UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
FACULTAD DE COMERCIO Y ADMINISTRACION

La Evaluación del Control Interno en la Auditoría de Estados Financieros y su Relación con el Contador Público

T E S I S

QUE PARA OBTENER
EL TITULO DE:
CONTADOR PUBLICO
PRESENTA

JUAN JOSE MOLINA ZAMUDIO

MEXICO, D. F. 1972

Universidad Nacional Autónoma de México
UNAM
Biblioteca Central
Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

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 AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE COMERCIO Y ADMINISTRACION

La Evaluación del Control Interno en la Auditoría de Estados Financieros y su Relación con el Contador Público

TESIS PROFESIONAL

JUAN JOSE MOLINA ZAMUDIO

MEXICO, D. F. 1972

A la memoria de mi padre
Manuel Molina Medina

A mi madre
Carmen Z. Vda. de Molina

A mi esposa e hija

A mis hermanos

A la Facultad de Comercio y Administración.

LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO EN LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS Y SU RELACION CON EL CONTADOR PUBLICO.

I N D I C E .

Página.

INTRODUCCION

I.- GENERALIDADES

A. El contador público y el control interno 1

B. Las normas de auditoría generalmente aceptadas 4

C. Necesidad del estudio y evaluación del control interno existente en la empresa 8

D. El dictamen del contador público 9

II.- CONTROL INTERNO

A. Concepto 13

B. Objetivos 15

C. Elementos 17

D. Vigilancia en su funcionamiento 20

E. Relación con los estados financieros 21

III.- LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

A. Utilidad de la evaluación del control interno 25

B. Significado de evaluación 27

C. Extensión en el examen del control interno 29

D. El control interno general su estudio y evaluación 33

E. El control interno su estudio y evaluación por áreas de operación 39

F. Aplicación de técnicas de auditoría y obtención de evidencia 44

G. Métodos para el estudio y evaluación del control interno 53

IV. EFECTOS DE LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

A. Influencia de la evaluación del control interno en el dictamen 56

B. Sugestiones del contador público acerca del control interno 58

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCION

Se puede decir que la actividad principal de los contadores públicos es la auditoría externa, en la cual este profesionista actúa en función de un concepto de independencia que hace que el dictamen de estados financieros sea confiable tanto para los que forman la empresa, como los demás que están conectados con ella: propietarios, proveedores, acreedores, etc. Por medio de los contadores públicos, muchas empresas se han beneficiado recibiendo el producto de las investigaciones que llevan a cabo. En efecto, la finalidad principal de la auditoría externa, o sea la obtención de evidencia sobre los estados financieros examinados por contadores públicos y la opinión que sobre éllos emiten, siempre está precedida de una investigación indispensable sobre los procedimientos establecidos (administrativos, contables y financieros) , a lo que se ha denominado desde un principio "control interno". Muchas empresas no han tenido otra forma de verificar la eficiencia en el control de sus operaciones sino mediante las investigaciones de los contadores públicos que realizan el trabajo de verificación de la eficiencia del funcionamiento de las operaciones, refiriéndose éstas cuando menos a fuentes de datos relativos a la contabilidad, y a la protección de las inversiones de la empresa. Es obvia, la relación que guarda el control interno con la auditoría de estados financieros, lo cual trato de expresar en forma breve en el presente trabajo.

I.- GENERALIDADES

A. El control interno y el contador público.

Como ya quedó establecido en la introducción del presente trabajo que la actividad principal del contador público es la auditoría externa, la cual tiene como finalidad principal, el suministrar al auditor elementos de juicio suficientes para expresar su opinión sobre los estados financieros sujetos a examen; sin embargo, el contador público también está en posibilidad de desempeñar funciones en la organización, instalación y vigilancia de sistemas de control interno, instalación de sistemas de contabilidad, aspectos fiscales, finanzas de empresas, docencia etc.

