descarta la producción de bienes y su transferencia entre las diversas etapas de la producción debido a que estas operaciones no responden a la definición dada al intercambio al no existir recepción-entrega de factores económicos contrapuestos.

Los atributos inherentes a dichos intercambios que son tratados por el sistema contable son:

- Fecha.
- Parte..
- Descripción.
- Cantidad.
- Precio.

Mismos que es posible encontrar en los soportes documentales o magnéticos que sirven de evidencia o constancia de la realización de un intercambio.

Hasta aquí podemos decir que un ciclo de información contable está integrado por el flujo de información que abarca desde los soportes documentales o magnéticos que contienen los datos inherentes a un intercambio, hasta las cuentas del mayor general que surgen por el tratamiento contable del intercambio.



Los ciclos de información contable más comunes son:

- Ciclo de ventas a crédito.
- Ciclo de ventas a contado.
- Ciclo de compras.
- Ciclo de cobranzas.
- Ciclo de pagos.
- Ciclo de sueldos y salarios, entre otros.

Con el objeto de aclarar el significado de un ciclo de información contable, a continuación desarrollamos el ciclo de ventas a crédito empleando el intercambio que es generado por una operación de venta de bienes, en la cual se entrega un bien a cambio de un derecho de cobro. Las partes asignan un valor monetario a la venta, mismo que debe ser incorporado al proceso contable así como el resto de los atributos inherentes a éste.

Las cuentas del mayor que se generan son: ventas, deudores por ventas, cobros a depositar, devoluciones, descuentos y bonificaciones. Asimismo, como soporte documental tenemos: el pedido, la lista de precios y el remito conformado por el cliente.

Para generar los saldos que presentan las cuentas del mayor, el proceso contable debe capturar los datos de cantidad, precio, descripción, parte y fecha inherentes al intercambio para luego "tratar" dichos datos de tal manera que luego de efectuar sucesivos "tratamientos" a dichos datos, se generen los saldos de las cuentas del mayor.

Continuando con la operación de ventas; los datos del nombre del cliente, dirección, artículo solicitado y cantidad se encuentran en el pedido, y el precio en las listas de precios del centro de distribución que factura. Una vez aprobado el pedido se emite la factura y el remito.

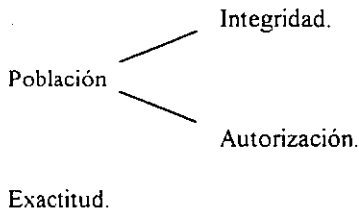
Hasta ahora tenemos que el primer tratamiento, consiste en generar la factura y el remito con lo cual conduce a un cambio de estado de los datos; ya que inicialmente se encuentran en un pedido y lista de precios y ahora se encuentran en una factura y remito. En particular la factura contendrá: cliente, artículo, cantidad, precio y los nuevos datos, importe total y fecha; en adelante lo que sigue como tratamiento de datos es la factura.

Cuando el cliente recibe la mercancía y firma el remito, la factura va a la administración central en donde se registra en un listado llamado "ventas del día". Produciéndose así otro cambio en el estado de los datos, (ya que anteriormente se encontraban en la factura, y ahora se encuentran en el listado ya mencionado).

Hasta ahora se ha efectuado un proceso contable consistente en el tratamiento de datos en los cuales se produce un cambio de estado en los mismos mediante distintos soportes documentales.<sup>1</sup>

### 2.1.2.1 TIPOS DE ERRORES.

Dentro del tratamiento de datos pueden producirse errores, los cuales pueden ser clasificados en dos tipos:



Los errores de población son errores inherentes al número de elementos que contienen los datos que se registran o se procesan; estos a su vez se dividen en errores de integridad o de autorización.

---

<sup>1</sup> Si en la entidad está implantado un sistema electrónico para el tratamiento de datos los soportes serán documentales y/o magnéticos.

Retomando la operación de ventas, supongamos que en un día de operaciones se hayan emitido determinado número de facturas, de lo cual puede suceder que al momento de ser registradas se excluyan una o varias o sean duplicadas.

Para el primer caso se produce un error de subvaluación y en el segundo un error de sobrevaluación en el número de elementos que conforman la población; de lo que tenemos que los errores de población influyen en la integridad de la información en ambos sentidos: la omisión o el exceso; afectando inevitablemente los estados financieros.

Los errores de población respecto a la autorización, implican el ingreso al sistema de intercambios no autorizados, ya sea por error o intencionalmente.

Los errores de exactitud se refieren a las diferencias entre los atributos reales del intercambio y los atributos que el proceso contable registra o procesa; tales como cantidad, precio, descripción, etc. Y dependiendo del atributo afectado, se ocasionará un efecto determinado en los estados financieros.

Tal es el caso de un error en el importe de una factura, el cual conlleva a un error en los saldos y por consiguiente en los estados contables; un error en la fecha del intercambio podría repercutir en el período en que se reconocerá dicho intercambio, y por tanto afectar los saldos de cierre. Sin embargo un error en el nombre del cliente no producirá error alguno en los saldos y sí tener incidencia en el resultado del procedimiento de confirmación de saldos.

Los dos primeros casos serán de interés para el auditor externo y el tercero es un problema de eficiencia de la auditoría interna; ya que además de afectar la eficacia operativa, implica también la ausencia o deficiencia de controles en este punto.

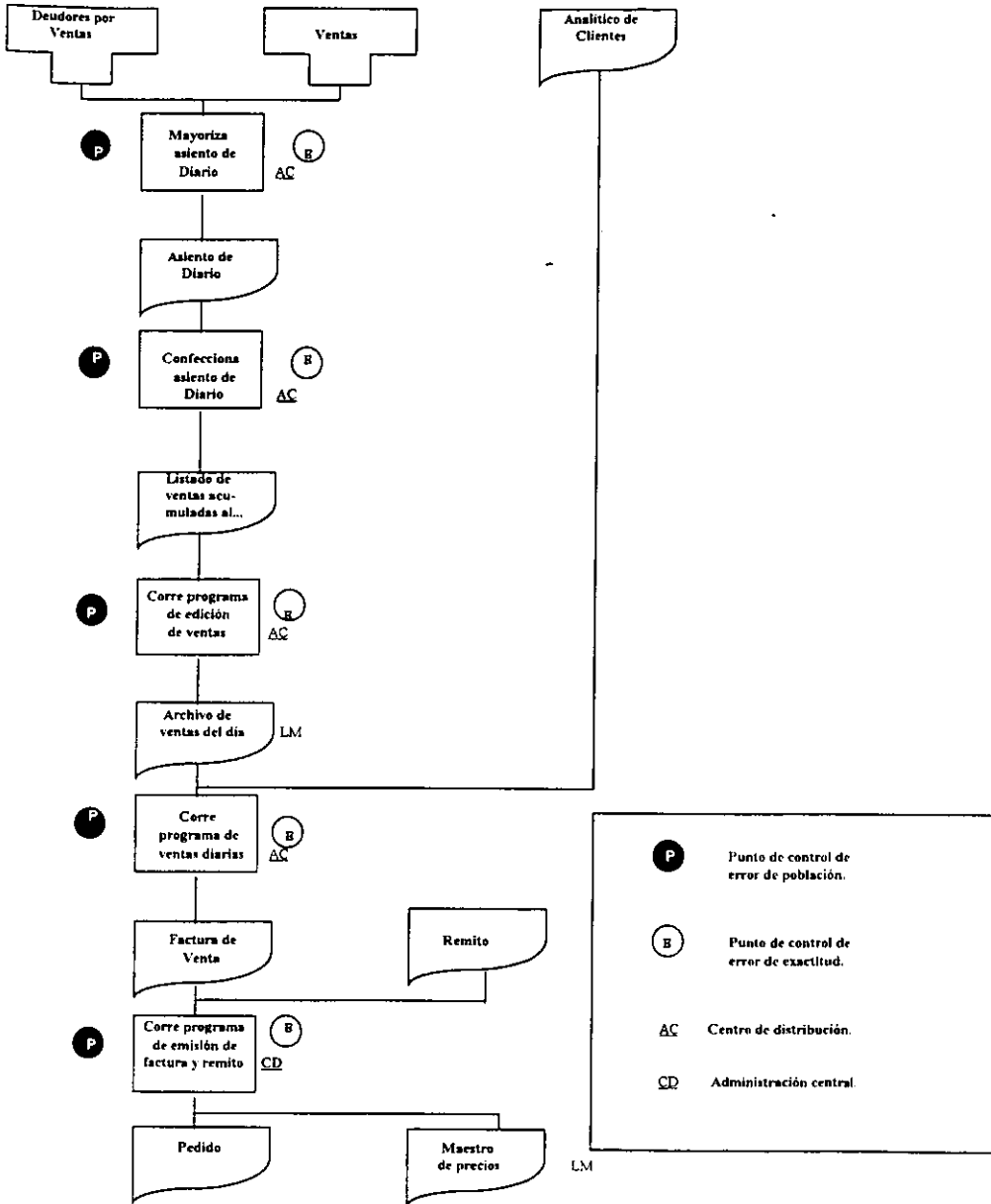
#### **2.1.2.2 PUNTOS DE CONTROL.**

Recordemos que uno de los objetivos del sistema de control interno contable es hacer posible la generación de estados contables exactos; para lo cual deben establecerse controles a través del ciclo de información contable en aquellos lugares donde puedan producirse errores.

Como se ha visto, en los ciclos de información contable se llevan a cabo diversos procesos que consisten en el cambio de estado de los datos inherentes a un intercambio. Son precisamente estos procesos, los lugares en los que pueden producirse errores y que por lo tanto, requieren de controles para prevenir o detectar errores en el tratamiento de los datos. A estos lugares se les denomina "puntos de control".

Un ejemplo de representación de un ciclo de información de ingresos con sus puntos de control es el siguiente:

FIGURA 1.



### 2.1.2.3 LOS MEDIOS Y LOS CONTROLES INTERNOS ESPECÍFICOS.

Es muy importante distinguir entre el medio que hace posible la realización de los controles y los controles internos propiamente dichos.

Por ejemplo, la existencia de documentación prenumerada no es un control interno, sino un medio que permite investigar las partidas faltantes, lo cual sí es un control interno. Por lo que tenemos, que de no efectuarse la verificación de la secuencia y su seguimiento: el control interno no existe, lo que existe es el medio pero no el control.

### 2.1.2.4 CATEGORÍAS DE CONTROLES ESPECÍFICOS.

Estos controles se clasifican en las siguientes tres categorías:

1. *DE POBLACION Y DE EXACTITUD.* Son aquellos que previenen o detectan en la captura y procesamiento de la información, los errores de población y exactitud, (mismos que ya han sido definidos).



## 2. *DE CAPTURA, DE PROCESAMIENTO Y DE CUSTODIA.*

Los dos primeros brindan la seguridad de que no se produzcan errores de población o exactitud en cada una de las etapas y en caso de haberse producido, que estos sean detectados. Los controles de custodia se refieren al mantenimiento de la custodia de los activos.

3. *DE DETECCION Y DE PREVENCION.* Estos se definen de acuerdo al momento en que son aplicados. Los controles que son aplicados al realizar la actividad controlada son controles preventivos, los que se aplican después de realizada la actividad son los controles para detección.

De acuerdo con las definiciones anteriores, un control específico puede ser clasificado en más de una forma.

Por ejemplo, al comparar un listado de facturas emitidas contra las facturas de venta, antes de efectuar el asiento de diario de ventas del día, con el objeto de verificar la exactitud de los importes en el listado, encontramos que se tiene un control de exactitud, procesamiento y preventivo.

Lo anterior nos muestra que los controles se tipifican combinando uno de los factores de cada una de las categorías mencionadas.

### 2.1.2.5 CONTROLES ESPECÍFICOS EN EL PROCESAMIENTO ELECTRÓNICO DE DATOS (PED).

Se clasifican en:

- Controles de población.
- Controles de exactitud.
- Controles de autorización.
- Segregación de funciones.

*CONTROLES DE POBLACION.* Son utilizados para tener la certeza de que los documentos o comprobantes de PED necesarios en la transmisión de datos al sistema de procesamiento se capturen e ingresen en el número y periodo correctos; previniendo y detectando la pérdida o duplicidad de los mismos. Estos controles incluyen revisiones diseñadas para asegurar que los métodos usados para identificar o contar documentos de intercambios efectivamente se realicen.

Por ejemplo: el seguimiento del cumplimiento de las notas de pedido de la venta en donde el objetivo es detectar existencia de omisiones en la captura de intercambios de ventas en el sistema administrativo-contable.

*CONTROLES DE EXACTITUD.* Se dividen en dos tipos:

1. *Controles de comparación.* Consisten en los métodos de cotejamiento de datos en los diversos documentos o medios de PED que intervienen en los intercambios para verificar si presentan la misma información. Por ejemplo, la revisión de los datos contenidos en la factura de un proveedor, con los contenidos en el remito, el informe de recepción y la orden de compra. Se incluyen también los procedimientos para cotejar los datos de los intercambios que evidencien los documentos o medios de PED con los conteos de los bienes o instrumentos recibidos o entregados en el intercambio.

2. *Las verificaciones matemáticas.* Implican efectuar nuevamente el cómputo de los datos del intercambio que aparecen en documentos o medios de PED para garantizar su exactitud matemática; como es el recálculo de la cantidad por el precio, entre otros.

*CONTROLES DE AUTORIZACION.* Se refieren a la revisión de los intercambios para verificar que estos hayan sido debidamente autorizados.

Dichas autorizaciones pueden ser generales o específicas, la primera se aplica a un grupo de intercambios repetitivos que cumplen con determinados criterios (conjunto de clientes aprobados con un límite de crédito determinado). Una autorización específica si únicamente se aplica a un intercambio individual (la autorización necesaria para adquirir un inmueble).

*SEGREGACION DE FUNCIONES.* Al hablar de los controles en la captura existen tres funciones que se deben segregar:

1. El comprometer a la entidad en el intercambio,
2. El aceptar o entregar el bien o el instrumento objeto del intercambio, y
3. El ingresar los datos del intercambio al sistema de procesamiento.

Si estas tres funciones son ejecutadas por una sola persona, existirá la posibilidad de que cometa y oculte un error o irregularidad; sin embargo, al combinarse en una sola persona dos de estas 3 funciones, esta situación tal vez podría evitarse.

Asimismo, deberá analizarse la combinación de funciones de una misma persona en relación con diferentes tipos de intercambios. Tal es el caso de quien es responsable de las cobranzas y de ingresar al sistema de procesamiento los datos relativos a las devoluciones de ventas; el cual podría recibir dinero de un cliente, malversarlo y ocultar el robo a través del ingreso de una nota de crédito falsa para su descargo en la cuenta del cliente.

#### **2.1.2.6 TIPOS DE CONTROLES DE PROCESAMIENTO.**

Dentro de estos tenemos aquellos que funcionan solamente como controles de población o de exactitud; y aquellos que cumplen ambas funciones que denominamos controles de conciliación.

*CONTROLES DE POBLACIÓN EN EL PROCESAMIENTO.* Son elaborados para prevenir o detectar la pérdida de partidas de información, o que estas tomen un camino equivocado o la introducción de pérdidas inválidas. Son entonces diseñados para asegurar la integridad del número de partidas de información que se estén procesando.

Asimismo, incluyen la organización contable en base a documentos prenumerados y los totales de lotes.

Ejemplo de un control de población de procesamiento, es la revisión mensual de la realización de todos los asientos de numeración fija.

*CONTROLES DE EXACTITUD EN EL PROCESAMIENTO.* Son diseñados para evitar o detectar errores por diferencias entre los datos que se están procesando y la operación económica que representan. Incluyen totales de comprobación y la revisión del trabajo de una persona por otra.

En ocasiones estos controles son a la vez controles de población. Si la sumatoria de las facturas antes mencionada hubiese sido en base a los importes totales de cada una de ellas el control hubiera sido de población y de exactitud, en virtud de que una discrepancia en la sumatoria representaría alguna omisión de procesamiento o un error en el grabado de una o más facturas.

Los controles de exactitud en el procesamiento también se diseñan para impedir o detectar error matemático cuando se efectúan los cálculos.

*CONTROLES DE CONCILIACION.* Son un tipo especial de control, en virtud de que pueden detectar tanto errores de población como de exactitud en el procesamiento, ya que verifican la exactitud e integridad durante las etapas de procesamiento, por medio de dos corrientes de información del mismo flujo que en algún punto del procesamiento se separan para generar dos o más registros diferentes pero que deben coincidir en cuanto a sus totales.

Por ejemplo podemos mencionar el caso de la conciliación entre el analítico de clientes y el mayor de cuentas por cobrar. En cierto momento del procesamiento de la información (ya sea el procesamiento relativo a las facturas, o bien a los cobros) el mismo se separa en dos corrientes de información, una que no diferenciará por cliente y que luego de sucesivos procesos dará origen al mayor de cuentas por cobrar y otra que luego de otros procesos generará el analítico referido. Suponiendo que después de dicha separación se produce un error de procesamiento, ya sea de población o de exactitud, en cierto proceso de alguna de estas corrientes tendremos como consecuencia que el mayor de clientes no coincidirá con el total del analítico .

La partida en la cual se ha producido el error será identificada mediante la conciliación entre estos dos registros, con la limitación de no poder identificar con precisión el proceso donde el error se ha producido.

En la figura 1 (pág. 43) podemos identificar que el proceso indicado como “corre el programa de ventas diarias”, es el punto donde el ciclo de información contable se divide. Por lo tanto: si el saldo del analítico es igual al del mayor, los controles de la corriente de información que alimenta al mayor y que son posteriores a dicho proceso han funcionado correctamente.

Debido a la limitación de no detectar en que proceso se ha producido el error, cuando existe un número alto de procesos entre la apertura de las dos corrientes de información y los registros que se conciliarán, conlleva a depender de los controles de población y exactitud de cada una de las etapas del procesamiento. En este caso los controles de conciliación sirven como controles de detección de errores no impedidos en las etapas anteriores del procesamiento.

#### **2.1.2.7 TIPOS DE CONTROLES DE CUSTODIA.**

Son diseñados para impedir que los bienes movibles sean perdidos, dañados o robados y para brindar la seguridad de que las cantidades y valores en existencia coincidan con los registrados.

De acuerdo con lo anterior, se dividen en dos grupos: controles sobre la custodia y controles sobre la existencia física



*CONTROLES SOBRE LA CUSTODIA.* Son los procedimientos utilizados en la prevención o detección del uso no autorizado de activos que están bajo la custodia de una persona o departamento por un periodo determinado. Contemplan las restricciones al acceso y los procedimientos que aseguran que los activos que entran o salen se cuentan, inspeccionan y se reciben o entregan sólo si existe una autorización para ello.

Por lo tanto las áreas clave a considerar son las de entrada (recepción), almacenamiento o custodia propiamente dicha (depósitos) y salida (despacho).

