

32  
20j



**UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTONOMA DE MEXICO**

**FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION**

**ESTUDIO Y EVALUACION  
DEL CONTROL INTERNO**

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE**

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADO EN CONTADURIA**

**P R E S E N T A :**

**DOLORES DONAT BARRON**

**ASESOR DEL SEMINARIO C.P. SILVANO GARCIA ASPE**

**MEXICO, D. F.**

**1996**

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

1996

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**



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.

**DOY GRACIAS A DIOS  
POR HABERME DADO LA OPORTUNIDAD DE  
ESTUDIAR UNA CARRERA UNIVERSITARIA Y  
PERMITIRME ALCANZAR UNA DE MIS MAS PRECIADAS METAS.**

**AGRADEZCO A MIS PADRES Y  
A MI HERMANA  
POR SU APOYO Y CARIÑO INCONDICIONAL.**

**A PEPE  
POR SU COMPRESION Y LEALTAD.**

**A TODAS AQUELLAS PERSONAS  
QUE CON SUS CONSEJOS ME IMPULSARON  
A SEGUIR ADELANTE.**

**A MIS AMIGOS  
POR SU INTERES.**

**A MIS PROFESORES  
POR HABER SEMBRADO EN MI  
LA SEMILLA DEL CONOCIMIENTO Y  
POR TRANSMITIRME SUS EXPERIENCIAS.**

## INDICE

	PÁG.
INTRODUCCION	2
I. GENERALIDADES	
1.1. Definición de Auditoría	3
1.2. Normas de Auditoría	4
1.3. Dferentes tipos de Auditoría	7
II. CONTROL INTERNO	
2.1. Definición del Control Interno	11
2.2. Objetivos del Control Interno	13
2.3. Ciclos de Transacciones	15
III. ANALISIS Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO	
3.1. Documentación del estudio y evaluación del control interno	24
3.2. Identificación de los tipos de Controles	27
3.3. Evaluación de los controles	27
IV. INFORME DEL CONTROL INTERNO	
4.1. Definición	30
4.2. Tipos de Informes	30
4.3. Importancia	38
4.4. Informe del control interno	40
CONCLUSIONES	45
BIBLIOGRAFIA	47

## INTRODUCCION

La finalidad del presente trabajo es establecer la importancia que tiene el estudio y evaluación del control interno en el desarrollo de la auditoría de estados financieros; asimismo, enfatizar la necesidad de desarrollar este aspecto dado que es la base que permitirá determinar el grado de confianza que tienen los sistemas de información y permite al auditor fijar el alcance, naturaleza, y oportunidad que deberá aplicar a sus procedimientos de auditoría. Así también resaltar la importancia que debe tener el informe de control interno contable emitido como parte de la revisión independiente, de la totalidad o una sección del control interno, en donde el contador público, emitirá una opinión sobre el sistema de control interno contable con base en las normas de auditoría generalmente aceptadas por un periodo determinado, en donde se establece la posibilidad de que existan errores o irregularidades que no sean detectadas en el transcurso de la revisión, a causa de las limitaciones inherentes, de que los procedimientos establecidos puedan variar en el tiempo y no se garantice la eficiencia del sistema de control interno.

Es importante concientizar a las entidades, la necesidad de que exista un adecuado sistema de control interno contable que le permita prevenir y detectar desviaciones, errores o irregularidades, en el procesamiento de la información producto de sus operaciones u actividades en forma oportuna, con el objeto de lograr los objetivos específicos de dicha entidad.

En la actualidad, la apertura comercial exige a las entidades, un mayor control sobre las operaciones realizadas, y mejorar sus procedimientos, eficientar sus actividades con la finalidad de presentar una mayor competencia a las empresas internacionales interesadas en invertir en nuestro país.

En la actualidad organismos gubernamentales tales como la Comisión de Seguros y Fianzas (CNSyF), solicitan como parte de la información requerida al auditor, un informe del estudio y evaluación del control interno de la entidad. Dichos requerimientos, enfatizan aún más la necesidad de efectuar un adecuado estudio y evaluación del control interno contable, que permita cumplir con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, y la información obligatoria de entregar a las autoridades correspondientes.

## I. GENERALIDADES

### 1.1. DEFINICION DE AUDITORIA

En la actualidad, existen un sinúmero de definiciones del concepto de auditoría, para efectos del presente trabajo trataremos de presentar las diferentes acepciones que se tienen de este concepto y unificar aquellas aseveraciones en que los profesionales coincidan.

La enciclopedia de la auditoría de Océano/Centrum, la define de la siguiente manera:

" La auditoría es la actividad que se encarga del examen sistemático de los estados financieros, registros y transacciones relacionadas para determinar la adherencia a los principios de contabilidad generalmente aceptados, a las políticas de dirección o a los requerimientos establecidos ".

" Auditar es el proceso de acumular y evaluar evidencia, realizado por una persona independiente y competente acerca de la información cuantificable de una entidad económica específica, con el propósito de determinar e informar sobre el grado de correspondencia existente entre la información cuantificable y los criterios establecidos ".

La " American Accounting Association " la define como " un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados. El fin del proceso consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como determinar si dichos informes se han elaborado observando principios establecidos para el caso ".

Así mismo el C.P. Gabriel Sánchez Curiel en su libro "Auditoría Operacional" define a la auditoría como "una actividad profesional que consiste en el examen crítico y constructivo de eventos individuales o colectivos, con objeto de emitir una opinión respecto a ellos y promover la implantación de acciones correctivas que se consideren necesarias para mejorar su ejecución."

En las anteriores definiciones, observamos que coinciden en señalar a la auditoría como un proceso sistemático en la obtención de evidencia, así mismo señalan que dicha evidencia deberá evaluarse por un profesional capacitado, de manera objetiva, observando el grado de correspondencia de la información y el apego a los lineamientos establecidos. En base a dicha evaluación, el profesional deberá emitir una opinión sobre la información analizada.

Concluyendo, podemos definir a la auditoría como un proceso sistemático que permite la obtención y evaluación de evidencia suficiente, y la determinación del grado de correspondencia con la información generada en un ente económico, y el origen de dicha información, por un profesional capacitado, quien emitirá su opinión sobre la información analizada en forma objetiva.

Derivado de lo establecido en la definición de auditoría se precisa, la necesidad de regirse por una normatividad para el desarrollo de dicha actividad en el campo profesional. Estos lineamientos están regulados por las normas y procedimientos de auditoría emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

## **1.2. NORMAS DE AUDITORIA**

De acuerdo al boletín 1010 de las Normas y Procedimientos de Auditoría, se define a las Normas de Auditoría como " los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo ".

Las normas de auditoría se clasifican en:

a) Normas personales. Se refieren a las cualidades mínimas que debe reunir el auditor para asumir las exigencias que la profesión impone en un trabajo de esta naturaleza.

b) Normas de ejecución del trabajo. Establecen los elementos básicos para la ejecución del trabajo, constituyendo los requisitos mínimos de cuidado y diligencia con que debe actuar el auditor.

c) Normas de información. Establecen los lineamientos que debe seguir el auditor en la emisión de su opinión con respecto de los estados financieros y/o la información financiera sobre la cual exprese su opinión.

## **Normas Personales**

Dentro de las normas personales que debe reunir el auditor, para poder desempeñar su trabajo, existen cualidades que el auditor debe tener previamente adquiridas y mantener a lo largo del desarrollo de su trabajo. Las cualidades que debe tener y mantener, son las siguientes:

### **Entrenamiento técnico y capacidad profesional.**

El profesional requiere de un entrenamiento técnico que le permita resolver eficientemente los problemas que se le presenten a lo largo del desarrollo de su trabajo, y este es adquirido mediante la preparación académica y la experiencia dentro de la práctica profesional, por tal motivo es recomendable que adicional a los conocimientos adquiridos dentro de los estudios académicos, el auditor trabaje bajo la supervisión de un profesional experimentado.

La madurez de juicio, implica capacidad profesional por lo que es necesario enfrentarse en forma sistemática a los problemas inherentes de la actividad y la solución adecuada a los problemas que se le presenten. Cabe destacar que para adquirir esta capacidad profesional, es necesario enfrentarse constantemente a diversos problemas y soluciones atinadas, que se presentaran, con la interacción con otros auditores de mayor experiencia.

Es importante estar en contacto directo de los avances técnicos que se dan en la profesión, así como en las áreas que se encuentran íntimamente ligadas con ella; para complementar la experiencia adquirida a lo largo del tiempo de preparación.

### **Cuidado y diligencia profesionales**

El auditor debe desarrollar su trabajo en forma meticulosa, esmerada, poniendo su mayor esfuerzo y habilidad para llevarlo a cabo, así también debe realizarlo en forma profesional, con buena fe e integridad.

### **Independencia**

El auditor al emitir su juicio, no debe verse influido por ningún factor externo, debe tratar de ser objetivo en los juicios que emita.

Para que la opinión del auditor sea útil, debe estar fundamentada en la independencia mental.

### **Normas de ejecución del trabajo**

El auditor, debe tomar en cuenta ciertos elementos básicos en el desempeño de su trabajo que permitan desarrollarlo con la exigencia de cuidado y diligencia; estas normas son:

#### **Planeación y supervisión**

La auditoría debe ser planeada adecuadamente y en caso de que participen ayudantes en su elaboración, estos deben ser supervisados adecuadamente.

#### **Estudio y evaluación del control interno**

Es importante realizar un adecuado estudio del control interno, que permita determinar el grado de confianza que se va a depositar en él, así como la oportunidad, naturaleza y extensión de los procedimientos auditoría.