El trabajo de auditoría desarrollado por el contador público, es llevado a cabo mediante normas y procedimientos lo que implica la aplicación de técnicas de auditoría. Estos procedimientos deberán ser adaptados a las características peculiares de la empresa cuyos estados financieros van a ser dictaminados.

La auditoría de estados financieros, consiste en la selección de operaciones que serán examinadas de acuerdo con el método de pruebas selectivas, con lo cual el auditor podrá generalizar su opinión sobre la razonabilidad de las partidas examinadas.

El criterio y la experiencia del auditor es la que interviene directamente en la aplicación de las pruebas selectivas. El auditor para fundamentar dicho criterio, se basa en la comparación de cifras, en el examen que ha efectuado previamente en el negocio, etc., no obstante

lo anterior, este criterio es normado principalmente por el control interno existente en la empresa examinada.

En la actualidad el auditor ya no tiene que recurrir al examen total de las transacciones de la empresa (auditoría detallada), esto ha sido substituído por la auditoría de estados financieros a base de pruebas selectivas, dado el reconocimiento de apoyo hacia el control interno por parte de los auditores, con lo que obtiene la suficiente confianza sobre la razonabilidad de los estados financieros.

Un buen sistema de control interno evita la necesidad de exámenes muy detallados y tediosos que pudieran ser indispensables para descubrir irregularidades y aún estas revisiones detalladas podrían dejar de descubrirlas, pues hay ocultaciones muy difícil de encontrar. El sistema de control interno es entonces, un factor de equilibrio y definición de la extensión de la auditoría, de la seguridad en los resultados, del costo, del tiempo que se emplea y fundamentalmente de la responsabilidad del auditor.

Se considera tan importante el estudio del control interno, que el contador público se ha preocupado por la inclusión de este concepto dentro de su dictamen. Lo que se puede observar en la siguiente exposición.

El Instituto Americano de Contadores, propuso en 1939 la siguiente forma de dictamen:

" Hemos examinado el balance de la compañía "X" al .... de.. ..... de 19... y el estado de pérdidas y ganancias por el año terminado en esa fecha, habiendo revisado el sistema de control interno y los procedimientos de contabilidad de la compañía y, sin llevar a cabo una auditoría detallada de las transacciones, hemos examinado o hecho pruebas selectivas de los registros contables de la compañía y de otros comprobantes, por medio de los métodos y en la extensión que consideramos adecuados. "

En nuestra opinión .....

En el año de 1939, no se contaba con las normas de auditoría por lo que,las auditorías de estados financieros se realizaban con base en lineamientos generales publicados por el propio Instituto. Estos lineamientos se referían a :

" El alcance de las muestras y pruebas selectivas, deben basarse en el juicio que el auditor se forme acerca de la efectividad del control interno , como resultado de sus investigaciones, pruebas y preguntas".Concluyendo a este respecto, el contador público debe aumentar o puede restringir el grado de trabajo de detalle.

En 1948, el Instituto Americano de Contadores , presentó la siguiente forma de dictamen :

" Hemos examinado el balance general de la compañía "X" al

..... de ..... de.....19.... y el estado de pérdidas y ganancias que le es relativo por el año terminado en esa fecha. Nuestro examen fue hecho de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y de -- acuerdo con las mismas incluyó aquellas pruebas de los registros contables y aquellos otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios dentro de las circunstancias ".

En nuestra opinión, ...

En esta forma, la mención del control interno queda incluída - en una de las normas de auditoría generalmente aceptadas, y es la que - se refiere al " estudio y evaluación del control interno ".

El boletín número 3 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría titulado Normas de auditoría generalmente aceptadas, incluye como segunda norma de ejecución de trabajo el " estudio y evaluación del control interno " que obliga al auditor a estudiar y evaluar el control interno para determinar cuales procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión y la oportunidad en que van a ser utilizados.

Por lo que al afirmar el auditor que su examen, fue realizado de acuerdo con las "normas de auditoría generalmente aceptadas ", se - entiende que la extensión y oportunidad de sus pruebas tienen su apoyo - fundamentalmente en el estudio y evaluación del control interno.