*CONTROLES SOBRE LA EXISTENCIA FISICA.* Se refieren a los controles periódicos, evaluación de la condición y potencial de venta de los activos y comparaciones de dichas evaluaciones con los registros contables para cantidades y valores. El resultado de las comparaciones pueden revelar diferencias entre los activos en existencia y los registrados, haciendo posible la corrección de inexactitudes en los estados contables por errores e irregularidades no descubiertas.

Es necesario que la responsabilidad de los controles sobre la existencia física se asigne a una persona ajena a la responsabilidad de los controles sobre la custodia para que los primeros funcionen como verificación independiente de las cantidades de activos en existencia.

### **2.1.2.8 CONTROLES EN AMBIENTES COMPUTARIZADOS.**

Existen dos tipos de controles de población y exactitud para el procesamiento computarizado: de usuario y controles de PED.

Por usuario se entiende al sector operativo que utiliza los servicios del departamento de procesamiento electrónico de datos. Los controles de usuario son completamente manuales, en cambio los controles de PED tienen tanto componentes manuales como de PED.

*CONTROLES DE USUARIO.* Debido a que en un control de usuario no se utilizan funciones y programas computarizados se considera un control manual; siendo que un control manual es diseñado para verificar el resultado de procesos computarizados.

Un ejemplo es aquel donde al final del día el departamento de ventas, suma los números preimpresos de las facturas elaboradas por el departamento, integra un lote con las mismas, indicando un total de control y las envía al departamento de PED para su procesamiento. Al día siguiente el departamento de PED remite al departamento de ventas el listado de ventas para su control. El departamento de ventas localiza en el listado las facturas con fecha del día anterior y suma los números de las facturas registradas en el listado, posteriormente compara dicho total con el total de control del lote previamente integrado.

Este control tiene por objeto identificar errores de población en el procesamiento de las facturas, por lo que de existir diferencias:

- 1) En el departamento de PED se grabo mal el número de una o más facturas, o
- 2) Una o más facturas se omitieron o duplicaron en el procesamiento.

La comparación descrita es un procedimiento manual independiente de la integridad del proceso computarizado que emite el listado de facturación, ya que solo lo controla.

*CONTROLES DE PED.* Los controles de PED contienen cuatro componentes:

- 1) Procedimientos de acceso.
- 2) Procedimientos de desarrollo de sistema y cambios en programas.
- 3) Procedimientos de seguimiento.
- 4) El funcionamiento de los programas de controles programados.

Los dos primeros han sido definidos en cuanto a su naturaleza dentro de los controles circundantes (de población), pero en este punto nos referimos a los controles específicos, significando que tales componentes deben ser enfocados ahora desde el punto de vista de aquello que repercute sobre las aplicaciones que generan la información inherente a los ciclos específicos de información.

Los procedimientos de seguimiento, se diseñan para asegurar que los errores y asuntos que han sido identificados sean investigados y resueltos apropiadamente.

Por último, al funcionamiento de los controles programados corresponde indicar que, la instrucción o el conjunto de instrucciones programadas que permiten ejecutar el control deben efectivamente cumplir la función para la cual han sido diseñadas.

*DIFERENCIAS ENTRE LOS CONTROLES DE USUARIO Y DE PED.* En un control de usuario la atención debe centrarse en los procedimientos de indagación y cumplimiento de detalles, ya que la tarea desarrollada por el personal responsable del control es realizada por una o más personas sin respaldarse en información producida por el computador.

En tanto que en los controles de PED la atención deberá ir dirigida a los componentes descritos anteriormente, evaluando los componentes que estén relacionados con el ciclo de información analizado.

El confundir el componente manual de un control de PED con un control de usuario implica un riesgo para el auditor.

## **2.2 ELEMENTOS.**

Los elementos de la estructura del control interno son manejadas de distinta forma por los autores, con el fin de facilitar su entendimiento mencionamos a continuación algunos de los criterios empleados por los mismos:

1.- La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría en su Boletín 3050<sup>1</sup> señala como elementos de la estructura del Control Interno los siguientes:

- El ambiente de control:
  - \* Filosofía y estilo de la administración,
  - \* Estructura de la organización,
  - \* Comité de auditoría,
  - \* Método de asignación de autoridad y responsabilidad,
  - \* Métodos de control administrativo,
  - \* Influencias externas,
  - \* Función de auditoría interna, y
  - \* Políticas y prácticas de personal.
  
- El sistema contable, y
  
- Los procedimientos de control.

2.- Abraham Perdomo Moreno en su libro “Fundamentos de Control Interno”<sup>2</sup> considera los siguientes elementos:

---

<sup>1</sup> NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. A.C. Boletín 3050; Edición 1994.

<sup>2</sup> Abraham Perdomo Moreno. FUNDAMENTOS DE CONTROL INTERNO. Editorial ECASA; Primera reimpresión 1996.

- Organización.
- Catálogo de cuentas.
- Sistema de contabilidad.
- Estados financieros.
- Presupuestos y pronósticos.
- Entrenamiento de personal.

3.- Walter G. Kell en su libro "Auditoría Moderna"<sup>1</sup> considera como elementos de la estructura de control interno:

- Entorno de control:
  - \* Filosofía de la administración y estilo operativo,
  - \* Estructura organizativa,
  - \* Comité de auditoría,
  - \* Métodos para asignar autoridad y responsabilidad,
  - \* Métodos de control administrativo,
  - \* Políticas y prácticas de personal, e
  - \* Influencias externas.
- Sistema contable.

---

<sup>1</sup> Walter G. Kell. William C. Boynton. AUDITORIA MODERNA. Editorial CECSA: segunda edición México, 1995 p.p. 135.

- Procedimiento de control:
  - \* Procedimientos de autorización,
  - \* Separación de funciones,
  - \* Documentos y registros,
  - \* Controles de acceso, y
  - \* Verificación interna independiente.

Analizando los elementos de la estructura de control interno aportados por cada uno de estos autores y tomando en cuenta nuestra propia definición de control interno, consideramos como la más acertada, la estructura de control interno que maneja la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, por lo que procederemos a desarrollar los elementos que la integran.

### **2.2.1 EL AMBIENTE DE CONTROL.**

Representa la combinación de factores que afectan las políticas, normas y procedimientos de una entidad, fortaleciendo o debilitando sus controles. Dichos factores son:



- Filosofía y estilo de la administración.

La administración juega un papel importante en el establecimiento de un ambiente favorable de control, las siguientes características ejercen una influencia significativa en el ambiente de control: la manera de asumir y vigilar los riesgos de negocios; las actitudes y acciones con respecto a la información financiera, incluyendo el énfasis en el cumplimiento de metas de presupuestos, utilidades y otros aspectos financieros y operativos. La influencia de estas características sobre el ambiente de control aumenta considerablemente cuando la administración es controlada por una o pocas personas independientemente de la importancia que se dé a otros factores del ambiente de control.

- Estructura de organización de la entidad.

Proporciona el marco general para planear, integrar, dirigir y controlar las operaciones. Una buena estructura organizativa incluye la forma y naturaleza de las áreas de la entidad, así como el procesamiento de datos y las relaciones jerárquicas respectivas. Además, deberá asignar adecuadamente la autoridad y responsabilidad dentro de la entidad.

La organización forma parte de los elementos del proceso administrativo<sup>1</sup>; se inicia con los organigramas o representaciones gráficas, establece relaciones de conducta humana en relación al trabajo material, intelectual, etc., del personal que integra la empresa. Además de encauzar las actividades humanas hacia la relación concreta y eficiente de los propósitos y objetivos de la empresa; de lo cual tenemos que los elementos que la integran son los siguientes:

- a) Establecimiento de la estructura óptima de la empresa funcional
- b) Coordinación adecuada de trabajo y funciones de empleados por áreas afines.
- c) División de cada proceso en partes o labores.
- d) Asignación a los puestos de las labores correspondientes.
- e) Implantación de instructivos.
- f) Determinación de autoridad y responsabilidad de cada nivel.<sup>2</sup>

Es importante también el mencionar los principios básicos de la organización que son:

*DE PRECISION DE OBJETIVOS:* los objetivos generales de la empresa deben precisarse claramente.

---

<sup>1</sup> Consultar el glosario.

<sup>2</sup> Abraham Perdomo Moreno. FUNDAMENTOS DE CONTROL INTERNO. Editorial ECASA: Primera reimpresión 1996 p.p. 7

\* *DE SEPARACION DE ACTIVIDADES*: debe establecerse una separación de actividades, por ejemplo:

- ◇ Compras.
- ◇ Producción.
- ◇ Ventas.
- ◇ Personal.
- ◇ Finanzas.

\* *DE SUBDIVISION DE FUNCIONES*: cada actividad o política deberá subdividirse en funciones lógicas.

\* *DE LINEAS DE COMUNICACION Y AUTORIDAD*: debe existir delegación de autoridad, desde los más altos niveles jerárquicos hasta los más bajos. Las líneas de responsabilidad deben determinarse en cada puesto de la empresa.

\* *DE PRECISION DE AUTORIDAD Y RESPONSABILIDAD*: cada puesto debe tener bien definida su autoridad y saber con precisión su responsabilidad implantando la debida jerarquización de puestos.

\* *DEL CAMPO DE ACCION DE EJECUTIVOS Y AYUDANTES:*

deberá especificarse claramente el campo de acción de cada ejecutivo y ayudante; asimismo, de las actividades que les corresponda, a través de la valuación de puestos.

\* *DE INSTRUCTIVO Y REGLAMENTO DE LABORES:* cada puesto deberá contar con su instructivo y reglamento de labores que facilite el proceso de selección y contratación.<sup>1</sup>

- Comité de auditoría.

El comité de auditoría es nombrado por el consejo de administración y tiene como función primordial la de vigilar el cumplimiento de las políticas y prácticas contables y de información financiera de la empresa. El comité de auditoría deberá reunirse periódicamente para establecer objetivos y políticas, prepararse oportunamente y firmar las minutas de las juntas, contando para ello con la suficiente autoridad y recursos para cumplir sus funciones de vigilancia del proceso de información.

Asimismo tomará acciones adecuadas con respecto a las deficiencias reportadas por auditores externos, en la estructura de control interno; también se reunirá con estos y con el consejo de administración en periodos razonables.

---

<sup>1</sup> Abraham Perdomo Moreno. FUNDAMENTOS DE CONTROL INTERNO. Editorial ECASA: Primera reimpresión 1996 pág. 8.

- Métodos de asignación de autoridad y responsabilidad.

Tales métodos afectan la comprensión de las relaciones jerárquicas y las responsabilidades establecidas en la entidad, e incluyen entre otros, los siguientes aspectos:

- \* Políticas respecto a asuntos tales como: prácticas de negocios, conflictos de interés y código de conducta.

- \* Asignación de responsabilidades y delegación de autoridad en el tratamiento de metas y objetivos de la organización, funciones operativas, requisitos legales, etc.

- \* Descripción de puestos de los empleados, delineando relaciones jerárquicas, funciones específicas y restricciones.

- \* Documentación de los sistemas de cómputo, indicando los procedimientos a efectuar para autorizar transacciones y aprobar modificaciones a los sistemas existentes.

- Métodos de control administrativo.

Los métodos empleados por la administración ejecutiva afectan directamente el control de la administración sobre la autoridad delegada a otros, así como su capacidad para supervisar efectivamente las actividades de la entidad en general. Los métodos de control administrativo incluyen entre otros:

Implantación de sistemas de planeación y reporte de información que definan los objetivos de la administración y los resultados del desempeño real. Dichos sistemas podrán incluir planeación estratégica, presupuestos, pronósticos, planeación de utilidades y contabilidad por áreas de responsabilidad. Lo que servirá como herramienta para vigilar los resultados o para motivar los niveles gerenciales inferiores al logro de ciertos objetivos, (lo que aumentaría el riesgo de errores).

El auditor deberá evaluar si cada uno de estos métodos ha sido bien preparado para funcionar como un método de control efectivo, si se prepara por los niveles adecuados que conozcan todas las áreas de la empresa y si realmente la administración lo utiliza, analizando las funciones de éstas, y aplicando las medidas correctivas necesarias.

- **Influencias externas.**

Las influencias externas, están representadas por factores ajenos que afectan el funcionamiento de la empresa. Incluyen presiones de autoridades o terceros que puedan influenciar a la administración a modificar sus resultados financieros (transferencia de control accionario o disputa por él, entre otros); si el desempeño de la administración es mejor o peor que el de sus competidores; los requisitos de vigilancia y cumplimiento establecidos por organismos reguladores y la evaluación efectuada por terceros de las acciones de la entidad.

Las influencias externas podrán incrementar la conciencia y actitud de la administración, guiando e informando sobre las operaciones, además se establecen procedimientos o políticas específicas de control interno referentes a estas influencias aunque por lo general se encuentran fuera del control de la entidad.

- **Función de auditoría interna.**

La existencia de un departamento de auditoría interna (si lo hay), deberá considerar el realizar actividades para moderar situaciones de riesgo en el ambiente de control, tener una actitud objetiva en el desempeño de sus funciones y reportar al nivel adecuado.

Deberá documentarse también la apreciación respecto a la competencia y entrenamiento del personal del departamento, así como la planeación y desarrollo de su trabajo en programas de auditoría; por último, si la administración adopta las medidas adecuadas en la corrección de las situaciones reportadas por el departamento de auditoría interna.

Asimismo, deberá establecer y vigilar las políticas para desarrollar y modificar los sistemas contables y los procedimientos de control; incluyendo el desarrollo, modificación y uso de programas de cómputo de archivos de datos relacionados.

- Políticas y prácticas de personal.

Elemento del control interno que tiene por objeto que todos los empleados lleguen a poseer preparación, conocimientos y experiencia suficiente que los convierta en empleados competentes, lo cual le permitirá a la empresa lograr sus metas y objetivos. Se incluyen los procedimientos y políticas para contratar, capacitar, evaluar, promover y compensar a los empleados, así como proporcionarles los recursos necesarios para que puedan dar cumplimiento a las responsabilidades que les han sido asignadas. Dentro de este punto, destacan los siguientes aspectos:

- \* *Reclutamiento de personal.* Existen distintos medios para que una entidad reclute al personal que habrá de laborar en ella, algunos de éstos son:



- ◇ Sindicatos.
- ◇ Agencias de empleos.
- ◇ Bolsas de trabajo.
- ◇ Escuelas.
- ◇ Recomendaciones.
- ◇ Medios publicitarios: periódicos, revistas, cines, teatros, etc.
- ◇ Puerta de la empresa.<sup>1</sup>

\* *Selección de personal.* Se desarrolla como sigue:

1. Primera entrevista. Generalmente el solicitante llena su solicitud de empleo y presenta sus cartas de referencias y buena conducta, lo que permite al entrevistador darse cuenta de aspectos subjetivos y presentación personal.
2. Exámen de aptitud. Es una prueba de carácter general o test, en el cual el aspirante demuestra sus habilidades o conocimientos.

---

<sup>1</sup> Abraham Perdomo Moreno. FUNDAMENTOS DE CONTROL INTERNO. Editorial ECASA; Primera reimpresión 1996 pág. 73.

3. Segunda entrevista. Se traduce en un segundo examen de aptitud referente a las actividades que se van a desempeñar. Es realizada por el jefe a cuyas órdenes va a trabajar, abarcando por tanto un aspecto también ambiental.

4. Exámen médico. Con el se comprueba la buena salud del aspirante, permite cerciorarse de que no padece enfermedades contagiosas, o que tenga algún impedimento de tipo físico o mental.

\* *Manejo de personal.* La función de personal encauza a:

1. Eficiente administración del contrato colectivo de trabajo.

2. Realizar la contratación de los trabajadores sobre bases firmes, eliminando así futuros conflictos de orden laboral.

3. Existencia de una provisión ordenada por clases de mano de obra calificada, a través del registro de aspirantes.

4. Mejorar en el rendimiento del trabajador, tanto en calidad como cantidad, a través de programas adecuados de capacitación que contemplen el adiestramiento y el desarrollo.
5. Fomentar la cooperación y el entendimiento jefe-empleado, estableciendo medios adecuados de contacto directo y familiar (actos sociales, deportivos, culturales, etc.).
6. Mejorar la economía de los trabajadores a través de la creación de tiendas de descuento, cajas de ahorro, etc.; ya que alcanzando éstos un estándar de vida más elevado se convertirán en consumidores en potencia.
7. Buscar el mejoramiento en el bienestar familiar por medio de una política en la que se brinde a los trabajadores: casas propias, escuelas, jardines de niños, guarderías, comedores, bibliotecas, casinos, clubes, instalaciones deportivas, etc.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Abraham Perdomo Moreno. FUNDAMENTOS DE CONTROL INTERNO. Editorial ECASA; Primera reimpresión 1996 pág. 75.

### 2.2.2 EL SISTEMA CONTABLE.

El sistema contable consiste en las políticas, métodos y registros para identificar, agrupar, analizar, clasificar, registrar y producir información cuantitativa de las transacciones que realiza una entidad, mantener un control sobre los activos y pasivos, y distinguir entre los diferentes tipos de operaciones que se procesan sistemáticamente y las que no. Para que un sistema contable sea efectivo y confiable deberá de contar con métodos y registros que:

- Identifiquen y registren todas las transacciones reales que reúnan los requisitos establecidos por la administración.
- Describan oportunamente las transacciones con detalle suficiente para permitir su correcta clasificación dentro de la información financiera.
- Cuantifiquen el valor de las transacciones en unidades monetarias dentro de los estados financieros.
- Registren las transacciones en el período correspondiente para permitir una adecuada contabilización de las mismas.

- Presenten y revelen adecuadamente las transacciones y notas correlativas en los estados financieros.

El auditor deberá obtener conocimientos generales suficientes del sistema contable, para identificar los riesgos específicos adjuntos a éste y desarrollar un plan adecuado de auditoría, así como entender los métodos, procedimientos y registro establecidos en la entidad.

Es importante señalar, que es precisamente este sistema el que más interesa al auditor, ya que los errores que en él pudieron existir tienen un efecto importante en las cifras que presentan los estados financieros de una entidad.

La utilización de computadoras frecuentemente es un elemento importante en el proceso contable independientemente del tamaño de la entidad. El auditor deberá señalar el grado de utilización que hace el cliente de las computadoras para determinar la naturaleza y el grado de comprensión del uso de las computadoras que se requiere, y la necesidad de ayuda de un especialista.

El conocimiento del grado de uso de las computadoras por la entidad, ayuda a determinar que información se necesita sobre los sistemas de computación, para poder evaluar la importancia de los controles, y comprender la importancia del entorno computacional en el sistema contable y administrativo.

Para evaluar el uso de las computadoras por la entidad se debe describir:

- El grado en que se utilizan,
- La complejidad del ambiente, y
- La importancia que tienen los sistemas de computación para la entidad.