#### **Obtención de evidencia suficiente y competente**

Durante el transcurso de la auditoría el auditor, deberá obtener evidencia comprobatoria, suficiente y competente que le permita emitir una opinión objetiva.

### **Normas de información**

Las personas interesadas en el trabajo de auditoría, únicamente tienen acceso a el dictamen o informe que rinde el auditor sobre la información financiera de un ente económico, por lo que dicho informe debe reunir las siguientes características

#### **Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión.**

El auditor en su dictamen, debe expresar claramente la relación que tiene con la información financiera sobre la cual esta emitiendo su opinión; en su caso, las limitaciones importantes enfrentadas durante su examen, las salvedades que deriven de ellas, o las razones importantes que le impidan emitir un juicio sobre dicha información de acuerdo con las normas de auditoría.

#### **Bases de opinión sobre estados financieros**

El auditor al expresar su opinión debe observar que los estados financieros fueron elaborados sobre bases consistentes y de acuerdo a principios de contabilidad, así como que la información reflejada en ellos es suficiente para la

interpretación de los mismos de manera razonable. En caso de existir excepciones, el auditor debe enunciar en que consisten y cuantificar su efecto sobre los estados financieros.

### **1.3. DIFERENTES TIPOS DE AUDITORIA**

En la actualidad, el campo de aplicación de las auditorías, se ha visto incrementado, por lo que hoy en día la clasificación de los diferentes tipos de auditorías, es variado.

La auditoría se puede clasificar en " Auditoría Interna " y " Auditoría Externa ", no obstante, esta clasificación no es limitativa.

#### **Auditoría Interna**

El Instituto de Auditores Internos de Norteamérica la define como:

" Auditoría Interna es una función independiente de evaluación establecida dentro de una organización para examinar y evaluar sus actividades como un servicio a la misma organización. "

#### **Auditoría Externa**

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, menciona en el boletín 1010 "Normas de Auditoría", lo siguiente:

" El auditor es llamado como un técnico independiente y de confianza para opinar sobre los estados financieros formulados por la empresa, a efecto de que su opinión sea una garantía de credibilidad respecto a esos estados financieros, para las personas que van a usarlos como base para sus decisiones. En esa virtud, el trabajo de auditoría tiene una finalidad y un objetivo que no depende del cliente, sino que se desprenden de la misma naturaleza de la actividad profesional de la auditoría."

Con base en lo anterior, podemos observar que tanto la auditoría interna, como la externa, coinciden en marcar que dicha actividad debe ser objetiva, y lo que las diferencia a la una de la otra, es que una pertenece a la organización de la empresa, y la otra corresponde a un organismo externo a la misma.

De acuerdo a lo establecido por el C.P. Gabriel Sánchez Curiel, en su libro Auditoría Operacional, si tomamos en consideración el campo de actuación del contador público, la auditoría se puede clasificar en:

- a) Auditoría Especial
  - b) Auditoría de Estados Financieros
  - c) Auditoría Detallada
- Auditoría Administrativa  
Auditoría Operacional

Además de las clasificaciones anteriormente enunciadas se pueden mencionar muchas más, dado que del significado de la palabra "Auditoría" (Actividad de informar sobre la aplicación de las leyes, que propone en los juicios las resoluciones correspondientes); se derivan múltiples acepciones que indican la aplicación múltiple de dicha actividad, sin ser específica no solo en aspectos contables y financieros, sino también en aspectos ambientales, de construcción, etc. La auditoría puede considerarse como un órgano de vigilancia externo u interno; permite implantar procedimientos para salvaguardar los bienes con que cuenta un ente, así como verificar mediante dichos procedimientos, que los recursos utilizados se empleen como fue planeado, y no existan desviaciones en el manejo de estos; así también prevee que la información generada se presente adecuadamente y sea de utilidad para los usuarios de la misma.

A continuación se presentan algunas definiciones y características, de los diferentes tipos de auditoría:

### **Auditoría Administrativa**

La auditoría administrativa, es aquella que tiene como finalidad verificar el proceso administrativo adoptado por una entidad, los procedimientos establecidos para el control y salvaguarda de los activos, así como emitir una opinión sobre la calidad de su realización y sugerir acciones concretas para mejorarlo.

## **Auditoría Operacional**

El C.P. Gabriel Sánchez Curiel, en su obra "Auditoría Operacional", la define como:

" El examen del flujo de las transacciones llevadas a cabo en una o varias áreas funcionales que constituyen la estructura de una entidad, con el propósito de incrementar la eficiencia y la eficacia operativas a través de proponer las recomendaciones que se consideren necesarias."

Asimismo, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, define a la auditoría operacional, como:

" El servicio que presta el contador público cuando examina ciertos aspectos administrativos, con la intención de hacer recomendaciones para incrementar la eficiencia operativa de la entidad. "

Con base en lo enunciado anteriormente, podemos definir a la auditoría operacional, como la actividad encargada de verificar que el flujo de transacciones en una entidad, sea llevado a cabo de acuerdo a lo establecido, y se cumpla con los objetivos de control, en la consecución de obtener una información razonablemente correcta.

## **Auditoría de Estados Financieros**

La auditoría de estados financieros, como su nombre lo dice, consiste en el examen y evaluación de los estados financieros preparados por una entidad, con la finalidad de emitir una opinión sobre la razonabilidad de la información contenida en ellos y verificar si dicha información esta preparada, observando los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicables a las transacciones que se llevan a cabo en la entidad.

## **Auditoría Detallada**

La auditoría administrativa y operacional, así como la auditoría de estados financieros, se llevan a cabo en base a pruebas selectivas, por tal motivo, en la realización de las mismas, existe un riesgo inherente a no descubrir algún error o irregularidad. Dicha situación debe preverse en caso de una auditoría detallada

puesto que en este tipo de trabajo, la precisión es un factor importante y requiere un mayor alcance en la revisión. Un claro ejemplo de una auditoría detallada, sería la compra-venta de una empresa, o una fusión o escisión de sociedades, dado que en dichas situaciones, la información resultante de dicho trabajo representa la base para la toma de decisiones del inversionista, con un mínimo de riesgos. No obstante lo anterior, la auditoría detallada puede considerarse como parte de la auditoría de estados financieros para efectos fiscales, dado que en este tipo de trabajo el alcance que se le debe dar a las pruebas sustantivas debe ser mayor, así mismo, el riesgo inherente siempre estará presente al efectuarse una auditoría y en algunos casos, el auditor deberá de ampliar su alcance, si los procedimientos de control establecidos por la entidad no son confiables y existe un elevado porcentaje de error.

La clasificación de auditoría planteada en el presente trabajo, puede incluir otras tales como la auditoría gubernamental, auditoría integral, etc., no obstante dichas clasificaciones pueden englobarse en las anteriores, y en el presente trabajo solo se han planteado las más representativas, para efectos del mismo.

## II. CONTROL INTERNO

### 2.1 DEFINICION DE CONTROL INTERNO

El Instituto Americano de Contadores Públicos, define al control interno, de la siguiente manera:

" El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos coordinados y medidas adaptadas dentro del negocio 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. "

De acuerdo al Boletín 3050 de las Normas y Procedimientos de auditoría, se define al control interno de la siguiente manera:

" La estructura de control interno de una entidad consiste en las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad. Dicha estructura consiste de los siguientes elementos:

- a) El ambiente de Control
- b) El sistema Contable
- c) Los procedimientos de control."

#### **Ambiente de Control**

" El ambiente de control representa la combinación de factores que afectan las políticas y procedimientos de una entidad, fortaleciendo o debilitando sus controles. Estos factores son los siguientes:

Actitud de la administración hacia los controles internos establecidos

- Estructura de organización de la entidad.
- Funcionamiento del Consejo de Administración y sus Comités.
- Métodos para asignar autoridad y responsabilidad.

- Métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de las políticas y procedimientos, incluyendo la función de auditoría interna.
- Políticas y prácticas de personal.
- Influencias externas que afecten las operaciones y prácticas de la entidad.

La calidad del ambiente de control es una clara indicación de la importancia que la administración de la entidad le da a los controles establecidos. "

### **Sistema Contable**

" El sistema contable consiste en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar y producir información cuantitativa de las operaciones que realiza una entidad económica.

Para que un sistema contable sea útil y confiable, debe contar con métodos y registros que:

- a) Identifiquen y registren únicamente las transacciones reales que reúnan los criterios establecidos por la administración.
- b) Describan oportunamente todas las transacciones en el detalle necesario que permita su adecuada clasificación.
- c) Cuantifiquen el valor de las operaciones en unidades monetarias.
- d) Registren las transacciones en el período correspondiente.
- e) Presenten y revelen adecuadamente dichas transacciones en los estados financieros. "

### **Procedimientos de Control**

" Los procedimientos y políticas adicionales al ambiente de control y al sistema contable, que establece la administración para proporcionar una seguridad razonable de lograr los objetivos de la entidad, constituyen los procedimientos de control. El hecho de que existan formalmente políticas o procedimientos de

control, no necesariamente significa que éstos estén operando efectivamente. El auditor debe determinar la manera en que la entidad ha aplicado las políticas y procedimientos, su uniformidad de aplicación y qué persona las ha llevado a cabo, para concluir que efectivamente está operando.

