



133  
rej

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA  
DE MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES  
CUAUTITLAN

EL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO  
EN LA AUDITORIA DE LOS ESTADO FINANCIEROS  
- ASPECTOS GENERALES -

**T E S I S**

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN CONTADURIA  
P R E S E N T A:  
KARINA MARGARITA SANTISBON RODRIGUEZ

ASESOR: L.C. JUAN MANUEL CANO GUARNEROS

CUAUTITLAN IZCALLI, EDO. DE MEX.

1996

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

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.



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AVENIDA DE  
MEXICO

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

AT'N: Ing. Rafael Rodríguez Ceballos  
Jefe del Departamento de Exámenes  
Profesionales de la F.E.S. - C.

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

"El estudio y evaluación del control interno en la  
auditoría de los estados financieros - aspectos generales -"

que presenta la pasante: Karina Margarita Santisbon Rodriguez  
con número de cuenta: 8952910 - 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.

A T E N T A M E N T E .

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izcalli, Edo. de Méx., a 4 de Octubre de 1995

PRESIDENTE	C.P. José Luis Muñoz y Alonso
VOCAL	C.P. Ernesto Aragón Villagómez
SECRETARIO	L.C. Juan Manuel Cano Guarneros
PRIMER SUPLENTE	C.P. Luis Yescas Ramírez
SEGUNDO SUPLENTE	L.C. Francisco Alcántara Salinas

*[Firma]* 5/12-95  
*[Firma]*  
*[Firma]* OCT 20 1995  
*[Firma]* 10/10/95  
*[Firma]* 11/02/95

**AGRADECIMIENTOS**

**A MIS PADRES...**

**A MIS ASESORES,  
JURADO Y EN GENERAL  
A TODOS LOS QUE ME  
APOYARON PARA LA  
CONCLUSION DE ESTA  
TESIS.**

**A LA FACULTAD DE  
ESTUDIOS SUPERIORES  
CUAUTITLAN**

## INTRODUCCION

Los directivos de las compañías y los auditores independientes tienen responsabilidades y puntos de vista distintos con respecto a los Controles Internos contables. En el caso de los primeros, éstos son los responsables de asegurar la existencia de unos controles internos contables satisfactorios que permitan la gestión de la compañía proporcionando datos financieros y operativos adecuados en los que se basen sus planes y decisiones. En cambio, el Auditor independiente evalúa los controles internos contables para determinar hasta que punto son fiables, para así fijar la oportunidad, el carácter y alcance de las pruebas de auditoría que habrá que realizar como parte del examen de los estados financieros de una empresa.

En el caso de estas tesis nos enfocaremos al estudio y evaluación del control interno desde el punto de vista de un auditor independiente, ya que consideramos que una de las etapas primordiales de la auditoría es la revisión y valoración de los controles establecidos en las distintas áreas de las empresas (producción, administración, ventas, etc.) para lograr una seguridad razonable, aunque no absoluta, de que los activos están salvaguardados contra posibles pérdidas provenientes de una disposición o uso no autorizado y de que las transacciones son realizadas de acuerdo con la autorización de la

autorización de la administración, así como el comprobar de la misma manera que las operaciones se registran oportunamente y adecuadamente para estar en condiciones de preparar estados financieros de acuerdo con los criterios establecidos por la gerencia.

Con el objeto de asegurarse de la fiabilidad e integridad de los registros financieros y así evitar la posibilidad de que, en el proceso de elaboración de los estados financieros, se produzcan errores significativos, o bien que no se detecten dichos errores.

En esta tesis se muestra la metodología y los procedimientos de auditoría necesarios para la ejecución de trabajos relativos a el estudio y evaluación del control interno, en función al cumplimiento de sus objetivos; los cuales servirán de base para establecer la relación entre la calidad del control interno y el alcance, oportunidad y naturaleza de las pruebas con vías de emitir una opinión sobre los estados financieros.

Primeramente hablamos de las generalidades de la auditoría, sus aspectos relevantes, los procedimientos de auditoría a utilizar en la evaluación y verificación del control interno, las conclusiones, y finalmente sobre el informe y la carta de recomendaciones, que son el resultado de una revisión de auditoría.

## I N D I C E

	<u>Página</u>
<b>CAPITULO I GENERALIDADES</b>	
1. Antecedentes Históricos	1
2. Conceptos de auditoría	4
3. Tipos de auditoría	6
4. Objetivos Generales de la auditoría	10
5. Normas de Auditoría generalmente aceptadas.	13
<b>CAPITULO II CONTROL INTERNO</b>	
6. Definición del control interno	20
7. Importancia y objetivos del control interno.	22
8. Elementos del control interno	27
9. El estudio y evaluación del control interno	33
10. Métodos para evaluar el control interno.	34
<b>CAPITULO III PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA</b>	
11. Concepto	51
12. Clasificación	52
13. Procedimientos de auditoría aplicables al control interno.	59
<b>CAPITULO IV DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO SOBRE EL CONTROL INTERNO</b>	
14. Concepto y Objeto del Dictamen.	72
15. Importancia del dictamen.	75
16. Tipos de dictamen.	77
17. Dictamen sobre control interno.	82
18. Carta de recomendaciones	86
<b>CONCLUSION</b>	<b>99</b>
<b>BIBLIOGRAFIA</b>	

**CAPITULO I : GENERALIDADES**



## 1. ANTECEDENTES HISTORICOS

Los principales antecedentes de la auditoría se resumen en los siguientes puntos:

En la primera mitad del siglo XVI, durante el reinado de Enrique VII, existieron en Inglaterra las "órdenes y ordenanzas", las cuales eran un conjunto de reglas (breves y precisas) para la revisión de las cuentas del Hospital de San Bartolomé.

En el siglo XVIII, época durante la cual se presenta la Revolución Industrial y se desarrolla el comercio inglés, eventos impulsores del desarrollo mundial, se aprecian entre otros acontecimientos: el aumento de las sociedades de responsabilidad limitada, así como el incremento del número de quiebras en las empresas, muchas de ellas fraudulentas, y a las pérdidas de Inglaterra en los Estados Unidos, originadas por la guerra de independencia de ese país. Lo anterior originó el desarrollo de la contaduría como una verdadera profesión y por consecuencia la necesidad de conocer la situación patrimonial de las empresas, así como de comprobar la responsabilidad de éstas para con el Gobierno, constituyéndose en el año de 1887, la primera Asociación de Contadores Públicos de Estados Unidos, llamada "American Association of Public Accountants", cuyo principal propósito fue el de elevar el espíritu profesional de las citadas actividades.

En 1902 se fundó la Federación de Sociedades de Contadores Públicos de Estados Unidos y en 1905 esta

federación se unió a la "Institute of Public Accountants", nombre que conserva en la actualidad.

Para el mundo hispánico los antecedentes de la auditoría se ubican desde la conquista y durante la Colonia por el ejercicio de la profesión de "VEEDOR", quien daba fe para terceros interesados directamente de la existencia y veracidad de las operaciones económicas de aquel tiempo.

Concretamente en nuestro país, en el año de 1845, cuando el Tribunal de Comercio de la Ciudad de México, estableció la "Escuela Mercantil", destinada a estudios comerciales y a la teneduría de libros, considerándose como la precursora de nuestra contabilidad actual, sin embargo, con motivo de la invasión norteamericana, dicha escuela se vio obligada a cerrar sus puertas en 1847.

Posteriormente durante el mandato de Antonio López de Santa Ana, se decretó con fecha 28 de Enero de 1854 el establecimiento de la "Escuela Especial de Comercio".

El siguiente antecedente relevante se observa durante el gobierno de Don Benito Juárez, quien el 15 de Julio de 1868 inauguró la "Escuela Superior de Comercio y Administración", la cual estuvo incorporada a la Secretaría de Educación Pública. En 1871 se iniciaron las carreras de "Empleado contador" y "Corredor Titulado".

Posteriormente, en 1905, se crearon las carreras de Contador de Comercio, antecesora de la actual profesión de Contador Público, la de Perito empleado de la Administración Pública y la Carrera Consular. En esta

época (1905-1906) se establecieron los primeros despachos de contadores públicos extranjeros. Quizá por la influencia de estos despachos, en el año de 1923, se estableció la cátedra de auditoría en la "Escuela Superior de Comercio y Administración".

El 25 de mayo de 1907, se celebró el primer examen profesional de un Contador Público en este siglo, siendo el sustentante el Sr. Don Fernando Díez Barroso, quien constituyó el primer antecedente de la profesión de Contador Público en este siglo, por lo que actualmente el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, ha determinado fijar ese día como el de la iniciación del ejercicio profesional de la contaduría pública en México.

El 11 de Septiembre de 1917, un grupo de contadores públicos constituyó la Asociación de Contadores Públicos Titulados de México. El 6 de Octubre de 1923, se cambió el nombre de dicha asociación por el de Instituto de Contadores Públicos Titulados de México. Posteriormente quedó constituido como Asociación Civil y en 1955 se determinó cambiar su nombre para quedar a partir de entonces como Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., seguido de la expresión "Fundado en 1923".

La aportación más importante del mencionado Instituto estriba en la creación del Reglamento de Ética Profesional, que exige un criterio libre e imparcial al examinar las cuentas y emitir la opinión sobre los estados financieros.

En 1949, se constituye el Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., cuyos principales objetivos son los

siguientes:

- Mantener y fomentar el prestigio de la profesión;
- Unificar el criterio profesional de los asociados y;
- Defender los intereses individuales y colectivos de los mismos

En el interior de la República también encontramos agrupaciones de contadores públicos que forman institutos o colegios locales; con este solo hecho quedan automáticamente afiliados al Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

## 2. CONCEPTO DE AUDITORIA

Con el fin de conocer los objetivos de la Auditoria y su alcance, a continuación se transcriben algunas de las definiciones que se consideran más completas:

"La auditoria es la comprobación científica y sistemática de los libros de cuentas, comprobantes y otros registros financieros y legales de un individuo, firma o corporación, con el propósito de determinar la exactitud e integridad de la contabilidad, mostrar la verdadera situación financiera y las operaciones y certificar los estados o informes que se rindan".(1)

1. HOLMES, ARTHUR W., "Auditoria principios y procedimientos" Méx. 1975

"Es el examen de los libros de contabilidad; de los registros, documentación y comprobación correspondientes de una persona, de un fideicomisario, de una sociedad, de una institución, de una empresa, de una oficina pública, o de un negocio en especial cualquiera llevado a cabo con el objeto de determinar la exactitud de las cuentas respectivas y de informar y dictaminar acerca de ellas".

(2)

"Tiene por objeto la comprobación de las transacciones registradas en los libros de contabilidad las cuales son recopiladas periódicamente por las respectivas empresas, para su propia información, en estados financieros que muestren el resultado de las operaciones que se han efectuado y la situación del negocio". (3)

Del análisis de éstas y otras definiciones consultadas, considero que la Auditoría es:

Un examen de los estados financieros y de cualquier otro documento cuya elaboración pretenda reflejar los procedimientos, operaciones y situación histórica y actual de una empresa u organismo con el propósito de determinar la fidelidad con que se han seguido los criterios establecidos por Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, y así estar en condiciones de emitir un informe que exprese la opinión del auditor sobre la veracidad con la que los Estados Financieros y documentos revisados reflejan la situación del organismo auditado.

2. MANCERA HERMANOS. "Terminología del Contador" Méx. 1982

3. PRIETO Y RUIZ DE VELASCO. "El contador público y la Auditoría Administrativa". Méx. 1982.

Como toda actividad profesional, la Auditoría es una profesión que implica responsabilidades, en este caso se enfrentan dos responsabilidades al mismo tiempo: el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública.

### 3. TIPOS DE AUDITORIA

Dentro del campo de esta especialidad observamos diversas modalidades de las misma. Dado que el término es una expresión muy general se ha tenido la necesidad de definir en términos descriptivos, los distintos tipos de revisión que el Contador Público practica en su función de Auditoría; por tal motivo la Auditoría es clasificada en:

3.1. Auditoría de Estados Financieros.

3.2. Auditoría Administrativa.

3.3. Auditoría Operacional.

#### 3.1. Auditoría de Estados Financieros

Se considera que este tipo de Auditoría tiene como propósito fundamental, el determinar si la información contable sujeta a revisión es verídica y si su registro se efectuó de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, de ser así, se puede considerar que reflejan razonablemente la situación financiera de la entidad económica en una fecha determinada y los resultados de la misma en un período específico.

Por medio de esta revisión el Contador Público está en condiciones de emitir un dictamen sobre estos estados financieros y su opinión influye en la confianza que sobre la información de la empresa tienen terceras personas.

### 3.2. Auditoría Administrativa

La auditoría administrativa constituye una oportunidad para mostrar y validar aquello que una empresa, institución o cualquier otra entidad está logrando.

Es un examen un examen constructivo y comprensivo de una empresa, enfocándose fundamentalmente a los aspectos operativos tales como las políticas, programas, métodos de control, medios de operación y la utilización de sus recursos humanos y materiales, pero sin un enfoque integral que en la actualidad se conoce como sistemático.

El propósito de la Auditoría Administrativa es revisar y evaluar a la empresa con el fin de identificar y eliminar deficiencias e irregularidades en cualquiera de las áreas examinadas.

Esto significa que por medio de la Auditoría Administrativa los ejecutivos de una empresa podrán llevar a cabo entre otras labores las siguientes:

- a) Eliminar desperdicios y pérdidas.
- b) Mejorar los sistemas y procedimientos administrativos.

- c) Vigilar que los planes y objetivos de la empresa se lleven a cabo.
- d) Estudiar nuevas ideas, innovaciones en equipos y las inversiones, ya que sean bienes muebles o inmuebles y la influencia de éstas sobre las utilidades de la entidad económica.
- e) Utilizar mejor los recursos de que se dispone, tanto físicos como humanos.

### 3.3. Auditoría Operacional

Por Auditoría Operacional debe entenderse:

El servicio que presta el Contador Público al examinar ciertos aspectos administrativos, con la intervención e intención de hacer recomendaciones para incrementar la eficiencia operativa de empresa.

La Auditoría operacional persigue detectar problemas y proporcionar bases para solucionarlos, prever obstáculos a la eficiencia, presentar recomendaciones para simplificar el trabajo e informar sobre obstáculos al cumplimiento de los planes y todas aquellas cuestiones que se mantengan dentro del primer nivel de apoyo a la administración de las entidades en la consecución de la óptima productividad.

El objetivo de la Auditoría Operacional se cumple al presentar recomendaciones que tiendan a incrementar la eficiencia en las empresas a que se practique, en un ámbito integral.



Existen tres niveles en que el Contador Público a través de la Auditoría Operacional puede participar en apoyo a las empresas, éstos son:

- a) En la emisión de opiniones sobre el estado actual de lo examinado. (Diagnóstico y obstáculos).
- b) En la participación para la creación de diseños de sistemas , procedimientos, etc. interviniendo en su información.
- c) En la implantación de los cambios e innovaciones (sistemas).

La naturaleza de la Auditoría Operacional y la Auditoría Administrativa es la misma, ya que ambas están orientadas a revisar procesos y proponer mejoras, la diferencia entre ambas estriba mas bien en su campo de acción, ya que la auditoría administrativa es más general y abarca todos los niveles de la empresa, ocupándose fundamentalmente en la calidad de la administración, en tanto que la Auditoría Operacional se restringe, como su nombre lo indica, a un análisis a nivel operativo, es decir, revisar la calidad de las operaciones, por lo que es de esperarse que al ser esta última más especializada, involucre actividades y resultados más detallados.