Para entidades en las que se utiliza demasiado la computación, se debe obtener una comprensión de los sistemas contables en base al PED, el ambiente y la estructura de los controles por computadora. Para aquellas en las que el uso de las computadoras es menor, se deberá obtener una comprensión general de los sistemas contables incluyendo los sistemas manuales.

El primer paso para comprender el sistema contable es el mayor general y las principales aplicaciones que lo alimentan y que tienen un efecto material en él.

Las principales aplicaciones incluyen lo siguiente:

- Procesamiento de órdenes de compra y recepción.
- Procesamiento de cuentas por pagar y pagos.
- Procesamiento de pedidos, embarque y facturación.
- Procesamiento de cuentas por cobrar y cobros.
- Contabilización de gastos.

- Contabilización de inventarios y costos.
- Contabilización de activos fijos y depreciación.
- Procesamiento de nóminas y personal.

Además de las aplicaciones que se basan en computadoras, se busca identificar los sistemas manuales que alimentan el mayor general o que se derivan de él. Estos pueden incluir sistemas de procesamiento de datos y los sistemas para la preparación de los estados financieros en base al mayor general.

El auditor deberá elaborar una lista de las aplicaciones más importantes y las cuentas de los estados financieros con las que se relacionan; después deberá por cada aplicación:

a) Hacer una descripción general breve que incluya el objetivo de ésta; la manera de considerar el control del sistema; función en el inicio de las transacciones, control de movimientos e historia de los errores de proceso.

b) Hacer el contorno de la aplicación, a través de la determinación de los volúmenes aproximados de las transacciones; si el programa de computación es de desarrollo interno o comprado y en que lenguaje se realizó; la naturaleza del procesamiento (por lote o en línea), y la descripción del nivel de complejidad del procesamiento.

c) Delinear las funciones claves del procesamiento del sistema y la frecuencia de su utilización (diario, por semana, por mes). Estas funciones pueden ser:

- Preparación de órdenes de compra, facturas, etc.
- Actualización de archivos maestros.
- Entrega o embarque de mercancía y/o prestación del servicio.

d) Realizar un flujo “general” de transacciones. Para mayor facilidad se pueden emplear “diagramas preimpresos” para documentar el flujo de las operaciones a través del sistema, por lo que podrán incluir:

- Entradas clave (fuentes de entrada).
- Salidas clave (reportes, archivos y los usos de cada uno).
- Bases de datos y archivos maestros.
- Conexiones con otros sistemas.

e) Examinar la historia del sistema, verificando la fecha en que se instaló así como las modificaciones importantes que se hicieron al mismo.

Al evaluar cada sistema, se considerarán básicamente los siguientes aspectos:



- La trascendencia de las transacciones procesadas, así como los saldos de las cuentas relacionadas.

- La probabilidad de mayor riesgo de errores (por ejemplo: si el sistema procesa transacciones complicadas o controla el movimiento de activos, o cambios importantes en el sistema o en el personal clave que lo maneja).

Es importante resaltar que el centro de un sistema contable esta en las transacciones, que incluyen el intercambio de activos y servicios entre la entidad y terceros, así como dentro de ésta al transferir o usar activos.

El sistema contable de una empresa deberá proporcionar un rastreo completo de transacciones o de auditoría para cada una de las operaciones. Este procedimiento conforma una cadena de evidencias proporcionadas por codificaciones, documentación y referencias cruzadas que conectan saldos de cuentas y otros resultados, resumidos con datos de transacciones fundamentales tanto para los auditores como para la administración.

Cabe destacar que además de lo mencionado anteriormente, el auditor deberá comprender las principales clases de transacciones dentro de las operaciones de la empresa. Como se inician y ejecutan dichas transacciones, registros contables y documentos de apoyo; información leída por máquinas y cuentas específicas dentro de los estados financieros relacionados con el procesamiento contable, desde el inicio de una transacción hasta su inclusión en éstas; además de la manera como la computadora se usa para procesar datos y el proceso de la información financiera que se usa para preparar los estados financieros de la empresa, incluyendo estimación contable trascendente.

El proceso de la información financiera incluye desde la comprensión de los principios de contabilidad generalmente aceptados, hasta cumplir con ciertos requisitos contables exigidos por organismos reguladores, además del conocimiento de la naturaleza y complejidad de las transacciones y cualquier otro factor que pudiera aumentar la probabilidad de errores importantes.

Es por esto, que se hace necesario conocer el catálogo de cuentas que utiliza la entidad, el sistema contable que se utiliza en la empresa, la presentación de sus estados financieros, y la aplicación de los principios de contabilidad en la elaboración de los mismos.

A continuación se explica cada uno de los conceptos mencionados:

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

A) *CATALOGO DE CUENTAS*: Es el agrupamiento de los rubros

cuentas (de activo, pasivo y capital, costos, resultados, complementarios y de orden), conforme a un esquema de clasificación adaptado a las necesidades de cada empresa, para el registro de sus operaciones.

La clasificación deberá estar bien establecida y deberá partir de lo general a lo particular. El orden del rubro de las cuentas debe ser igual al que tienen los estados financieros, además los rubros deben dar una idea de la base de clasificación, debiendo preverse una futura expansión. Esto es, que cualquier cuenta nueva que no este incluida en el catálogo de cuentas se pueda incorporar a éste, o de lo contrario, se pueda retirar una cuenta obsoleta sin alterar el orden general.

Por lo anterior, un catálogo de cuentas no se vuelve anticuado ni obsoleto, porque cuando sucede algo que produce un cambio en este, se puede hacer la modificación sin ninguna dificultad.

Los objetivos que persigue el establecimiento de un catálogo de cuentas es el siguiente:

- Registrar y clasificar operaciones semejantes en cuentas específicas.
- Facilitar la elaboración de estados financieros.
- Facilitar la tarea del contador general, de costos, finanzas, auditor, etc.

- Servir de herramienta en la salvaguarda de los activos de la entidad.
- Promover la adhesión de la política administrativa así como la eficiencia en las operaciones.<sup>1</sup>

El catálogo de cuentas se compone de dos elementos:

1. El numérico, y
2. El descriptivo.

El numérico se emplea como símbolo o clave y se puede conformar por números, letras, etc.

El descriptivo se forma por el rubro, título o denominación de las diferentes cuentas de la empresa.

Por último cabe mencionar que existen diversos esquemas de clasificación, pero desde un punto de vista limitado tenemos el siguiente:

1.- Numéricos:

- Árabigos.
- Romanos.

---

<sup>1</sup> Abraham Perdomo Moreno. FUNDAMENTOS DE CONTROL INTERNO. Editorial ECASA; Primera reimpresión 1996 pág. 30.

- Combinados.
- Decimales.
- Duodecimales.

2.- Alfabéticos:

- Progresivos.

3.- Mixtos:

- Numéricos y alfabéticos.<sup>1</sup>

B) *EL SISTEMA CONTABLE*: En la práctica, se conocen dos sistemas de contabilidad:

1. Sistema por partida simple y
2. Sistema por partida doble.

1.- *Sistema por partida simple*: En este sistema, todas las operaciones de la empresa se registran en listas acumulables de suma y resta, tal es el caso de anotaciones de ingresos y egresos.

---

<sup>1</sup> Abraham Perdomo Moreno. FUNDAMENTOS DE CONTROL INTERNO. Editorial ECASA; Primera reimpresión 1996 pág. 31.

2.- *Sistema por partida doble*: Este sistema se basa en el principio de dualidad económica que establece que a toda causa corresponde un efecto. El sistema de la partida doble se basa en la ecuación: Activo = Pasivo + Capital y nos indica que a todo cargo corresponde un abono.

Actualmente es este el sistema que aplican todas las empresas, ya que así obtienen un control y registro eficiente en sus operaciones.

*C) ESTADOS FINANCIEROS*: Los estados financieros son los documentos que presentan la situación económica de la entidad, su capacidad de pago a una fecha determinada (pasada o futura) y el resultado de operación obtenido en un período o ejercicio (pasado o futuro), en situaciones normales o extraordinarias.

Los estados financieros se pueden clasificar de la siguiente manera:

1. De acuerdo a su importancia: en básicos y secundarios.
2. Conforme a la información que presentan: en normales y especiales.
3. Atendiendo a la fecha o período a que se refieren: en estáticos, dinámicos, estático-dinámicos y dinámico-estáticos.
4. De acuerdo al grado de información que proporcionan: en sintéticos y detallados.
5. De acuerdo a la forma de presentación: en simples y comparativos.

6. Conforme al aspecto formal de los mismos: con elementos numéricos o con elementos descriptivos.

7. De acuerdo al aspecto material de los mismos: encabezado, cuerpo y pie.

8. De acuerdo a la naturaleza de las cifras: en históricos y presupuestales.

9. De acuerdo a la gerencia o departamento a quienes se dirigen: pueden ser de compras, producción, ventas, entre otros.<sup>1</sup>

*Estados financieros básicos:* son los que presentan la capacidad económica de una entidad (Activo total menos Pasivo total), su capacidad de pago (Activo circulante menos Pasivo circulante) y el resultado de operaciones en un periodo determinado, por ejemplo: el balance general, el estado de pérdidas y ganancias, el estado de origen y aplicación de recursos, entre otros.

*Estados financieros secundarios (o anexos):* analizan un renglón determinado de un estado financiero básico, ejemplo: del balance general, los estados financieros secundarios serán:

- a) Estado del movimiento de cuentas del capital contable.
- b) Estado del movimiento de cuentas del déficit.
- c) Estado detallado de cuentas por cobrar.

---

<sup>1</sup> Abraham Perdomo Moreno. FUNDAMENTOS DE CONTROL INTERNO. Editorial ECASA: Primera reimpresión 1996 pág. 42.

*Estados financieros normales:* serán normales cuando la información que presentan corresponda a un negocio en marcha.

*Estados financieros especiales:* serán especiales cuando la información que presentan corresponde a una empresa que se encuentra en una situación diferente a un negocio en marcha por ejemplo, cuando la entidad se encuentre en estado de liquidación o de fusión.

*Estados financieros estáticos:* son los que presentan información correspondiente a una fecha fija o a un instante dado, por ejemplo: el balance general, el estado detallado de cuentas por cobrar, etc.

*Estados financieros dinámicos:* son los que presentan información correspondiente a un periodo o ejercicio determinado, por ejemplo: el estado del costo de producción, el estado de pérdidas y ganancias, etc.

*Estados financieros estático-dinámicos:* son los que presentan, primero información a una fecha fija y en segundo término información correspondiente a un periodo determinado, por ejemplo: el estado comparativo de cuentas por cobrar y ventas, el estado comparativo de cuentas por pagar y compras, etc.



*Estados financieros dinámico-estáticos:* son los que presentan, primero información correspondiente a un período determinado y en segundo término información correspondiente a una fecha fija, por ejemplo: el estado comparativo de ventas y activo fijo tangible, el estado comparativo de utilidades y capital contable, entre otros.

*Estados financieros sintéticos:* son los que presentan información en forma global.

*Estados financieros detallados:* son los que presentan la información en forma analítica o pormenorizada.

*Estados financieros simples:* serán simples cuando se presente un solo estado financiero.

*Estados financieros comparativos:* son los que se presentan, en un solo documento, dos o más estados financieros por lo regular de la misma especie.

*Estados financieros constituidos conforme al aspecto formal:* Por lo que se refiere al punto de vista formal, todos los estados financieros se constituyen por el elemento descriptivo (conceptos) y el numérico (cifras).

*Estados financieros constituidos conforme al aspecto material:* Desde el punto de vista material, todos los estados financieros constan de: encabezado (nombre de la empresa, nombre del estado de que se trate y fecha o ejercicio correspondiente); cuerpo (se destina para el contenido del estado financiero de que se trate) y pie (generalmente se utiliza para las notas a los estados financieros, nombre y firma de quien lo elabora, audita, interpreta, etc.).

*Estados financieros históricos (o reales):* presentan información cuya fecha o período se refiere al pasado.

*Estados financieros presupuestales (proforma, proyectados o predeterminados):* muestran información correspondiente a una fecha o período futuro.

Los principales estados financieros son los siguientes:

1. Balance General o Estado de Situación Financiera.
2. Estado de Resultados o Estado de Pérdidas y Ganancias
3. Estado del movimiento del Capital Contable
4. Estado de cambios en la situación financiera o estado de origen y aplicación de recursos.

1.- *BALANCE GENERAL O ESTADO DE SITUACION FINANCIERA*: es el documento que muestra la situación financiera de una entidad a una fecha determinada. Presenta clara y detalladamente el valor de cada una de las propiedades y obligaciones, así como el valor del capital.

El balance general muestra únicamente la situación financiera de una entidad a una fecha determinada, (la del día en que se elaboró), porque si se hiciera un nuevo balance al día siguiente, ya no presentaría exactamente la misma situación, porque los saldos de las cuentas serían diferentes, aún cuando no se practicara ninguna operación ya que hay algunas que se realizan solas.

El balance general debe de contener los siguientes datos:

a) Encabezado (nombre de la empresa o propietario, indicación de que se trata de un balance general y fecha de formulación).

b) Cuerpo (nombre y valor detallado de cada una de las cuentas que forman el activo y pasivo, así como el importe del capital contable).

c) Pie (nombre y valor de las cuentas de orden, firma del contador que lo hizo, y de quien lo autorizó, así como del propietario del negocio).

Es importante destacar que el balance general puede presentarse en forma de reporte o de cuenta.

2.- *ESTADO DE RESULTADOS O ESTADO DE PERDIDAS Y GANANCIAS*: es el documento contable que muestra de manera detallada la utilidad o pérdida del ejercicio. Este estado financiero se considera complementario del balance general.

El estado de resultados se conforma de la siguiente forma:

a) Encabezado (nombre del negocio o propietario, indicación de que se trata de un estado de resultados y período a que se refiere dicho estado).

b) Cuerpo (nombre y valor detallado de todos los conceptos que comprende la compra - venta de mercancías, hasta determinar la utilidad o pérdida bruta; nombre y valor detallado de todos los gastos y productos que corresponden o no a la actividad preponderante de la entidad, hasta obtener la utilidad o pérdida del ejercicio).

c) Pie (firma del contador que lo elaboró y de quien lo autorizó, así como del propietario del negocio).

3.- *ESTADO DEL MOVIMIENTO DEL CAPITAL CONTABLE*: es el documento contable que muestra detalladamente los movimientos (deudor y acreedor) de las cuentas del capital contable de una entidad, referentes a un ejercicio determinado. Este estado financiero consta de:

a) Encabezado (nombre de la empresa o propietario, indicación de que se trata de un estado del movimiento del capital contable y período o ejercicio correspondiente).

b) Cuerpo (nombre y valor detallado de los movimientos acreedores y deudores del ejercicio, así como los saldos finales).

c) Pie (nombre y firma del contador que lo elaboró y de quien lo autorizó así como del propietario).

4.- *ESTADO DE ORIGEN Y APLICACION DE RECURSOS*: es el documento contable que muestra detalladamente los orígenes y la aplicación de los recursos, de una entidad en un período determinado, se conforma de:

a) Encabezado (nombre de la empresa o propietario, indicación de que se trata de un estado de origen y aplicación de recursos y ejercicio al que corresponde).

b) Cuerpo (origen y aplicación de los recursos por operaciones normales y por otras operaciones).

c) Pie (nombre y firma de contador que lo elaboró y de quien lo autorizó, así como del propietario de la entidad).

*D) PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD:* Son conceptos básicos y universales, que delimitan e identifican al ente económico, establecen las bases de cuantificación de las operaciones, así como la presentación de la información financiera a través de los estados financieros.

Los principios de contabilidad se clasifican de acuerdo a la delimitación e identificación de un ente económico en:

1.- *Entidad:* la entidad tiene personalidad jurídica propia e independiente de la de sus propietarios; por lo que la información financiera deberá presentar únicamente los bienes, propiedades, derechos, obligaciones y capital de la empresa. Esta se integrará de recursos humanos, técnicos y materiales coordinados por la administración; la cual los encauza hacia la consecución de los objetivos establecidos por medio de una acertada toma de decisiones.

2.- *Negocio en marcha*: la vida de la empresa se supone indefinida, evidencia en contrario cuando la empresa entre en estado de liquidación, se permitirá que las cifras de los estados financieros expresen valores estimados para efectos de información general.

3.- *Periodo contable*: las actividades de una entidad son continuas, pero los cambios suscitados en la misma, crean la necesidad de clasificar la información financiera en periodos contables regulares. Por lo general, el periodo contable es de un año natural, pero para efectos administrativos se puede reducir tanto como sea necesario y lo permitan los recursos. Por esto, nace la obligación de registrar los ingresos y erogaciones en el periodo correspondiente.

De acuerdo al establecimiento de las bases de cuantificación de las operaciones que realiza la entidad, se clasifican en:

4.- *Realización*: las operaciones de una entidad deberán registrarse cuando se hayan realizado efectivamente, esto es, cuando los ingresos crean erogaciones.

5.- *Valor histórico original*: los bienes, propiedades, valores y derechos de la empresa, deberán registrarse a su costo efectivamente pagado al momento de su adquisición, permitiéndose actualizar y ajustar estas cifras cuando ocurran cambios en los precios o devaluaciones.

6.- *Dualidad económica*: a este principio también se le ha conocido como principio de la teoría de la partida doble, que dice que a todo cargo corresponde un abono. La dualidad económica se constituye por:

1. Los bienes, derechos, propiedades, valores y recursos con los que cuenta la empresa para la consecución de sus objetivos y;
2. Del origen y fuentes donde se crearon dichos bienes, propiedades, derechos, valores y recursos.

Asimismo, este principio señala la doble representación; primero de registro (cargo y abono) y después de información (activo, pasivo y capital).

Respecto a la presentación de la información financiera, los principios de contabilidad se clasifican en:

7.- *Revelación suficiente*: la información presentada en los estados financieros debe ser clara, comprensible y suficiente para poder conocer los resultados de operación, cambios en la situación financiera y tomar decisiones acertadas.



8.- *Importancia relativa*: este principio establece que los estados financieros deberán mostrar aquellos aspectos que se consideren importantes, y por lo tanto afecten a la entidad; esto es, que aquella información que se considere no significativa deberá omitirse en beneficio de lo trascendental.

En cuanto a su monto, la importancia relativa se dará por:

1. La proporción que guarde una partida con otras relacionadas.
2. La proporción que guarda la partida en los estados financieros en conjunto, o bien, en el total del rubro del que forma o deberá formar parte, entre otros.

Por lo que se refiere a la naturaleza de la partida o eventos que realiza la empresa, la importancia podrá determinarse de acuerdo a:

1. Si no afecta cuantitativamente por el momento, pero si posteriormente.
2. Si se encuentra en contingencia.
3. Si se trata de una situación de carácter extraordinario.