Los procedimientos de control persiguen diferentes objetivos y se aplican en distintos niveles de organización y del procesamiento de las transacciones. También pueden estar integrados por componentes específicos del ambiente de control y del sistema contable. Atendiendo a su naturaleza, estos procedimientos pueden ser de carácter preventivo o detectivo.

Los procedimientos de carácter preventivo son establecidos para evitar errores durante el desarrollo de las transacciones.

Los procedimientos de control de carácter detectivo tienen como finalidad detectar los errores o las desviaciones que durante el desarrollo de las transacciones, no hubieran sido identificados por los procedimientos de control preventivos. "

Concluyendo se establece que el control interno es el conjunto de factores establecidos por una entidad, que se interrelacionan entre sí, para la consecución de los objetivos de la misma. Dichos factores incluyen la posición de la administración ante las políticas y procedimientos establecidos, así como los métodos de registro y sintetización contable, y los procedimientos para el control de las operaciones de la entidad.

Como se puede observar dichas definiciones coinciden en establecer que el control interno debe cumplir con ciertos objetivos, que le permitan lograr las metas prestablecidas por la entidad; a dichos objetivos, se les denomina objetivos de control.

## **2.2 OBJETIVOS DE CONTROL INTERNO**

De acuerdo a lo mencionado anteriormente, los objetivos de control, se identifican dentro de la estructura de control.

Se define a el ambiente de control, como la " combinación de factores que afectan las políticas y procedimientos de una entidad, fortaleciendo o debilitando sus controles. "

Dichos factores, consisten en la actitud que adopte la Administración frente a los controles internos establecidos; debe existir una conciencia de control que permita que los controles establecidos funcionen y cumplan con los objetivos de la entidad; es importante que exista una adecuada segregación de funciones y niveles de autorización, que permitan salvaguardar los activos fijos.

El sistema contable está conformado, por los métodos y registros establecidos por una entidad, con la finalidad de cumplir ciertos objetivos de control, que otorguen confianza de sus registros y estos resulten útiles en el proceso de información. Para poder evaluar el sistema de control y verificar que exista una adecuada segregación de funciones, niveles de autorización y salvaguarda de activos fijos, el sistema contable debe reunir, las siguientes características que le permitan cumplir con sus objetivos de control:

- a) Registro. Todas las transacciones realizadas por la entidad, deben ser y estar registradas en la contabilidad de la entidad.
- b) Reales. Deben existir procedimientos de control que le permitan a la entidad, verificar que no existen registros de operaciones ficticias y/o duplicadas, dentro de la información contable.
- c) Clasificadas. Las transacciones deben estar correctamente clasificadas de acuerdo a su naturaleza en los registros contables (Libro Mayor y Auxiliar).
- d) Valuadas. Cada transacción efectuada, debe estar correctamente valuada, se debe verificar que los montos asignados a cada transacción son los que les corresponden, y no otros.
- e) Oportunidad. Las transacciones, deben quedar registradas en el periodo contable que les corresponde.
- e) Resumidas. Los importes que dieron origen a las operaciones registradas, deben ser correctamente sumados.
- f) Transcritos. Los totales acumulados en los archivos de transacciones, de los reportes originales, deben ser transferidos correctamente al mayor y auxiliar.

Con la finalidad de precisar lo anteriormente enunciado, a continuación se menciona lo establecido en el boletín 6010 "Estudio y Evaluación del Control

Interno del Ciclo de Ingresos", el cual clasifica a los objetivos de control interno, de la siguiente manera:

- \* De autorización.
- \* De procesamiento y clasificación de transacciones.
- \* De verificación y evaluación.
- \* De salvaguarda Física.

Los objetivos de autorización, están conformados por todos los controles establecidos o que deben establecerse, para tener la certeza de que las políticas y criterios establecidos por la administración se están cumpliendo y son adecuados.

Los objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones, están formados por aquellos controles que deben establecerse para reconocer, procesar, clasificar, registrar e informar las transacciones ocurridas en una entidad en forma correcta.

Los objetivos de verificación y evaluación, consisten en los controles que permiten la verificación y evaluación periódica de los saldos informados, y la integridad de los sistemas de procesamiento.

Los objetivos de salvaguarda física, están conformados por los controles de acceso a los activos, registros, formas importantes, lugares y procedimientos de proceso.

Los objetivos anteriormente enunciados, se identifican en cada una de las transacciones llevadas a cabo por la entidad. Para efectos de facilitar el estudio y evaluación del control interno, es conveniente realizar agrupaciones de las diferentes cuentas que son afectadas por una operación; a esta división se le conoce como "ciclo de transacciones".

### **2.3 CICLOS DE TRANSACCIONES**

Cada compañía tiene ciertas características, tales como el tamaño y la naturaleza, los cuales deben ser considerados para efectos de la revisión de control interno contable y la realización de otros procedimientos de auditoría, tengan que realizarse por separado sobre los diversos segmentos operativos o divisiones, en los que se divida la información, para facilitar su revisión.

De acuerdo a lo establecido en las normas y procedimientos de auditoría, deberá entenderse por procedimientos de auditoría, al "conjunto de técnicas de

investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión", y por técnicas de auditoría, a "los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional". Como se puede apreciar, las técnicas de auditoría conforman los procedimientos a llevar a cabo en una revisión y representan los elementos para fundamentar la opinión que el auditor emitirá en apego a las normas de auditoría, que son los requisitos mínimos de calidad, que debe reunir el trabajo del auditor.

Al determinar los segmentos específicos de las operaciones, el auditor debe prestar atención a la naturaleza de las relaciones de las funciones que tengan una base común de información, se encuentren bajo un control común, procedan de acontecimientos similares, o se relacionen de alguna manera. Algunas de las formas más usuales de segmentar las actividades y transacciones de una compañía son mediante:

1. Ciclos
2. Unidades de operación, y
3. Grupos de los estados financieros

Al separar un sistema de control interno por ciclos, el auditor deberá identificar en cada ciclo, transacciones o áreas relacionadas

De acuerdo al boletín 3050 de las Normas y Procedimientos de Auditoría, "el sistema contable consiste en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar y producir información cuantitativa de las operaciones que realiza una entidad económica." Con base en lo anterior, se deduce, que el sistema contable realiza agrupaciones, en donde una transacción puede interrelacionar a varios ciclos.

Para efectos de determinar los ciclos de transacciones en una entidad, es necesario identificar los ciclos de actividad de la entidad y sus interrelaciones, las transacciones y funciones más importantes de cada ciclo, los objetivos de control específicos de cada una de las funciones identificadas y las técnicas de control empleadas en la consecución de los objetivos.

Las Normas y Procedimientos de Auditoría, hablan de los diferentes tipos de ciclos de transacciones, de los cuales se menciona a continuación la definición y conceptos específicos por los que están integrados.

#### **Boletín 6010 "Estudio y Evaluación del Control Interno del Ciclo de Ingresos"**

" El ciclo de ingresos de una empresa, incluye todas aquellas funciones que se requieren llevar a cabo para cambiar por efectivo, lo siguiente:

- Cobranza de los clientes,
- Venta de sus productos o servicios.

Estas funciones incluyen las siguientes funciones:

- La toma de pedidos de los clientes
- El embarque de los productos terminados
- El uso por los clientes de los servicios que presta la empresa
- Mantener y realizar la cobranza de las cuentas por cobrar a clientes
- Recibir de los clientes el efectivo

En virtud de que el ciclo de ingresos es el ciclo en que el control físico y el derecho de propiedad sobre los recursos que se venden, la determinación del costo de ventas es una función contable que puede identificarse con el mismo. "

El ciclo de ingresos corresponde a la agrupación de las transacciones encargadas de recabar el efectivo de la entidad mediante la realización de sus operaciones habituales y el registro de las mismas.

#### **Boletín 6020 "Estudio y Evaluación del Control Interno del Ciclo de Compras"**

" El ciclo de compras de una empresa incluye todas aquellas funciones que se requieren llevar a cabo para:

- La adquisición de bienes, mercancías y servicios.
- El pago de las adquisiciones anteriores.
- Clasificar, resumir e informar lo que se adquirió y lo que se pagó.

El ciclo de compras contiene la adquisición y el pago de:

- Inventarios
- Activos Fijos
- Servicios Externos
- Suministros o abastecimientos

En este ciclo se clasifica la adquisición de los recursos antes mencionados entre diversas cuentas de activo y de resultados. En virtud de que existen diferencias en tiempo entre la recepción de los recursos y el pago de los mismos, deben considerarse también como parte del este ciclo las cuentas por pagar y los pasivos acumulados derivados de la adquisición de dichos recursos. "

En el ciclo de compras, se engloban aquellas transacciones que sirvieron de base para la adquisición de bienes y/o servicios, en beneficio de la entidad.

### **Boletín 6030 " Estudio y Evaluación del Control Interno del Ciclo de Producción "**

" Las funciones del ciclo de producción manejan recursos tales como:

- Inventarios
- Propiedades y equipo depreciables
- Recursos naturales existentes
- Seguros pagados por adelantado
- Otros activos no monetarios que se tienen para usarse en el negocio.

En un negocio de manufactura, montaje o proceso, la actividad más importante del ciclo de producción es la obtención de un artículo terminado mediante el uso de los recursos adquiridos con ese propósito: materiales, mano de obra directa y elementos de costos indirectos. El ciclo de producción de una empresa de esa clase, incluiría el proceso y movimiento de todos los recursos relacionados con los inventarios, hasta que los productos terminados se transfieren a su almacén respectivo. Los embarques a clientes son parte del ciclo de ingresos. "

El ciclo de producción incluye todas aquellas operaciones relativas a la elaboración y obtención de un producto.