El autor Mendivil Escalante establece que existen dos clases de auditoría:

Auditoría interna.- La cual es desarrollada por personas que dependen de la empresa y que por lo general se enfoca a la administración, de acuerdo con lo mencionado

anteriormente aplicaría dentro del concepto de auditoría operacional y administrativa. Es un control administrativo cuya función es evaluar la eficacia de otros controles.

Auditoría externa.- La cual es realizada por profesionistas que no dependen de la empresa ni económicamente ni bajo cualquier otro concepto, y a los que se reconoce una opinión o juicio imparcial merecedor de la confianza de terceros, el cual entraría en cualquiera de los tres tipos de auditoría mencionados anteriormente.

#### 4. OBJETIVOS GENERALES DE LA AUDITORIA

De acuerdo a la clasificación anteriormente citada presentamos a continuación los objetivos generales de los tres tipos de auditoría antes mencionados:

##### 4.1. Auditoría de Estados Financieros

Cuando el contador Público es llamado a examinar los estados financieros de una entidad económica, el objetivo final de su actuación profesional será el de dar un dictamen en el que haga constar que dichos estados reflejan razonablemente la situación financiera.

Para estar en condiciones de dar ese dictamen de una manera objetiva y con características profesionales, el Contador Público necesita con certeza razonable, la convicción de:

- a). La autenticidad de los hechos y fenómenos que los estados financieros reflejan.
- b) . Que los criterios y métodos usados para reflejar en la contabilidad las operaciones realizadas, se han apegado a principios de contabilidad generalmente aceptados.
- c). Que exista consistencia en la aplicación de los criterios y métodos usados para reflejar en la contabilidad y en los estados financieros dichas operaciones.

#### 4.2. Auditoría Administrativa

Está diseñada para medir y evaluar la eficacia de una área funcional de la organización; la efectividad de la administración para alcanzar las metas deseadas; determinar la calidad del funcionamiento de la gerencia en lo que respecta a la planeación, organización, dirección y control, así como el verificar la eficiencia de la administración para la toma de decisiones adecuadas, dirigidas a alcanzar las metas de una organización.

Por lo tanto, una Auditoría Administrativa realizada oportunamente, es un excelente medio para evaluar el desarrollo de la administración a fin de mejorarla, lo que puede traer como consecuencia una reducción en los costos y un incremento en las utilidades de la organización.

- a). La autenticidad de los hechos y fenómenos que los estados financieros reflejan.
- b) . Que los criterios y métodos usados para reflejar en la contabilidad las operaciones realizadas, se han apegado a principios de contabilidad generalmente aceptados.
- c). Que exista consistencia en la aplicación de los criterios y métodos usados para reflejar en la contabilidad y en los estados financieros dichas operaciones.

#### 4.2. Auditoría Administrativa

Está diseñada para medir y evaluar la eficacia de una área funcional de la organización; la efectividad de la administración para alcanzar las metas deseadas; determinar la calidad del funcionamiento de la gerencia en lo que respecta a la planeación, organización, dirección y control, así como el verificar la eficiencia de la administración para la toma de decisiones adecuadas, dirigidas a alcanzar las metas de una organización.

Por lo tanto, una Auditoría Administrativa realizada oportunamente, es un excelente medio para evaluar el desarrollo de la administración a fin de mejorarla, lo que puede traer como consecuencia una reducción en los costos y un incremento en las utilidades de la organización.

La conclusión de la Auditoría Administrativa es la preparación de un informe, donde se presentará el examen efectuado sobre las etapas que integran el proceso administrativo de una entidad económica, a fin de opinar sobre la calidad de su realización y sugerir acciones concretas para mejorarlo.

#### 4.3. Auditoría Operacional

El objetivo primordial de la Auditoría Operacional es promover y lograr la eficiencia de operación, lo cual debe considerarse como sinónimo de productividad, es decir, lograr mayor beneficio al menor costo y esfuerzo posible.

La administración de la entidad no debe perder este punto de vista en la toma de decisiones.

Relacionado con esto, podría decirse que incrementar la productividad, es lograr un mejor nivel de producción con los insumos con los que actualmente se dispone ó igual producción con un aprovechamiento más efectivo de la maquinaria, del material, del tiempo, etc., para obtener la productividad deseada.

El producto final de la Auditoría de operacional es un informe que sugiere a la gerencia la forma de mejorar las prácticas y procedimientos operativos, subrayando al mismo tiempo, las oportunidades específicas de reducción de costos y de mejorar los resultados obtenidos, así como el determinar los atributos necesarios para los puestos

establecidos, y el desempeño del personal que labora en la empresa.

#### **5. NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS**

Los auditores externos como miembros de la profesión contable que practican en forma independiente, forman parte de una institución profesional y colegiada que regula el desempeño de sus asociados, estableciendo normas de aplicación general

La comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su boletín A, ha definido a las Normas de Auditoría de la siguiente manera:

"Son las requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de dicho trabajo".

Las normas de Auditoría generalmente aceptadas se clasifican en los siguientes tres grupos:

##### **5.1. NORMAS GENERALES**

Son las cualidades que el auditor debe tener para asumir un trabajo de este tipo, unas son las que debe adquirir antes de realizar un trabajo profesional, y otras son las que debe mostrar durante el desarrollo de su actuación profesional. Dichas normas personales se dividen como sigue:

5.1.1. **Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional.** Cuando se realiza el trabajo de Auditoría de estados Financieros con la finalidad de rendir una opinión profesional sobre los mismos, dicho trabajo debe ser desempeñado por personas que, aún cuando tengan un título profesional legalmente expedido y reconocido, deban contar con entrenamiento adecuado y capacidad profesional como auditores.

5.1.2. **Cuidado y Diligencia Profesional.** Establece que el auditor deberá actuar asumiendo una actitud razonable en cuanto a cuidado y diligencia dentro de la realización de su revisión y en la preparación de su dictamen o informe a fin de reducir al máximo la posibilidad de cometer errores y como consecuencia de esto, evitar la inadecuada interpretación tanto de él como de los usuarios de los estados financieros auditados.

5.1.3. **Independencia mental.** Este concepto es una de las características esenciales del Auditor independiente, ya que se refiere a que el profesionista, al emitir su opinión, deberá de hacerlo sin tomar en cuenta circunstancias subjetivas para que su juicio no sea afectado, aunque éstas sean de importancia para la presentación del informe o dictamen.

## 5.2. **NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO**

Son las relativas a la manera en que el profesional independiente, al ejecutar su trabajo, deberá acatar en

forma adecuada cumpliendo con la norma que hace mención del cuidado y diligencia profesional, para llevarlo a cabo de una forma eficiente, ya que del apego a esta norma, depende si el resultado es el adecuado o no y así estar en condiciones de formarse una opinión definida sobre los estados financieros sujetos a examen.

El grupo de normas de ejecución del trabajo lo conforman:

**5.2.1. Planeación y Supervisión.** El trabajo de Auditoría debe ser planeado adecuadamente tanto en tiempo, en alcance y definición del equipo de trabajo más adecuado y si se apoyan en ayudantes, éstos deben ser supervisados de manera apropiada.

**5.2.2. Estudio y evaluación del control interno.** El Auditor debe conocer, revisar y evaluar el sistema de control interno de la organización para determinar el grado de confianza que va a depositar en el mismo y que le permita determinar la naturaleza, alcance y oportunidad que va a dar a los procedimientos de Auditoría. El estudio del control interno es de suma importancia ya que, de acuerdo al cumplimiento de las políticas fijadas dentro de la empresa, dependerá la extensión de la Auditoría. Adicionalmente, el estudio y evaluación del control interno es un procedimiento de Auditoría obligatorio y será necesario evaluar su funcionalidad. Este punto será desarrollado con mayor detalle en el capítulo II, relativo al control interno.

**5.2.3. Obtención de evidencia suficiente y competente.** El material y los elementos de juicio que el auditor



necesita para emitir su opinión profesional, son conocidos como evidencia comprobatoria, es decir, elementos que comprueban la autenticidad de los hechos y que también sirven en la verificación de los criterios contables empleados. Esa evidencia comprobatoria debe ser suficiente y competente. Será suficiente cuando ya sea por los resultados de varias pruebas diferentes, el auditor o cualquier persona con la capacidad necesaria, puede llegar a adquirir la certeza moral de que los hechos que se están tratando de probar, apegándose a los criterios cuya corrección se está juzgando, han quedado satisfactoriamente comprobados. A este grado de seguridad, dictado por la prudencia y usado como guía en la mayor parte de las actividades humanas, se le llama certeza moral.

La evidencia comprobatoria también debe ser suficiente y competente, es decir, debe referirse a aquellos hechos, circunstancias o criterios que realmente tienen importancia en relación con lo examinado. El auditor, al hacer examen de estados financieros y dar una opinión sobre ellos, está aplicando su criterio mediante un juicio de evaluación. En realidad, tanto en la conducción del trabajo de Auditoría como en la preparación de su dictamen, el auditor debe guiarse por los criterios de importancia relativa y de riesgo probable.

### **5.3. - NORMAS DE DICTAMEN E INFORMACION**

Debido a la importancia que tiene el dictamen para las personas interesadas en la organización que se audita, el

Contador Público debe apegarse a normas que regulen la calidad y los requisitos mínimos en la elaboración del dictamen o informe correspondiente. Estas normas se dividen en:

**5.3.1. Aclaración de la relación que guarda el Contador Público con estados de información financiera y expresión de su opinión.** Cuando el auditor, de una u otra manera, tenga su nombre ligado con los estados financieros de una empresa, será necesario que aclare cuál es la relación que existe con respecto a ellos y cuál es la responsabilidad que asume; además deberá expresar que revisó los estados financieros de una empresa de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas y de acuerdo con la aplicación de procedimientos de Auditoría que juzgó necesarios en vista de las circunstancias existentes en ese momento; y por último, tendrá que puntualizar claramente la situación que guarda con respecto a ellos.

**5.3.2. Bases de opinión sobre estados financieros.** El auditor, al opinar sobre estados financieros, debe observar que:

- Fueron preparados de acuerdo a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
- La información presentada en los mismos y en las notas relativas es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.
- En caso de la existencia de desviaciones, parciales o totales que desvirtúen los estados financieros en forma significativa, el auditor independiente deberá de

mencionar en qué consistieron estas desviaciones y cuantificar su impacto sobre los estados financieros en cuestión.

La finalidad de este último grupo de normas radica en la importancia que representa para los usuarios de los estados financieros, la interpretación del informe que finalmente rinde el Contador Público Independiente, como resultado del trabajo realizado, y que esta interpretación resulte ser lo más adecuada posible, en virtud de que de ella se desprenden decisiones importantes, dentro y para la entidad económica en cuestión, y de esta manera el profesional independiente, realiza un trabajo de acuerdo a los lineamientos de su profesión.

**CAPITULO II: EL CONTROL INTERNO**

## 6. DEFINICION DEL CONTROL INTERNO

Existen muchas definiciones del control interno, mismas que tienen un mismo enfoque y significado. A continuación me permito presentar dos definiciones que considero las más completas:

La definición del Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores en su estudio "Internal Control" publicado en Noviembre de 1948, dice:

"El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para la protección de sus activos, la obtención de información financiera correcta y segura, la promoción de eficiencia de operación y la adhesión a las políticas prescritas por la dirección."

El maestro J. Gómez Morfín C.P. en su libro "El Control Interno de los Negocios" nos dice:

"El control interno es un plan coordinado entre la contabilidad, las funciones de los empleados y los procedimientos establecidos, de tal manera que la administración de un negocio depende de estos elementos para obtener una información segura, proteger adecuadamente los bienes de la empresa, así como promover la eficiencia de las operaciones y la adhesión a la política administrativa prescrita."

De las definiciones anteriores se desprende, que el control interno consiste en un plan que coordina a la contabilidad con las funciones de los empleados y los procedimientos establecidos, con el fin de que la administración dependa de estos elementos y así obtenga información veraz y oportuna, proteja adecuadamente sus activos, promueva la eficiencia de operación y el cumplimiento de las políticas previamente establecidas por la administración.

Por tal motivo, organización y administración no pueden quedar en manos de una sola persona, mientras que la organización se refiere al establecimiento de la estructura de una entidad económica sobre ciertas bases, de tal manera que las partes que la integran queden ordenadas lógicamente para realizar los objetivos para los cuales fue creada, la administración se refiere al trabajo de dirigir, controlar y supervisar las operaciones de una empresa para alcanzar los objetivos fijados por la organización.

Además se reconoce que el sistema de control interno es una herramienta valiosa para la administración de las empresas, debido a que se puede incluir dentro de dicho sistema, entre otros aspectos: presupuestos, estadísticas, costos estándar, programas de capacitación personal, etc.

## 7. IMPORTANCIA Y OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO

En la actualidad, la administración de empresas o entidades económicas, con sus numerosos problemas y complejidades, requiere cada vez más de la estrecha vigilancia sobre la operación de la empresa, para lo cual se vale de la implantación de un control lo más eficiente posible.

El control interno se ha convertido en una característica esencial de toda actividad colectiva, la cual implica la dirección de una o varias personas estratégicamente designadas con sus respectivas responsabilidades, todas ellas encaminadas a alcanzar determinados objetivos, obteniéndolos al menor costo en términos de tiempo, dinero y recursos materiales.

La responsabilidad de asegurar que en la empresa existe un adecuado sistema de controles corresponde a la dirección misma. Como parte de esta responsabilidad tiene la obligación de exigir que el mantenimiento de los registros sea adecuado y/o suficientemente detallado, tanto para fines internos como para los accionistas y demás usuarios de las informaciones extraídas de tales registros.

Un control interno adecuado, es un conjunto de normas y políticas incluidas dentro de la estructura y procedimientos de trabajo de una empresa que

durante el desarrollo de sus operaciones producen simultáneamente la comprobación de las mismas, detectando y previendo errores y fallas en el mismo momento en que ocurran, lo cual redundará en la obtención de información segura y confiable, además de proteger los bienes de la entidad económica, promoviendo la eficiencia en la operación y la adhesión a las políticas administrativas.

De lo anterior, se desprende que los objetivos básicos del control interno son:

- La protección de los activos de la empresa
- La obtención de información veraz, confiable y oportuna.
- La promoción de eficiencia en la operación del negocio, verificando que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por la dirección.

Según el libro "Control interno por objetivos y ciclos de transacciones y muestreo estadístico" del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., los dos primeros objetivos cubren el aspecto de controles internos contables y los dos últimos se refieren a controles internos administrativos.



Como objetivos generales de control interno podemos encontrar:

**7.1 Objetivo de autorización-**

Todas las operaciones deben realizarse de acuerdo con autorizaciones generales o específicas de la administración.

**7.2. Objetivos en 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.

**7.3. Objetivos de salvaguarda física-**

El acceso a los activos sólo debe permitirse de acuerdo con autorizaciones de la administración.

**7.4. Objetivos de verificación y evaluación-**

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

De igual forma deben existir controles relativos a la verificación y evaluación periódica de los saldos que se informan en los estados financieros, ya que este objetivo complementa en forma importante a los mencionados anteriormente.