9.- *Comparabilidad*: Señala que cuando existen diferentes alternativas de registro para operaciones específicas, la alternativa seleccionada deberá aplicarse uniforme y consistentemente, de manera periódica para que exista comparabilidad en la información financiera, de modo que se pueda conocer la evolución de la empresa así como su situación en comparación a otras empresas.

### **2.2.3 PROCEDIMIENTOS DE CONTROL.**

Los procedimientos de control se constituyen de procedimientos y políticas adicionales al ambiente de control y al sistema contable, establecidos por la administración para proporcionar la seguridad razonable de alcanzar los objetivos específicos de la entidad.

El que existan formalmente procedimientos de control, no implica que estén operando efectivamente. Es trabajo del auditor, determinar la forma y grado en que se han aplicado uniformemente los procedimientos, así como averiguar que personas los ha llevado a cabo, para también determinar que efectivamente estén operando.

Los procedimientos de control se crean para alcanzar diferentes objetivos, y se aplican en distintos niveles de organización así como del procedimiento de transacciones. Se pueden integrar por componentes específicos del ambiente de control y del sistema contable. Como ya se mencionó anteriormente, los procedimientos de control deben considerar; por ejemplo, la estructura de organización de una entidad. Una estructura con delegación formal de autoridad, influirá de modo favorable en el ambiente de control de una entidad grande. Sin embargo una empresa pequeña, con una participación efectiva del propietario-gerente, generalmente no necesita procedimientos contables extensos ni registros contables sofisticados, o procedimientos de control formales (como políticas escritas), o procedimientos para obtener cotizaciones competitivas. Conforme a su naturaleza, los procedimientos pueden ser de carácter preventivo o detectivo.

Los procedimientos de carácter preventivo se establecen para evitar errores durante el desarrollo de las transacciones.

En tanto que los procedimientos de carácter detectivo, se establecen con la finalidad de detectar errores o desviaciones que durante el desarrollo de las transacciones, no se hubieran identificado por los procedimientos de control preventivo.

Para tener mejor comprensión acerca de las políticas y procedimientos de la entidad, el auditor deberá obtener conocimiento suficiente sobre cada uno de los elementos de la estructura de control interno; esto por medio de experiencias anteriores con la entidad y de averiguaciones con el personal apropiado, inspección de documentos y registros, así como la observación de actividades y operaciones.

La naturaleza y alcance de los procedimientos varía de una entidad a otra, y son afectados por el tamaño y complejidad de la misma, experiencias anteriores, naturaleza de la política o procedimiento específico y documentación existente.

### **2.3 REQUISITOS PARA LA IMPLANTACION DE UN SISTEMA DE CONTROL INTERNO.**

Hasta ahora, hemos visto que el concepto de control no es de coerción, en el sentido de imponer dominio sobre la actuación de los demás o de evitar fraudes. Sino que su objeto principal, es vigilar que todas las operaciones o actividades que se realicen en una empresa se apeguen lo más estrictamente posible a los planes o normas preestablecidas, a fin de reducir hasta donde sea posible, las desviaciones entre lo que se intentaba obtener y lo que realmente se obtuvo.

En base a lo anterior, es posible considerar como uno de los requisitos en la implantación de un sistema de control interno, las características y el entorno de la organización como son:

- Objetivos de la entidad;
- Interés de la administración por la existencia de un buen sistema de control interno;
- Tamaño de la entidad y recursos económicos de la misma;
- Organización de la entidad;
- Naturaleza del sistema de contabilidad y de las técnicas de control que pudieran existir;
- Características de la industria en la que opera;
- Problemas específicos del negocio y
- Requisitos legales aplicables.

Por otro lado, la necesidad enorme de ejercer control sobre todas las actividades críticas para la empresa, exige establecer una serie de controles que van desde un control estricto de cada individuo, hasta un control global de la propia empresa. Por lo tanto; un segundo requisito en la implantación de un sistema de control interno, es asegurarse de que todas las actividades o funciones que puedan ser consideradas como críticas sean sujetas de control. Siendo que dicho control debe llevarse a cabo en forma efectiva; es decir, deben realizarse cada una de las fases del control: fijación de normas, medición de lo realizado, evaluación de los resultados y corrección de las desviaciones.

Por último, antes de implantar un sistema de control interno y con el objeto de superar las limitaciones inherentes al mismo, es importante conocer y comprender las características que deben cubrir cada uno de los controles que lo integrarán. Dichas características se conocen como “principios de un buen control” y son:

1. Un control debe ejercerse en aquellos puntos críticos o estratégicos en que puedan ocurrir frecuentes desviaciones, las cuales impidan que las actividades se cumplan a lo planeado.

2. Un control debe reflejar la estructura orgánica, de manera que un jefe ejerza el control en el área precisa que se le ha fijado dentro de la organización.

3. Un control debe manifestar rápidamente cualquier desviación preferentemente antes de que suceda, de tal forma que se prevengan anomalías presentes y futuras.

4. Un control debe ser económico, es decir, justificar “cuando menos” lo que cuesta.

5. Un control debe ser de fácil comprensión, para que quien lo va a ejercer lo entienda y ejercite libremente.

6. Los controles dentro de una empresa deben ser mínimos en número, simples en su mecanismo y significativos en su información y resultados.

7. Un control debe utilizar el principio de excepción y la información de ahí derivada debe indicar la falla y la acción a emprender.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> D.R. y C.P. Fabian Martínez Villegas. EL CONTADOR PUBLICO Y LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA. Editorial PAC. 3a. Edición. 2a. reimpresión. México 1982, pág. 118.

## 2.4 PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO.

Como se mencionó en el anterior capítulo, el auditor está obligado a alcanzar en la ejecución de su trabajo un riesgo total de auditoría aceptable; para lo cual, requiere de tener un conocimiento general de los elementos que estructuran el control interno de la entidad, lo que le permitirá evaluar los procedimientos de control interno existentes y posteriormente seleccionar aquellos procedimientos que a su juicio, resulten confiables en la prevención y detección de errores potenciales importantes.

Una vez que se ha efectuado la evaluación del control interno, el auditor podrá diseñar en forma congruente con dicha evaluación, el plan de trabajo que le permita emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros revisados.

Parte importante de este plan de trabajo, es el diseño y ejecución de las pruebas de cumplimiento; las cuales se definen de la siguiente forma:

Una prueba de cumplimiento es la comprobación de que una o más técnicas de control interno estaban en operación durante el período auditado, que funcionaron efectivamente y que lograron sus objetivos.



Las pruebas de cumplimiento se aplican a aquellos procedimientos de control que han sido seleccionados como confiables por el auditor, dando como resultado la evaluación final de los mismos.

La finalidad de las pruebas de cumplimiento es la de reunir evidencia suficiente que permita concluir si los sistemas de control establecidos por la administración, prevendrán o detectarán y corregirán errores potenciales que pudieran tener un efecto importante en los estados financieros. De ser así, será posible confiar en el control como fuente de seguridad general de auditoría y disminuir el alcance de los procedimientos de auditoría.

En algunos casos, el auditor puede llegar a la conclusión de no confiar en los controles internos con respecto a cierto tipo de transacciones y por consiguiente, eliminar la necesidad de probar el cumplimiento de los controles. Para lo cual, el efecto de estas transacciones en los estados financieros de la entidad, será probado por el auditor a través de un mayor alcance en sus procedimientos de auditoría.

Respecto a los controles de captura, éstos siempre deben ser probados, dado que aseguran la integridad de la información al ser procesada por el sistema de procesamiento contable.

### 2.4.1 DISEÑO DE LAS PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO.

Las pruebas de cumplimiento son diseñadas con el objeto de reunir evidencias del funcionamiento efectivo de los controles internos generales (control circundante) y específicos. En su diseño deben considerarse las siguientes interrogantes:

- ¿Se ejecutaron los procedimientos previstos?
- ¿Se ejecutaron adecuadamente?
- ¿Fueron ejecutados por una persona que cumple con los requisitos de la segregación de funciones?

En virtud de que las pruebas de cumplimiento están dirigidas a comprobar la efectividad de un control, al diseñar su procedimiento deberá incluirse una prueba para indicar si el control se está realizando y una prueba de que la información sujeta al control que se está comprobando es correcta (esta última prueba generalmente requiere de que el auditor vuelva a ejecutar el procedimiento de control).

Por lo tanto un error en la información o la falta de evidencia en la realización del control se considerará como desviaciones de cumplimiento. Por ejemplo, si el control a comprobar es la verificación de la exactitud aritmética de la factura de cada proveedor, realizado por un empleado del departamento de contabilidad, la prueba de cumplimiento deberá incluir:

- Verificación de la inicial o nombre del empleado de contabilidad en cada factura que indique que se ha realizado la verificación, y
- Una segunda verificación de la exactitud aritmética de la factura del proveedor, que permita tener la “seguridad relativa” de que el control no se ha ejecutado en forma incorrecta.

Se habla de una “seguridad relativa” en el sentido de que si el empleado de contabilidad no efectúa el control, pero aún así, la factura del proveedor no contiene errores matemáticos; al aparecer la inicial como constancia del control y al no encontrarse errores en la verificación del auditor (dado que la factura no contenía errores) se considerará como un control realizado efectivamente, independientemente de que el verdadero control no fue realizado.

Lo anterior implica una gran limitación de la prueba de cumplimiento, misma que disminuye al efectuarse sobre el control elegido un número de pruebas, que abarquen todo el período sujeto a auditoría, con suficiente alcance, de tal modo que si el control nunca es efectuado será posible detectarlo.

Al efectuar una prueba de cumplimiento en una muestra de transacciones seleccionadas, se puede determinar una tasa máxima estimada de desviaciones y de esta forma, llegar a una conclusión sobre la eficacia de los procedimientos de control durante el período examinado.

El diseño de las pruebas de cumplimiento, está estrictamente relacionado con la particularidad del sistema de control, el cual de hecho cambia de acuerdo con la naturaleza del intercambio y el sistema operativo de la entidad sujeta a auditoría. Por consiguiente, la efectividad de las pruebas de cumplimiento dependerá de los conocimientos y pericia del auditor, para diseñar pruebas que se adapten a las circunstancias particulares de su cliente.

## **2.4.2 TIPOS DE PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO.**

Las pruebas de cumplimiento comprenden pruebas de detalles (que requieren la inspección de documentos) y pruebas que emplean técnicas de indagación y observación.

Las pruebas de detalles, implican la verificación de la constancia de un control realizado por los funcionarios del ente sobre todo atributo (fecha, parte, descripción, cantidad y precio) contenido en un documento o soporte magnético mediante:

- La comparación entre los mismos atributos en documentos distintos;
- La comparación entre los números de los comprobantes;
- Verificaciones matemáticas;
- El cumplimiento con una autorización general o particular;
- Verificación de la secuencia numérica.

O bien, la realización por el propio auditor de los mismos procedimientos de control a efecto de satisfacerse de su efectiva realización.

Las pruebas de indagación y observación se explican apropiadamente a través de la lectura de los ejemplos en el punto 2.4.3.

La selección del tipo de prueba dependerá del control identificado y del objetivo de la prueba. Por ejemplo, los controles de integridad de la población en la captura de la información tienen como objetivo asegurarse de que los datos que revelan un intercambio se ingresan efectivamente en el sistema de procesamiento. La posibilidad de que algunos intercambios no se ingresen en el sistema de procesamiento es la preocupación fundamental del auditor. Siendo que los procedimientos de auditoría que toman muestras sobre una población registrada no descubrirán los intercambios que se omitieron en esa población; tenemos que la prueba de cumplimiento apropiada será la indagación y observación, diseñada para asegurarse de que se cumpla con los procedimientos establecidos para la documentación de los intercambios.

Para los procedimientos sobre controles en la captura y en el procesamiento, tales como revisiones de autorización y controles sobre la exactitud, en virtud de que éstos dejan evidencia documentada de la ejecución del control se utilizan las pruebas de cumplimiento de detalles.

### **2.4.3 EJEMPLOS DE LAS PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO.**

a) En la realización de la auditoría sobre los estados contables, respecto de la aseveración de que todas las cobranzas son capturadas en un sistema donde los clientes realizan el depósito en bancos en localidades del interior la prueba de cumplimiento puede consistir en:

- Indagar a los empleados del departamento de contabilidad sobre el procedimiento de seguimiento aplicado a los avisos de rendición de cobranzas por parte del banco recaudador;
  
- Indagar a los empleados del departamento de créditos y cobranzas sobre el procedimiento de seguimiento de las cuentas morosas, y por último
  
- Revisión de las conciliaciones bancarias.

b) En la realización de la auditoría de los estados contables, respecto de la aseveración de que los controles de custodia sobre el seguimiento de la condición física del inventario están funcionando según lo prescrito por las normas de la entidad y no existen cantidades significativas de productos dañados u obsoletos que no se encuentren provisionadas, la prueba de cumplimiento puede consistir en:

- Indagar al personal del almacén respecto de su entendimiento sobre la responsabilidad del seguimiento del inventario y los procedimientos empleados para informar sobre producto dañado u obsoleto.

- Revisión de informes de almacenes, control de calidad o auditoría interna sobre la existencia de este producto.

- Identificación de asientos de diario con provisionamiento o baja de productos dañados u obsoletos.

- Coordinar con los procedimientos sobre el recuento físico.

#### **2.4.4 DESVIACIONES DE CUMPLIMIENTO.**

La predeterminación y la evaluación de las desviaciones de cumplimiento resulta de fundamental importancia para determinar si se depositará confianza en los controles internos.

Se entiende por desviación de cumplimiento a todo procedimiento que de acuerdo con las normas establecidas debe realizarse y no se realiza, o aquello que no se realiza de acuerdo con el procedimiento establecido.



Por ejemplo, de acuerdo con las normas establecidas firmarse el asiento de diario por el subcontador y nos encontramos, que en uno o más casos esto no se ha efectuado; o bien, pese a estar debidamente firmado el asiento contiene errores, lo cual indica que fue mal revisado o que no lo fue.

La determinación de la desviación es independiente al valor monetario, dado que el propósito de la prueba de cumplimiento es reunir evidencia respecto del cumplimiento de un control y no sobre el intercambio en particular.

Las desviaciones de cumplimiento pueden resultar de factores tales como:

- Errores humanos (consecuencia de fatiga, descuido, etc.);
  
- Cambios frecuentes de personal, que ocasiona la falta de familiaridad con los procedimientos;
  
- Fluctuaciones temporales en el volumen de transacciones.

Debe reconocerse que en toda operación efectiva de los controles inevitablemente se producirán errores como consecuencia de los factores arriba indicados, sin embargo el control sujeto a evaluación será efectivo y por consiguiente satisfactorio para el auditor, si las desviaciones se limitan a un nivel tolerable de error. Lo cual dependerá del método de muestreo utilizado por el auditor.

Por último, cabe señalar que un comprobante que documenta la evidencia del control, por ejemplo la firma, no encontrado o perdido debe de ser considerado como desviación de cumplimiento.

## **2.5 VENTAJAS Y DESVENTAJAS.**

Son múltiples y muy variadas las ventajas que ofrece la existencia de un sistema de control interno. Enunciaremos algunas de ellas de la siguiente manera:

- *La disminución en el riesgo de fraudes:* un firme sistema de control interno, proporciona instrumentos de importancia para la prevención y descubrimiento de fraudes y prácticas deshonrosas (como robos y malversaciones), puesto que los empleados que saben que su trabajo está sujeto a un control, conocen la posibilidad de que sus prácticas afrentosas sean descubiertas oportunamente. Lo que asegura también la protección y salvaguarda de los bienes, valores, propiedades y demás activos de la empresa.

- *La disminución de pérdidas y la confiabilidad en la información contable:* además de prevenir y descubrir fraudes, en la actualidad se reconoce al control interno como un importante instrumento en la prevención de pérdidas y la producción de información contable precisa en todas las áreas de operación de la compañía (por ejemplo, un control interno inadecuado en el renglón de ventas, puede producir pérdidas de importancia al embarcar la mercancía sin la previa aprobación del departamento de crédito).

- *La confiabilidad en el sistema de información interna:* un eficiente sistema de control interno asegura la veracidad de la información que ha sido elaborada en el interior de la organización, misma que sirve de soporte para la toma de decisiones que dan contenido a la política de la empresa, la eficacia y la eficiencia operativa. Asegura también que la política empresarial diseñada por la alta dirección, sea ejecutada correctamente por los diferentes departamentos y en los distintos niveles jerárquicos de la organización; evitando de esta manera errores administrativos, contables y financieros.

Por último, diremos que para el auditor interno o externo el concepto de control interno representa un punto clave en el desempeño de su trabajo.

### DESVENTAJAS

Tomando en cuenta las ventajas que representa el implantar un sistema de control interno, consideramos que las desventajas son mínimas y prácticamente nulas cuando dicho sistema de control interno ha sido adecuadamente diseñado. Algunas de las desventajas que es posible atribuir a un sistema de control interno son:

- El costo económico que lleva consigo el implantar, mantener, revisar y hacer las modificaciones correctivas a todo sistema de control interno.

- El hecho de que los controles son realizados a través de personas, las cuales están sujetas a la influencia de factores personales que les impiden valorar las actuaciones en forma objetiva.

- Un sistema de control interno puede ser perfecto para descubrir las desviaciones, pero de tal manera engorroso, que los costos y tiempo empleados superen el valor del error descubierto.

- Los instrumentos de control tienen valor real escaso si no pueden o no quieren ser utilizados por el dirigente, lo cual puede acontecer si no se adaptan a sus necesidades, sus conocimientos, su capacidad, sus aptitudes o en última instancia a sus deseos.

- Generalmente se diseñan controles para tareas que sean repetitivas y se olvida diseñar controles para aquellas situaciones o hechos que muy pocas veces se presentan.

- En virtud del elevado costo que implica el establecer un sistema de control que siga al detalle todas las operaciones; es necesario definir aquellos puntos críticos o estratégicos, en los que puedan ocurrir frecuentes desviaciones y que requieran por lo tanto de la aplicación de un control. Sin embargo, cuando dichos puntos críticos o estratégicos no han sido definidos correctamente, es posible que uno o varios de ellos queden sin control; dando lugar entonces a errores y desviaciones.

### 3. ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

La correcta evaluación de control interno por parte del auditor, es un factor determinante al desempeñar un trabajo de auditoría de estados financieros, ya que esto le permite concluir si los elementos del control interno son lo suficientemente seguros y confiables; de tal manera que los objetivos de control interno efectivamente se estén alcanzando.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su boletín 5030 nos dice lo siguiente:

El grado en que se logra un objetivo de control interno en particular, depende de las respuestas a la siguiente serie de preguntas básicas:

- \* ¿Qué podría salir mal? ¿Evitarían las técnicas existentes que suceda esto?
  