### **Boletín 6040 "Estudio y Evaluación del Control Interno del Ciclo de Nóminas"**

" El ciclo de nóminas de una empresa incluye aquellas funciones que se requieren llevar a cabo para:

- La contratación y utilización de mano de obra
- El pago de mano de obra
- Clasificar, resumir e informar lo que se utilizó y pagó de mano de obra.

El ciclo de nóminas contiene la contratación, utilización y pago de servicios personales, como por ejemplo: nóminas de mano de obra directa, mano de obra indirecta, ejecutiva, administrativa, etc.

En virtud de que existen deferencias en tiempo entre la recepción de los servicios del personal y el pago de los mismos, están relacionados como parte de este ciclo las cuentas por pagar y pasivos acumulados derivados de la obtención de dichos recursos. "

El ciclo de nóminas contiene todas las transacciones efectuadas, que intervienen en la elaboración y pago de la nómina a los empleados.

### **Boletín 6050 "Estudio y Evaluación del Control Interno del Ciclo de Tesorería"**

" El ciclo de tesorería de una empresa incluye aquellas funciones que tratan sobre la estructura y rendimiento del capital.

Las funciones del ciclo de tesorería se inician con el reconocimiento de las necesidades de efectivo, continúan con la distribución del efectivo disponible a las operaciones productivas y otros usos y se terminan con la devolución del efectivo a los inversionistas y a los acreedores. "

El ciclo de tesorería, comprende el reconocimiento de las necesidades de efectivo, y la distribución del mismo en las transacciones efectuadas por una entidad.

Una vez identificado y definido cuales son las operaciones a considerar, en cada uno de los ciclos de transacciones, el auditor, deberá establecer en base a la naturaleza y actividades de la compañía, las funciones típicas de cada ciclo, los asientos contables más comunes, y los documentos que le dan origen a cada

una de las transacciones. Es importante, identificar cuales son las bases que dan origen al flujo de transacciones. A estas bases de datos, se les clasifica en:

Bases de referencia. Representan la información utilizada en el proceso de transacciones.

Bases dinámicas. Representan el resultado del proceso de las transacciones, el cual se modifica constantemente.

Asimismo, deberán identificarse los enlaces con otros ciclos de transacciones, e identificar los objetivos específicos de control interno para cada uno de los ciclos de transacciones identificados. Una vez que han sido identificados los objetivos de control específicos de cada ciclo, es necesario identificar las técnicas de control interno utilizadas para el logro de los mismos, y determinar el riesgo de que dichas técnicas, no cumplan con los objetivos, o lo logren solo de manera parcial.

Debido al avance técnico, de los equipos de procesamiento electrónico de datos (PED), es importante evaluar las técnicas de control automatizadas dado que estas también forman parte del control interno contable de la entidad, el cual incluye el análisis y comprensión de los métodos que se utilizan para procesar la información financiera.

El alcance al efectuar el examen del control interno establecido en el PED, dependerá de la importancia de las aplicaciones en el proceso de la información financiera. Asimismo debido al grado de complejidad y a la constante evolución de los sistemas de procesamiento electrónico de datos, requiere para el estudio y evaluación del control interno, de personal con entrenamiento técnico y capacidad profesional adecuados.

Es necesario que la estructura organizacional esté diseñada para que quienes son responsables del establecimiento de los procedimientos de control y de su supervisión, tengan la autoridad necesaria para hacer cumplir sus objetivos; esto es particularmente importante en el área de PED. En esta sección se definen los controles generales y los controles de aplicación o específicos del PED.

Los controles generales se enfocan a la organización general del departamento y a las funciones de quienes intervienen en el desarrollo de sistemas.

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

La revisión del PED deberá dirigirse principalmente a los siguientes aspectos:

Controles generales, los cuales incluyen:

- Pre-instalación. Adquisición de equipo, así como el acondicionamiento físico y medidas de seguridad del equipo y la capacitación del personal y el desarrollo de los sistemas.
- Organización del departamento PED. Comprende la estructura organizacional
- Control del desarrollo de sistemas. Documentación de los estudios y los estándares del diseño, programación y prueba de los sistemas. Procedimientos que aseguren que el sistema a desarrollar ha sido autorizado por un funcionario responsable.
- Control de la documentación. Todos los programas, la operación y los procedimientos relativos deben estar adecuadamente documentados y actualizados.
- Control de la operación. Comprende la creación de un medio ambiente que garantice efectividad en la producción de la sección de operaciones y proporcione seguridad física sobre los registros que se mantienen en el centro de cómputo y restrinjan el acceso a personal no autorizado. Asimismo, debe prevenir y detectar la manipulación fraudulenta de datos durante el proceso y prevenir el mal uso de la información.

Los controles de aplicación o específicos, se aseguran de que se cumplan los siguientes controles:

- Controles de entrada. Toda la información que va a ser procesada, debe estar completa y correcta.
- Controles de proceso. Asegura la exactitud del proceso de información en la computadora.
- Autorización y controles de salida. Toda la información que se procese, debe estar debidamente autorizada y deben existir controles sobre el acceso al computador.
- Establecimiento de huellas o pistas. Asegurar lo adecuado de las huellas o pistas en la transformación de la información.

Una vez que el auditor ha identificado las funciones que forman el ciclo, los objetivos de control interno aplicables a cada función y ha preparado la documentación de los procedimientos de las mismas, estará en posibilidad de determinar las técnicas de control utilizadas por la entidad en cada una de las funciones identificadas, y si estas logran los objetivos de control interno aplicables.

Asimismo, en el estudio y evaluación del control interno del PED, el auditor deberá observar tres fases, las cuales consisten en lo siguiente:

1. Características del PED. Estudio preliminar obligatorio y necesario en las empresas que usen el PED para la obtención de su información financiera.
2. Importancia de las aplicaciones. Ampliación del estudio del control interno, cuando las aplicaciones en computador son importantes en la obtención de información financiera.
3. Pruebas a los controles de PED. Cuando la importancia de las aplicaciones en los sistemas sujetos a procesos sea tal en las transformaciones de información, deberán aplicarse pruebas de cumplimiento en forma integral y completa para la obtención de evidencia suficiente y competente.

Las Normas y Procedimientos de Auditoría sugieren una guía para llevar a cabo el estudio y evaluación del control interno, y establecer una clara relación entre su calidad y naturaleza, oportunidad y alcance de sus pruebas; dicha guía consta de los siguientes elementos:

Identificación de la compañía cuyo control interno se está revisando.

Fecha de la auditoría.

Identificación del ciclo de transacciones, la función, y los objetivos de control aplicables a dicha función, que se está estudiando y evaluando.

Documentación del procesamiento de las transacciones en la función identificada. (Diagramas, Memoranda Descriptiva, y/o Cuestionarios).

Identificación de las técnicas de control interno utilizadas para el logro de los objetivos.

Evaluación de las técnicas de control interno identificables para los objetivos, (si logran total o parcialmente los objetivos, o no lo logran), e indicación de los procedimientos a utilizar (indicar si se llevarán a cabo pruebas de cumplimiento o sustantivas, con base en dicha evaluación), estableciendo la

relación entre la evaluación del control interno, y la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de auditoría.

Debido a que en la actualidad, a mayoría de las empresas cuentan con equipos de procesamiento electrónico de datos, deberá observarse para su evaluación como parte del control interno contable de una entidad, lo establecido en el boletín 5080 " Efectos del procesamiento electrónico de datos (PED) en el examen del control interno ", en donde se establece, que se deberán determinar las principales aplicaciones y su efecto en la información financiera, conocer todas las características del PED, y concluir su efecto en la información financiera.

Deberá evaluarse la organización del centro de cómputo y los controles generales establecidos y conocer las características de las aplicaciones y su impacto en la información financiera, asimismo, se deberán evaluar los controles de aplicación o específicos, considerando el grado de transformación de la información y el volumen de operaciones.

El auditor deberá formarse un juicio sobre la eficacia del control interno existente en PED que le permita determinar el alcance, naturaleza y oportunidad de los procedimientos, en base a los resultados obtenidos, concluir si no existe limitación en el alcance y elaborar pruebas de cumplimiento para verificar los controles específicos de las aplicaciones.

### III. ANALISIS Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

#### 3.1. DOCUMENTACION DEL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

El auditor deberá documentar todos los aspectos importantes de la auditoría, que le proporcionen evidencia del trabajo llevado a cabo de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas. Dado que los papeles de trabajo representan una ayuda en la planeación, ejecución, supervisión y revisión del trabajo, y proporcionan la evidencia necesaria para respaldar la opinión del auditor, estos deberán contener la evidencia de la planeación llevada a cabo, la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría aplicados y las conclusiones obtenidas.

En los papeles de trabajo, deberá existir evidencia del estudio y evaluación del sistema contable y de control interno, la cual puede documentarse, mediante cuestionarios, diagramas de flujo, memoranda descriptiva o una combinación de estos métodos.

En virtud de que el estudio y evaluación del control interno representan un aspecto fundamental en el establecimiento de la estrategia de auditoría, el auditor deberá adquirir un conocimiento suficiente del ambiente de control, el sistema contable y los procedimientos de control establecidos en la entidad, para realizar una adecuada planeación de la auditoría de estados financieros.