Cuando se habla de objetivos de los controles contables internos podemos identificar dos niveles:

- Objetivos generales de control interno aplicables a todos los sistemas.
- Objetivos de control interno aplicable a ciclos de transacciones.

Los objetivos generales de control interno de sistemas pueden resumirse a continuación:

1. Objetivos de autorización.
  - 1.1 Las autorizaciones deben estar de acuerdo con criterios establecidos por el nivel apropiado de administración.
  - 1.2 Las transacciones deben ser válidas para conocerse y someterse a su aceptación oportunamente.
  - 1.3 Todas y solamente aquellas transacciones que reúnan los requisitos establecidos por la administración, deben reconocerse como tales y procesarse oportunamente.
  - 1.4 Los resultados del procesamiento de transacciones deben informarse oportunamente y estar respaldados por archivos adecuados.

2. Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones.

2.1 Las transacciones deben clasificarse en forma tal que permitan la preparación de estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados y el criterio de la administración.

2.2 Las transacciones deben quedar registradas en el período contable que corresponden.

3...Objetivos de salvaguarda física.

3.1.El acceso a los activos debe permitirse únicamente con autorización de la dirección.

4. Objetivos de verificación y valuación.

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

Cuando se habla de control interno aplicable a ciclos de transacciones podemos plantear dos alternativas, identificar el mayor número de ciclos posible de ellos, o bien, reducirlo. Con el objeto de establecer una base o punto de partida, puede establecerse un grupo reducido que se identifican como sigue:

- Ciclo de tesorería
- Ciclo de cuentas por pagar
- Ciclo de producción
- Ciclo de ventas

De acuerdo a lo mencionado anteriormente, podemos decir que la importancia del control interno radica en que una vez establecido, cumpla con sus objetivos, para que la dirección desarrolle su función eficazmente.

#### 8. ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO

Para alcanzar los objetivos mencionados con anterioridad, la dirección utiliza los diversos elementos que integran el control interno, ya que por medio de ellos se da efecto al sistema operacional de acuerdo con la estructura de la organización y los procedimientos que tiendan a asegurarlo, complementado con personal competente y responsable así como la supervisión o vigilancia del sistema establecido.

Los elementos con los cuales cuenta el control interno son:

- Organización.
- Procedimientos.
- Personal.
- Supervisión.

Cada uno de estos elementos es indispensable en forma individual y por su impacto en el conjunto, ya que una deficiencia en alguno de ellos puede repercutir en un

fracaso del sistema ya que están íntimamente ligados; a continuación se hace un análisis de los mismos:

#### **ORGANIZACION**

Este elemento está integrado por:

##### **Dirección.**

Esta función consiste básicamente en tener la responsabilidad de las políticas establecidas por la organización, además de obligarse a tomar las decisiones más importantes de la empresa.

##### **Coordinación.**

Se encarga de que las partes integrantes de una organización funcionen con armonía y así formar un solo ente, evitando a su vez el entorpecimiento de sus funciones.

##### **División de labores.**

Esta función se encarga de que las operaciones se realicen aisladamente entre los diferentes departamentos que intervienen en el proceso operativo, de tal manera que se puedan verificar en forma automática los procedimientos de control interno establecidos en la organización, esto es, que se defina claramente la independencia de las funciones de operación, custodia y registro.

#### **Asignación de funciones.**

Esta función consiste en asignar las funciones a los individuos, de modo que ninguno de ellos pueda controlar todas las fases del proceso de una operación, de lo contrario, pueden pasar errores inadvertidos por acción u omisión. Esto se logra al establecer con claridad los nombramientos, la jerarquía y la delegación de autoridad congruente con las responsabilidades asignadas.

#### **PROCEDIMIENTOS**

El establecimiento de un control interno por sí mismo no implica que sea el adecuado, ya que debe ser apoyado por procedimientos que sean aplicados sólidamente de tal forma que se garantice la seguridad de la organización.

Estos procedimientos deben tener en cuenta los siguientes conceptos:

##### **Planeación y sistematización.**

Se requiere que todo procedimiento antes de ser implantado sea objeto de un estudio amplio para evitar que en lo futuro se suscite alguna interpretación errónea de su adecuada finalidad.

Por tal motivo existen instrucciones o manuales de procedimientos los cuales cubren los aspectos importantes de las operaciones de la organización; pueden en algunos casos llegar a indicar las políticas comerciales y las reglas básicas para el desarrollo de las actividades.

#### **b) Elaboración de registros y formas**

El diseño preestablecido de ellas asegura en un mayor grado el registro adecuado de las transacciones, es de mencionarse que el sistema de registro debe siempre adaptarse a las necesidades de la empresa, buscando que en una forma clara y sencilla se cumplan con los objetivos. Al momento de establecer una forma o un determinado sistema de registro debe observarse de antemano que sea conveniente, indicándose que deberá seguir el archivo donde se conservará.

#### **c) Informes**

Las emisiones de informes son al igual que los puntos anteriormente señalados, necesarios para un adecuado control interno, ya que éstos constituyen la principal herramienta con que cuenta la administración de la entidad para que pueda fundamentar sus decisiones y corregir las desviaciones, lo cual justifica que es necesaria la existencia de un adecuado sistema de registro.

### **PERSONAL**

Para lograr los objetivos de un buen sistema de control interno debe contarse además de una organización y un adecuado establecimiento de procedimientos, de un personal competente, realizando una selección apropiada de acuerdo a los perfiles de cada uno de los puestos de la empresa.

Este procedimiento está integrado por:

**a) Entrenamiento**

Es muy importante que al personal se le entrene antes de desempeñar el puesto, ya que cada empleado identificará claramente sus funciones y responsabilidades para el logro de un trabajo eficiente, para lo cual la organización deberá contar con los programas de entrenamiento y capacitación adecuados. Esta característica da al sistema la seguridad de que el personal tendrá el conocimiento necesario para desarrollar su trabajo.

**b) Eficiencia**

Con respecto a este punto que está muy ligado con el anterior, se puede afirmar que el personal con la capacitación recibida tendrá la posibilidad de ejecutar sus funciones más rápida y eficazmente, ya que tales funciones se verán reflejadas en reducción de errores y malas aplicaciones de criterios y políticas y sobre todo se ahorrará tiempo.

**c) Moralidad**

Este elemento juega un papel importante en el control interno, es por eso que siempre debe observarse que el personal que se contrata, reúna una cierta calidad moral, lo que generalmente redundará en que exista mayor seguridad y confianza en la ejecución de sus labores, cuidando que siempre desarrolle su trabajo con entusiasmo, seguridad e



interés. En ocasiones es imposible asegurarse que todo el personal actúa con honestidad, por lo cual, como complemento deberán contratarse fianzas de fidelidad que se fortalezca aún más el control.

#### **d) Retribución**

Es indudable que un personal retribuido adecuadamente, se presta mejor a realizar los propósitos de la organización, concentrando su atención en cumplir con eficacia su trabajo y no así en hacer planes para defraudar a la misma.

#### **SUPERVISION**

Finalmente, el elemento que vigila constantemente los planes elaborados, los procedimientos y el personal, es la supervisión; elemento que también se utiliza para coordinar, corregir y dirigir el sistema de control interno.

No es únicamente necesario el diseño de una buena organización, sino también la vigilancia constante, para lograr que el personal desarrolle los procedimientos a su cargo de acuerdo con los planes de organización.

La supervisión se ejerce en diferentes niveles por diferentes funcionarios y empleados, ya sea en forma directa o indirecta. Una buena planeación y sistematización de procedimientos y un buen diseño de registros, formas o informes, permite la supervisión automática de los diversos aspectos del control interno.

#### **9. EL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO**

Como se mencionó al comentar la segunda norma de la auditoría, relativa a la ejecución del trabajo, ciertamente es en base al estudio y evaluación del control interno, como se determina la naturaleza, la extensión y la oportunidad necesaria de las pruebas a las que se concentrarán los procedimientos de auditoría.

Al hablar de estudio y evaluación del control interno en realidad se quiere decir el análisis de los controles establecidos, pues para estudiar y evaluar un resultado, se tiene que analizar la forma en que se llega a ese resultado. El estudio y evaluación del control interno se realiza a través de la utilización de los diferentes métodos que se detallan a continuación.

#### **10. METODOS PARA EVALUAR EL CONTROL INTERNO**

La evaluación del control interno realizada por el Contador Público dará la base para determinar deficiencias, clasificarlas en cuanto a su gravedad y posibles repercusiones y establecerá el alcance de su trabajo en relación a las condiciones encontradas.

Desde el punto de vista de auditoría externa, la evaluación del control interno recae en la pericia y el buen juicio del Contador Público como auditor, sin embargo, ambas cualidades deben apearse a los diferentes mecanismos o métodos existentes para efectuar dicha evaluación y cumplir las normas de auditoría dentro del contexto de las normas de ejecución del trabajo. Esta parte es esencial ya que requiere que el auditor piense específica y definidamente sobre el Control Interno, con base en la acumulación de juicios personales derivados de la información que se obtiene del estudio del método específico que aplica.

Como resultado de una serie de investigaciones se han definido dentro de la profesión varios métodos de evaluación existentes, los cuales se mencionan a continuación:

**a) Método descriptivo**

Consiste, como su nombre lo indica, en describir las actividades y operaciones enmarcadas en los sistemas establecidos. Recibe también el nombre de memorándum; este método consiste en la descripción, de las diferentes funciones que se desarrollan en los departamentos, quedando comprendidas todas las actividades que desarrollan los empleados, abarcando inclusive los registros contables que se involucran.

Esta descripción, deberá hacerse en forma ordenada, de tal manera que siga el curso de las operaciones, no obstante la participación de diversos departamentos.

Para ilustrar este método se hace una descripción de la forma en que se controla el efectivo en una compañía pequeña:

Memore: Estudio y evaluación del control interno en el área de efectivo

La compañía maneja las siguientes cuentas bancarias:

<u>Institución</u>	<u>Número cuenta</u>	<u>Firmas autorizadas (Mancomunadas)</u>
Banamex	M.N. 005008-3	Sr. X., Sr. Z.
Bancomer	M.N. 1059559	Sr. Y., Sr. Z

El consejo de administración asignó a los funcionarios autorizados para firmar cheques.

La compañía tiene establecido el sistema de firmas mancomunadas para la expedición de cheques.

La compañía utiliza la cuenta número 005008-3 como cuenta puente para las remesas que le envía el corporativo (controlando toda la cobranza e ingresos) y periódicamente efectúa traspasos a la otra cuenta que es la pagadora.

Los cheques que utiliza la Compañía están prenumerados, y el mismo folio es el número de la póliza de egresos, en caso de que un cheque sea cancelado se mutila y se sella con la lectura de "cancelado", conservándose dentro de su progresión numérica.

Las chequeras en blanco son controladas por la Srita. X (cajera). Todos los cheques expedidos son nominativos con la leyenda para abono en cuenta del beneficiario.

La compañía realiza conciliaciones bancarias en forma mensual por cada una de sus cuentas, las cuales son preparadas por el Sr. Y (auxiliar contable) y revisadas por el Sr. X (contralor) dejando su firma como evidencia de la revisión.

Por otra parte las partidas atrasadas o anormales son investigadas por el Sr. T (contador), registrando lo que proceda.

Debido a que el volumen de operaciones de la Compañía es relativamente pequeño, sólo se maneja una caja chica para gastos internos, siendo el responsable la Srita. X (cajera), quien tiene un fondo asignado de NPs2,500.00 todos los reembolsos se hacen a su nombre, y los comprobantes son revisados por cuentas por pagar antes de expedirse el cheque.

Los reembolsos de caja chica se hacen aproximadamente cada semana. La cajera es independiente de las operaciones de cobranza y registro contable. La compañía tiene establecido un límite respecto al monto de los pagos por medio de caja chica, el cual es de N\$100, estos pagos son autorizados por el Sr. Y (Gerente Administrativo) y por el Sr. X (Contralor).

Los vales de caja son llenados a tinta en folios prenumerados, su monto se anota con letra y número, y es firmado por la persona que recibe el dinero.

La compañía realiza 2 arquezos sorpresivos al fondo de caja durante el año (los cuales son efectuados por el contador), el último arqueo realizado fue en mayo de 1995.

La contabilización de los reembolsos de caja chica es realizada por el Sr. Q (auxiliar contable).

Los valores, efectivo y documentos se guardan en una caja fuerte bajo la custodia de la cajera.

Conclusión:

Con base en el estudio y evaluación del control interno descrito anteriormente, podemos concluir que el control interno establecido por la compañía en el área de Caja y Bancos es adecuado a sus necesidades por lo que no modificaremos nuestros alcances previamente establecidos.

Como observamos es necesario que por cada uno de los controles internos establecidos en las diferentes áreas, el auditor realice una conclusión sobre el mismo; también dependiendo del tamaño y giro de la Compañía se podría redactar el control interno por todas las áreas.

**Método de Cuestionario.**

Es aquél en que el auditor formula una serie de preguntas, previamente preparadas por él. Se refiere a la

forma en que son manejadas las operaciones y al mismo tiempo define la asignación de funciones de las personas que intervienen en su manejo.

Generalmente los cuestionarios de control interno son formulados de tal manera que las respuestas afirmativas indican la existencia de una adecuada medida de control, mientras que las respuestas negativas señalan una falla o debilidad en el sistema establecido. A continuación se presenta un ejemplo de cuestionario relativo al control interno en general:

	ORGANIZACION Y RESPONSABILIDADES GERENCIALES	Si	No	Comentarios	Inic
1	¿Existe una gráfica de organización actualizada que muestre las áreas de responsabilidad?				
2	¿Están las áreas de responsabilidad claramente definidas y adecuadamente subordinadas?				
3	¿Cuenta la compañía con manuales de la organización y de operación? Indique cuáles son y si están actualizados.				
4	¿Cuenta la compañía con una política definida sobre conflictos de intereses que incluya: a. Prohibición a los funcionarios y empleados para involucrarse en otros negocios con los que la compañía tenga tratos de importancia?				

	ORGANIZACION Y RESPONSABILIDADES GERENCIALES	Si	No	Comentarios	Juic
4	b. Obligación de los funcionarios principales de asegurar anualmente por escrito que no tienen conflictos de intereses con la compañía.				
5	¿Existen parientes de los funcionarios y empleados en puestos clave?				
6	a. ¿Se requiere que los empleados responsables del registro de operaciones y de la custodia de activos tomen vacaciones cada año? b. ¿Llevan a cabo su trabajo otros empleados diferentes durante el período de vacaciones? c. ¿Existe una adecuada rotación de puestos donde sea factible?				
7	a. ¿Cuenta la compañía con un programa de adiestramiento para el personal y en particular para los que se encuentran en puestos clave? b. ¿Se presentaron los programas de capacitación y adiestramiento ante la dependencia correspondiente de la Secretaría de Trabajo?				
	CONTABILIDAD E INFORMACION FINANCIERA				
8	a. ¿Existe un catálogo de cuentas?				