- \* Si sucediera ¿Se descubriría en la ejecución normal de las actividades? Si así fuera ¿Cuándo?

\* Si no se descubriera el error o la irregularidad en forma oportuna, ¿Qué efecto tendría esto en los saldos que aparecen en los estados financieros de la empresa?<sup>1</sup>

En el presente capítulo, proporcionamos la clasificación de los objetivos generales del control interno y los métodos que el auditor puede emplear para conocer, documentar y evaluar cada uno de los elementos que integran un sistema de control interno; de tal manera que este en posición de conocer la respuesta correcta a las preguntas anteriores, y de esta forma concluir en que grado es que se logran los objetivos de control interno y así definir la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de auditoría que habrá de aplicar.

---

<sup>1</sup> NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA. Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., CONPA. Boletín 5030 Metodología para el Estudio y Evaluación del Control Interno. 14a. edición 1994.



### 3.1 OBJETIVOS.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría en su Boletín 5080<sup>1</sup> nos dice, que los objetivos de los controles establecidos en una empresa 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, lo sea en forma correcta y oportuna y que de dicho proceso se obtenga información financiera veraz. Los objetivos generales del control interno se clasifican de la siguiente manera:

1) *De autorización*: todas las operaciones deben realizarse de acuerdo con autorizaciones generales o específicas de la administración, para asegurarse de que se estén cumpliendo las políticas y criterios previamente establecidos por la administración.

---

<sup>1</sup> NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA. Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., CONPA. Boletín 5080 Efectos del Procesamiento Electrónico de Datos (PED) en el Examen del Control Interno. 14a. edición 1994.

- 2) *De procesamiento y clasificación de transacciones*: todas las operaciones deben registrarse, para permitir la preparación de estados financieros de conformidad con Principios de Contabilidad generalmente aceptados, o de cualquier otro criterio aplicable a dichos estados y para mantener en archivos apropiados datos relativos a los activos sujetos a custodia. Asegurando de esta forma el correcto reconocimiento, procesamiento, clasificación, registro e informe de las transacciones ocurridas en una empresa, así como los ajustes a éstas.
- 3) *De salvaguarda física*: el acceso a los activos sólo debe permitirse con autorización de la administración.
- 4) *De verificación y evaluación*: los datos registrados relativos a los activos sujetos a custodia, deben compararse con los activos existentes a intervalos de tiempo razonables, y de ser necesario tomarse las medidas apropiadas respecto a las diferencias que existan. Asimismo, deben existir controles relativos a la verificación y evaluación periódica de los saldos que se informan en los estados financieros, ya que estos objetivos complementan en forma importante a los mencionados anteriormente.

Analizando la clasificación y contenido de estos objetivos (los cuales son aplicables a los controles que se implantan), es fácil identificar que a través del cumplimiento de los mismos, se busca alcanzar los objetivos que todos los sistemas de control interno deben perseguir en cada organización en la cual son implantados.<sup>1</sup> Y que como ya se mencionó, conservan la misma doctrina contenida en la definición que proporciona el I.M.C.P.

### **3.2 MÉTODO DESCRIPTIVO.**

Este método generalmente es utilizado cuando no se emplean los cuestionarios de control interno y consiste en la narración secuencial escrita, que efectúa el auditor de las actividades y procedimientos de control, que son utilizados por el personal que interviene en las diversas unidades administrativas (pudiendo tratarse de un departamento o bien de una sola persona, tal es el caso de un gerente) por donde fluyen las operaciones.

El auditor deberá realizar esta narración, de forma tal que siga el curso de las operaciones por todas las unidades administrativas que intervengan, desde el inicio hasta el final de la operación; es decir, desde su entrada al sistema hasta que es registrada en el mayor general. Tomando en cuenta la operación en la unidad administrativa precedente y su impacto o relación en la unidad siguiente.

---

<sup>1</sup> Consultar "Objetivos" pág. 6.

Si retomamos la definición de un ciclo contable, que se menciona en el capítulo 2<sup>1</sup>; encontraremos que el auditor al emplear el método descriptivo, debe efectuar su descripción de las operaciones, de tal manera que contemple todos los tratamientos efectuados a los datos inherentes a cada operación.

Esta narración deberá también hacer referencia a los sistemas o registros contables, la división de responsabilidades y políticas o disposiciones de control relacionados a dichas actividades o procedimientos .

Por ejemplo, hablando de los ingresos en efectivo, el auditor podría investigar entre otros, puntos tales como los siguientes:

- a) La rápida contabilización y el depósito intacto de las cobranzas.
  
- b) El empleo de recibos prenumerados para los cobros de contado con las copias necesarias para contabilidad.

Es recomendable que la narración de estos puntos, incluya la identificación del empleado que lleve a cabo la función e indicar con un poco de detalle la forma de efectuarla.

---

<sup>1</sup> Ver pág. 35.

El uso de este método resulta práctico y económico, además de que disminuye las limitaciones inherentes a las respuestas “sí” y “no” que se presentan con el uso de cuestionarios de control interno. Sin embargo, no es recomendable el uso de este método cuando se trata de sistemas de gran tamaño y complejidad en virtud de la dificultad para absorber todos los detalles, relacionar e integrar las varias partes del sistema y registrar los cambios que se presenten.

Cuando el auditor ha finalizado la descripción o narración de los procedimientos de control, se encuentra en posición de evaluarlos clasificando cada una de las principales secciones del sistema de control interno como firme, adecuado o débil.

Por ejemplo, es posible evaluar como débil a un sistema de control interno cuando la subdivisión de funciones es mínima. Tal es el caso de un empleado que tenga a su cargo la función de hacer los cobros y a su vez registrarlos.

Por último, a continuación presentamos como ejemplo la narración que podría corresponder al punto señalado en el inciso “a” mencionado con anterioridad.

La cobranza se realiza de acuerdo con la localización de los clientes; a los clientes foráneos se les solicita que su pago sea por medio de depósitos bancarios de los cuales van a enterar al encargado de cuentas por cobrar enviando la ficha de depósito vía fax para que sean abonados a su cuenta, a los locales se les envía al cobrador para que este recoja los cheques los cuales tienen que ser entregados al encargado de cuentas por cobrar para su revisión y aceptación.

Todos los días la compañía recibe un estado de cuenta, en el cual el Banco describe los movimientos efectuados el día anterior, en donde el encargado de cuentas por cobrar verifica los depósitos (pago de clientes) aplicados por el Banco, y procede a elaborar la póliza de ingresos correspondiente.

### **3.3 MÉTODO GRÁFICO.**

Este método consiste en la elaboración de diagramas de flujo, en donde mediante el uso de símbolos se presentan en forma resumida las relaciones y el flujo de documentos en una organización.

En base a su grado de detalle se reconocen dos tipos de diagramas de flujo:

1.- *DIAGRAMAS DE FLUJO GENERALES*. Normalmente presentan en una sola página y de forma resumida, el ciclo completo de procesamiento de una operación.

Un diagrama de flujo general debe representar las características principales de los sistemas de contabilidad, incluyendo lo siguiente:

- La naturaleza, origen y volumen estimado de las operaciones.
- Los medios de procesamiento.
- Los archivos y registros usados para revisión y para referencia.
- La actualización de mayores y archivos maestros.
- Si se trata de sistemas computarizados, los procedimientos importantes de contabilidad programados.
- Los informes de importancia contable producidos, su frecuencia y su destino.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Montgomery: AUDITORIA, segunda edición México. 1991. Pág. 317.

Este tipo de diagramas resultan de mucha utilidad para registrar el conocimiento de los sistemas de contabilidad. Sin embargo, como su elaboración es en forma resumida, no muestran el curso de las operaciones desde su entrada al sistema hasta su registro en el mayor general, tampoco indican los controles contables internos; por consiguiente no proporcionan información suficiente para diseñar pruebas de cumplimiento.

2.- *DIAGRAMAS DE FLUJO DE SISTEMAS*. Esta clase de diagramas si muestran el curso de las operaciones desde su entrada al sistema hasta su registro en el mayor general; por lo tanto, la información que ofrecen sobre el sistema es justamente la necesaria para que el auditor diseñe las pruebas de cumplimiento.

Generalmente un diagrama de flujo de sistemas contiene para cada operación:

- Los detalles de los procedimientos y controles importantes, que incluyen la separación de tareas y la supervisión.
  
- Los puestos de las personas que aplican los controles.
  
- La frecuencia con que funcionan los controles.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Montgomery: AUDITORIA, segunda edición México 1991. Pág. 325.



## VENTAJAS.

Son numerosas las ventajas al utilizar este tipo de diagramas, a continuación presentamos algunas de ellas:

- *UN ESTUDIO COMPRENSIBLE.* Previo a la elaboración de diagramas de flujo, resulta indispensable haber efectuado un estudio comprensible de las funciones contables. Sin embargo, cuando la información que se ha obtenido en dicho estudio es limitada o incorrecta, esto resultará evidente al momento de registrarla en nuestro diagrama.

- *HACE RESALTAR LOS PUNTOS DEBILES.* Una de las funciones primordiales de los diagramas de flujo, es el hecho de que por su naturaleza gráfica, tienden a indicar y resaltar con bastante claridad los puntos débiles y las deficiencias en los sistemas contables.

- *ENTENDER EL SISTEMA.* Debido a que la información se presenta de manera gráfica concisa, permite entender fácilmente el sistema. Lo cual resulta de mucha utilidad cuando el sistema a evaluar es de gran magnitud; o bien, cuando el personal de auditoría cambia con facilidad.

- *RECOMENDACIONES PARA MEJORAS.* En virtud de que permite un gran entendimiento de los sistemas en cuanto a flujo de documentos, controles y fallas existentes; permite que el auditor sugiera recomendaciones valiosas en cuanto a calidad y cantidad.

- *REDUCE LA APLICACION DE PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO.* Si al elaborar los diagramas de flujo se resaltan aquellos controles que son satisfactorios, será posible reducir la aplicación de pruebas en los mismos, dedicando por ende, mayor énfasis en aquellos puntos débiles o controles que muestren deficiencias.

### DESVENTAJAS.

Entre las desventajas que se presentan al utilizar este tipo de diagramas, tenemos las siguientes:

- *PASAN DESAPERCIBIDAS TRANSACCIONES INUCITADAS.* En su mayoría este tipo de diagramas se elaboran para las transacciones que normalmente se efectúan; sin embargo, llegan a excluirse ciertas transacciones que podrían ser también importantes para el auditor.

- *DIFICULTADES DE PREPARACION*. La falta de familiaridad y conocimiento en la elaboración de diagramas de flujo, disminuye la calidad y utilización de este método.

- *CAMBIOS EN EL SISTEMA*. La ocurrencia de cambios en el sistema puede ocasionar que se tengan que rehacer completamente ciertos diagramas de flujo (cabe mencionar que lo mismo ocurriría si se utilizara cualquier otro método).<sup>1</sup>

Como ya se había mencionado, en el caso de sistemas pequeños el método descriptivo resulta práctico y eficaz, no así en el caso de sistemas grandes y complejos en donde se tiene un gran número de procedimientos contables que requieren el uso de varias formas para cada procedimiento. Para este tipo de sistemas el método de diagramas de flujo es el más apropiado ya que permite obtener información suficiente y detallada sobre el funcionamiento del sistema contable. Sin embargo, como veremos más adelante, es posible completar este método, a través de narraciones complementarias acerca de los diagramas de flujo.

La preparación de los diagramas de flujo consta de dos etapas:

- a) Estudio preliminar, y
- b) Elaboración de los diagramas y descripciones complementarias.

---

<sup>1</sup> Para mayor información consultar el libro AUDITORIA, de W. Thomas Porter, Jr. y John C. Burton: 3a. impresión septiembre 1982. Editorial Diana. México D.F. pág 155.

*ESTUDIO PRELIMINAR.* Al igual que en el método descriptivo, el estudio preliminar implica la selección de un determinado procedimiento contable (ventas, compras, etc.), posteriormente la selección de un cierto número de transacciones (por ejemplo: órdenes de venta, órdenes de compra, etc.). De ahí se procederá a investigar y documentar las formas y métodos que se emplean para registrar y contabilizar las transacciones, recopilando todas las explicaciones necesarias de los propios empleados que lleven a cabo el trabajo.

Resulta de mucha utilidad para el auditor, obtener esqueletos en blanco de las formas en cuestión; así como hacer anotaciones en estas formas sobre aprobación, trámite y cualquier otra información de interés.

Es importante también la elaboración de borradores de diagramas de flujo, los cuales muestren la ruta que siguen los documentos, la ubicación de los puntos de control interno y si estos parecen estar funcionando bien. En este último aspecto deben tomarse notas cuidadosas y precisas. Cabe destacar que durante el estudio preliminar resulta de enorme utilidad la formulación de un cuestionario de control interno.

Es posible afirmar que el estudio preliminar se efectúa a través del estudio del ambiente de control y del sistema contable existentes. Sin embargo, la conclusión de un estudio preliminar, debe hacerse solo cuando el auditor juzgue contar con la información suficiente y exacta; misma que le permita tener un conocimiento claro del sistema de control interno y por consiguiente, efectuar una correcta elaboración de los diagramas de flujo.

*ELABORACION DE LOS DIAGRAMAS Y DESCRIPCIONES COMPLEMENTARIAS.* Empleando la información obtenida en el estudio preliminar, se procede a elaborar los diagramas de flujo y las descripciones complementarias pertinentes, para lo cual es importante mencionar que los diagramas de flujo constan de tres elementos:

- a) Los departamentos o actividades cubiertos;
- b) Los símbolos que representan los documentos y registros relativos a las actividades; y
- c) Las líneas de flujo que muestran como se procesan las transacciones según lo evidencian los documentos y registros.

Para ayudar a hacerlos más claros, cada diagrama deberá titularse y numerarse, además de incluir una explicación de las diferentes abreviaturas empleadas.<sup>1</sup>

Una vez que contamos con la información arrojada por el estudio preliminar y que conocemos los elementos que integran a los diagramas de flujo, la elaboración de los mismos es relativamente sencilla. Sin embargo, es importante tener en consideración los siguientes aspectos:

- La uniformidad de los símbolos empleados para representar los documentos y registros, resulta ser de suma importancia para el fácil entendimiento e interpretación de los diagramas de flujo, sobre todo cuando son varias las personas que harán uso de los diagramas.

- La distribución de las columnas departamentales en la gráfica, debe hacerse de modo que la dirección de flujo en el diagrama se halle de izquierda a derecha lo más posible.

- La descripción de las formas debe aparecer en el punto de origen y nada más.

---

<sup>1</sup> Abraham Perdomo Moreno: FUNDAMENTOS DE CONTROL INTERNO. Editorial Ecasa. primera reimpresión 1996, pág. 226.

- Las copias de formas que se utilicen para fines no contables no deben diagramarse, ya que es más práctico el mencionarlas brevemente en la descripción y el destino que se indique.

- En cualquier etapa y en todos los casos, debe mostrarse el destino o uso de todas las formas en el diagrama (archivadas, usadas en otra operación, etc.).

- El documento que se origine en un departamento, debe aparecer si es posible en la columna departamental correspondiente, arriba de otros documentos que entren en ese departamento.

- Debe indicarse la operación que se va a desempeñar en el símbolo de operación. En caso de que la descripción de la operación sea muy larga, lo mejor es hacer una referencia cruzada numérica con la narración correspondiente en el símbolo de operación, y por consiguiente la narración describirá el procedimiento.

- En ocasiones resulta necesario elaborar más de un diagrama para abarcar todo un ciclo de operación; lo cual generalmente depende de la importancia de las operaciones, y de si los procedimientos de contabilidad así como los informes generados son diferentes para los distintos tipos de operaciones que se llevan a cabo en el ciclo de operación.

### NARRACION SUPLEMENTARIA.

Al igual que los diagramas de flujo, la narración suplementaria se elabora en base a la información obtenida durante el estudio preliminar y tal como su nombre lo indica, su finalidad es la de complementar la información que muestra el diagrama de flujo; es decir, debe mostrar aquellos datos que no puedan incluirse en el diagrama pero que sean esenciales para entender el sistema contable y los aspectos de control interno.

Son seis los puntos básicos al elaborar una narración suplementaria, y son:

1. Ser conciso.
2. No duplicar información que sea evidente en el diagrama de flujo.



3. Manejar aquellas cuestiones que tengan que ver primordialmente con el sistema contable y el sistema de control interno.

4. Hacer resaltar los aspectos importantes del control interno.

5. Describir cualquier punto débil que se descubra.

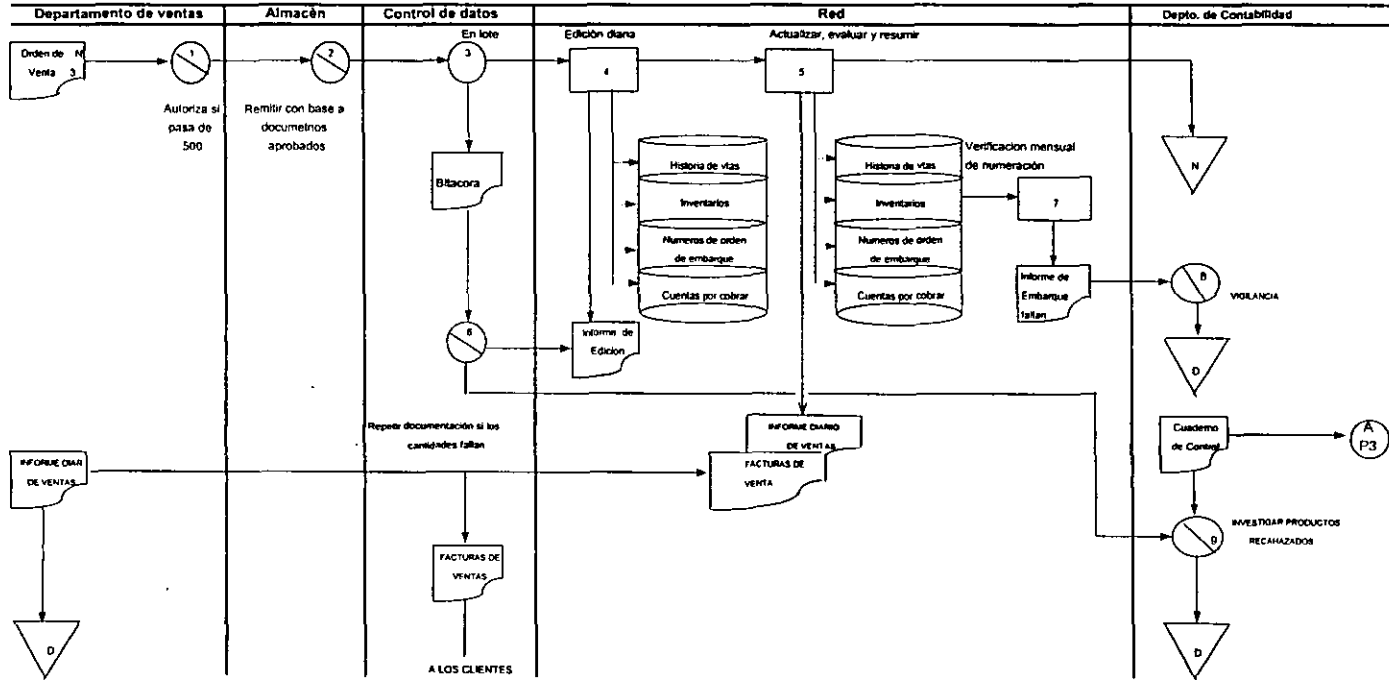
6. Si es posible, estimar el volumen de las formas procesadas por período (esto resulta significativo para el trabajo de comprobación de auditoría, así como para posibles sugerencias para mejorar el sistema.<sup>1</sup>

Ejemplo:

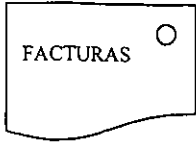
---

<sup>1</sup> W. Thomas Porter, Jr. y John C. Burton; AUDITORIA. tercera impresión septiembre 1982. Editorial Diana, México D.F. pág 158.