Con respecto a la evaluación del ambiente de control, el sistema contable y los procedimientos de control, el boletín 5030 "Metodología para el estudio y evaluación del control interno", menciona lo siguiente:

#### **Aspectos a considerar en la evaluación del ambiente de control**

" El ambiente de control es el resultado conjunto de diversos factores que afectan la efectividad global del control interno. Para evaluar adecuadamente los factores del ambiente de control, el auditor deberá investigar y documentar en papeles de trabajo, lo siguiente:

\* Actitud de la administración hacia los controles internos establecidos:

a) Características e integridad de la administración, así como su habilidad en el desarrollo de sus funciones.

b) Compromiso de la administración sobre la razonabilidad de los estados financieros.

c) Compromiso de la administración para diseñar y mantener sistemas contables y controles internos efectivos.

\* Estructura de organización de la entidad.

La estructura de organización y administración general deben proporcionar una base efectiva para la planeación ejecución y control de las operaciones de la entidad y de la emisión de información. La naturaleza de dicha organización y la estructura de la administración, pueden indicar un mayor o menor riesgo o deficiencias potenciales importantes en el ambiente de control.

a) Con respecto a la estructura de organización, el auditor deberá considerar lo apropiado de ésta con respecto a la industria, el tamaño y naturaleza de la entidad.

b) Con respecto a la estructura de la administración, el auditor debe evaluar si la supervisión y control son adecuados, con respecto al tamaño y naturaleza del negocio.

c) Se deberá evaluar la asignación de autoridad y responsabilidad, de acuerdo al tamaño y naturaleza del negocio.

\* Funcionamiento del Consejo de Administración y sus Comités.

\* Métodos de control administrativo. "

El ambiente de control, representa la actitud que muestre la administración de la entidad ante los controles establecidos para cumplir con sus objetivos, así mismo, la estructura de la organización y el funcionamiento de los órganos de vigilancia de la entidad, los métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de las políticas y procedimientos, e influencias externas, son factores que el auditor debe tomar en consideración, al momento de evaluar el ambiente de control de la entidad.

### **Aspectos a considerar en la evaluación del sistema contable**

"El auditor deberá obtener una comprensión general del sistema contable, que sea suficiente para identificar los riesgos específicos asociados con éste y desarrollar un plan de auditoría adecuado; también deberá entender los registros

y procedimientos establecidos para identificar, reunir, registrar, procesar, resumir y reportar las transacciones materiales y distinguir entre los tipos de transacciones que se procesan sistemáticamente y los que no."

Para efectos de obtener una comprensión general del sistema contable, el auditor, deberá elaborar una lista de las aplicaciones contables más importantes y las cuentas en las que se agrupan en estados financieros.

De dichas aplicaciones, deberá elaborar una breve descripción que incluya los procedimientos empleados en el registro de las transacciones, definir los procedimientos programados y los manuales, describir el funcionamiento de los controles existentes, los volúmenes aproximados de transacciones, la frecuencia del procesamiento de las mismas, así como el nivel de complejidad del procesamiento.

### **Aspectos a considerar en la evaluación de los procedimientos de control**

Los procedimientos de control, "son aquellos que establece la administración para proporcionar una seguridad razonable de lograr los objetivos específicos de la entidad."

Algunos de los procedimientos de control, están contemplados en el ambiente de control y el sistema contable, por lo que al tener el conocimiento de los mismos, se conocerán también algunos de los procedimientos de control.

La documentación de la comprensión de los elementos de control, debe incluir una conclusión global en cuanto a la influencia del ambiente de control sobre los sistemas contables y los procedimientos de control, así como una descripción de los factores que llevaron a esa conclusión.

Las deficiencias en el ambiente de control, relacionadas con riesgos específicos, deberán ser documentados en el memorándum de planeación de auditoría.

La elaboración de diagramas de flujo, memoranda descriptiva y cuestionarios, son técnicas, que permiten tener una mayor comprensión de los procedimientos utilizados por la compañía para cumplir con los objetivos de control interno. Los diagramas de flujo, los cuestionarios, así como la memoranda descriptiva de los procedimientos establecidos por una entidad en los diferentes ciclos de transacciones, son de gran utilidad para identificar los diferentes tipos de controles, los cuales deberán ser evaluados y probados; dicha información representa la base para la determinación del alcance y naturaleza de las pruebas, y la oportunidad de las mismas.

### 3.2. IDENTIFICACION DE LOS TIPOS DE CONTROLES

La evaluación del control interno es una etapa indispensable en el desarrollo de la auditoría, pues mediante el conocimiento de los elementos de control, puede determinarse, si éstos permiten a la entidad el logro parcial o total de sus objetivos en los ciclos de transacciones, y si son efectivos en la prevención o descubrimiento de errores o irregularidades importantes que puedan afectar los estados financieros.

La identificación de los tipos de controles, consiste en el reconocimiento de las técnicas de control utilizadas por la entidad, en la consecución del logro de sus objetivos. El conocimiento de las técnicas de control utilizadas, permitirán al auditor evaluarlas y determinar los procedimientos a seguir, así como el alcance, naturaleza y oportunidad de los mismos.

### 3.3. EVALUACION DE LOS CONTROLES

Una vez identificados los ciclos de actividad de la entidad, y sus interrelaciones; las transacciones y funciones más importantes, así como los objetivos específicos de control interno para cada una de las funciones identificadas, y las técnicas de control empleadas para la consecución de los objetivos, el auditor, estará en posibilidad de evaluar los controles existentes y determinar las pruebas de cumplimiento a seguir, las cuales le permitirán evaluar el riesgo en que puede incurrir al emitir su juicio profesional de estados financieros que incluyan declaraciones incorrectas.

Al evaluar el riesgo de que existan declaraciones incorrectas en los estados financieros, el auditor deberá resolver las siguientes preguntas:

- \* ¿Qué podría ir mal? ¿las técnicas existentes son lo suficientemente efectivas para evitar que "x" situación se presente?
- \* Si acontecerá "x" situación ¿se descubriría en la ejecución normal de las operaciones?, ¿el descubrimiento sería en forma oportuna?
- \* Si no se descubriera el error o irregularidad en forma oportuna, ¿qué efectos tendría en la información presentada en los estados financieros?

Si al resolver estas preguntas, el auditor se encuentra que el sistema de control interno establecido por la entidad no es totalmente eficaz en el descubrimiento oportuno de errores o irregularidades que afectarán a los estados financieros en

forma importante, el auditor deberá analizar cuales seran las pruebas sustantivas específicas a diseñar para determinar el efecto de los errores o irregulares, en los estados financieros, en caso de existir.

El riesgo de auditoría, representa la posibilidad de que el auditor, emita una opinión sin salvedades, sobre unos estados financieros que contengan errores y desviaciones de principios de contabilidad en exceso a la importancia relativa. Asimismo, dicho riesgo también existe en el caso de una revisión específica del control interno o algún área en especial, en los casos en que el auditor haya sido contratado para emitir una opinión sobre el control interno contable de una entidad.

El riesgo de auditoría, esta integrado de la siguiente manera:

**Riesgo inherente.** Representa el riesgo de que ocurran errores importantes en un rubro específico de los estados financieros, o en un tipo específico de negocio, en función a las características de dicho rubro o entidad, sin tomar en consideración los efectos que pudieran tener los procedimientos de control interno.

**Riesgo de Control.** Representa la posibilidad de que existan errores importantes, que no sean prevenidos o detectados oportunamente por el sistema de control interno contable.

**Riesgo de detección.** Representa el riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor, no detecten posibles errores no detectados por los procedimientos de control interno contable.

El riesgo de control disminuye en la medida en que aumenta la efectividad del sistema de control interno, en el logro de los objetivos, no obstante, dicho riesgo no desaparece debido a las limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno.

El riesgo de detección disminuye en la medida en que se incrementa la eficiencia de los procedimientos de auditoría aplicados.

Los riesgos de control e inherentes, existen independientemente de la auditoría, la función del auditor radica en evaluarlos adecuadamente. En el caso del riesgo de control, el auditor podrá llevar a cabo las pruebas de cumplimiento que considere necesarias, para probar los controles en los cuales baso su evaluación.

Las pruebas sustantivas, tienen por objeto detectar posibles errores en las cuentas o grupos de transacciones.

Con base en lo enunciado anteriormente, se determina que a menor riesgo inherente y de control, mayor puede ser el riesgo de detección que acepte el auditor; no obstante, no se pueden eliminar totalmente las pruebas sustantivas por el hecho de que los riesgos de control y detección sean bajos.

## **IV. INFORME DEL CONTROL INTERNO**

### **4.1. DEFINICION**

El informe de control interno contable, es aquel que se efectúa cuando el auditor ha sido contratado para emitir un juicio sobre el sistema de control interno de una entidad, o un área específica del mismo.

El objetivo del informe del control interno, es ofrecer una seguridad razonable en la prevención y detección de errores, irregularidades, o desviaciones.

Dicho informe, permitirá a la entidad, tener una perspectiva diferente de su estructura de control, e implantar los procedimientos pertinentes, para el mejoramiento del sistema de control interno contable.

### **4.2. TIPOS DE INFORMES**

#### **Informe del Control Interno Contable, como parte de la Auditoría de Estados Financieros**

Las normas y procedimientos de auditoría, establecen la obligación de estudiar y evaluar el control interno con el fin de determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría; dicho estudio y evaluación, permite al auditor proporcionar a sus clientes, una opinión independiente sobre el control interno contable de la entidad.