CONTABILIDAD E INFORMACION FINANCIERA		Si	No	Comentarios	Inic
8	b. ¿Está elaborado de manera que permita contabilizar adecuadamente las operaciones realizadas y preparar estados financieros bien estructurados?				
9	a. ¿Existe un manual de contabilidad que describa brevemente la naturaleza de las partidas que deben incluirse en cada cuenta? b. ¿Se mantiene al día?				
10	a. ¿Están los registros contables y empleados de contabilidad en todas las localidades bajo la supervisión de un contador general? Diga quién es. b. ¿Manejan los registros contables personas independientes a quienes se encargan de la custodia de los activos?				
11	a. ¿Se encuentran los registros contables al corriente? b. ¿Se anexan la documentación soporte correspondiente que contenga la información suficiente para un claro entendimiento de la operación realizada.				
12	Diga quién aprueba las pólizas de diario que registran ajustes tales como cancelación de cuentas incobrables, diferencias de inventarios, provisiones de pasivo, etc.				

	CONTABILIDAD E INFORMACION FINANCIERA	Si	No	Comentarios	Inic
13	<p>a. ¿Se preparan mensualmente estados financieros y relación de saldos de los distintos auxiliares?</p> <p>b. ¿Qué tan oportunamente se entregan estos estados a la gerencia?</p> <p>c. ¿Contienen los estados comparaciones con: Año anterior? Presupuesto? Explicaciones de las variaciones importantes.</p> <p>d. ¿Quién revisa y aprueba la diferente información financiera que prepara la compañía?</p>				
14	<p>¿Se preparan presupuestos de:</p> <p>a. Resultados de operación?</p> <p>b. Flujo de efectivo?</p> <p>c. Adquisiciones de activo fijo?</p>				
15	<p>¿Revisan los presupuestos y se comparan periódicamente con los resultados obtenidos por:</p> <p>a. El gerente general y los demás funcionarios importantes?</p> <p>b. Los directamente responsables de la operación?</p>				
16	<p>a. ¿Emplea la compañía equipo electrónico para el proceso de su información?</p> <p>b. Indique las funciones integradas al proceso electrónico de información y los planes de incorporación que tenga la compañía</p>				

	CONTABILIDAD E INFORMACION FINANCIERA	Si	No	Comentarios	Inic
16	c. Describa cómo está estructurado el departamento de procesamiento de datos.				
17	¿Cuenta la compañía con datos estadísticos de industrias similares y competidoras y se comparan con los propios?				
	AUDITORIA INTERNA				
18	a. ¿Existe un departamento de auditoría interna? b. ¿De cuántos auditores consta? c. Se tiene un programa definido de trabajo?				
19	Diga nombre y puesto del funcionario a quien reporta el jefe de auditoría interna.				
20	a. Se preparan informes sobre los resultados obtenidos en cada trabajo? b. ¿A quienes se dirigen?				
20	c. ¿Qué procedimiento se tiene para el cumplimiento y seguimiento de las recomendaciones contenidas en los informes?				
21	¿Cuentan los auditores internos con cuestionarios o manuales de auditoría adecuados?				
22	¿Preparan los auditores papeles de trabajo adecuados para respaldar los informes sobre los resultados obtenidos?				

AUDITORIA INTERNA		Si	No	Comentarios	Inic
23	¿Qué tipo de entrenamiento se da al personal de auditoría interna?				
GENERAL					
24	a. Existe una lista que contenga los límites y firmas de las personas autorizadas para aprobar documentos tales como: Vales de caja? Salidas de almacén? Muestras gratis? Ventas a empleados? b. Se proporciona esta lista a todas las personas encargadas de revisar que los documentos estén aprobados?				
25	¿Se ejerce un control adecuado sobre sucursales y plantas? Diga cómo.				
26	¿Se hacen estudios periódicos de evaluación de: a. Cargas de trabajo por empleado?				
26	b. Rotaciones departamentales de empleados? c. Condiciones físicas y métodos de trabajo con miras a mejorarlas y simplificarlas? d. Moral del personal?				
27	a. ¿Es problema crónico de la compañía el trabajar tiempo extra?				

	GENERAL	Si	No	Comentarios	Inic
27	b. ¿Es particularmente grave el problema en el departamento de contabilidad?				
	<p>Concluya sobre la confiabilidad del control interno establecido y su efecto sobre pruebas de cumplimiento y sustantivas.</p>				
	Auditor a cargo	Gerente			
	Fecha	Fecha			

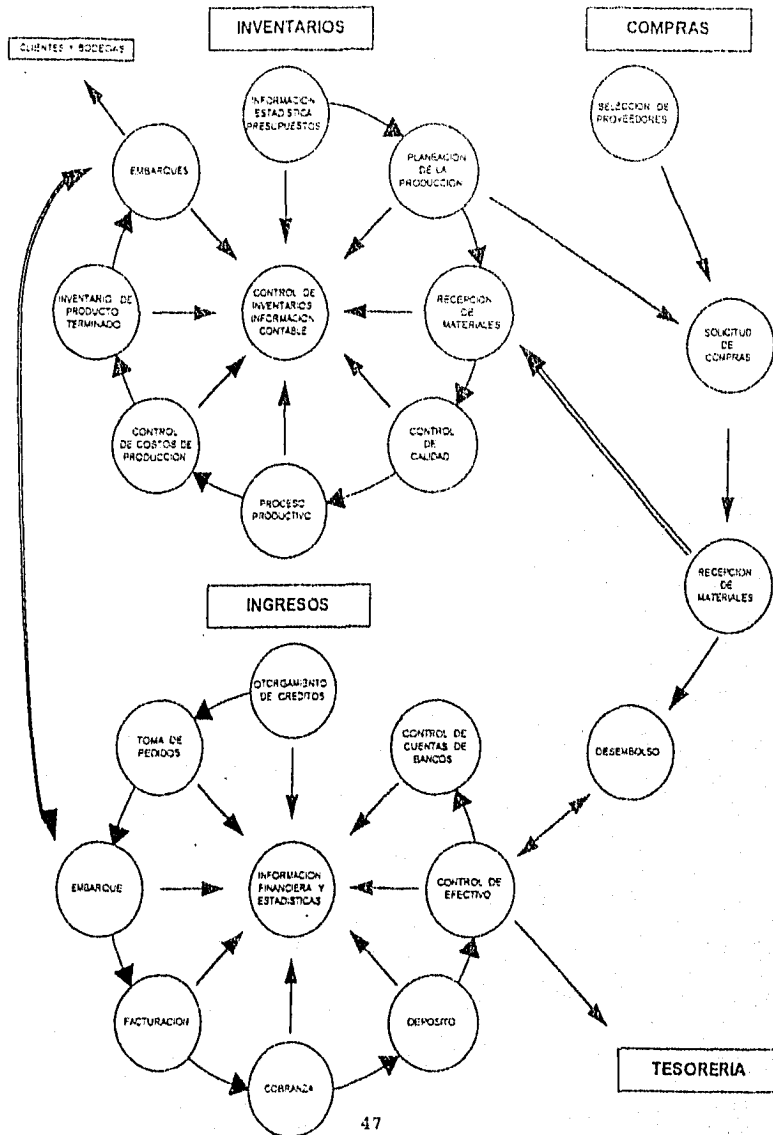
El método de cuestionarios es el más utilizado por el auditor en el estudio y evaluación del control interno, por el ahorro de tiempo que al auditor representa, además de que facilita el enfoque del problema de una manera más conveniente, permitiendo obtener una guía o pauta a seguir por el auditor en el desarrollo de su trabajo. El inconveniente que puede derivarse del método de cuestionarios, es la rutina en las respuestas del cliente, si se aplica el mismo cuestionario.

#### **Método Gráfico**

Consiste en representar por medio de gráficas, la organización de la entidad. En forma objetiva, que permita apreciar los procedimientos existentes en el manejo de cada departamento y las diferentes actividades de la empresa, con el propósito de detectar las deficiencias existentes. Este método tiene una gran ventaja al permitir una fácil apreciación por parte de las personas que lo consultan acerca de la organización misma y el flujo de las operaciones realizadas.

A continuación presentamos un ejemplo de este método donde se describe de manera muy general el flujo de transacciones de una empresa que tiene proceso productivo.

# FLUJO DE TRANSACCIONES



Cabe mencionar que aunque se describa el control interno a través de diagrama de flujo, es necesario que se detalle en forma más específica como aclaración o comentario las funciones de supervisión y autorización. Presentándose como un anexo por separado.

Independientemente del método de evaluación utilizado es conveniente proyectar a la gerencia la imagen de las operaciones y actividades de la organización a efecto de procurar el interés constante acerca de las ventajas que se obtienen con la vigilancia del control interno.

Es necesario que el Contador Público realice un examen adecuado y una correcta evaluación del control interno en uso, con el propósito de saber si merece o no su confianza y con el fin de determinar el alcance y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicables.

Por otra parte puede observarse que el método de valuación del control interno por medio de gráficas (en el caso del ejemplo citado), ofrece la facilidad de pronta operación de las diferentes situaciones, pero naturalmente en algunos casos no basta la gráfica y son necesarias explicaciones adicionales. El método de gráficas es recomendable especialmente cuando se usa en combinación con el método descriptivo o complementa a éste o al método de cuestionarios.

Por lo tanto, mientras que los cuestionarios permiten resaltar los puntos débiles de la organización, que sirven como ayuda para efectuar la evaluación, la



gráficas otorgan una idea general de ella, pero resultan incompletos si no se cuenta con una explicación de los procedimientos. El método descriptivo da una descripción sobre los detalles de los procedimientos pudiendo hacerlos confusos o difíciles de visualizar si no se cuenta con un adecuado uso de gráficas.

Considero que el método de evaluación por cuestionarios constituye un eficaz forma de evaluar el control interno, y en especial el método de cuestionario por ciclo de transacciones ya que es bastante práctico además de ser suficientemente explicativo.

Por las razones anteriormente citadas, opino que deben combinarse los tres métodos a fin de obtener una evaluación completa y eficaz.

**CAPITULO III: PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA**

#### **11. CONCEPTO.**

Se puede conceptualizar a las técnicas y procedimientos de auditoría como:

Las herramientas que utiliza el auditor durante el desarrollo de su trabajo a fin de reunir los elementos para poder emitir un juicio u opinión bien fundamentado.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría da a las siguientes definiciones sobre procedimientos y técnicas.

#### **PROCEDIMIENTOS**

"...Son el 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".

#### **TECNICAS**

"...Son 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".

## 12. CLASIFICACION

El contador Público Independiente, durante el desarrollo de su trabajo, tiene que revisar los libros de contabilidad, registros y comprobantes en general, con la finalidad de cerciorarse de que los datos y números que integran los estados financieros son correctos.

Para lograr obtener la evidencia suficiente y competente en la que base su opinión, el Contador Público Independiente tiene que hacer uso de ciertas técnicas que en nuestra profesión son conocidas como técnicas de auditoría y que en conjunto integran los procedimientos.

Las técnicas de auditoría pueden aplicarse a fuentes de información internas y externas.

A continuación se enuncian las técnicas de auditoría que acepta la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

- a) Estudio General
- b) Análisis de saldos y de movimientos
- c) Inspección
- d) Confirmación
- e) Investigación
- f) Declaraciones y Certificaciones
- g) Observaciones
- h) Cálculo y Verificación

Una breve explicación de cada una de ellas se menciona a continuación.

**a) Estudio General**

Esta técnica debe ser utilizada en primer término, ya que por medio de ella se conocen las características de la entidad económica, sus métodos de registro, la forma de realizar sus operaciones, su magnitud y los aspectos más importantes que requieren atención especial, es decir, a través de ella se tiene una idea completa de la situación de la organización. Para que lo anterior se logre en la mejor forma posible, es necesario que la técnica sea aplicada directamente por el Contador Público Independiente, o bien por aquellos ayudantes que posean la madurez suficiente para interpretar y aquilatar la valiosa información que se obtiene a través de ella.

El contador Público normará su criterio basándose en lo que pueda desprenderse de una simple lectura, a los diversos registros y documentos que tiene la entidad económica, de donde pueden surgir detalles o aspectos que llamen la atención y sobre los cuales se requiera una investigación más a fondo, a esta forma de aplicar la técnica se le denomina "informal". O bien, puede suceder que por ejemplo, mediante la preparación de estados financieros comparativos obtenga un resultado más satisfactorio que le permita identificar aquellas áreas sobre las cuales hubo cambios notables, que afectaron visiblemente la situación de la organización y poder determinar sobre cuales renglones se podrá una mayor

atención; este último aspecto se denomina en la práctica "aplicación formal" de la técnica de estudio general.

En una u otra forma, el Contador Público obtiene a través de esta técnica una apreciación general de la organización de la entidad económica.

#### **b) Análisis**

Consiste en la clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas. El análisis es aplicable a cuentas o algún rubro de los estados financieros para tener conocimiento de como se encuentran formados. Existen dos clases:

**Análisis de saldos.-** Existen cuentas en las que los cargos y los abonos son compensaciones unos de otros, en estas circunstancias el saldo de la cuenta queda integrado por un neto que representa la diferencia entre las distintas que se movieron dentro de la cuenta.

El análisis de estas partidas residuales y su clasificación en grupos similares y significativos es lo que constituye el análisis de saldos.

**Análisis de movimientos.-** Existen movimientos que integran las cuentas y que no son por compensación. Tal es el caso de las cuentas de resultados. Se dice que es análisis de movimientos cuando el análisis de la cuenta debe hacerse por agrupación conforme a conceptos

homogéneos y significativos de los distintos movimientos de cargo y abono que constituyen el saldo final de la cuenta.

**c) Inspección**

Consiste en el examen físico de bienes materiales o de documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los estados financieros. Con esta técnica, el objetivo que se persigue es verificar la existencia o autenticidad de algún activo o de una operación registrada en contabilidad y que pueden estar representados por bienes materiales, títulos de crédito o algún documento que constituye la materialización de lo asentado en registros contables.

En todos los casos se puede comprobar la autenticidad del saldo de una cuenta mediante un examen físico (arqueo) de documentos o verificación de la existencia de ciertos bienes.

**d) Confirmación**

Esta técnica se basa en la relación que tiene la organización con terceras personas que se encuentran en condiciones de proporcionar al Contador Público Independiente información válida. Se aplica mediante el sistema de dirigir por escrito a la persona física o moral a quien se le va a pedir la información.

Dependiendo de la forma como se utilice se puede clasificar en:

**POSITIVA.-** Se dice que es positiva cuando se le pide al confirmante que conteste al auditor tanto si está conforme con los datos como si no lo está. La confirmación positiva a su vez se subdivide en: Confirmación positiva directa y Confirmación positiva indirecta.

La confirmación positiva directa es cuando al confirmante se le proporcionan los datos de que constan, en la entidad económica y se le pide que conteste al auditor tanto si está conforme o no con el saldo que se le da, indicándoles que podrá hacer las observaciones que considere necesarias.

La confirmación positiva indirecta, es cuando al confirmante no se le proporcionan los datos que existen en los libros o auxiliares de la entidad económica y se le pide que examine sus registros para que conteste al auditor indicándole los datos que obran en su poder.

**NEGATIVA.-** Se dice que es negativa cuando se le pide al confirmante que conteste la solicitud únicamente cuando no esté de acuerdo con la información que se le proporciona. Esta forma de confirmación tiene como inconveniente principal el hecho de que el confirmante normalmente por falta de tiempo o negligencia, no contesta la confirmación induciendo al auditor a conclusiones erróneas.



Por último, para obtener los resultados deseados se recomienda se tomen medidas para proteger la aplicación de esta técnica.