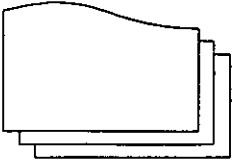
**DIAGRAMA DE FLUJO  
CICLO DE INGRESOS, EMBARQUE Y FACTURACION**



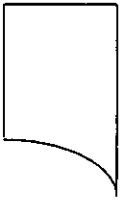
**EJEMPLOS QUE COMUNMENTE SE EMPLEAN EN LA ELABORACION DE  
DIAGRAMAS DE FLUJO**



DOCUMENTO/INFORME PARA UNA FORMA TAL COMO UN PEDIDO REQUISICION, FACTURA, RECIBO, COMPROBANTE, IMPRESION, CORRESPONDENCIA O TARJETA DE MAYOR. LAS COPIAS MULTIPLES SE PUEDEN INDICAR CON UN NUMERO DENTRO DE UN CIRCULO EN LA ESQUINA INFERIOR DEL SIMBOLO DE UN DOCUMENTO UNICO.



LAS COPIAS MULTIPLES SE PUEDEN INDICAR CUANDO ES CONVENIENTE MOSTRAR LA DISPOSICION, DIBUJANDO SIMBOLOS MULTIPLES DEL DOCUMENTO LAS COPIAS CUYA DISPOSICION SE INDICA SE MOSTRARAN POR SEPARADO Y ESTARAN NUMERADAS.



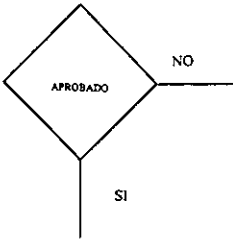
CINTA DE MAQUINA SUMADORA. CINTA IMPRESA DE UN ROLLO CONTINUO DE PAPEL, COMO LA DE UNA CALCULADORA, SUMADORA O MAQUINA DE CONTABILIDAD.



PROCEDIMIENTO MANUAL.



CONTROL: UNA DIAGONAL DIBUJADA DENTRO DEL CIRCULO INDICA QUE EL PROCEDIMIENTO SIRVE COMO UN CONTROL. POR EJEMPLO, NUEVO CALCULO, COMPARACION O APROBACION.



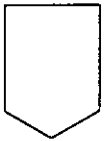
RAMIFICACION DE UNA DECISION PROCESO QUE DETERMINA CUAL DE DOS O MAS PROCEDIMIENTO ALTERNATIVOS SE ASEGURA Y MUESTRA LA RAMIFICACION DESDE LA LINEA DE FLUJO, PARA SITUACIONES ALTERNATIVAS.



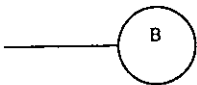
OPERACION MANUAL.



ENTRADA/SALIDA: INFORMACION QUE ENTRA O SALE DE UN SISTEMA COMPUTARIZADO.



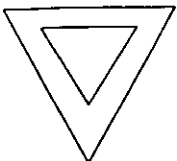
CONECTADOR HACIA O DESDE O UNA PERSONA O DEPARTAMENTO FUERA DEL SISTEMA



CONECTADOR. SIMBOLOS DE CONEXION QUE VINCULAN EL FLUJO DE LOS MEDIOS DE REGISTRO ENTRE DEPARTAMENTOS FUERA DE LA LINEA DE FLUJO A LOS CUALES SE HACE REFERENCIA CRUZADA MEDIANTE LOS CARACTERES ALFABETICOS CORRESPONDIENTES.



REFERENCIA: LINEA DE TRAZOS CONECTADA A LA LINEA DE FLUJO DESDE MEDIOS QUE CONTIENEN DATOS QUE NO SE PROCESAN Y TRANSPORTAN PERO A LOS CUALES SE HACE REFERENCIA O ESTAN DISPONIBLES.



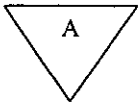
REGISTRO TEMPORAL: INDICA UN DOCUMENTO O MEDIO DE REGISTRO EQUIVALENTE QUE HA SIDO REGISTRADO TEMPORALMENTE DE LA LINEA DE FLUJO POR COMODIDAD AL TRAZAR EL DIAGRAMA.



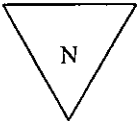
PROCESO: CUALQUIER FUNCION DE PROCESAMIENTO EN UN SISTEMA MANUAL Y COMPUTARIZADO.

ALMACENAMIENTO EN ARCHIVO: SI ES IMPORTANTE, SE DEBE INSERTAR UNA DESIGNACION CON LETRA DENTRO DE LOS SIMBOLOS PARA INDICAR EL ORDEN EN QUE SE ARCHIVA.

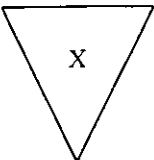
- A. ALFABETICO.
- N. NUMERICO.
- F. FECHA.
- O. OTRO (ESPECIFICAR).



ARCHIVO PERMANENTE.

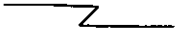


ARCHIVO TEMPORAL.



ARCHIVO QUE SE VA A DISTRIBUIR.

## SIMBOLOS APLICADOS A LAS COMPUTADORAS.



ENLACE DE COMUNICACION USADO PARA REPRESENTAR LA TRANSMISION DE INFORMACION A TRAVES DE UN MEDIO DE TELECOMUNICACION, TIPICAMENTE EN LINEAS TELEFONICAS.



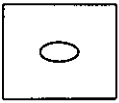
TARJETA PERFORADA.



CARTUCHOS O CARRETES DE CINTA MAGNETICA.



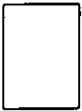
DISCO MAGNETICO.



DISCO FLEXIBLE.



ALMACENAMIENTO TEMPORAL DE LINEAS



PROCEDIMIENTO PROGRAMADO.



TERMINAL.



UNIDAD DE PANTALLA

### 3.4 MÉTODO DE CUESTIONARIOS.

En virtud de que los objetivos de control y las formas de alcanzarlos se asemejan mucho de uno a otro sistema, los auditores encuentran práctico y eficaz el formular un cuestionario base de control interno (CCI) que contemple los controles esperados en un satisfactorio sistema de control interno. De tal manera que será este el cuestionario que empleen para documentar su conocimiento de los sistemas de control interno en todos o bien, en la mayoría de sus trabajos de auditoría.

Normalmente el CCI se divide en ciclos de operación que abarcan los flujos principales de las operaciones. Asimismo se puede clasificar de acuerdo con los objetivos de control que los procedimientos de control del cliente deberían satisfacer en cada una de las etapas del procesamiento de las operaciones. Las preguntas relacionadas con cada objetivo de control se subdividen en:

1. Aquellas que buscan información acerca de los procedimientos de contabilidad, que aún sin ser por ellos mismos controles contables internos, constituyen la base para la aplicación de esos controles.

2. Aquellas que tratan de determinar la presencia o ausencia de los controles contables internos.

A menudo estas preguntas también indican el tipo de control a que se refieren, lo que permite entender mejor el sistema de control interno y facilita el diseño de las pruebas de cumplimiento y sustantivas.

Generalmente las preguntas se redactan de forma tal que puedan ser contestadas con "Si" o "No", de manera que una respuesta negativa se considera como una debilidad del sistema. Asimismo, puede suceder que algunas de las preguntas no sean aplicables al sistema sujeto a revisión; en tal caso es necesario agregar una columna en donde la respuesta sea "No aplicable" (N/A).

Es común, también encontrar un espacio adicional para aquellos casos en que el "Si" o el "No" no contestan adecuadamente la pregunta, y en su lugar es mejor un comentario.

La resolución a este tipo de cuestionarios se realiza en las oficinas e instalaciones del cliente, preguntando y discutiendo el sistema con el contralor u otro empleado que se encuentre bien informado. Sin embargo existen preguntas cuyas respuestas sólo pueden obtenerse con el propio personal operativo.



A medida que avanza el trabajo de auditoría, resulta de gran importancia verificar las respuestas obtenidas, lo cual puede hacerse a través de investigaciones personales u observaciones directas; lo cual nos permitirá tener la seguridad de que las respuestas al CCI son verídicas.

Aún cuando el CCI se llena con la finalidad de evaluar el diseño del sistema de control interno y de ahí decidir que controles específicos habrán de someterse a prueba, el auditor debe tener presente las respuestas al mismo durante las etapas subsecuentes de la auditoría, y modificarlo de ser necesario.

Hasta aquí es posible observar que la aplicación de este método es rápida y práctica, sin embargo llega a presentar algunas limitaciones tales como:

- Las múltiples diferencias que existen de una entidad a otra, impiden que un cuestionario preestablecido cubra todos los aspectos que implican los distintos sistemas de control interno.
- En el caso de auditores novatos, generalmente llevan a cabo la resolución de estos cuestionarios como mera rutina; dejando a un lado el verdadero análisis y comprensión de los sistemas de control interno.

Ejemplo:

Cuestionario de control interno.

Controles de mercancías remitidas y servicios prestados	Referencias del Diagrama de flujo		
	Si	No	
<p><i>Validez/Exactitud</i></p> <p><i>Procedimientos contables bases del control</i></p> <p>1. ¿Se registran los datos siguientes con fines de control contable en el momento de remitirse las mercancías o de prestarse los servicios?</p> <p>a) Cantidades y descripción de todas las mercancías remitidas.</p> <p>b) Todos los servicios prestados a los clientes.</p> <p><i>Controles</i></p> <p>2. ¿Están autorizados en el envío de mercancías o la prestación de servicios?</p> <p>3. ¿Se cuentan físicamente las mercancías en el momento de remitirlas?</p> <p>4. ¿El recuento de la pregunta 3. ¿Lo llevan a cabo o lo verifican personas distintas de las que :</p> <p>a) Se encargan de de cuidar o tienen acceso al inventario.</p> <p>b) autorizan o efectúan los embarques?<sup>1</sup></p>			

<sup>1</sup> Montgomery; AUDITORIA, segunda edición; México, 1991.

### 3.5 METODO MIXTO.

Hasta ahora hemos estudiado en forma independiente los métodos gráfico, descriptivo y de cuestionarios, como herramientas para el auditor en el estudio y evaluación de los distintos sistemas de control interno al efectuar un trabajo de auditoría externa. Lo que nos permite identificar que los tres métodos presentan diversas ventajas y desventajas al aplicarlos como métodos alternativos. Sin embargo, es posible incrementar las ventajas y por el contrario reducir enormemente las desventajas si aplicamos estos métodos en forma combinada.

El método mixto, consiste precisamente en la aplicación combinada ya sea de dos métodos o bien, de los tres métodos mencionados. Como hemos visto las características del sistema a evaluar, resultan determinantes en la elección del mejor método. Por ejemplo, en un sistema pequeño, el método descriptivo resultará suficiente para conocer y analizar adecuadamente a dicho sistema; no así, en un sistema de mayor complejidad, en donde el método gráfico será el que permita conocer con todo detalle el funcionamiento del sistema y quizás, sea necesario completarlo con narraciones suplementarias, y aún más, aplicar algunos cuestionarios al llevar a cabo el estudio preliminar.

Por consiguiente la elección del método a utilizar, queda sin lugar a dudas a juicio del auditor, quien deberá tener en cuenta la importancia primordial de obtener a través de los métodos de evaluación la información suficiente y exacta que le permita conocer ampliamente y por tanto evaluar en forma correcta el sistema de control interno de la entidad a auditar.

### **3.6 INFORME U OPINIÓN.**

El objetivo del auditor al desempeñar una auditoría de estados financieros es el emitir su opinión respecto a la razonabilidad con que estos presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera de la entidad auditada.

Para lograr lo anterior y en cumplimiento a la norma de ejecución del trabajo de auditoría que requiere que: “El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría”.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA. Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., CONPA. Boletín 1010 Normas de Auditoría. 14a edición 1994.

Hasta ahora hemos visto que para que el auditor pueda efectuar un correcto estudio y evaluación del control interno, es necesario que tenga un pleno conocimiento sobre el funcionamiento y ambiente que rodea a la entidad, y aplique además una serie de métodos de evaluación, así como pruebas de cumplimiento sobre aquellos controles que a su juicio resultan confiables.

Al realizar todo este trabajo, el auditor adquiere también conocimiento sobre deficiencias importantes existentes en el diseño u operación de la estructura de control interno, mismas que podrían afectar negativamente la capacidad de la entidad para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera veraz y oportuna. En su boletín 3050, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA) conceptualiza tales deficiencias como situaciones a informar y nos dice que el auditor debe informar estas “situaciones” a personas con alto nivel de autoridad y responsabilidad dentro de la entidad así como proporcionar sugerencias que permitan mejorar la estructura del control interno existente.

Aunado a lo anterior y en virtud de la importancia de las deficiencias encontradas, el auditor podrá no comunicar aquellas situaciones que a su juicio resulten ser irrelevantes; o bien, comunicar de inmediato o esperar a concluir la auditoría para informar dichas situaciones.

Estas situaciones a informar se comunican a través de un informe sobre asuntos relacionados con la estructura de control interno. La CONPA en su boletín 3050 nos indica el contenido del informe como sigue:

- \* La indicación de que el propósito de la auditoría es el de emitir una opinión sobre los estados financieros y no el de proporcionar una seguridad del funcionamiento de la estructura del control interno.

- \* Los aspectos considerados como "Situaciones a informar".

- \* Las restricciones establecidas para la distribución de tal comunicación.<sup>1</sup>

Asimismo, la CONPA en su boletín 3050 apéndice III presenta el ejemplo de una carta introductoria al informe de control interno, y a la letra dice:

---

<sup>1</sup> NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA. Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., CONPA, Boletín 3050 Estudio y Evaluación del Control Interno. 14a. edición 1994.

Al Consejo de Administración

de \_\_\_\_\_:

En relación con nuestro examen de estados financieros de \_\_\_\_\_ por el año terminado el \_\_\_\_\_, hemos evaluado la estructura de control interno de la Compañía, únicamente hasta el grado que consideramos necesario para tener una base sobre la cual determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría, aplicadas en nuestro examen de los estados financieros de la Compañía. Nuestra evaluación de la estructura de control interno no comprendió un estudio y evaluación detallada de ninguno de sus elementos y no fué ejecutada con el propósito de desarrollar recomendaciones detalladas o evaluar la eficacia con la cual la estructura de control interno de la Compañía permite prevenir o detectar todos los errores e irregularidades que pudieran ocurrir. Los asuntos tratados aquí fueron considerados durante nuestro examen y no modifican nuestra opinión fechada el \_\_\_\_\_ sobre dichos estados financieros. El informe adjunto también incluye comentarios y sugerencias con respecto a otros asuntos financieros y administrativos, los cuales notamos durante el curso de nuestro examen de los estados financieros.

Deseamos expresar nuestro agradecimiento por la cortesía y cooperación extendida a nuestros representantes durante el curso de su trabajo. Nos agradaría discutir estas recomendaciones en mayor detalle, de ser necesario y asimismo, proporcionar la ayuda necesaria para su implantación.

Muy atentamente,<sup>1</sup>

La CONPA en su apéndice II nos dice que las situaciones a informar pueden referirse a diversos aspectos de control interno, como pueden ser:

\* Deficiencias en el diseño de la estructura de control interno. Ejemplo: medidas deficientes para la protección de los activos.

\* Deficiencia en la operación de la estructura de control interno. Ejemplo: Falta de adhesión a las políticas y procedimientos implantados por la administración.

\* Otras. Ejemplo: declaraciones incorrectas por parte del personal del cliente hacia el auditor.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA. Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., CONPA. Boletín 3050 apéndice III Estudio y Evaluación del Control Interno - Ejemplo de Carta de Introdutoria al Informe sobre Asuntos Relacionados con la Estructura del Control Interno. 14a edición 1994.

<sup>2</sup> NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA. Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., CONPA. Boletín 3050 apéndice II Estudio y Evaluación del Control Interno - Situaciones a Informar. 14a edición 1994.



Por último cabe mencionar que existe la posibilidad de que a juicio del auditor no hubiera situaciones a informar, lo cual implicaría una declaración demasiado comprometedora para el auditor, en virtud de lo cual es recomendable reducir al mínimo la probabilidad de efectuar interpretaciones erróneas con respecto a la evaluación de la estructura y funcionamiento del control interno.

Cabe mencionar que es tan sólo sugerido, el anterior formato y contenido de la carta introductoria de un informe de control interno, pudiendo modificarlos y adecuarlos a las necesidades existentes.

## CASO PRACTICO.

En el capítulo II mencionamos los ciclos de información contable, que son generados por los intercambios que se llevan a cabo en una entidad. Para el auditor externo, y en base al boletín 5030 y su apéndice III de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, es posible agrupar estos ciclos de información contable en ciclos de transacciones; lo cual le permite tener una visión más amplia sobre la dinámica de las entidades, en virtud de que estos ciclos de transacciones agrupan transacciones o intercambios análogos. Dicha comisión reconoce los siguientes ciclos de transacciones:

1. Ciclo de ingresos.
2. Ciclo de egresos:
  - ciclo de compras.
  - ciclo de nóminas.
3. Ciclo de producción.
4. Ciclo de tesorería.

Este mismo boletín sugiere que al emplear la metodología de ciclos de transacciones para el estudio y evaluación del control interno, es necesario identificar los siguientes elementos:

- a) Los ciclos de actividad de la entidad y sus interrelaciones.
  
- b) Las transacciones y funciones<sup>1</sup> más importantes de cada ciclo.
  