En el boletín 3050 " Estudio y Evaluación del Control Interno", se menciona, que el auditor durante el curso de su trabajo, debe estar al tanto de los asuntos relacionados con el control interno que puedan ser de interés del cliente y que en su opinión deben comunicarse, ya que representan deficiencias importantes en el diseño u operación de la estructura de control interno, y pueden afectar negativamente el proceso de información financiera de la entidad. Asimismo, se menciona que el objetivo del auditor, en una auditoría, "es formarse una opinión sobre los estados financieros de la entidad, por lo que no tiene la obligación de investigar y encontrar situaciones a informar.", no obstante, el auditor como parte de su trabajo, debe proporcionar sugerencias que permitan mejorar la estructura de control existente.

A continuación se enuncia lo que debe contener dicho informe:

- \* 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".
- \* Restricciones establecidas para la distribución de dicha comunicación.
- \* En caso de no identificarse "Situaciones a Informar", el auditor deberá evaluar dicha situación, antes de incluir tal aseveración en su informe, debido al riesgo de interpretaciones erróneas con respecto al grado limitado de seguridad.

En atención a lo mencionado anteriormente, a continuación se enlistan algunos ejemplos de posibles situaciones a informar:

- \* Diseño inadecuado de la estructura de control.
- \* Inexistencia de una adecuada segregación de funciones, acorde con los objetivos de control.
- \* Falta de supervisión y autorización de las transacciones, pólizas y/o reportes emitidos.
- \* Procedimientos que difieren en lo establecido en Principios de Contabilidad.
- \* Inefectiva salvaguarda de los activos.
- \* Ausencia de técnicas de control.
- \* Fallas en el diseño del sistema para suministrar información correcta y completa.
- \* Deficiencias en los controles detectivos y preventivos.
- \* Violación intencional de los controles establecidos.
- \* Fallas en la protección de activos, contra pérdidas, daños o uso indebido.
- \* Fallas en la ejecución de funciones, que forman parte de la estructura de control.
- \* Falta de adhesión a los procedimientos y políticas establecidos por la Administración.
- \* Falta de capacidad y entrenamiento de los empleados y funcionarios.

- \* Fallas en el seguimiento y corrección de las deficiencias de control.
- \* Transacciones importantes con partes relacionadas, no reveladas.
- \* Falta de objetividad de los responsables en la toma de decisiones.
- \* Declaraciones incorrectas por parte del personal del cliente hacia el auditor.

El boletín 3050, muestra el siguiente ejemplo de la carta introductoria al informe sobre asuntos relacionados con la estructura del control interno:

"Al Consejo de Administración  
de Compañía ABC, S.A. de C.V.:

En relación con nuestro examen de los estados financieros de Compañía ABC, S.A. de C.V. por el año terminado el 31 de diciembre de 199X, 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 fue 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.

Todos estos comentarios se presentan como sugerencias constructivas para la consideración de la Administración, como parte del proceso continuo de modificación y mejoramiento de la estructura de control interno y de otras prácticas y procedimientos administrativos y financieros.

Este informe es para uso exclusivo de la Administración de la Compañía y no debe ser utilizado con ningún otro fin.

Deseamos expresar nuestro agradecimiento por la cortesía y cooperación extendida a nuestros representantes durante el curso de su trabajo. Nos agradecería discutir estas recomendaciones en mayor detalle, de ser

necesario y asimismo, proporcionar la ayuda necesaria para su implantación.

Muy atentamente,

**Nota:** Si este informe se emite antes de que la auditoría se complete, el final del 1er. párrafo debe modificarse, indicando:

"... Los asuntos tratados aquí serán considerados por nosotros durante el resto de nuestro trabajo."

En el dictamen de estados financieros, al establecerse lo siguiente: "Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes" se indica de manera tácita la obligación del auditor, de efectuar el estudio y evaluación del control interno contable; asimismo, dicha evaluación, permitirá al auditor identificar situaciones que puedan afectar la información de la entidad y emitir un informe sobre dichas "situaciones a informar", como un subproducto de su trabajo.

### **Informe del Control Interno Contable, realizado en forma Independiente**

El auditor puede ser contratado para que de manera independiente realice un estudio y evaluación del control interno, y emita su opinión, sobre el mismo independientemente, de si se realiza o no una auditoría de estados financieros. En el boletín 4100 "Opinión sobre el control interno contable", se emiten los lineamientos que debe considerar el auditor, para la emisión de su opinión en forma independiente.

El boletín 4100 " Opinión sobre el Control Interno Contable " establece los pronunciamientos normativos que regirán la emisión del Informe del control interno contable en forma independiente del auditor (Dicho boletín fue modificado y el nuevo entrará en vigor a partir de agosto de 1995, sustituyendo al anterior).

Los pronunciamientos normativos para la emisión del informe del control interno, de acuerdo con el boletín 4100, son los siguientes:

- \* " El auditor que efectúa la revisión del control interno contable con el objeto de rendir una opinión sobre el mismo, podrá hacerlo independientemente de que haya efectuado o no una auditoría de los estados financieros de la propia empresa. "

\* " El auditor podrá efectuar una revisión sobre la totalidad del control interno contable existente, o bien, sobre una parte del mismo. "

\* " Tomando en cuenta la naturaleza y limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno contable establecido en una empresa, la opinión del auditor deberá contener al menos lo siguiente:

a) El alcance del trabajo y fecha o periodo al cual se refiere la opinión;

b) La indicación de que el establecimiento y mantenimiento del control interno contable es responsabilidad de la administración de la empresa, y de que la responsabilidad del auditor es la de expresar una opinión sobre el mismo.

c) La mención de que el estudio y evaluación del control interno contable se llevó a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

d) La advertencia de que las limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno contable pueden ocasionar que existan errores o irregularidades que no sean detectados, y de que la proyección de cualquier evaluación del sistema a períodos posteriores al revisado está sujeta al riesgo de que los procedimientos puedan llegar a ser inadvertidos debido a cambios en las circunstancias o a que el grado de cumplimiento de los procedimientos de control pueda deteriorarse.

e) La opinión respecto a si el control interno contable sujeto a examen cumple con sus objetivos y ofrece una seguridad razonable en todos los aspectos importantes, de prevenir o detectar errores o irregularidades en el curso normal de las operaciones. En su caso se describirán las excepciones encontradas. "

\* " Para poder emitir una opinión sin salvedades por limitaciones en el alcance, el auditor deberá estar en posibilidad de aplicar todos los procedimientos que considere necesarios en las circunstancias.

Cualquier restricción respecto al alcance de su trabajo, ya sea impuesta por el cliente o por las circunstancias, implicará que el auditor emita una opinión con salvedades, o bien, se abstenga de opinar, según la importancia relativa de los efectos derivados de la misma. "

\* " Como resultado de la revisión y dependiendo de si se detectaron o no irregularidades o desviaciones en el control interno contable, y atendiendo a

su importancia relativa, el auditor emitirá una opinión limpia, con salvedades, o bien, una opinión negativa. "

Con base en lo anterior, se considerará que las principales características del informe que brinda el auditor en forma independiente del estudio y evaluación del control interno, son las siguientes:

- \* La emisión del informe del control interno puede ser llevado a cabo en forma independiente a la realización de la auditoría de estados financieros.

- \* La revisión será por la totalidad o una sección del control interno contable.

- \* Considerando la naturaleza y limitaciones inherentes, la opinión deberá contener:

- El alcance del trabajo, y la fecha o periodo por el cual se emite la opinión;

- Delimitación de la responsabilidad del auditor y de la administración de la empresa en el control interno contable;

- Mención de las bases de evaluación (Normas y Procedimientos de Auditoría);

- Advertencia de que debido a las limitaciones inherentes, pueden existir errores o irregularidades que no sean detectadas en el transcurso de la revisión, asimismo que la proyección de los resultados de dicha opinión a periodos posteriores pudiera llegar a variar, dependiendo de los procedimientos establecidos en la entidad y de si estos prevalecen vigentes y sin modificaciones en el tiempo;

- La opinión de si el control interno contable, sujeto a examen, cumple con los objetivos de control establecidos por la entidad.

### **Informe de la Auditoría Operacional.**

La auditoría operacional, tiene como finalidad presentar recomendaciones que tiendan a incrementar la eficiencia en las entidades a que se practique. La auditoría operacional, busca detectar problemas y proporcionar bases para solucionarlos, prevee obstáculos en la eficiencia, y presenta recomendaciones para simplificar el trabajo e informar sobre obstáculos al cumplimiento de planes,

diagnostica obstáculos de la estructura administrativa que respalda las operaciones y presenta recomendaciones que permitan eliminarlos.

El informe sobre la auditoría operacional es el producto del trabajo realizado por el auditor, el contenido del mismo, debe enfocarse a mostrar objetivamente los problemas detectados (en su caso) en relación con la eficiencia operativa de la entidad y con los controles operacionales establecidos, dicho informe, debe tener la naturaleza de un diagnóstico en donde se detallen los hallazgos identificados, relacionados con la eficiencia operacional y el efecto y consecuencias de los problemas detectados.

El informe debe contener, la siguiente información:

- \* Alcance y limitaciones del trabajo
- \* Situaciones que afectan la eficiencia operacional en forma desfavorable
- \* Sugerencias para mejorar la eficiencia

La responsabilidad del auditor operacional consiste en informar los problemas detectados y sugerir posibles soluciones, las cuales son responsabilidad de la entidad. Los hallazgos identificados dentro de la auditoría operacional, pueden comunicarse en el transcurso del examen o al término del mismo, dependiendo de la importancia de la observación. El resultado de la auditoría operacional, deberá presentarse invariablemente, por escrito.