**e) Investigación**

Los funcionarios y empleados de una entidad económica, son factores determinantes en la obtención de informes, datos, situaciones, etc., que le facilitan al Contador Público el desempeño de su trabajo, o bien, le proporcionan los elementos para sugerir servicios constructivos a la organización, todo lo cual refleja un beneficio para él, en los resultados de su revisión y como consecuencia para el propio organismo cuyos estados financieros se examinaron.

Cuando la información obtenida de estas personas se confirma a través de otros recursos, como es la propia documentación de la organización, se está aplicando la técnica de investigación de manera "formal", mientras que si únicamente se obtienen los datos del empleado sin llevar a cabo una confirmación adicional, se está aplicando informalmente.

**f) Declaraciones o certificaciones**

Como consecuencia de las investigaciones realizadas, puede suceder que el auditor considere que son de importancia por lo cual se hará constar por escrito la información obtenida, bien sea, mediante memorándum de resúmenes debidamente firmados por las personas que proporcionan la información, también puede darse el caso

de que el auditor solicite las cartas o documentos dirigidos a él. Esta técnica se aplica cuando la importancia de los datos o el resultado de las investigaciones lo ameriten.

Conviene hacer notar que, aún cuando la investigación y las certificaciones y declaraciones son técnicas de auditoría convenientes y necesarias, su validez está limitada, y por consiguiente debe condicionarse su valor a esa limitación, por el hecho de ser datos suministrados por personas que, o bien participaron en las operaciones realizadas, o bien tuvieron ingerencia en la forma de los estados financieros que se están examinando.

**g) Observación**

La observación es la técnica por medio de la cual el auditor se cerciora de ciertos hechos y circunstancias, principalmente lo relativo a la forma como las operaciones se realizan, dándose cuenta personalmente, de modo abierto o discreto, de la forma como el personal de la empresa realiza ciertas operaciones. Por ejemplo: El auditor puede tener la convicción de que los inventarios físicos fueron levantados de manera satisfactoria, observando la manera como se desarrolla la labor de preparación y realización práctica de levantamiento de inventarios.

**h) Cálculo y verificación**

Dentro de los datos que se reflejan en la contabilidad que da forma a los estados financieros al finalizar un

período de operaciones, existen partidas que provienen de cálculos o cómputos que se han realizado sobre bases previamente establecidas.

En su revisión, el auditor puede hacer pruebas parciales independientes de las mismas para tener la certeza de que son correctas numéricamente. No obstante lo anterior, es conveniente hacer notar que en la aplicación de esta técnica deben efectuarse cálculos individuales de manera distinta a la que originalmente se habían calculado. Son ejemplo de esta situación el cálculo de la determinación de intereses, la depreciación, la amortización, etc.

### **13. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICABLES AL CONTROL INTERNO**

Como punto de partida y para poder tener un panorama general de la estructura de control de la empresa, el auditor debe realizar una evaluación preliminar de control interno, lo cual aplicando diversos procedimientos.

En esta etapa, el auditor efectúa un análisis general del riesgo implícito en el trabajo que va a realizar, con objeto de considerarlo en el diseño de sus programas de trabajo de auditoría y para identificar gradualmente las actividades y características específicas de la entidad.

En el Boletín 3050 se señala lo relativo a la revisión preliminar del control interno, así como el hecho de considerar el sistema de cómputo al evaluar la estructura

del mismo, la aplicación de pruebas de cumplimiento y la evaluación final del control interno existente en la entidad.

Por lo que al análisis del riesgo se refiere, es necesario considerar que el riesgo de auditoría representa la posibilidad de que el auditor pueda dar una opinión sin salvedades, sobre unos estados financieros que contengan errores y desviaciones de principios de contabilidad, en exceso de importancia relativa.

La evaluación de riesgos permite al auditor emitir su juicio profesional acerca de la posibilidad de que existan declaraciones incorrectas en los estados financieros; para ello, una vez que se ha adquirido una adecuada comprensión de los elementos de la estructura de el control interno (mencionados en el capítulo anterior) y los haya documentado apropiadamente en sus papeles de trabajo, para que esté en condiciones de definir la naturaleza u oportunidad de las pruebas de auditoría que se llevarán a cabo.

Para este efecto es conveniente mencionar la clasificación de los riesgos de auditoría:

**-RIESGO INHERENTE.-** Es el riesgo que se presenta en la revisión relativo a la naturaleza y complejidad de la entidad auditada, sin considerar la efectividad de los sistemas de control, es decir, riesgos propios al giro de la empresa y su entorno que están fuera del control de la administración

-RIESGO DE CONTROL.- Es el riesgo de que los sistemas de control, incluyendo la auditoría interna, no puedan evitar o detectar errores o irregularidades significativas en forma oportuna por la administración.

-RIESGO DE DETECCION.- Es el riesgo de que los procedimientos establecidos por el auditor, no puedan descubrir errores o irregularidades significativas, en el caso de que existieran. Este riesgo está en función de la efectividad de los procedimientos de auditoría, su alcance, oportunidad e interpretación de las desviaciones detectadas.

En consecuencia el auditor deberá hacer una evaluación del control interno utilizando los procedimientos y técnicas de auditoría, que le permitan obtener una certeza razonable de que puedan prevenirse o descubrirse errores o irregularidades importantes mediante las técnicas de control establecidas.

Por lo tanto, dichos procedimientos deberán ser lo suficientemente oportunos y extensos, procurando diseñar pruebas de auditoría tanto de cumplimiento como sustantivas, a través de las cuales se puedan obtener los elementos de juicio que sirvan de base para emitir su opinión, sobre la razonabilidad de los estados financieros de la empresa, por lo que es conveniente señalar en que consisten esas dos clases de pruebas:

- Una prueba de cumplimiento, es la comprobación de que una o más de técnicas de control interno estaban en

operación en el período adecuado (por ejemplo: la revisión de adiciones y bajas de activo fijo en donde se validan los atributos de autorización, registro contable, inspección física, registro en auxiliares, etc.).

- Una prueba sustantiva esta diseñada para llegar a la conclusión con respecto a un saldo de una cuenta, sin importar los controles internos sobre los flujos de transacciones que se reflejan en el saldo.

De lo anterior se deriva que las pruebas de cumplimiento serán las utilizadas para validar el control interno establecido en las entidades a revisar.

El fin primordial de la revisión de los procedimientos de contabilidad y el control interno, es averiguar, cuales son los procedimientos empleados y la eficacia del sistema de control interno existente, como una base para determinar el alcance del exámen.

Los términos en que se formula el dictamen hacen necesaria esta revisión. La cual no termina con las investigaciones relacionadas sobre como funcionan los procedimientos de contabilidad y el sistema de control interno; continúa a través del examen con las investigaciones adicionales, las comprobaciones de los registros de contabilidad y la observación de las operaciones importantes necesarias para juzgar la eficiencia de las medidas de control interno; averiguar si en realidad funcionan como se manifiestan.

Otro objeto de esta revisión es el de tomar nota y llamar la atención a cualquier modificación práctica a los procedimientos de contabilidad y control interno que puedan o deban hacerse para reforzar, mejorar o simplificar el sistema existente.

La esencia de una sistema eficaz de control interno se basa en la separación de funciones, de modo que las personas responsables de la custodia de los activos y de conducir las operaciones, no tomen parte en el mantenimiento de los registros que se establecen para el control contable sobre los mismos, ni tengan acceso a ellos.

Las funciones de los diferentes empleados deben estar divididas a modo de reducir al mínimo las posibilidades de colusión, la presentación de irregularidades y la falsificación de las cuentas. El objetivo es proporcionar la máxima protección posible a los recursos, tomando en consideración los riesgos que intervienen y el costo del sistema.

El estudio inicial debe abarcar los procedimientos de contabilidad y control interno relacionados con las principales actividades de la entidad económica. En general, los procedimientos de contabilidad y las medidas de control interno deben revisarse cada año, como una base para fijar la amplitud del trabajo del auditor. Cuando no es posible abarcar todas las actividades cada año, la revisión debe hacerse sobre una base de rotación de modo que todas las fases del sistema sean abarcadas en un plazo razonable. El procedimiento para la revisión y

la amplitud de la aplicación del mismo deberá fijarse por supuesto en cada caso, teniendo en cuenta las circunstancias.

Los procedimientos de auditoría que utiliza el auditor en su trabajo ayudan a examinar el control interno y a comprobarlo, por lo tanto el estudio y evaluación del control interno que realiza el Contador Público no termina con la contestación de preguntas del cuestionario, sino que debe satisfacerse con sus pruebas que aplique en cada caso particular.

Con el fin de estudiar y evaluar el sistema de control interno y emitir un dictamen sobre el mismo a una fecha determinada o por un período determinado, se recomiendan los procedimientos de auditoría que se tratan a continuación:

#### **Planeación**

- 1) El Contador Público Independiente debe tomar en cuenta la naturaleza de las operaciones de la empresa auditada, de sus activos, el volumen de las transacciones que se efectúan y el grado de riesgo de que los activos no sean utilizados correctamente.
- 2) Debe tomarse en cuenta el medio ambiente que rodea al organismo auditado; así como la forma en que se desarrollan las operaciones con terceros tales como clientes, proveedores, acreedores, etc.



- 3) La reputación de la administración, la calidad del personal y la rotación del mismo, y en general los aspectos que pueden ocasionar que la organización se aparte de los procedimientos de control interno establecidos.
- 4) Deben considerarse los procedimientos para ejercer la supervisión relativa al cumplimiento de las disposiciones de control interno, verificando que los procedimientos de control interno establecidos hayan sido comunicados claramente, de preferencia de una manera formal, a todo el personal encargado de ponerlos en práctica, o bien, si existen como resultado de la experiencia.

Así como en general, el sistema de información financiera incluyendo los informes diseñados para planear y controlar las operaciones tales como presupuestos, informes periódicos de tipo estadístico, etc.

- 5) El conocimiento por parte del Contador Público Independiente en relación con el sistema de control interno del organismo auditado cuando se ha efectuado con anterioridad la auditoría de los estados financieros, así como el riesgo probable de que las deficiencias importantes observadas en el sistema del control interno se puedan volver a presentar.
- 6) La existencia de computadoras procesadoras de transacciones, su interface con los registros, etc..

- 7) El alcance y la calidad de la función de auditoría interna.
- 7) Además el Contador Público debe comentar con la administración los siguientes aspectos:
- a) Las debilidades del control interno consideradas como importantes por la administración; incluyendo medidas correctivas para esas debilidades.
  - b) La responsabilidad que la propia administración ha asumido al respecto al establecimiento de técnicas de control interno adecuadas al mantenimiento del mismo.
  - c) La descripción de cualquier irregularidad que tenga un papel importante en el sistema de control interno donde pueda estar involucrada la administración o los empleados.
  - d) Los cambios ocurridos recientemente en el sistema de control interno.

#### **Revisión del diseño del sistema**

El objetivo de esta revisión es llegar a una conclusión preliminar sobre si el sistema parece adecuado, considerando las características propias del organismo auditado, del medio ambiente que le rodea y la naturaleza de sus operaciones.

En esta revisión del sistema de control interno se efectúa una vez que el Contador Público ha planeado en forma general el alcance de su trabajo.

Con el objeto de llegar a esta conclusión preliminar, el Contador Público deberá adquirir un conocimiento adecuado de aspectos tales como:

- a) Los ciclos en los cuales se pueden agrupar las transacciones de la entidad.
- b) El flujo de las transacciones a través del sistema de contabilidad.
- c) Los objetivos específicos de control que se relacionan con las áreas donde exista el riesgo de que ocurran errores o irregularidades, ya sea en el flujo de transacciones o en el manejo de los activos.
- d) Los procedimientos o técnicas que se han establecido para alcanzar los objetivos específicos de control.

Al analizar el conjunto de técnicas para efectuar el examen del sistema de control interno el Contador Público debe considerar dichas técnicas en función al cumplimiento de los objetivos de control interno para los cuales fueron diseñadas, y no juzgar su efectividad en forma aislada.

Existen diferentes técnicas de control interno para propósitos distintos; en este sentido se pueden identificar procedimientos primarios, diseñados para

lograr objetivos específicos de control en ciertas áreas en las que puede ser mayor el riesgo de que ocurran irregularidades; como ejemplo se puede señalar la preparación de relaciones mensuales de cuentas colectivas y su comparación periódica con las cifras de control del mayor, la preparación de conciliaciones bancarias y la investigación y ajuste de las partidas en tránsito.

Existen también los procedimientos secundarios diseñados para contribuir a lograr otros objetivos de la administración en un sentido más amplio, y no son parte integrante de las técnicas de control interno contable involucradas en el proceso de transacciones o en el manejo de activos, como ejemplo se encuentran aquellas técnicas de control que incluyen la comparación sistemática de los resultados obtenidos con los esperados, y los informes relativos entre resultados reales y presupuestados, costos estándar o estimados de ingeniería, etc.

En ambos casos, el conocimiento de la administración respecto a las técnicas de control interno en vigor y su compromiso para que éstas sean seguidas fielmente en la práctica, es también una parte importante del sistema de control interno en sí.

Para poder evaluar la función de la administración se requiere del juicio profesional por parte del Contador Público.

#### **Preparación del programa de trabajo**

Cuando el Contador Público prepara el programa de trabajo con el objeto de examinar y emitir una opinión sobre el sistema de control interno; deberá incluir en su programa de trabajo tantas pruebas de cumplimiento como sean necesarias para poder formarse una opinión sobre el mismo, lo que puede no ser necesario en una auditoría de estados financieros, sustituyendo por razones de eficacia las pruebas de cumplimiento por las sustantivas.

El objeto de efectuar pruebas de cumplimiento que le permitan al Contador Público opinar sobre el sistema de control interno, es la identificación de los procedimientos de control establecidos por la empresa y posteriormente diseñar un programa de trabajo para cubrir oportunamente una opinión a una fecha específica o por un periodo determinado.

Debe considerarse también que aunque la naturaleza de las pruebas no varía respecto a las utilizadas en una auditoría de estados financieros, el objetivo específico del trabajo es distinto y, por lo tanto, el alcance y oportunidad de los procedimientos es distinto.

En este sentido, la naturaleza y el alcance de las pruebas de cumplimiento del Contador Público sobre los procedimientos de control interno, podrán ser modificados en el curso del trabajo con objeto de confirmar las conclusiones preliminares derivadas de la revisión del sistema.

### **Evaluación de resultados**

Cuando las técnicas de control interno diseñadas para cumplir con ciertos objetivos específicos no funcionan de la forma adecuada, se puede decir que existe una deficiencia de control interno. Es este caso pueden ocurrir errores o irregularidades y no ser detectados oportunamente por el personal en el curso normal de sus funciones.

El juzgar la importancia relativa a la deficiencia de control es cuestión de juicio profesional, sin embargo, cuando es alto el riesgo de que ocurran errores o irregularidades que puedan distorsionar los estados financieros, se puede decir que la deficiencia en el sistema de control interno es importante.

Una vez llevado a cabo el trabajo descrito en el proceso de planeación, revisión del diseño del sistema y preparación del programa de trabajo, el Contador Público deberá aplicar su juicio profesional con el objeto de evaluar los resultados de su revisión.