B. Las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Debido a la responsabilidad que asume el contador público en el desarrollo de su actividad profesional -auditoría de estados financieros- ante el público en general la profesión se ha preocupado por que este trabajo sea desarrollado con un alto nivel de calidad, y con este fin ha establecido ciertas reglas básicas, a las cuales se les conoce con el nombre de " Normas de Auditoría " , mismas, a las que hago referencia en el inciso anterior.

La definición que da la Comisión de Procedimientos de Auditoría en su boletín número 3 es la siguiente :

" Normas de Auditoría son los requisitos de calidad relativos a la personalidad del auditor y al trabajo que desempeña, que se derivan de la naturaleza profesional de la actividad de auditoría y de sus características específicas ".

La clasificación que proporciona el Instituto Mexicano de Contadores Públicos de dichas normas es la siguiente :

Normas personales.

Normas de ejecución de trabajo.

Normas de dictamen e información.

Las normas personales son las cualidades que debe tener el contador público para estar en posibilidad de asumir, con carácter profesional las exigencias que impone el trabajo de la auditoría de estados -

financieros, las cuales quedan resumidas de la siguiente manera :

El trabajo de auditoría de estados financieros debe ser llevado a cabo por personas que, teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido, tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profe - sional. Asimismo, estas personas están obligadas a ejercitar un cuidado y diligencia razonable en la realización de su trabajo y deberán mantener una actividad de independencia mental en todos los asuntos concernientes a su trabajo profesional.

A continuación transcribo las conclusiones sobre normas de au ditoría relativas a la ejecución del trabajo (boletín número 3 de la Comi sión de Procedimientos de Auditoría), por ser éstas las que tienen ma - yor relación con el presente trabajo :

Primera. " El trabajo de auditoría debe ser planeado ade - cuadamente y si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados de manera apropiada ".

Segunda. " Como base para determinar la confianza que va a depositar en él, y para determinar la naturale- za, extensión y oportunidad que va a dar a los pro cedimientos de auditoría que use, el auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del - control interno existente en la empresa ".

Tercera. " Mediante sus procedimientos de auditoría, el -

auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión, relativa a los estados financieros que examina ".

La culminación del trabajo del auditor es su dictamen, documento mediante el cual pone en conocimiento de las personas interesadas el resultado de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. Se hace necesario también el establecimiento de normas que regulen la calidad y los requisitos mínimos del dictamen y que en resumen son las siguientes :

El auditor debe expresar de manera clara e inequívoca la relación que guarda su nombre con los estados financieros cuando se encuentra asociado a éstos. Asimismo, deberá declarar en su opinión la razonabilidad de los estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados; también debe declarar en su dictamen si hubo consistencia en la aplicación de dichos principios en relación con el período precedente; debe estimar si las declaraciones informativas incluídas en los estados financieros son suficientes; tiene la obligación de hacer salvedades a algunas de las afirmaciones genéricas de su dictamen; deberá expresarlas en forma clara e inequívoca e indicar los motivos y su trascendencia o importancia en los estados financieros y cuando no esté en condiciones de expresar su opinión con relación a los estados financieros deberá declararlo de manera explícita.

C. Necesidad del estudio y evaluación del control interno existente en la empresa.

La primera "norma relativa a la ejecución del trabajo", expresa lo siguiente: " Para que un trabajo profesional pueda realizarse con - éxito razonable, tiene que ser planeado en el sentido de preveer, antes - de emprender cada fase del trabajo, cuales procedimientos de auditoría - van a emplearse, la extensión y la oportunidad en que van a ser utilizados y los papeles de trabajo en que van a registrarse sus resultados ".

Los datos necesarios para la planeación de la auditoría se pueden resumir en los siguientes :

Entrevistas previas con el cliente, inspección de las instalaciones y observación de las operaciones, investigación con directores y funcionarios, inspección,examen y análisis de estados financieros, audito-- rías anteriores y estudio y evaluación del sistema de control interno.