- c) Los objetivos específicos de control interno para cada una de las funciones identificadas.<sup>2</sup>
  
- d) Las técnicas de control utilizadas para lograr los objetivos anteriores.<sup>3</sup>

Siguiendo esta metodología, procederemos a hacer el estudio y evaluación del control interno de una función representativa de los siguientes ciclos de transacciones:

1. Ciclo de ingresos.
2. Ciclo de compras.
3. Ciclo de nóminas.
4. Ciclo de tesorería.

---

<sup>1</sup> Consultar el glosario.

<sup>2</sup> Consultar el tema 3.1 OBJETIVOS GENERALES DEL CONTROL INTERNO pág. 117.

<sup>3</sup> NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA. Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., CONPA. Boletín 5030 Metodología para el Estudio y Evaluación del Control Interno. 14a. edición 1994.

Cabe mencionar que para la identificación de las técnicas de control en cada uno de los ciclos, emplearemos el método de cuestionarios, clasificando las preguntas de acuerdo a los objetivos generales de control interno.

*1. CICLO DE INGRESOS.* Este ciclo lo conforman, todas aquellas funciones que hacen posible el que una entidad cambie por efectivo sus productos o servicios.

Algunas funciones representativas de este ciclo son:

- \* Toma de pedidos.
- \* Entrega o embarque de mercancía y/o prestación del servicio.
- \* Facturación al cliente.
- \* Cuentas por cobrar.
- \* Cobranza.
- \* Aprobación de créditos.
- \* Contabilización de las ventas y pase al mayor.

Refiriéndonos en particular a la función de cuentas por cobrar es necesario mencionar que éstas, se encuentran integradas por: derechos a cargo de clientes, préstamos o anticipos a funcionarios o empleados, solicitudes de devolución de impuestos o anticipos a proveedores, etc. Sin embargo, de acuerdo con la definición del ciclo de ingresos, las cuentas por cobrar que corresponden a este ciclo son únicamente aquellas que han sido generadas como resultado de la venta de bienes y/o servicios; es decir, aquellas a cargo de clientes y que serán por consiguiente el objeto de nuestro estudio.

Dentro de la función de cuentas por cobrar podemos mencionar los siguientes objetivos de control interno:

***a) Objetivos de autorización:***

- Los asientos a los auxiliares de clientes, mayor general y libro diario deberán ser autorizados debidamente en base a las políticas existentes.
- Los ajustes a las cuentas de clientes, deberán ser autorizadas de acuerdo con las políticas aplicables implantadas por la administración.

- La creación de reserva para castigo de cuentas malas o dudosas así como su aplicación, deberán contar con la autorización requerida de acuerdo con las políticas que para tal caso hayan sido implantadas por la administración.

***b) Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones:***

- Las facturas, cobros y ajustes deberán aplicarse con exactitud a la cuenta aplicada de cada cliente.

- Los ajustes a las cuentas de clientes deberán clasificarse, concentrarse e informarse de manera correcta y oportuna.

***c) Objetivos de verificación y evaluación:***

- Los saldos de las cuentas por cobrar deberán verificarse y evaluarse en forma periódica.

***d) Objetivos de salvaguarda física:***

- El acceso a los registros de cuentas por cobrar, lugares y procedimientos de proceso de las mismas será posible sólo de acuerdo a las políticas aplicables que para tal efecto hayan sido implantadas por la gerencia.

**Identificación de las técnicas de control para lograr los objetivos de control interno de la función de cuentas por cobrar.**

*CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO DE CUENTAS POR COBRAR.*

*O. DE AUTORIZACION.*

1. ¿Quién y cómo determina a qué facturas aplicar las remesas recibidas de clientes?

2. Explique la política de la compañía respecto a la aceptación de documentos por cobrar.

3. ¿Se contabilizan las notas de crédito por concepto de devolución de mercancías, descuentos especiales y bonificaciones, únicamente después de haber sido aprobadas por un funcionario responsable?

4. ¿Se cuenta con la aprobación del Consejo o Comité designado por aquél para la creación e incremento de reserva para castigo de cuentas malas o dudosas y para su aplicación a castigos en su caso?

*O. DE PROCESAMIENTO Y CLASIFICACION.*

1. ¿Manejan los registros de cuentas por cobrar, personas independientes a las funciones de:

- a) embarque?
- b) facturación?
- c) cobranza?

2. ¿Se hacen los asientos en el auxiliar de clientes con base en copias de facturas, notas de crédito y débito autorizadas, e informes de ingresos?

3. ¿Se mantienen registros auxiliares de documentos por cobrar?

4. ¿Cómo se controlan y se registran los intereses ya sea por aceptación como renovación de documentos?

5. ¿Se registran los documentos por cobrar descontados en cuenta especial del libro mayor?



6. a) ¿Quién recibe las observaciones de los clientes?
  - b) ¿Quién investiga dichas observaciones?
  - c) ¿Tienen estas personas funciones independientes a las del registro de cuentas por cobrar y cobranzas?
- 
7. ¿Obtiene la compañía un contrarrecibo u otro comprobante que ampare las facturas o documentos entregados a los clientes para su revisión o pago?

*O. DE VERIFICACION Y EVALUACION.*

1. ¿Se cotejan los avisos de remesas contra las partidas pendientes y descuentos por pronto pago y se investigan las diferencias rápidamente?
  
2. a) ¿Se preparan relaciones mensuales de los saldos de clientes?
- b) ¿Con qué frecuencia se clasifican dichos saldos por su antigüedad?
  
3. a) ¿Qué funcionario revisa las cuentas de clientes para vigilar los excesos al límite de crédito y las cuentas atrasadas?
- b) ¿Con que periodicidad lo hace?
- c) ¿Qué evidencia deja de su revisión?

4. a) ¿Se circularizan periódicamente las cuentas de clientes?
- b) ¿Quién lo hace?
- c) ¿Es esta persona independiente por no intervenir en el registro de clientes y los cobros?
- d) ¿Cuándo fué la última circularización hecha y cuál fué su resultado?
5. a) ¿Examina periódicamente las facturas y documentos por cobrar un empleado (diga quién) independiente de quien los custodia, conciliándolos con los saldos de los auxiliares relativos?
- b) ¿Cuándo fué el último examen hecho?
- c) ¿Los resultados fueron satisfactorios?
6. ¿Revisa un empleado distinto al encargado del auxiliar de clientes (diga quién) las relaciones mencionadas respecto a:
- a) sumas?
- b) correcto vaciado de los auxiliares al listado?
- c) conciliación del total con las correspondientes cuentas del libro mayor?
- ¿Es este empleado ajeno al manejo de cobros a clientes?

*O. DE SALVAGUARDA FISICA.*

1. ¿Qué procedimientos se siguen para impedir que los estados de cuenta de los clientes sean alterados o interceptados por empleados que manejen o tengan acceso a los cobros?

2. ¿Se guardan los documentos por cobrar y sus colaterales en un lugar seguro, bajo llave y al cuidado de persona o personas que no manejen la caja, ni los registros de documentos por cobrar?

3. Si la respuesta a la pregunta anterior es sí, entonces diga:

a) ¿Qué empleado custodia los documentos y facturas por cobrar?

b) ¿Es independiente a las funciones de:

caja?

manejo de auxiliares de clientes?

contabilidad general?

**2. CICLO DE COMPRAS.** El ciclo de compras, se encuentra integrado por todas aquellas funciones a través de las cuales, todos los suministros que requiera la empresa, se obtengan bajo las mejores condiciones de negociación, calidad, precio, financiamiento, servicio, disponibilidad, etc.

Algunas de estas funciones son:

- \* Preparación de solicitudes de compra.
- \* Función específica de compras.
- \* Registro y control de las cuentas por pagar y los pasivos acumulados.
- \* Desembolso de efectivo, etc.

Hablando en particular de la función de compras, y considerando que incluya la realización de pedidos y por consiguiente la selección de los proveedores, los objetivos de control interno que se pueden mencionar son:

*a) Objetivos de autorización:*

- Todas las compras deberán efectuarse sólo después de haber sido previamente autorizadas, de acuerdo con las políticas y procedimientos que para tal efecto existan.
  
- Todas las cancelaciones de compras deberán ser revisadas y aprobadas por un funcionario responsable.

- La selección de los proveedores así como el cambio de los mismos, habrán de autorizarse con base a las políticas aplicables implantadas por la administración.

- El precio y condiciones a que han de adquirirse los bienes, mercancías y servicios, deben ser autorizados de acuerdo con las políticas implantadas teniendo cuidado de asegurar que las adquisiciones sean al mejor costo-valor, y que se disponga de los abastecimientos necesarios oportunamente.

- Los procedimientos del proceso de la función de compras deben ser acordes con las políticas aplicables implantadas por la administración.

***b) Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones.***

- Únicamente se efectuará la compra de aquellos bienes, mercancías y servicios que hayan sido previamente solicitados, a través de requisición por los distintos departamentos o secciones de la empresa.

- Sólo deben aceptarse las requisiciones de bienes, mercancías y servicios que efectivamente se empleen o distribuya la empresa.

- Sólo deben aprobarse aquellas órdenes de compra a proveedores, que se apeguen a las políticas implantadas por la administración.

*c) Objetivos de verificación y evaluación.*

- Deben verificarse y compararse periódicamente las compras efectuadas contra las requisiciones elaboradas por los distintos departamentos y analizar el motivo por el cual se cancelaron requisiciones o no se hizo la orden de compra correspondiente.

- Deben verificarse y evaluarse aquellas órdenes de compra canceladas e investigar el motivo de su cancelación.

*d) Objetivos de salvaguarda física.*

- El acceso a los registros de compras, formas importantes, lugares y procedimientos de proceso será restringido con base a las políticas aplicables implantadas por la administración.

**Identificación de las técnicas de control para lograr los objetivos de control interno de la función de compras.**

*CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO DE COMPRAS.*

*O. DE AUTORIZACION.*

1. ¿Se firman las órdenes de compra por personas responsables y autorizadas para ello? ¿Por quién?

2. ¿Existe una lista de los funcionarios que pueden autorizar las órdenes de compra?

3. ¿Se requiere que las órdenes de compra que excedan de ciertos límites e importes sean aprobadas y firmadas por algún funcionario superior? Describase.

4. ¿Existen políticas por escrito que indiquen al funcionario o funcionarios competentes para aprobar las cancelaciones de las órdenes de compra?

5. ¿Cuándo la contratación de servicios (teléfonos, publicidad, energía, agua, inspecciones y mantenimiento, etc) se hace por otros departamentos, se da la aprobación final por algún funcionario responsable del área de compras?

6. ¿Existe algún tabulador que indique hasta que monto se consideran compras mínimas?

7. ¿Existe algún procedimiento a seguir para efectuar compras de equipo de transporte, equipo de producción, etc.?

8. ¿Existen políticas que indiquen el procedimiento para la selección, autorización y eliminación de proveedores?

9. ¿Existen listas de los proveedores que ya han sido aprobados?

#### *O. DE PROCESAMIENTO Y CLASIFICACION.*

1. ¿Se ha centralizado la función de compras en un departamento separado de los departamentos de contabilidad y de recepción de mercancías?



2. ¿Hace este departamento todas las compras de:
- a) materias primas y refacciones?
  - b) sub-contratos para la terminación de productos para otros fabricantes?
  - c) abastecimientos?
  - d) activos fijos?
  - e) papelería y útiles de escritorio?
  - f) publicidad?
  - g) servicios?
  - h) pasajes del personal?
3. ¿Se hacen las órdenes de compras sobre la base de requisiciones preparadas por los distintos departamentos o secciones de la entidad?
4. ¿En caso afirmativo se aprueban las requisiciones de compra por empleados responsables de tales departamentos?
5. ¿Existe algún funcionario del área de compras que revise y apruebe el o los artículos que se solicitan en cada requisición?
6. ¿Es factible que las requisiciones contengan la solicitud de que la compra se realice a algún proveedor en especial?

7. Si la respuesta a la pregunta anterior es afirmativa, ¿Cómo se justifica o respalda esta solicitud?

8. ¿Se efectúan estudios de mercado para verificar que las condiciones y precio que ofrecen los proveedores actuales sean los mejores? Si es así:

a) ¿Qué empleado las realiza?

b) ¿Con qué periodicidad?

c) ¿Qué funcionario evalúa y aprueba los resultados del estudio de mercado?

d) ¿Se efectúan revisiones esporádicas por funcionarios competentes o auditores internos, que comprueben que los estudios de mercado efectivamente se llevan a cabo?

9. ¿Se cerciora el departamento de compras de que los proveedores señalados específicamente por los que firman las requisiciones, son tan buenos o mejores que otros abastecedores en lo que respecta a calidades, precios, fechas de entrega, etc.?

10. En las compras de importancia ¿Se efectúan cotizaciones a dos o más proveedores?

11. ¿Qué requisitos deben cubrir las órdenes de compra antes de ser enviadas a los funcionarios que habrán de autorizarlas?

12. ¿Se hacen por escrito las órdenes de compra a los proveedores?

13. Si no es así, ¿Qué otro medio se utiliza?

14. ¿Están prenumeradas por la imprenta las órdenes de compra? (¿En caso negativo cómo se controlan las formas en blanco?).

15. ¿Se mandan copias de las órdenes de compra a los departamentos de contabilidad y almacén?

#### *O. DE VERIFICACION Y EVALUACION.*

1. ¿Se efectúan revisiones o auditorías internas para comprobar que los procedimientos en la realización de las compras se lleven a cabo de acuerdo con las políticas aplicables implantadas por la administración?

2. ¿Se efectúan revisiones o auditorías internas para comprobar que las compras reconocidas por esta área, para un determinado período sean las mismas a las que muestran los registros contables?

3. ¿Se conserva un archivo de órdenes de compras canceladas y se investiga el motivo de su cancelación?

4. Si la respuesta a la pregunta anterior es sí, entonces diga:
- a) ¿Quién revisa estas cancelaciones?
  - b) ¿Cada cuándo las revisa?
5. ¿Se conserva un archivo de aquellas requisiciones que no fueron surtidas y se investiga el motivo?

*O. DE SALVAGUARDA FISICA.*

1. ¿Qué procedimientos se siguen para impedir que los archivos y registros de compras sean alterados, cancelados o eliminados por personas ajenas a esta área?
2. ¿Se guardan los registros y archivos de compras en lugar seguro, bajo llave y al cuidado de persona o personas responsables?
3. Si la respuesta a la pregunta anterior es afirmativa, entonces diga:
- a) ¿Qué empleado custodia los archivos, documentos y registros de compras?
  - b) ¿Es independiente a las funciones de:
    - almacén?
    - contabilidad?

3. *CICLO DE NOMINAS*. Este ciclo se encuentra constituido por todas aquellas funciones o actividades necesarias para el reclutamiento, selección, utilización y preparación de recursos humanos, por y dentro de la empresa; es decir, se refiere a la enorme función de administrar al personal, que habrá de hacer posible que la entidad opere y funcione adecuadamente. Lo que conlleva a una serie de problemas de diversa índole como son: psicológica, filosófica, moral, política, etc.; y quizás es por ello que resulta ser uno de los ciclos más complejos de analizar.

Algunas de las funciones que integran a este ciclo son:

- \* Reclutamiento y selección del personal.
- \* Contratación de personal.
- \* Preparación de datos de asistencia y toma de tiempo.
- \* Preparación de nóminas.
- \* Desembolso de efectivo, etc.

Realizando el estudio de la función de preparación de nóminas podemos mencionar los siguientes objetivos de control interno:

***a) Objetivos de autorización.***

- Los procedimientos para el cálculo de nómina, así como los tipos de retribuciones y deducciones correspondientes deben ser autorizadas de acuerdo con las políticas aplicables implantadas por la administración.
- Las fuentes de información que se empleen para el cálculo de nóminas tendrán que ser debidamente autorizadas antes de su empleo.
- Las modificaciones o ajustes especiales a las cuentas del personal que integran las nóminas como pagos anticipados, pasivos acumulados, gratificaciones especiales, etc., deberán ser autorizados por funcionario o funcionarios responsables de acuerdo a las políticas aplicables existentes.

***b) Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones.***

- La integración de los montos adeudados al personal, debe calcularse y clasificarse de manera exacta y oportuna.
- La integración, cálculo y clasificación de los impuestos generados por concepto de nóminas a cargo de la empresa y las que habrá de retenerse a los trabajadores, debe realizarse correcta y oportunamente.

*c) Objetivos de verificación y evaluación.*

- Deben verificarse y evaluarse en forma periódica los cálculos e importes netos registrados en nóminas, así como la lista de empleados que las integren.

*d) Objetivos de salvaguarda física.*

- El acceso a los registros de nóminas, formas, documentos importantes y lugares de proceso; será posible únicamente de acuerdo con las políticas aplicables implantadas por la administración.

**Identificación de las técnicas de control para lograr los objetivos de control interno de la función de preparación de nóminas.**

*CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO DE PREPARACION DE NOMINAS.*

*O. DE AUTORIZACION.*

1. ¿Se autorizan por escrito los sueldos y salarios, ya sea por funcionarios del departamento de personal o por ejecutivos facultados para ello?

2. ¿Existe algún tabulador que indique a partir de que cantidad o importe se comenzará a pagar de manera quincenal o mensual?

3. ¿Existe algún procedimiento que indique la forma de calcular el pago de tiempo extra?

4. En caso de ajustes periódicos a los sueldos y salarios:

a) ¿Estos deben ser autorizados?

b) ¿Por quién?

5. ¿Existen límites en el caso de anticipos sobre sueldos, salarios y préstamos al personal?

6. ¿Existen compensaciones especiales al personal, diferentes a las que se contemplan en la Ley Federal del Trabajo? Si es así:

a) ¿Cuáles son?

b) ¿Existe algún procedimiento por escrito para calcular este tipo de compensaciones?

7. ¿Las fuentes de información para el cálculo de nómina son revisadas y autorizadas antes de que se empleen para dicho cálculo? ¿Por quién?



8. ¿Se utilizan formas especiales para registrar y clasificar los ajustes y modificaciones especiales a nóminas?

9. ¿Se investiga el origen de los ajustes cuando estos son por una cantidad considerable?

10. En caso de actualizar estas formas diga:

a) ¿Cada cuando se actualizan?

b) ¿En base a qué se actualizan?

c) ¿Quién lo autoriza?

11. ¿Existe un registro completo del personal, que incluya los datos necesarios sobre cuotas de salarios, tabuladores, etc.? Si es así, entonces diga:

a) ¿Cómo se elabora este registro?

b) ¿Quién lo autoriza?

#### *O. DE PROCESAMIENTO Y CLASIFICACION DE TRANSACCIONES.*

1. ¿Se revisa el cálculo de los impuestos por concepto de nómina por alguna persona probadamente capaz en este ámbito, antes de proceder al registro contable y pago de la nómina?

2. ¿Dan por escrito su autorización los empleados para que se les hagan otros descuentos distintos a aquéllos que obligatoriamente deben hacerles las empresas?