Como parte de este proceso, es necesario identificar cualquier deficiencia importante que pueda existir en el sistema de control interno, así como el efecto que dicha situación pueda tener en la operación de la organización en su conjunto. Por otra parte, el auditor también deberá evaluar los errores o irregularidades encontrados y la posibilidad de que éstos ocurran debido a ineficacias de los procedimientos de control establecidos, siempre ponderando los riesgos y limitaciones inherentes de

dichos sistemas, tratando de predecir las reacciones de las personas que tienen la posibilidad de cometer irregularidades, debido a causas tales como la concentración inadecuada de funciones de control o una deficiente capacitación del recurso humano involucrado.

Por último, en atención a que el auditor debe documentar todos aquellos aspectos importantes de la auditoría que proporcionan la evidencia de que su trabajo se llevó de acuerdo con normas y procedimientos de auditoría, dicha evidencia debe quedar plasmada en sus papeles de trabajo, que serán las pruebas de cumplimiento y que servirán para concluir sobre el control que se ha establecido.

Por otra parte todas las deficiencias, fallas o asuntos que llamen la atención al auditor y que en su opinión deben comunicarse al cliente deberán quedar debidamente documentadas en papeles de trabajo, referenciándose de que prueba se obtuvo la deficiencia, cuál es la causa que origina dicha deficiencia, quién es el responsable de la misma, sus comentarios y la sugerencia del auditor al respecto.

**CAPITULO IV: DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO  
SOBRE EL CONTROL INTERNO**



#### 14. CONCEPTO Y OBJETO DEL DICTAMEN

Dado que en los estados financieros de una empresa se consigna su situación financiera y los resultados de sus operaciones a una fecha determinada, la veracidad y consistencia de estos documentos adquieren relevancia tanto para los usuarios internos como externos de la entidad económica, motivo por el cual se acude normalmente al Contador Público Independiente, para que a través de la revisión que practique, emita su opinión o dictamen sobre dichos estados.

Generalmente, el dictamen es la expresión de la opinión profesional como resultado del trabajo efectuado por el Contador Público sobre el examen de los estados financieros de una entidad; opinión que encierra un juicio profesional e imparcial, fundado en evidencias suficientes y competentes y es la única parte del cuaderno que contiene los estados financieros a la que se le atribuye responsabilidad al profesional.

Para precisar el concepto "Dictamen", se mencionan algunas definiciones emitidas por varios autores.

Según el diccionario de la Real Academia Española, el significado que le da al vocablo "Dictamen" es:

"La aceptación de opinión y juicio que se forma o emite sobre una cosa".

La comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., define al dictamen como sigue:

"Es el documento formal que suscribe el Contador Público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate."

De lo anterior, se desprende que el Dictamen del Contador Público, es la opinión que emite el auditor en forma imparcial acerca de la veracidad de las cifras de los estados financieros de una empresa, como consecuencia de la verificación y comprobación de las transacciones registradas en los libros contables.

El objetivo principal del Contador Público, en el terreno de la Auditoría es rendir información primordial, así mismo se observa que el dictamen constituye la información básica en forma breve pero a la vez clara y precisa, de la expresión de la opinión que hace el Contador Público sobre la situación financiera que presentan los estados respectivos.

Antes de emitir su opinión debe haber aplicado previamente todas aquellas pruebas que le permitan asegurarse de la razonabilidad y de la correcta aplicación del control interno, con el objeto de mantener la confianza que el público y las autoridades han depositado en él. Por tal motivo cualquiera que sea su uso o su destino, el Contador Público Independiente

contrae una gran responsabilidad al emitir el dictamen precisamente por el alto grado de credibilidad que se le concede.

#### 15. IMPORTANCIA DEL DICTAMEN

Son múltiples las personas o instituciones que tienen o desean tener ingerencia directa o indirecta en la marcha de las organizaciones. La diversidad de intereses que convergen hacia el conocimiento de la situación financiera y necesidad de tomar decisiones y elegir alternativas financieras dignas de crédito, precisamente por su veracidad. El grado de confianza que puede concederse a un estado financiero aumenta, cuando está dictaminado por un Contador Público Independiente; ya que se agrega confianza a las declaraciones informativas que muestran los estados financieros.

El dictamen del auditor es de gran utilidad en el medio privado, en el gubernamental y entre el público en general, los fines a los que se aplica son, entre otros, los siguientes:

En la toma de decisiones de numerosos organismos y entidades, tanto públicos como privados, interesados en conocer los resultados de su organismo auditado, bajo la certeza de que la validez y contenido de los estados financieros fueron revisados con apego a las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados.

Desde el punto de vista de la Banca para el otorgamiento de créditos de distinta naturaleza, se hace necesario que los activos de una entidad económica susceptibles de darse en garantía o prenda del crédito otorgado, estén respaldados por la opinión imparcial del Auditor.

Para los inversionistas, los estados financieros dictaminados les darán el margen de seguridad necesario para tomarlos como base del estudio previo que deben efectuar a su futura inversión.

Asimismo, y como parte integrante de una moderna administración de negocios es de interés para los miembros del Consejo de Administración, accionistas y ejecutivos de una entidad económica, conocer en base al dictamen del Auditor, su opinión como elemento fundamental para medir la calidad de la eficiencia de la operación del negocio y del alcance de los objetivos con la finalidad de adoptar medidas de organización o reorganización que mejoren la solvencia de la entidad económica y eleven su productividad.

En la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el dictamen sirve para la revisión y clasificación de las declaraciones de impuestos de los contribuyentes. A través del dictamen se está en posibilidad de vigilar que los contribuyentes se ajusten estrictamente a las disposiciones fiscales vigentes y cumplan con sus obligaciones tributarias correctamente.

Los trabajadores ante la imparcialidad del Contador Público Independiente que emite su opinión sobre los estados financieros, pueden tener la certeza de que la participación de utilidades que les corresponde se determinó correctamente en los términos de la Legislación Fiscal y Laboral vigentes.

El dictamen del Contador Público sirve también como base para determinar el valor de compra o venta de un negocio, en función del estudio que debe efectuar un inversionista.

La inscripción de acciones, obligaciones, papel comercial de las entidades económicas en bolsa tiene como requisito indispensable la presentación de estados financieros dictaminados por un Contador Público Independiente.

#### **16. TIPOS DE DICTAMEN**

Al auditor se le solicitan diversos dictámenes, dependiendo del solicitante y la interpretación de que ellos se vaya a obtener, siendo los más comunes:

- Dictamen de Estados Financieros
- Dictamen Fiscal
- Dictamen Administrativo
- Dictamen para Fines de Crédito
- Dictámenes Especiales

**16.1. Dictamen de Estados financieros:**

Este dictamen constituye la parte final de la Auditoría de los estados financieros en donde, conforme a las normas de su profesión, el Contador Público informa a los interesados acerca de los resultados obtenidos por su trabajo, informe que se refiere a la naturaleza, alcance y oportunidad del examen realizado sobre dichos estados financieros y que se integra de las siguientes partes:

- a) La declaración de haber examinado los estados financieros básicos proporcionados por la administración aplicando las normas y procedimientos de Auditoría.
- b) La opinión que determina la razonabilidad de la información presentada mencionando si se apega a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

**16.2. Dictamen fiscal :**

Respecto al dictamen de Estados Financieros para efectos fiscales, se puede decir que a partir de que el 21 de Abril de 1959 se emitió un decreto en materia de impuestos federales, en el cual se otorga un voto de confianza a los Contadores Públicos para opinar con respecto al cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes.

Lo anterior implica que en la actualidad el Contador Público, además de analizar la situación financiera de

una entidad económica, también está facultado para dictaminar sobre el apego a la normatividad fiscal que corresponda en su caso, y opinar en base a sus responsabilidades impositivas de la entidad económica.

### 16.3. Dictamen administrativo:

Debido a que la Auditoría Administrativa generalmente la desarrollan auditores externos, hay oportunidad para revisar y evaluar las funciones administrativas de toda la entidad económica, incluyendo a la alta administración.

La naturaleza de la opinión del Contador Público Independiente sobre la evaluación del funcionamiento de la administración, no está claramente establecida. La clase de opinión que se rinde está influenciada en gran medida por la persona que recibe el dictamen, si este reporte lo conserva la administración para fines de utilización interna, es probable que contenga recomendaciones que tengan por objeto producir un mejor funcionamiento que ayude a lograr los objetivos del organismo auditado y mejore la eficiencia de la entidad.

En el caso del dictamen con objeto de uso interno, se puede incluir la evaluación de aspectos de organización de la entidad económica, los procesos de asignación de responsabilidades, los sistemas de comunicación, las fuerzas y debilidades del personal respecto a tareas asignadas.

#### 16.4. Dictámenes para fines de crédito:

En este tipo de dictamen se hace un análisis de las fuentes de financiamiento de la empresa, evaluando la rentabilidad de sus inversiones tanto a corto como a largo plazo, analizando las necesidades y el uso conveniente de los recursos financieros, así como la susceptibilidad de la empresa de allegarse de los mismos, y la optimización que hace de otros recursos utilizados directamente para la operación.

#### 16.5. Dictámenes especiales:

Dentro de este grupo quedan comprendidos los siguientes:

- Dictamen del Seguro Social.
- Dictamen sobre el Control Interno.

##### 16.5.1. Dictamen del Seguro Social:

En Contador Público emite un dictamen en el cual informa que ha examinado las liquidaciones de pago del Instituto Mexicano del Seguro Social preparados por la Administración de la empresa, referente al registro del personal que tenga asignado por el periodo que esté dictaminado.

Emitiendo una opinión, en la que indica que la empresa ha cumplido con las obligaciones que señala el artículo 19 fracciones I, II y III de la ley del Seguro Social, por el periodo que este dictaminando, observando o no,



#### 16.4. Dictámenes para fines de crédito:

En este tipo de dictamen se hace un análisis de las fuentes de financiamiento de la empresa, evaluando la rentabilidad de sus inversiones tanto a corto como a largo plazo, analizando las necesidades y el uso conveniente de los recursos financieros, así como la susceptibilidad de la empresa de allegarse de los mismos, y la optimización que hace de otros recursos utilizados directamente para la operación.

#### 16.5. Dictámenes especiales:

Dentro de este grupo quedan comprendidos los siguientes:

- Dictamen del Seguro Social.
- Dictamen sobre el Control Interno.

##### 16.5.1. Dictamen del Seguro Social:

En Contador Público emite un dictamen en el cual informa que ha examinado las liquidaciones de pago del Instituto Mexicano del Seguro Social preparados por la Administración de la empresa, referente al registro del personal que tenga asignado por el periodo que esté dictaminado.

Emitiendo una opinión, en la que indica que la empresa ha cumplido con las obligaciones que señala el artículo 19 fracciones I, II y III de la ley del Seguro Social, por el periodo que este dictaminando, observando o no,

según sea el caso, situaciones irregulares de importancia.

El Contador Público además de emitir una opinión, debe dar un informe en el cual declare bajo protesta de decir verdad, que emite dicho informe apegándose a lo dispuesto en el "Instructivo para la Dictaminación sobre el cumplimiento de las Obligaciones que la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos imponen a los patrones y demás sujetos obligados" y que en base al examen que, conforme a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas realizó, las liquidaciones de pago al Instituto Mexicano del Seguro Social efectuadas por la empresa; referentes al registro patronal que tengan asignado por el periodo que se esté dictaminando.

En dicho informe se debe mencionar que revisó lo siguiente:

- La información relativa a la descripción de las características generales del patrón.
- La información relativa a la descripción de las características de los contratos colectivos e individuales de trabajo.
- Que las listas de trabajadores agrupados por tipos de labores, incluyen a todos los sujetos de inscripción, ante el Instituto Mexicano del Seguro Social.

#### 16.5.2. Dictamen sobre el control interno:

El Contador Público puede ser contratado para efectuar un estudio específico del control interno y rendir un dictamen sobre el mismo.

El cumplimiento de la norma de Auditoría relativa al estudio y evaluación del control interno existente (boletín 3050), ha permitido a los usuarios apreciar la ayuda que el Contador Público puede proporcionarles, cuando están interesados en obtener una opinión independiente en relación con el control interno existente en una empresa.

Es importante señalar que aunque existen afinidades con el estudio y evaluación del control interno que el Contador Público efectúa como parte de una auditoría de estados financieros para cumplir con las normas de auditoría generalmente aceptadas; existen diferencias en cuanto a revisiones específicas que deben aplicarse al control interno para opinar sobre el mismo.

En las opiniones del control interno en relación con una auditoría de estados financieros, el trabajo de auditor se limita a identificar las técnicas de control interno tal y como operan en la práctica. Mientras que las revisiones específicas para opinar sobre el control interno, el aspecto del diseño del sistema y su relación con lo que está pasando en la práctica, constituyen un elemento importante que el auditor utiliza en su trabajo.

Otro aspecto esencial en relación con las características que se pueden presentar en este tipo de revisiones, es que el Contador Público, como un elemento adicional para darle mayor confiabilidad al control interno, puede ser contratado para efectuarlas como parte de un trabajo de mantenimiento de un sistema de control interno.

Cuando el Contador Público Independiente que es contratado para emitir una opinión sobre los estados financieros, se le solicita también una opinión sobre el control interno, puede utilizar los resultados de este último trabajo, para dar cumplimiento a la norma de ejecución del trabajo relativa al estudio y evaluación del control interno que es necesario efectuar para fines de emitir un dictamen sobre estados financieros.

Al concluir el examen del control interno, el Contador Público emitirá un dictamen mediante el cual externará su opinión con la suficiente certeza de que el control interno se aplicó correctamente, o de lo contrario exprese en su opinión, que existen en forma parcial o total, fallas en cuanto al diseño del sistema de control interno y su relación con lo que está pasando en la práctica (boletín 4100).

La opinión que emite el Contador Público Independiente acerca del control interno se expresa mediante un dictamen en el cual se hacen las siguientes afirmaciones:

- a) Se practicó un estudio y evaluación del sistema de control interno en vigor.

- b) Se especifica el alcance de la revisión para determinar si se trata de un dictamen a una fecha determinada o por un período de tiempo.
- c) Se menciona que el estudio y evaluación del sistema de control interno en vigor, se realizó de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.
- d) El diseño y mantenimiento del sistema de control interno en vigor es una responsabilidad de la Administración.
- e) Existen limitaciones en cualquier sistema de control interno que pueden originar errores o irregularidades que no siempre se detectan.
- f) Cualquier sistema de control interno esta sujeto al deterioro por cambios en las circunstancias o incumplimiento en los procedimientos de control.

Originalmente se expresa una opinión a:

Si el sistema de control interno en conjunto cumple con sus objetivos y se declara si dicho sistema en vigor afecta en forma importante las cifras que muestran los estados financieros a una fecha determinada.

Para tal efecto se reconocen las siguientes opiniones:

**a) Opinión limpia**

El Contador podrá emitir una opinión limpia o sin salvedades, en el caso de estar en posición de aplicar todos los procedimientos que considere necesarios en la revisión del control interno.

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

**b) Dictamen con salvedades**

Cuando el Auditor expresa una opinión con salvedades, debe revelar todas las razones de importancia en un párrafo o varios, por separado e indicar inmediatamente después de la expresión de " En mi opinión", en un lenguaje apropiado para describir la esencia de las salvedades haciendo referencia a dicho párrafo aclaratorio.

**c) Dictamen con abstención de opinión**

El auditor debe abstenerse de expresar una opinión cuando el alcance de su examen, por cualquier circunstancia fue limitado en forma importante, indicando claramente todas las razones o motivos que dieron lugar a la abstención,

que bien puede ser por que así lo haya solicitado el cliente o por la naturaleza misma del trabajo.