### **Informe de la Auditoría Administrativa**

La auditoría administrativa es aquella que tiene como finalidad verificar el proceso administrativo adoptado por una entidad, los procedimientos establecidos para el control y salvaguarda de los activos, así como emitir una opinión sobre la calidad de su realización y sugerir acciones concretas para mejorarlo, por lo que pudiera pensarse, que dicha auditoría es la base para efectos de la emisión del informe de control interno contable.

El objeto del informe de control interno contable es el de emitir una opinión sobre el sistema de control interno contable específicamente, con base en el examen del mismo a una fecha determinada o por un periodo de tiempo; a diferencia de la auditoría administrativa la cual constituye el examen de las diferentes etapas del proceso administrativo, o de una de ellas, en donde se evaluarán que las medidas de previsión establecidas en relación a los objetivos de la entidad, sean congruentes con respecto a ellos, que las características de la estructura de la

dad, las áreas funcionales y los departamentos que la integran, sus niveles  
cicos y los canales de comunicación existentes, con la finalidad de opinar  
e su calidad y, en caso necesario emitir sugerencias que tiendan a mejorar  
lesarrollo. El informe de control interno solo emitirá una opinión sobre el  
no, pero en el no se emiten sugerencias factibles que tiendan a mejorarlo; las  
bles sugerencias se emiten como parte de las situaciones a informar, cuando  
ata del estudio y evaluación del control interno, como parte de la auditoría de  
dos financieros.

poco se puede decir que la auditoría administrativa sea la base de la  
uación del sistema de control interno contable en la auditoría de estados  
rcieros, pues la finalidad de ésta, es la de emitir una opinión sobre los  
dos financieros, y las situaciones a informar representan un subproducto del  
men elaborado a los estados financieros.

principales diferencias identificadas entre la auditoría administrativa y el  
men de control interno, con el objeto de rendir un informe en forma  
pendiente, son las siguientes:

La opinión del control interno contable emitida en forma independiente, esta  
ormada por lo establecido en las Normas y Procedimientos de Auditoría  
boletín 4100).

La opinión sobre el control interno contable, sólo puede ser emitida por un  
ontador público.

La opinión que se emite como resultado de una auditoría administrativa, esta  
dirigido específicamente a la Administración de la entidad.

La auditoría administrativa, no se limita a opinar sobre los procedimientos  
establecidos en una entidad y sugerir posibles soluciones a las deficiencias  
identificadas, sino que colabora con la Administración en la implantación de  
nuevos procedimientos que coadyuvan en el mejoramiento de los mismo en la  
onsección de los objetivos de la entidad (a esto se le denomina  
Reingeniería).

### 4.3. IMPORTANCIA

El estudio y evaluación del control interno contable, para efectos de la auditoría de estados financieros, permitirá al auditor determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de sus pruebas, con base en el análisis y evaluación de los procedimientos de control utilizados en el registro de las transacciones significativas de la entidad y de sus principales operaciones; dentro del estudio y evaluación del control interno, el auditor puede identificar errores, irregularidades o desviaciones dentro de los procedimientos de control, que influyan de tal manera en los estados financieros, por lo que deberán incluirse como una situación a informar dentro de la auditoría de estados financieros, y ser susceptible de corrección.

La obligación del auditor en el desarrollo de su trabajo, no consiste en la identificación de errores, irregularidades, o desviaciones, sino de evaluar los sistemas de control interno contable y la repercusión del funcionamiento del mismo, en la información financiera, con el objeto de emitir una opinión profesional sobre los estados financieros de la entidad.

Los procedimientos llevados a cabo por el auditor, le permitirán identificar errores, irregularidades o desviaciones, pero se está expuesto a no identificarlos todos, por el riesgo inherente que existe al utilizar pruebas selectivas en la obtención de evidencia suficiente y competente, la cual representa la base de juicio del auditor en la emisión de su opinión; el auditor en el desarrollo de su trabajo, puede identificar situaciones a informar, que le permitirán sugerir posibles soluciones a los problemas identificados dentro de la entidad, y promover la eficiencia en los procedimientos de control en beneficio de la misma, y la consecución de sus objetivos. Cabe destacar que la notificación de las situaciones a informar por parte del auditor, debe ser en forma oportuna; el concepto de oportunidad resulta ser un tanto subjetivo, por lo que el auditor, deberá evaluar la importancia y trascendencia de la situación y decidir el momento en que esta deberá ser informada a la entidad.

Las situaciones a informar del control interno contable como parte de la auditoría de estados financieros, representa un subproducto del trabajo realizado con la finalidad de emitir una opinión sobre los estados financieros de la entidad, el cual permitirá a la entidad conocer sobre las deficiencias o desviaciones detectadas a través del desarrollo del trabajo de auditoría y las sugerencias propuestas, para mejorar los sistemas de control previamente establecidos.

Asimismo el contador público, puede ser contratado en forma independiente para emitir su opinión sobre el control interno contable de una entidad; en este caso el auditor deberá considerar para efectos de emitir su opinión relativa al estudio y

evaluación del control interno, los lineamientos establecidos en el boletín 4100 "Opinión sobre el Control Interno Contable".

Es importante señalar que el informe de control interno contable, no representa una póliza de seguro que ampare la no existencia de errores, irregularidades o desviaciones en una entidad. El informe de control interno contable le permitirá conocer a la entidad si este satisface los objetivos de control de la administración y si ofrece una seguridad razonable, en todos los aspectos importantes, de prevenir o detectar errores o irregularidades en el curso normal de sus operaciones.

La importancia que tiene el informe del control interno, sin considerar la naturaleza del mismo, es decir, si dicho informe es parte de las situaciones a informar dentro de la auditoría de estados financieros, o como resultado de la revisión independiente del mismo; radica en que dicha opinión o situación a informar, permitirá a la entidad, tener una perspectiva diferente que le otorgue confianza en los procedimientos de control utilizados, y en caso de haberse identificado errores, irregularidades, o desviaciones en los mismos, le permita implantar nuevos procedimientos que eviten dichas situaciones y contribuyan a la obtención eficiente de sus objetivos.

#### 4.4. INFORME DEL CONTROL INTERNO

El boletín 4100 "Opinión sobre el Control Interno Contable" fue emitido, con la finalidad de establecer las características del dictamen que el contador público puede preparar como resultado de una revisión independiente del control interno contable existente en una empresa. Cabe destacar que dicho informe no incluye el resultado de la revisión del control interno contable con el objetivo de establecer los alcances en una auditoría de estados financieros, para dar cumplimiento al pronunciamiento de las normas de ejecución del trabajo, relativa a la responsabilidad que tiene el auditor de informar al cliente de las deficiencias encontradas en las técnicas de control interno contable, así como proporcionarle sugerencias para mejorar dichas técnicas.

Las alternativas que se pueden presentar, para que el contador público rinda una opinión sobre el estudio específico del control interno contable son las siguientes:

- \* El auditor sea contratado para emitir una opinión sobre el control interno contable, a una fecha específica o por un período determinado.

- \* Se le solicite al contador público emitir una opinión sobre el sistema de control interno contable vigente de una empresa para el uso de la administración o como respuesta a la solicitud de algún organismo gubernamental. Es importante señalar que en la actualidad algunas autoridades han requerido a los auditores entregar un informe sobre el estudio y evaluación del control interno contable de la entidad, y en el caso de aquellas compañías que dictaminan sus estados financieros dicho informe forma parte de las situaciones a informar, como parte del trabajo realizado en la auditoría, por tal motivo, solo en caso de solicitud expresa de presentar un informe detallado y específico del control interno, se emitirá éste, en apego a lo establecido en el nuevo boletín 4100.

- \* Se contrate al auditor para examinar y opinar sobre una parte del sistema de control interno contable de una empresa.

Como se mencionó anteriormente, dicho boletín fue modificado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, con la finalidad de equiparar los pronunciamientos relativos al informe de control interno contable con los establecidos para regir la emisión del dictamen de estados financieros, el cual sufrió modificaciones, las cuales fueron motivadas por la globalización de la economía y la estandarización de la normatividad de los pronunciamientos mexicanos, con los de los principales socios capitalistas en el tratado de libre comercio (Estados Unidos y Canadá).