3. ¿Están separadas las funciones de tomaduría de tiempo, de preparación de nóminas, registro contable de los pasivos por concepto de nóminas y el pago de sueldos y salarios?

4. ¿Se cuenta por escrito con el procedimiento general para el cálculo de remuneraciones y deducciones?

5. ¿Se cuenta con un archivo permanente del personal afiliado al Seguro Social, con créditos en Infonavit, préstamos, etc.?

6. ¿Se requieren autorizaciones escritas para pagar ausencias por enfermedades o permisos?

7. ¿Se verifica por segunda persona la corrección de nóminas por lo que hace a horas de trabajo, cuotas de salarios, cálculos y sumas?

8. ¿Se investigan aquellas remuneraciones excesivas ya sea por concepto de tiempo extra, préstamos o salarios más altos, etc., antes de hacer el cálculo de la nómina?

9. ¿Se investigan aquellas deducciones excesivas ya sea por concepto de impuestos, cobros sobre anticipos o préstamos, etc., antes de hacer el cálculo de la nómina?

10. En el caso de empleados o funcionarios que gocen de condiciones especiales para la remuneración de sus servicios (regalías, participación de utilidades, etc.) ¿Constan tales condiciones en contratos escritos o han sido aprobadas por el consejo de administración?

11. ¿Existen las reservas necesarias para cubrir las obligaciones a que se refiere la pregunta anterior?

12. ¿Se cuenta con algún catálogo de cuentas, instructivo para su manejo y otros criterios que faciliten la clasificación, concentración y obtención de impuestos por retener al personal y los que son a cargo del patrón?

13. ¿Provee el sistema empleado por la empresa una buena comprobación interna que impida incluir empleados y obreros ficticios en las nóminas y listas de raya?

## *O. DE VERIFICACION Y EVALUACION.*

1. ¿Se verifica periódicamente que no haya empleados duplicados en el mismo o distinto departamento?
  
2. ¿Se verifica periódicamente que no haya empleados ficticios?
  
3. ¿Se verifica y evalúa periódicamente la exactitud aritmética de la nómina?
  
4. ¿Se verifica periódicamente que los sueldos y salarios que se aplican sean los autorizados por la Ley o por la administración?
  
5. ¿Se verifica periódicamente que los cálculos y datos generados con la preparación de nóminas, concuerden con los registros contables para este concepto?
  
6. ¿Se hacen periódicamente auditorías internas de nóminas, ya sea por auditores internos u otros empleados?

#### *O. DE SALVAGUARDA FISICA.*

1. ¿Qué procedimientos se siguen para impedir que los documentos, archivos y registros de nóminas sean alterados, cancelados o eliminados por personas ajenas a esta área?

2. ¿Se guardan los documentos, registros y archivos de nóminas en lugar seguro, bajo llave y al cuidado de persona o personas responsables?

3. Si la respuesta a la pregunta anterior es sí, entonces diga:

a) ¿Qué empleado custodia los documentos, registros y archivos de nóminas?

b) ¿Es independiente a las funciones de:

tomaduría de tiempo?

contabilidad general?

4. *CICLO DE TESORERIA.* Este ciclo incluye todas aquellas funciones relacionadas con la estructura y rendimiento del capital. Estas funciones se inician con el reconocimiento de las necesidades de efectivo y la obtención del mismo; continúan con la distribución del efectivo entre las distintas unidades que componen a la entidad y que hacen posible su funcionamiento; por último, finalizan con la devolución del efectivo a las distintas fuentes de las que se obtuvo dicho efectivo.

En su mayoría, estas funciones pueden realizarse en la tesorería de la empresa. Sin embargo, es posible que otros departamentos (Dirección Financiera, Contraloría, etc.) también participen.

Algunas de las funciones típicas de este ciclo son:

- \* Relaciones con sociedades financieras y de crédito.
- \* Relaciones con accionistas.
- \* Acumulación, cobro y pago de intereses y dividendos.
- \* Operaciones de inversión y financiamiento.
- \* Administración de seguros, etc.

Hablando en particular de la función de relaciones con sociedades financieras y de crédito, diremos que es aquella función encargada de la captación de recursos externos a través de la obtención de créditos y financiamientos, bajo las mejores condiciones de costo para la empresa. Los objetivos de control interno que se pueden mencionar en esta función son:

***a) Objetivos de autorización:***

- Las fuentes de crédito y financiamiento con las que se lleven a cabo transacciones, tendrán que haber sido debidamente autorizadas de acuerdo con las políticas implantadas por la administración.

- Los importes, momento y condiciones de las transacciones de deudas a cargo de la empresa por concepto de créditos y financiamientos, tendrán que ser debidamente aprobados y autorizados en base a las políticas que para tal efecto existan.

- Los procedimientos de proceso para la función de relaciones con sociedades financieras y de crédito, deben realizarse de acuerdo con las políticas aplicables existentes.

***b) Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones.***

- Sólo deben aprobarse aquellas solicitudes de obtención de recursos a través de crédito o financiamiento, que se apeguen a las políticas que para tal efecto haya implantado la administración.

- Todos los recursos obtenidos a través de créditos y financiamientos deben informarse y controlarse de manera exacta y oportuna.

- Los gastos financieros generados por créditos y financiamientos, deben calcularse e informarse correcta y oportunamente.

- Las cantidades adeudadas por créditos y financiamientos, deben calcularse e informarse correcta y oportunamente.

*c) Objetivos de verificación y evaluación.*

- Debe verificarse y evaluarse periódicamente que el importe neto de las deudas a cargo de la empresa por concepto de créditos y financiamientos, no hayan excedido los límites establecidos por las políticas de la empresa.

- Debe verificarse y evaluarse periódicamente el importe de los recursos solicitados a través de créditos y financiamientos, e investigar el motivo de las variaciones, si es que las hay.

- Debe verificarse y evaluarse periódicamente que los créditos y financiamientos reconocidos por esta área coincidan en los que aparezcan en los registros contables.



- Debe verificarse y evaluarse periódicamente que los créditos y financiamientos reconocidos a cargo de la empresa, coincidan con los que señalan las sociedades de crédito y financiamiento con las cuales se hayan efectuado transacciones de este tipo.

*d) Objetivos de salvaguarda física.*

- El acceso a los registros, archivos y documentos importantes relacionados con los créditos y financiamientos a cargo de la empresa, será posible únicamente de acuerdo con las políticas aplicables implantadas por la administración.

**Identificación de las técnicas de control para lograr los objetivos de control interno de la función de relaciones con sociedades financieras y de crédito.**

*CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO DE RELACIONES CON SOCIEDADES FINANCIERAS Y DE CREDITO.*

*O. DE AUTORIZACION.*

1. ¿Existen políticas que describan el procedimiento para aprobar y autorizar las fuentes de créditos y financiamientos? Si es así:

a) ¿Quién se encarga de autorizar estas fuentes?

2. ¿Existen políticas que establezcan límites de créditos y financiamientos?

3. Si la respuesta a la pregunta anterior es sí, ¿En base a qué y quién determina estos límites?

4. ¿Existen políticas que determinen períodos o condiciones en los cuales, la empresa no podrá adquirir créditos ni financiamientos?

5. ¿Quién autoriza las solicitudes de créditos y financiamientos?

6. En el caso de créditos y financiamientos por cantidades importantes, ¿Se requiere de la firma de algún otro funcionario en especial?

*O. DE PROCESAMIENTO Y CLASIFICACION DE TRANSACCIONES.*

1. ¿Se investiga que las condiciones de crédito y financiamiento, que ofrecen las sociedades con las que se llevan a cabo este tipo de transacciones, sean las mejores del mercado?

2. ¿Existe algún procedimiento por escrito que indique los pasos a seguir para la solicitud de un crédito o financiamiento?

3. Si la respuesta a la pregunta anterior es sí, describa el procedimiento a seguir para la solicitud de un crédito o financiamiento.

4. ¿Se cuenta con formas de solicitud de crédito y financiamiento prenumeradas?

5. Una vez que se ha obtenido algún crédito o financiamiento, ¿Qué persona se encarga de llevar el control del mismo?

6. ¿Existe alguna persona encargada de calcular el importe total de los créditos y financiamientos a cargo de la empresa?

7. ¿Es necesario el informar a algún funcionario o departamento, sobre el importe de los créditos y financiamientos a cargo de la empresa? Especifique.

8. El costo financiero de los créditos y financiamientos:

- a) ¿Quién lo determina?
- b) ¿Cuándo lo determina?
- c) ¿A quién lo informa?

#### *O. DE VERIFICACION Y EVALUACION.*

1. ¿Existe algún empleado encargado de verificar y evaluar que el importe de los créditos y financiamientos solicitados no haya excedido los límites establecidos por las políticas de la empresa?

2. ¿Se llevan a cabo revisiones o auditorías internas para verificar que los importes a cargo de la empresa reconocidos por esta área, sean los mismos a los que revelan los registros contables?

3. ¿Se verifica periódicamente que el importe de las deudas contraídas y reconocidas por esta área sea el mismo que reconocen las sociedades con las cuales se han efectuado operaciones de crédito y financiamiento?

4. Si la respuesta a la pregunta anterior es si, entonces diga:

a) ¿Quién efectúa estas revisiones?

b) ¿Cada cuando las realiza?

*O. DE SALVAGUARDA FISICA.*

1. ¿Qué procedimientos se siguen para impedir que los documentos, archivos y registros de créditos y financiamientos sean alterados, cancelados o eliminados por personas ajenas a esta área?

2. ¿Se guardan los documentos, registros y archivos de créditos y financiamientos en lugar seguro, bajo llave y al cuidado de persona o personas responsables?

3. Si la respuesta a la pregunta anterior es si, entonces diga:

a) ¿Qué empleado custodia los documentos, registros y archivos de créditos y financiamientos?

b) ¿Es independiente a las funciones de contabilidad general?

La aplicación de estos cuestionarios, permitirá al auditor conocer y evaluar las técnicas y procedimientos de control que se aplican en la entidad; y por lo tanto, identificar aquellas áreas de mayor riesgo. Es decir, en donde pueden generarse más errores, lo que obligará al auditor a ampliar sus pruebas y procedimientos de auditoría.

## CONCLUSIONES.

El desarrollo y análisis de este trabajo de investigación, nos permite llegar a las siguientes conclusiones:

- La aplicación del control interno, data desde la época de grandes civilizaciones como la fenicia, mesopotámica, etc.; siendo que el propósito fundamental que se busca a través de él, es el de procurar un funcionamiento eficiente de aquello que se controla.

- El control interno se extiende a toda la organización, y resulta tanto más necesario, a medida que el tamaño de las organizaciones se vuelve más grande, complejo y descentralizado.

- Un adecuado sistema de control interno, permite una seguridad razonable de alcanzar los objetivos específicos trazados por las organizaciones, en virtud de que:

- a) Proporciona protección contra las debilidades humanas.
- b) Reduce la posibilidad de errores e irregularidades.

- El reconocimiento de los sistemas de control interno como tales, ha sido posible sólo durante los últimos años. En nuestra profesión, el estudio y evaluación del control interno se encuentra regulado por el boletín 1010, de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.

- Al pretender instalar un sistema de control interno es necesario sobre todo, analizar las características específicas (tamaño, giro, estructura, etc.) de la organización donde habrá de instalarse.

- El control interno, se integra de tres elementos que son:

- a) Ambiente de control.

- b) Sistema contable.

- c) Procedimientos de control.

- La existencia de adecuados sistemas de control interno permite a los auditores externos, reducir considerablemente el tiempo y honorarios al efectuar una auditoria de estados financieros.



- Para el auditor externo, el estudio y evaluación adecuados de los sistemas de control interno, es factor determinante del alcance, naturaleza y oportunidad de las pruebas y procedimientos de auditoría que habrá de aplicar.

- Los métodos descriptivo, de cuestionarios, gráfico y mixto, son los métodos a través de los cuales el auditor puede conocer, documentar, estudiar y evaluar, el control interno de las organizaciones, quedando a su juicio determinar cual de los métodos le conviene emplear, de manera tal que obtenga la evidencia suficiente, que le permita tomar una decisión acertada respecto a la confiabilidad del control interno existente.

- Es común que los procedimientos de control, existan dentro del ambiente de control y el sistema contable; de manera tal que al efectuar el estudio y evaluación de estos elementos también se familiarizará con la calidad de los procedimientos de control. Sin embargo, puede ser que existan otros adicionales, quedando a juicio del auditor si es necesario también analizar y probar por separado aquellos procedimientos que ya conoce y los que no conoce.

Finalmente, podemos decir que el control interno, rebasa el marco contable, que desde la auditoría financiera pudiera otorgársele; y que este trabajo de investigación se vería enormemente limitado, si no reconociéramos y externáramos nuestro pleno convencimiento de que el control interno resulta ser imprescindible, no sólo para el logro de los objetivos organizacionales, sino que también lo es en el logro de los objetivos que cada uno de nosotros como personas y profesionistas nos hayamos trazado. Y siendo precisamente que nosotros formamos o habremos de formar parte activa de muchas organizaciones a lo largo de nuestra vida, será sólo en la medida que tengamos un buen control sobre nuestros actos, el que podamos aportar algo bueno a cada una de esas organizaciones a las que pertenezcamos.

## GLOSARIO.

### • *ELEMENTOS DEL PROCESO ADMINISTRATIVO.*

Para Agustín Reyes Ponce, el proceso administrativo se integra por los siguientes elementos:

1. Previsión.
2. Planeación.
3. Organización.
4. Integración.
5. Dirección.
6. Control.

### • *FUNCION.*

Se refiere a aquella tarea o actividad importante que es necesario realizar para reconocer, analizar, autorizar, procesar, clasificar, controlar, verificar o informar, las transacciones que se efectúan dentro de cada ciclo de transacciones, en una entidad.

### • *NORMAS DE AUDITORIA.*

Son los requisitos de calidad con los que debe contar el auditor referentes a su personalidad, al trabajo que realiza y a la información que proporciona, como resultado del mismo. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos (I.M.C.P.), en el boletín 1010 clasifica estas normas de la siguiente manera:

1. Normas personales.
2. Normas de ejecución del trabajo.
3. Normas de información.

*Normas personales.* Se refieren a las características que como persona y como profesional debe de contar el auditor para desarrollar un trabajo de auditoría; como por ejemplo, capacitación, experiencia, cuidado, etc.

*Normas de ejecución del trabajo.* Se refieren a aquellos elementos básicos que debe cubrir el auditor, al realizar un trabajo de auditoría. La CONPA en su boletín 1010 nos dice que se constituyen por:

1. PLANEACION Y SUPERVISION. Un trabajo de auditoría debe ser planeado y supervisado adecuadamente.

2. ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO. El auditor debe realizar un estudio y evaluación del control interno implantado en una entidad, para conocer hasta que punto podrá confiar en él y de esta manera determinar el alcance, extensión y oportunidad que dará a los procedimientos de auditoría, seleccionados previamente para desarrollar su trabajo.

3. OBTENCION DE EVIDENCIA SUFICIENTE Y COMPETENTE. El auditor a través de los procedimientos que utilizó para desarrollar su trabajo, deberá obtener evidencia comprobatoria suficiente, competente y congruente, que proporcione una base objetiva sobre la cual habrá de emitir su informe u opinión.

*Normas de información.* Se refieren al trabajo final del auditor que es su dictamen o informe; en este, el auditor da a conocer las conclusiones de su trabajo y la opinión a la que llegó. Por ser muchas veces lo único que queda al alcance y entendimiento del público en general, es importante que sea lo más veraz y objetivo posible.

- **TIPOS DE AUDITORIA.**

*Auditoría de cumplimiento.* Comprende una revisión a determinadas actividades operativas o financieras, con el fin de determinar si efectivamente se está cumpliendo con lo establecido por la administración; ya sea en alguna regla, reglamento o condición.

*Auditoría de estados financieros.* Consiste en el exámen de estados financieros de una entidad, para conocer con exactitud si muestran en forma razonable la realidad financiera de la empresa, y si se elaboraron de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

*Auditoría operativa.* Comprende el análisis completo de operaciones determinadas de la entidad, una sección o departamento de la misma o bien, a toda una organización completa, para saber si se están cumpliendo los objetivos específicos de la misma. Además se podrá conocer el desempeño del personal de la entidad, y las oportunidades que tienen para mejorar su nivel laboral y por lo tanto económico.

## BIBLIOGRAFIA.

- AUDITORIA. John W. Cook. 3a. Edición México, 1994; editorial Mc. Graw Hill.
- AUDITORIA. Montgomery. 2a. Edición México, 1991.
- AUDITORIA. W. Thomas Porter, Jr. y John C. Burton. 3a. Impresión México, 1982; editorial Diana.
- AUDITORIA CONCEPTOS Y METODOS. John J. Willingham. 3a. Edición México 1988; editorial Mc. Graw Hill.
- AUDITORIA IV. Juan Ramón Santillana González. 1a. Edición México, 1996. Ediciones Contables y Administrativas, S.A. de C.V.
- AUDITORIA MODERNA. Walter G. Kell, William C. Boynton y Richard E. Ziegler. 2a. Edición México, 1995. Compañía Editorial Continental, S.A. de C.V.
- AUDITORIA PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTOS. Arthur W. Holmes. 2a. Edición México, 1975. Unión Tipográfica; editorial Hispanoamericana.
- CONOCE LAS AUDITORIAS. Juan Ramón Santillana González. 5a. Edición México, 1992; editorial ECASA.
- CONTROL INTERNO. José Alberto Schuster. Buenos Aires junio, 1992. Ediciones Macchi.

- EL CONTADOR PUBLICO Y LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA. D.R. y C.P. Fabián Martínez Villegas. 2a. Reimpresión México, 1982; editorial PAC.
- ELEMENTOS DE AUDITORIA. Víctor Manuel Mendivil Escalante. 11a. Reimpresión México, 1993; editorial ECASA.
- ELEMENTOS DE AUDITORIA ADMINISTRATIVA. Luis Felipe Pérez Toraño. 1a. Edición México, 1985. UNAM.
- EVALUACION Y JUICIO DEL AUDITOR EN RELACION CON EL CONTROL INTERNO CONTABLE. Theodore J. Mock y Jerry L. Turner. 1a. Edición México, 1989. I.M.C.P.
- FUNDAMENTOS DE CONTROL INTERNO. Abraham Perdomo Moreno. 1a. Reimpresión México, 1996; editorial ECASA.
- INSTRUMENTOS DE INVESTIGACION MANUAL PARA ELABORAR TRABAJOS DE INVESTIGACION Y TESIS PROFESIONALES. Dra. Guillermina Baena Paz. Editores México Unidos, S.A. 6a. reimpresión, México 1986.
- LA MODERNA AUDITORIA. Andrés S. Suárez Suárez. España, 1990; editorial Mc. Graw Hill.
- NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Edición 1994.
- PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Edición 1994.