La abstención de opinión se considera como expresión de opinión para los fines de la norma de información correspondiente. Esto es, después de un examen de control interno, y cuando el Auditor no pudo obtener los elementos de juicio suficientes para soportar su opinión, es entonces que se emite un juicio consistente, y por ello, se abstiene de opinar; cumpliendo así con el pronunciamiento relativo de emitir un dictamen en todo trabajo profesional.

#### **17. LA CARTA DE RECOMENDACIONES**

Como parte de su trabajo, el auditor debe proporcionar recomendaciones o sugerencias que permitan mejorar la estructura del control interno ya existente, como se mencionó en el capítulo anterior, las deficiencias o fallas detectadas en la empresa durante las pruebas de cumplimiento y sustantivas, deben de formar parte de los papeles de trabajo del auditor, dejados evidencia de que fueron comentadas con los responsables directos de las mismas, ya que con esto se obtiene un cúmulo de información muy valiosa, que permite al auditor elaborar diversas recomendaciones o sugerencias de control interno y otros aspectos, que ayudarán a la empresa a eficientar sus operaciones, mejorar dichos controles o evitar riesgos de que ocurran errores o se lleven a cabo irregularidades que afecten su patrimonio o recursos.

Generalmente la información valiosa que obtiene el auditor se refiere a errores, inconsistencias e irregularidades de los procedimientos de control, que es importante diferenciarlos para efectos de esta tesis:

El término "error" como lo define el libro de normas y procedimientos de auditoría en su boletín 3070 se refiere a fallas involuntarias en la información financiera, tales como:

- Errores aritméticos que los empleados cometen en los registros y en la información contable.
- Equivocaciones en la aplicación de los principios de contabilidad.

La palabra "irregularidad" designa distorsiones intencionales en la información financiera provocadas por cualquier persona o personas miembros de la administración o empleados. Algunos ejemplos son los siguientes:

- Falseamiento de los estados financieros por la manipulación o alteración de los registros o documentos.
- Malversación de activos.
- Omisión de información significativa en los registros o documentos.



Como mencionamos anteriormente todos estos errores o irregularidades detectados por el auditor durante su revisión debe de hacerlos del conocimiento de su cliente a través de un reporte formal, dependiendo de las circunstancias particulares de cada caso, como son:

- La importancia de la sugerencia,
- El nivel del ejecutivo de la empresa responsable de esa situación, error o irregularidad.
- Los objetivos específicos del trabajo realizado,
- La persona que contrató la auditoría,
- Las relaciones existentes con los objetivos de la empresa.

Las sugerencias deben presentarse por escrito, clasificándose de acuerdo a su grado de importancia y efectos, utilizando una redacción clara y sencilla que invite al lector a interesarse, desde la introducción de la carta o informe.

Cada revisión debe dar lugar a la emisión de uno o más informes de auditoría dirigidos al nivel de dirección que corresponda, según la gravedad de los problemas encontrados. Los resultados deben presentarse en un lenguaje conciso y comprensible que facilite la solución de los problemas. Se deben subrayar los temas que exijan una atención inmediata, reseñándolos al principio del informe mientras que para el final se dejarán los asuntos de menor trascendencia.

Es conveniente que previamente se comente con personas de alto nivel de la empresa un borrador de dicho informe, con el propósito de concluir acerca de su razonabilidad y procedencia, confirmando que lo sugerido es realmente práctico para la empresa auditada.

Es conveniente que la recomendación o sugerencia se presente con la siguiente secuencia:

1. Descripción precisa del problema de fondo (no de la(s) causa(s)).
2. Ejemplos concretos (varios)
3. Recomendación o sugerencia que tienda a eliminar el problema de fondo.
4. Descripción de los beneficios que obtendrá la compañía de adoptar nuestra recomendación (beneficios específicos y desde un "enfoque integral de negocios".
5. Comentarios de la administración responsable de su implementación.

Generalmente los criterios que se utilizan para la presentación de la carta de recomendaciones es el siguiente:

- a). De acuerdo a la importancia de las mismas, de acuerdo a la presentación de los diversos rubros o componentes de los estados financieros.
- b). De acuerdo a los rubros o cuentas que se presentan en los estados financieros.
- c). De acuerdo a la fecha en que fueron detectadas las deficiencias, primeramente las detectadas en la reciente revisión seguidas por las recomendaciones reportadas anteriormente aún no adoptadas.

A continuación presentamos un ejemplo un ejemplo de carta de recomendaciones o sugerencias:

EMPRESA "X", S. A., DE C. V..  
MEMORANDUM DE RECOMENDACIONES PARA MEJORAR EL SISTEMA DE  
CONTROL INTERNO Y LOS PROCEDIMIENTOS CONTABLES  
MARZO DE 1996

Deseamos confirmar las siguientes recomendaciones encaminadas a mejorar el sistema de control interno y los procedimientos contables, lo cual permitirá a la Administración salvaguardar con mayor efectividad los activos de la Sociedad. Estas recomendaciones fueron discutidas por nuestros representantes con la C.P. XYZ, contralor, cuyos comentarios se muestran al final de cada recomendación.

El presente memorándum de sugerencias no incluye, por supuesto, todas las posibles mejoras que podrían desarrollarse con base en una revisión especial más extensa, sino que cubren únicamente aquellas áreas que observaron nuestros representantes durante el curso de nuestra visita para la auditoria de los estados financieros de X, S. A. de C. V..

Desde luego, estamos a sus órdenes para participar en el grado que consideren necesario, en la implantación de las recomendaciones mostradas en este memorándum.

EMPRESA "X", S. A. DE C. V.,  
MEMORANDUM DE RECOMENDACIONES PARA MEJORAR EL SISTEMA DE  
CONTROL INTERNO Y LOS PROCEDIMIENTOS CONTABLES  
MARZO DE 1996

INDICE

<u>NUMERO DE RECOMENDACION</u>	<u>CONTENIDO</u>	<u>Página</u>
1	Plan de acción	92
2	Manual de organización y procedimientos contables	93
3	Nivel de endeudamiento	93
4	Cancelación de cuentas bancarias	94
5	Area de sistemas	95
6	Control de identificación de activos fijos	96
7	Pago de nómina con tarjeta de débito	96

## 2. PLAN DE ACCION

RIESGO	RECOMENDACION	RESPONSABLE	FECHA DE IMPLEMENTACION Y/O COMENTARIOS
MODERADO	1. ACTUALIZACION DEL MANUAL DE ORGANIZACION Y PROCEDIMIENTOS CONTABLES.	CONTRALORIA	ABRIL DE 1996
MODERADO	2. ESTABLECER UN NIVEL DE ENDEUDAMIENTO ADECUADO PARA LA OPERACION CON EL OBJETO DE REDUCIR LA INVERSION DE LOS RECURSOS PROPIOS	CONTRALORIA	SE ESTUDIARA EN LA PROXIMA JUNTA DE CONSEJO
BAJO	3. CANCELACION DE CUENTAS BANCARIAS SIN MOVIMIENTO	CONTRALORIA	NO ESTA DE ACUERDO, YA QUE LAS CONSIDERA UN MEDIO DE REFERENCIA BANCARIA.
ALTO	4. DESIGNACION DE UN RESPONSABLE EN EL AREA DE SISTEMAS.	CONTRALORIA	DE ACUERDO
ALTO	5. CONTROL DE IDENTIFICACION DE ACTIVOS FIJOS.	CONTRALORIA	SE IMPLEMENTARA DURANTE 1996
MODERADO	6. PAGO DE NOMINA A TRAVES DE TARJETA DE DEBITO	CONTRALORIA	DE ACUERDO

EMPRESA "X", S. A., DE C. V.,  
MEMORANDUM DE RECOMENDACIONES PARA MEJORAR EL SISTEMA DE  
CONTROL INTERNO Y LOS PROCEDIMIENTOS CONTABLES  
MARZO DE 1996

RECOMENDACION 2:

Manual de organización y procedimientos contables -

Con el fin de dar a conocer a todo el personal sus funciones, responsabilidades, políticas de la empresa y modificaciones a las mismas, se deberá mantener actualizado el manual de organización y de procedimientos contables y administrativos, recomendamos sea revisado éste anualmente. Asimismo con el objeto de enriquecer el contenido del manual referido, recomendamos el incluir dentro de la revisión anual de 1996 los siguientes puntos:

- Política de reembolsos de anticipos de gastos.
- Política de elaboración de presupuestos de compras.
- Política de capitalización de activos fijos y su registro.

Comentarios de la contraloría:

Se pretende efectuar una revisión en el mes de abril de 1996.

RECOMENDACION 3:

Nivel de endeudamiento -

Con la finalidad de tener una mejor utilización del capital de trabajo, es importante fijar un nivel de endeudamiento adecuado para la operación, con el objeto

de reducir la inversión de los recursos propios, un parámetro de referencia sería un porcentaje del capital contable.

Comentarios de contraloría:

De acuerdo, lo estudiaremos en la próxima junta de consejo.

RECOMENDACION 4:

Cancelación de cuentas bancarias -

Con el objeto de mantener actualizado el número de cuentas bancarias que operan en la empresa, es recomendable cancelar las siguientes cuentas:

City Bank	Número 79909-001
Bancomer	Número 76315-9
Serfin	Número 316-658-25

Puesto que, dichas cuentas, presentan un saldo mínimo sin movimientos desde hace más de 6 meses, ni se han generado intereses correspondientes, toda vez que la cuenta no otorga rendimientos, y si implica gastos por manejo de cuenta, y un exceso de trabajo en el área contable y de tesorería para su control.

Comentarios de contraloría:

La administración ha tomado la decisión de no cancelarlas ya que la consideran como un medio de referencia bancaria.

RECOMENDACION 5:

Area de sistemas -

Con objeto de optimizar la operación del área de sistemas, es necesario que la compañía cuente con un encargado del área, el cual tenga las siguientes funciones:

- Realizar respaldos de información para cubrir cualquier contingencia que se presente y no se pierda la información.
- A nivel hardware resuelva cualquier problema que se presente con los equipos ya que el asesor actual no está cumpliendo con los compromisos establecidos.
- A nivel software modifique y adecúe los programas a las necesidades de la empresa.
- Asimismo con el objeto de optimizar los paquetes de software es necesario incorporar interfaces entre los diferentes sistemas (facturación, COI y NOI de ASPEL), a fin de realizar todas las transacciones automáticamente y evitar errores al momento de recapturar los datos incurriendo en duplicidad de información y pérdida de tiempo.
- Corregir errores en las interfaces existentes ya que actualmente no están operando en forma eficiente. Durante nuestra revisión observamos que la cuenta de mayor de cuentas por cobrar al 31 de diciembre de 1995 no coincidía con el auxiliar respectivo por \$128,200.

Comentarios de contraloría:

De acuerdo.



RECOMENDACION 6:

Control de identificación de activos fijos -

Con objeto de tener un control más eficiente sobre los activos fijos, es recomendable el elaborar un registro auxiliar para controlar en forma detallada dichos activos, adicionalmente identificar cada uno con una placa metálica o etiqueta con código de barras, ya de esta forma incluir en dicho control:

- El número de identificación asignado y localización.
- Fecha y costo de adquisición.
- Depreciación anual y acumulada.
- Responsable de su custodia

Durante nuestra revisión observamos que la compañía no tiene identificado donde se encuentran las computadoras portátiles que adquirió en el año, ni que personal las esta custodiando.

Comentarios de contraloría:

De acuerdo, lo implementaremos este año.

RECOMENDACION 7:

Pago de nómina con tarjeta de débito -

Con el objeto de eficientar el proceso de pago de nóminas, es recomendable se analice la posibilidad del uso de tarjetas de débito, ya que disminuye el riesgo del manejo de efectivo y elimina funciones de ensobretado, elaboración de cheques y pago de la nómina.

Comentarios de la contraloría:

De acuerdo.

## CARTA A LA GERENCIA

La carta a la gerencia no es más que una carta de recomendaciones en donde se enuncian deficiencias o fallas muy graves en las que estén implicados funcionarios de la compañía de un alto nivel jerárquico, por lo que dichas recomendaciones no se pueden discutir previamente con los funcionarios responsables y por la importancia que amerita el caso, se comentarán únicamente con el director general o miembros del consejo de administración, tal es el caso de la recomendación que presentamos a continuación.

### RECOMENDACION 1:

#### Evaluación del número, capacidad y aptitud del personal de finanzas y contabilidad.

El estado actual de la contabilidad de la compañía muestra que en general el nivel técnico y experiencia del personal de finanzas y contabilidad no es del todo adecuado.

Recomendamos una evaluación formal del personal respecto a su número, nivel de conocimientos técnicos, grado de experiencia, capacidad para tomar decisiones, potencial de progreso, etc. Esto permitirá determinar si el número de empleados, su experiencia y capacidad son adecuados a las necesidades presentes y futuras de la empresa.

También puede servir de base para una mejor distribución de funciones asignándoles de acuerdo con la capacidad y potencial de progreso de cada persona. Cuando esta

evaluación se complete y el personal óptimo haya sido determinado, debe darse atención al desarrollo de programas formales de capacitación cubriendo entre otros temas, los de contabilidad, costos e impuestos, etc.

Como podemos observar debido a las implicaciones de esta recomendación, no puede ser comunicada a la dirección, puesto que se está emitiendo un juicio sobre su desempeño, por lo que lo más conveniente sería presentarla directamente al consejo de administración.

## CONCLUSION

La opinión que emite el auditor independiente sobre los estados financieros incluye una frase que afirma, en parte: "Nuestro examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas..." que se refiere a la norma de ejecución de trabajo, en donde se indica que se debe realizar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, con el propósito de obtener seguridad sobre el, para la determinación de la extensión del alcance de las pruebas de auditoría y hasta donde los procedimientos de auditoría deberán restringirse.

El auditor independiente revisa el sistema de control interno de su cliente para determinar su grado de fiabilidad como parte de un objetivo global que es hacer un examen de los estados financieros de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, para sustentar su opinión sobre si los estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos importantes, la situación financiera, resultados de operación, y los cambios en la posición financiera en conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Una estructura de control interno efectiva reduce, mas no elimina, la posibilidad de que ocurran errores o se lleven a cabo irregularidades o actos ilegales y de que estos permanezcan sin ser advertidos. Igualmente, debido a la naturaleza de las irregularidades, que pueden incluir encubrimientos u ocultaciones a través de colusiones y falsificaciones, estos, en caso de haberlos, podian no ser detectados. En consecuencia, el auditor tiene la responsabilidad, dentro de las limitaciones inherentes al proceso de auditoría, de planificar el examen de búsqueda de errores o irregularidades que tendrían un aspecto significativo sobre los estados financieros y de realizar dicho examen empleando las facultades y cautela debidos.

El examen normal que realiza el auditor no esta diseñado para revelar todas las irregularidades o desfalcos, debido a que el trabajo se basa en pruebas selectivas de la información, sin embargo todas las situaciones detectadas durante el curso de la auditoría deben de ser comentadas con los directivos o funcionarios de la compañía de nivel suficiente ( a través de la carta de recomendaciones), siendo éstos siempre de jerarquía superior a los revisados; si después de tales comentarios el auditor sigue creyendo que existe un error significativo, se deberá dar parte al consejo de administración. El auditor puede mostrarse interesado por consultar al asesor legal de su cliente, si se han agotado todas las posibilidades que tiene el auditor y todavía se muestra incierto sobre si los errores o irregularidades significativos podrían afectar

considerablemente a los estados financieros, se deberá de considerar una opinión con salvedad o denegar la opinión.