A continuación, se muestran los informes relativos al control interno vigente y anterior, con el objeto de marcar los principales cambios identificados en el formato sugerido por el IMCP acerca de la opinión del control interno contable:

ANTERIOR	ACTUAL
<p>" He hecho un estudio y una evaluación del sistema de control interno contable de la Compañía ABC, S.A., en vigor a (fecha)_____. (cuando el examen abarca un período se señalaría: por el período del 1° de enero al 31 de diciembre de 199X)</p>	<p>" He llevado a cabo el estudio y evaluación del control interno contable (o el establecido en x área) de Compañía ABC, S.A., existente al (fecha) (cuando el examen abarca un período se señalaría: por el período del 1 de enero al 31 de diciembre de 19XX).</p>
<p>Mi estudio y evaluación fueron hechos de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.</p>	<p>El establecimiento y mantenimiento del control interno contable es responsabilidad de la administración de la Compañía. <b>Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre el mismo con base en mi revisión.</b></p>
<p>La administración de la Compañía ABC, S.A., es responsable del establecimiento y mantenimiento del sistema de control interno contable. En el cumplimiento de esta responsabilidad, se requieren juicios y estimaciones de la administración para evaluar los beneficios esperados y los costos correlativos, de las técnicas de control. Los objetivos de un sistema de control interno contable son proporcionar a la administración seguridad razonable, pero no absoluta, de que los activos están salvaguardados contra pérdidas provenientes de disposición o uso no autorizado, y que las transacciones son ejecutadas de acuerdo con autorizaciones de la administración y registradas oportuna y adecuadamente, para permitir la preparación de estados financieros, de acuerdo con los criterios establecidos por la gerencia.</p>	<p><b>Mi revisión se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.</b></p>
<p>Debido a las limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno contable, pueden ocurrir errores o irregularidades y no ser detectadas. Asimismo la proyección de cualquier evaluación del sistema a períodos futuros, está sujeta al riesgo de que los procedimientos puedan llegar a ser inadecuados, debido a cambios en las circunstancias, o a que el grado de cumplimiento de la técnicas pueda deteriorarse.</p>	<p>Debido a las limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno contable, pueden ocurrir errores o irregularidades, y no ser detectados. Asimismo, la proyección de cualquier evaluación del sistema a períodos posteriores al revisado está sujeta al riesgo de que los procedimientos puedan llegar a ser inadecuados debido a cambios en las circunstancias o a que el grado de cumplimiento de los procedimientos de control pueda deteriorarse.</p>
<p>En mi opinión, el sistema de control interno contable de la Compañía ABC, S.A., tomado en su conjunto, fue suficiente para satisfacer los objetivos de que existe seguridad razonable, pero no absoluta, de que los activos están salvaguardados contra pérdidas provenientes de disposición o uso no autorizado y que las transacciones de la administración y registrados oportuna y adecuadamente, para permitir la preparación de estados financieros, de acuerdo con los criterios establecidos por la gerencia."</p>	<p>En mi opinión, el control interno contable (o el establecido en x área) de Compañía ABC, S.A., al (fecha), (o por el período del ... al ...), <b>satisface los objetivos de control de la administración y ofrece una seguridad razonable, en todos los aspectos importantes, de prevenir o detectar errores o irregularidades en el curso normal de sus operaciones."</b></p>

Como se puede apreciar, las principales variaciones entre el informe de control interno vigente y el anterior, radican en establecer:

1. Delimitar que la responsabilidad del auditor en la emisión del informe del control interno del sistema contable, consiste en expresar una opinión sobre el mismo con base en la revisión efectuada.
2. Establecer que dicha revisión se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
3. Especificar en la opinión si el control interno contable satisface los objetivos de control de la administración y ofrece una seguridad razonable, en todos los aspectos importantes, de prevenir o detectar errores o irregularidades en el curso normal de sus operaciones.

A continuación, se muestran los siguientes ejemplos de la opinión del control interno contable, citados en el boletín 4100 relativos a las opiniones que puede emitir el auditor, como producto de la revisión independiente del control interno contable, cuando se han detectado condiciones que, en forma individual o en conjunto, resultan en una debilidad importante del control interno contable, o cuando las debilidades en el control interno contable sean a tal grado importantes que no sea apropiado dar una opinión con salvedades:

#### **Opinión del Control Interno Contable con Salvedades**

Cuando el estudio y la evaluación revelan la existencia de condiciones que, en forma individual o en conjunto, resultan en una debilidad importante del control interno contable, la opinión del auditor debe modificarse en los siguientes términos:

" He llevado a cabo el estudio y evaluación del control interno contable (o el establecido en x área) de Compañía ABC, S.A., existente al (fecha) (cuando el examen abarca un período se señalaría: por el período del 1 de enero al 31 de diciembre de 19XX). El establecimiento y mantenimiento del control interno contable es responsabilidad de la administración de la Compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre el mismo con base en mi revisión.

Mi revisión se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Debido a las limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno contable, pueden ocurrir errores o irregularidades, y no ser detectados.

Asimismo, la proyección de cualquier evaluación del sistema a periodos posteriores al revisado está sujeta al riesgo de que los procedimientos puedan llegar a ser inadecuados debido a cambios en las circunstancias o a que el grado de cumplimiento de los procedimientos de control pueda deteriorarse.

En el transcurso de mi revisión observé las siguientes (debilidades, irregularidades, desviaciones) en el control interno contable (describir las debilidades, de control o del grado de cumplimiento de tales procedimientos, y de ser posible describir la naturaleza general de errores e irregularidades potenciales, que puedan ocurrir como resultado de las debilidades descritas).

En mi opinión, excepto por las (debilidades, irregularidades, desviaciones) señaladas en el párrafo anterior, el control interno contable (o el establecido en x área) de Compañía ABC, S.A., al (fecha), (o por el período del ... al ...), satisface los objetivos de control de la administración y ofrece una seguridad razonable, en todos los aspectos importantes, de prevenir o detectar errores o irregularidades en el curso normal de sus operaciones. "

### **Opinión del Control Interno Contable con Opinión Negativa o Adversa**

Cuando las debilidades en el control interno contable sean a tal grado importantes que no sea apropiado dar una opinión con salvedades, el auditor deberá expresar una opinión negativa o adversa, en los siguientes términos:

" He llevado a cabo el estudio y evaluación del control interno contable (o el establecido en x área) de Compañía ABC, S.A., existente al (fecha) (cuando el examen abarca un período se señalarla: por el período del 1 de enero al 31 de diciembre de 19XX). El establecimiento y mantenimiento del control interno contable es responsabilidad de la administración de la Compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre el mismo con base en mi revisión.

Mi revisión se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

En el transcurso de mi revisión observé las siguientes (debilidades, irregularidades, desviaciones) en el control interno contable (describir las debilidades importantes y manifestar si resultan de la ausencia de procedimientos de control o del grado de cumplimiento de tales procedimientos, y describir la naturaleza general de errores o

irregularidades potenciales, que puedan ocurrir como resultado de las debilidades descritas).

En mi opinión, debido a la importancia que tienen las (debilidades, irregularidades, desviaciones) descritas en el párrafo anterior, el control interno contable (o el establecido en x área) de Compañía ABC, S.A., al (fecha), (o por el período del ... al ...), no satisface los objetivos de control de la administración y no ofrece una seguridad razonable, en todos los aspectos importantes, de prevenir o detectar errores o irregularidades en el curso normal de sus operaciones. "

## CONCLUSIONES

Aunque el control interno siempre debe ser una de las preocupaciones fundamentales en cualquier entidad, la actual situación económica que atraviesa el país obliga aún más a las empresas a tener un mejor control de sus operaciones con el objeto de eficientar sus procedimientos y reducir sus costos, para de esta manera hacer frente a la competencia, e interesar a los capitales extranjeros en la inversión de compañías productivas, que generen utilidades y presenten una seguridad razonable de la validez de los resultados que se obtienen.

Por tal situación es importante enfatizar la necesidad de la existencia de un adecuado control interno contable, que permitirá a la entidad alcanzar sus objetivos de una manera eficiente y le otorgue una mayor confianza en la información emitida por el sistema contable establecido en la misma, en la concepción de una mejor toma de decisiones, permitiéndole, tener un mayor control sobre sus operaciones y verificar que se cumplan eficientemente los objetivos de control, evitando desviaciones, o detectándolas en oportunidad, y prevenir posibles irregularidades o errores dentro del desarrollo de las actividades.

Es importante destacar que el control interno de una entidad, debe ser adecuado al tamaño y naturaleza de la misma. El control interno de una entidad debe permitir a la entidad tener un control específico sobre las operaciones efectuadas, y los registros contables de las mismas, mediante la utilización de procedimientos de control que permitan en forma oportuna prevenir o detectar situaciones que pudieran afectar la estabilidad de la entidad o contribuir a la disolución de la misma, por errores, o irregularidades no detectados.

Asimismo, es importante destacar la necesidad de efectuar un adecuado estudio y evaluación del sistema de control interno contable como parte de la auditoría de estados financieros, con el objeto de detectar oportunamente posibles desviaciones o deficiencias, las cuales pudieran influir de tal manera en la información financiera, y evitarán que esta presente adecuada y razonablemente los resultados de una entidad, y sea susceptible de correcciones; dicha evaluación del control interno, permitirá al auditor contar con los elementos de juicio necesarios, para determinar el alcance, naturaleza y oportunidad de las pruebas de auditoría. Cabe destacar que entre mayor confianza se otorgue a los sistemas de control interno, las pruebas sustantivas disminuyen en su alcance, y a menor confianza, el alcance en dichas pruebas deberá ser mayor.

El informe de control interno contable, permitirá a la entidad, tener elementos de juicio sobre el funcionamiento de su control interno, y tomar las medidas pertinentes, que le permitan lograr oportuna y eficientemente sus objetivos.

## **BIBLIOGRAFIA**

**Normas y Procedimientos de Auditoría**  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.  
Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría  
Edición 1995

**Auditoría Operacional (El examen de flujos de transacciones)**  
C.P. Gabriel Sánchez Curiel  
ECASA  
Tercera reimpresión 1993.

**Auditoría Operacional**  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.  
Comisión de Auditoría Operacional  
Segunda reimpresión 1992.

**Auditoría Moderna**  
Kell - Ziegler  
Editorial CECSA  
Tercera impresión Mayo de 1988

**Auditoría**  
J.W. Cook, G.M. Winkle  
Editorial Interamericana  
Tercera Edición 1988.

**Auditoría Interna Moderna**  
Evaluación de operaciones y controles.  
V. Brink, H. Witt  
Editorial ECASA  
Quinta reimpresión 1994.

**Revista Contaduría Pública**  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos  
Agosto de 1995, Núm.276.