Generalmente durante el proceso de planeación de auditoría se obtendrá toda la información relativa a los controles, la cual el auditor, a través de los métodos descriptivo, gráfico y de cuestionario dejara evidencia de su conocimiento sobre los mismos, para posteriormente estructurar las pruebas de auditoría, su alcance y extensión.

En cuanto a la documentación del estudio y evaluación del control interno, es necesario que los papeles de trabajo del auditor contengan suficiente información sobre todos los aspectos significativos de los sistemas de control que sean importantes para su revisión.

La información debe ser lo suficientemente amplia como para fundamentar la comprensión de la forma en que las transacciones y la información relativa son procesadas; de la cual, cabe mencionar que gran parte de esta información forma parte del conocimiento acumulado de auditoría por lo que consecuentemente debe de ser actualizada.

La documentación de este estudio es útil para lo siguiente:

- a). Proporciona información sobre la cual se fundamentara el plan de auditoría y posibilita la comprensión de los

sistemas de control de la empresa al equipo de auditoría.

- b). Forma parte de la documentación que avala el trabajo realizado por el auditor de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- c). Proporciona la información necesaria para fundamentar las recomendaciones al cliente.

El tamaño de las empresas y la calidad de sus controles son los factores que considera el auditor para determinar el alcance de su revisión.

En algunos casos donde las empresas no son lo suficientemente grandes como para justificar un sistema de control interno totalmente satisfactorio pero que si lo son como para poseer algunas de sus características, resulta más difícil para el auditor determinar las pruebas a realizar que por aquellas empresas que son pequeñas y en las que ya se parte del supuesto de que no existen controles.

La oportunidad en que se debe de hacer el estudio, evaluación y prueba de controles, también depende de los factores mencionados anteriormente.

Si una empresa cuenta con controles eficaces, la revisión puede realizarse en una fecha preliminar, partiendo del supuesto de que los controles no fueron modificados durante el periodo intermedio podría adelantar diversas pruebas que se hacen normalmente al final del ejercicio,

dejando para su revisión final revisiones de eventos posteriores, conexiones de saldos, determinación de la razonabilidad de activos, y cerciorarse de que todos los pasivos se hayan considerado.

En el caso de las empresas pequeñas que se da por hecho la inexistencia de controles normalmente se enfocaría la validación y verificación de los saldos y transacciones efectuándose probablemente una sola revisión; cuando se trata de primeras auditorías debido a que el conocimiento de los controles es limitado, las verificaciones serán mas extensas; y cuando son auditorías recurrentes generalmente se modifican ciertos procedimientos considerando los riesgos inherentes con el objeto de cumplir con una auditoría cíclica integral.

Generalmente la revisión de controles se realiza de acuerdo con los procesos operativos de la empresa, efectuando un seguimiento a los procedimientos y controles establecidos, verificando la documentación emitida, y consultando al personal responsable de cada proceso.

Una vez que se ha recopilado y preparado la documentación de la revisión, el auditor sabrá en cierta medida donde se encuentran los controles mas fuertes y donde se tienen los riesgos o áreas potenciales de mejora en eficiencia operativa.

A continuación presentamos una clasificación de algunos de los procesos que son revisados por el auditor, sus riesgos inherentes y controles relativos.



PROCESO	RIESGOS O AREAS POTENCIALES DE MEJORA EN EFICIENCIA OPERATIVA	CONTROLES
<i>Control de efectivo</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Falta de identificación de efectivo disponible</li>   <li>- Inversiones riesgosas</li> </ul>	<p>CONTROL DE MOVIMIENTOS BANCARIOS, CONCILIACIONES PERIODICAS</p> <p>AUTORIZACION, VERIFICACION PERIODICA</p>
<i>Control de cuentas de bancos</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Errores del banco o de los movimientos contables</li>   <li>- Mal manejo de efectivo</li> </ul>	<p>CONCILIACION PERIODICA CON CONTABILIDAD</p> <p>SEGREGACION DE FUNCIONES, CONTROL DE TESORERIA/CONCILIACIONES BANCARIAS</p>

PROCESO	RIESGOS O AREAS POTENCIALES DE MEJORA EN EFICIENCIA OPERATIVA	CONTROLES
<i>Cobranza</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Cobranza no oportuna</li> <li>- Responsabilidad sobre documentos originales</li> <li>- Pérdida de dinero</li> </ul>	<p>CONTROL DE VENCIMIENTOS</p> <p>OBTENCION DE CONTRARECIBOS DE COBRADOR Y DE CLIENTE</p> <p>CRUCE DE DOCUMENTOS, FIANZAS A COBRADORES</p>
<i>Depósito</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Depósito no oportuno</li> <li>- Falta de identificación en depósitos directos de clientes</li> <li>- Mal manejo de cuentas por cobrar/depósitos</li> </ul>	<p>DEPOSITO AL DIA HABL SIGUIENTE, VERIFICACION PERIODICA</p> <p>EXIGIR FICHAS DE DEPÓSITO PARA APLICAR COBROS</p> <p>SEGREGACION DE FUNCIONES, CONTROL DE TESORERIA/CONCILIACIONES BANCARIAS</p>

PROCESO	RIESGOS O AREAS POTENCIALES DE MEJORA EN EFICIENCIA OPERATIVA	CONTROLES
<i>Embarque</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Salida de cantidades distintas a la venta</li> <li>- Salida de cantidades distintas al pedido y reclamación posterior ó cuentas no cobrables</li> <li>- Reclamaciones posteriores de clientes por inconformidad</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>SEGREGACION DE FUNCIONES, DOBLE CONTEO, ROTACION DE PERSONAL</li> <li>CRUCE AUTOMATICO DE REMISION/FACTURA/PEDIDO</li> <li>OBTENER FIRMA DE RECEPCION/CONFORMIDAD</li> </ul>
<i>Facturación</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Lenta recuperación por tardanza en facturación</li> <li>- Facturación con datos erróneos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>SISTEMAS DE REMISION/FACTURA, CONTEO DE EMBARQUES DIARIO</li> <li>SISTEMATIZACION DE REMISION A FACTURA</li> </ul>

PROCESO	RIESGOS O AREAS POTENCIALES DE MEJORA EN EFICIENCIA OPERATIVA	CONTROLES
<i>Otorgamiento de crédito</i>	- Otorgar crédito mayor a la capacidad de pago	ESTUDIOS DE CREDITO PREVIOS
<i>Toma de pedidos</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Proceso de pedidos sin haber existencias, con precios o condiciones no autorizadas.</li> <li>- Duplicidad en captura.</li> <li>- Limite de crédito excedido</li> <li>- Lentitud en recuperación de efectivo.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>VALIDACION COMPUTARIZADA, INTERRELACION DE SISTEMAS, DOBLE CAPTURA</li> <li>VALIDACION DE FOLIOS</li> <li>VALIDACION AUTOMATICA, ARCHIVOS EN SUSPENSO</li> <li>CONTROL DE ORDENES DIARIAS Y PEDIDOS EN SUSPENSO</li> </ul>

PROCESO	RIESGOS O AREAS POTENCIALES DE MEJORA EN EFICIENCIA OPERATIVA	CONTROLES
<i>Información estadística y presupuestos</i>	- Datos incorrectos	AUTORIZACION JERARQUICA, ACTUALIZACION PERIODICA, FUENTE AUTOMATICA DE INFORMACION (INVENTARIOS)
<i>Control de calidad</i>	- Mala calidad	SISTEMAS ESTABLECIDOS PARA REVISION, EVIDENCIA DE CUMPLIMIENTO
<i>Control de costos de producción</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Falta de registros de costos</li> <li>- Pérdida de dinero por exceso de personal improductivo</li> </ul>	<p>FORMAS FIJAS PARA CONTROL DE TIEMPOS, POLITICAS FIJAS DE PRORRATEOS</p> <p>SISTEMA DE INFORMACION PERIODICA PARA CONTROL DE COSTOS DE PRODUCCION</p>

PROCESO	RIESGOS O AREAS POTENCIALES DE MEJORA EN EFICIENCIA OPERATIVA	CONTROLES
<i>Inventario de producto terminado</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Produccion excesiva por no registrar transferencias</li>   <li>- Pérdida de control de existencia por gran cantidad de movimientos</li> </ul>	<p>FORMAS FIJAS PARA CONTROL DE TRASPASOS ENTRE DISTINTOS ALMACENES</p> <p>CONTEOS PERIODICOS Y COMPARACION CON KARDEX</p>
<i>Control de inventarios</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Robo de materiales</li>   <li>- Sobreinversión en inventarios, pérdida de dinero</li>   <li>- Incendio, pérdida de dinero</li> </ul>	<p>CONTROLES DE SEGURIDAD DE ACCESO, ROTACION DE PERSONAL DE EMBARQUES Y VIGILANCIA, SEGREGACION DE FUNCIONES, FORMAS PARA TRASPASOS, VERIFICACION PERIODICA</p> <p>CONTROL DE KARDEX, CONTROL DE MAXIMOS Y MINIMOS, AUTORIZACION DE LA PRODUCCION.</p> <p>CONTRATACION DE SEGUROS</p>

PROCESO	RIESGOS O APEAS POTENCIALES DE MEJORA EN EFICIENCIA OPERATIVA	CONTROLES
<i>Selección de proveedores</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- No seleccionar la mejor opción en precio, calidad y condición.</li> <li>- Pérdida de beneficios o descuentos a favor de compradores</li> </ul>	<p>DIVERSAS COTIZACIONES ANALIZADAS POR DISTINTAS PERSONAS</p> <p>FIRMA DE CUMPLIMIENTO AL MANUAL DE ETICA, ROTACION DE PERSONAL, EVIDENCIA COMPLETA DE MOTIVOS DE SELECCION</p>
<i>Solicitud de compras</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Inversiones excesivas no necesarias</li> <li>- Error en proveedor o en mercancía</li> </ul>	<p>POLITICAS DE REQUERIMIENTOS. AUTORIZACION JERARQUICA</p> <p>CONTROL COMPUTARIZADO CON RUTINAS DE VALIDACION</p>

PROCESO	RIESGOS O AREAS POTENCIALES DE MEJORA EN EFICIENCIA OPERATIVA	CONTROLES
<i>Recepcion de materiales</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Incompletas o excesivas</li>   <li>- Acceso a instalaciones de personas no autorizadas o desconocidas</li> </ul>	<p>CONTEOS ANTES DE ACEPTAR, POLITICAS FIJAS DE ACEPTACION DE DIFERENCIAS</p> <p>MEDIDAS DE SEGURIDAD DE ACCESO</p>
<i>Desembalsos</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pago distinto a factura ó a bienes recibidos</li>   <li>- Pagos indebidos</li>   <li>-Pagos duplicados</li>   <li>- Pérdida de dinero por gastos no deducibles</li>   <li>- Pagos no efectuados, reclamación posterior de acreedores o causación de intereses</li>   <li>- Cheques sin fondos</li> </ul>	<p>REVISION DE CHEQUES Y RESPALDOS ANTES DE PAGO</p> <p>DOBLE FIRMA EN CHEQUES, REVISION PERIODICA EXTERNA (SEGREGACION DE FUNCIONES)</p> <p>CANCELACION DE DOCUMENTOS PAGADOS</p> <p>DIFUNDIR REQUISITOS DE DEDUCIBILIDAD (COSTO DE UN 34%)</p> <p>CONTROL DE SALDOS POR PAGAR, VERIFICACION PERIODICA Y CONFIRMACION DE SALDOS</p> <p>CONTROL DE MOVIMIENTOS DE EFECTIVO Y CONCILIACION PERIODICA DE CUENTAS</p>



Una vez que el auditor haya verificado que controles internos existen y con que eficacia funcionan, podrá realizar la determinación final de los procedimientos de auditoría, así como el momento de su aplicación y alcance. Si los controles internos son fuertes, el auditor seleccionará unos procedimientos de auditoría y efectuarán un número limitado de pruebas sobre los saldos de las cuentas correspondientes a estos controles. Los auditores ampliarán los procedimientos de auditoría y el alcance de las pruebas sobre aquellos saldos de las cuentas generados por sistemas de control interno calificados como débiles

Todas aquellas situaciones o irregularidades que surjan durante el transcurso de la auditoría y que en su opinión deban comunicarse al cliente, deberán de ser resumidas como explicamos en el capítulo anterior y presentadas al cliente,

a través de una carta de recomendaciones, de acuerdo a lo estipulado por la norma de auditoría número 3070 emitida por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Una buena carta de recomendaciones no debe de contener ninguna sorpresa, ya que el primero en conocerla debe ser el responsable directo, dando su comentario respectivo, con esto se intenta obtener su cooperación para la implementación de la recomendación y el apoyo para futuras auditorías.

Como se menciona en el capítulo anterior es muy importante el seguimiento que de el auditor a las

## BIBLIOGRAFIA

- Normas y Procedimientos de Auditoría  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos  
México, D. F.  
Décima edición, 1990.
- Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.  
México, D. F.  
Quinta edición, 1990.
- Control Interno  
(Por objetivos y ciclos de transacciones y el muestreo estadístico en auditoría)  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.  
México, D. F.  
Cuarta edición, 1990.
- a) Boletín E-02  
"Estudio y evaluación del control interno".
- b) Boletín F-05  
"metodología para el estudio y evaluación del control interno por ciclo de transacciones".
- c) Boletín G-18  
"Procedimientos de auditoría relativos al control interno".
- d) Boletín H-13  
"Dictamen sobre el control interno".
- Evaluación y juicio del Auditor en relación con el control interno  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.  
J. Mack, Theodore y Turner, Jerry.  
México, D. F.  
Primera edición, 1989.
- Manual para estructurar y organizar pequeñas y medianas firmas de Contadores Públicos  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.  
México, D. F.  
Primera edición, 1989.
- Auditoría Operacional  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.  
México, D. F.  
Primera edición, 1989.

- Auditoría Práctica  
Ruiz de Velasco, Luis y Prieto, Alejandro  
Ed. Banca y Comercio, S. A.  
Novena edición, 1988.
- Auditoría Filosófica y Técnica  
Cook, John W. y Winkle, Gary M.  
Ed. Banca y Comercio, S. A.  
Primera edición, 1978.
- Auditoría  
Montgomery, Robert H.  
Editorial Limusa  
México, D. F.  
Primera edición, 1982.
- El control interno en los negocios  
Bennett, George E.  
Fondo de Cultura Económica  
México, D. F.
- Terminología del Contador  
Mancera Hermanos y Colaboradores  
Ed. Banca y Comercio, S. A.  
México, D. F.  
Novena edición, 1982.
- Procedimientos de Auditoría  
Ch. Lawrence  
Editorial Herrero Hermanos  
México, D. F.  
Primera edición, 1977.
- Conoce las Auditorías  
Santillas González, J.  
México, D. F.  
Cuarta edición, 1990.
- Auditoría, Principios y Procedimientos  
Holmes, Arthur N.  
Continental, S. A.  
México, D. F.  
Novena edición, 1989.