Como se puede observar en el párrafo anterior uno de los re - quisitos mínimos de que requiere la planeación, es el estudio y la evaluación adecuada del control interno existente en la empresa. Por lo que para efectuar una planeación adecuada y correcta del trabajo de auditoría, se tendrá que cumplir con el requisito expresado anteriormente.

Del estudio y la evaluación adecuada del control interno obtiene su apoyo principal el dictamen del contador público, ya que la confian

za que se obtenga de los registros de la empresa y el examen que se realice de los estados financieros en cuanto a la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos, dependerá de los resultados de dicho trabajo. Ahora bien, si dicho estudio no se lleva a cabo con el cuidado y la profundidad necesaria, el contador público no estará en condiciones de saber si la evidencia en que se basa su opinión acerca de los estados financieros sujetos a examen, es satisfactoria o no, lo cual afectaría sustancialmente su opinión que dejaría de ser objetiva y profesional.

La conclusión número 3 del boletín número 5 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría, indica que " los contadores públicos no deben emitir una opinión sobre estados financieros, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, sin haber cumplido plenamente con aquella que le obliga a examinar el control interno en sus aspectos relacionados con la propiedad de los métodos y registros sobre los que se apoyan los estados financieros ", lo cual confirma lo expresado anteriormente.

D. El dictamen del contador público.

En el desarrollo de este capítulo, me he venido refiriendo a la opinión que emite el contador público con relación al examen practicado a los estados financieros. Por lo que considero necesario ampliar un poco mas, lo que se debe entender por dictamen.

De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Len-

gua Española, la palabra dictamen significa "opinión y juicio que se forma o emite sobre una cosa ".

Por lo expuesto anteriormente, desde mi punto de vista se debe entender que " el objetivo final o inmediato del trabajo desarrollado por el auditor, es dar una opinión sobre si los estados financieros examinados por él, presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de operación de la empresa, conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados y que éstos se han aplicado consistentemente, adoptando el calificativo de dictamen dicha opinión.

A continuación presento la forma de dictamen que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos ha propuesto y que lógicamente es aceptado por toda la profesión.

Párrafo primero : De alcance o procedimiento.

" He examinado el balance general de la compañía "X", S.A., ...al ..... de ..... de....19..... y los estados de resultados y de utilidades acumuladas que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias. "

Párrafo segundo : De la opinión .

" En mi opinión, los estados financieros que se adjuntan pre-- sentan razonablemente la posición financiera de la compañía "X", S.A., al ..... de ..... de .....19...., y el resultado de sus operaciones que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad ge - neralmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior ".

Del dictamen anterior se desprende que el contador público, - al hacer esta declaración acepta de antemano la responsabilidad de la -- misma, e implica lo siguiente :

Haber hecho un examen de los estados financieros de la empre sa en forma ordenada y con una calidad profesional satisfactoria, la que estará basada en las normas de auditoría generalmente aceptadas, y que además empleó otros procedimientos que él mismo consideró necesa- - rios en el caso concreto de que se trató.

Una expresión con estas características establece claramente - la naturaleza del trabajo realizado por el auditor, y asume la responsabi lidad profesional íntegra del resultado del mismo.

Como resultado de su examen el contador público expresa, - que los estados financieros presentan razonablemente la posición financie ra y los resultados de las operaciones de la empresa a la fecha y por el período examinado. Sin embargo, la formulación y presentación de estados financieros no es en una forma arbitraria sino debe estar basada en

los " principios de contabilidad generalmente aceptados". Con la sola observación de dichos principios es posible que el auditor tenga un grado de certeza razonable sobre lo que representa las descripciones y cifras que integran los estados. Para estar en posibilidad de interpretar adecuadamente los estados financieros y observar a través de los mismos el desarrollo de una empresa de un período a otro (año, semestre, mes, etc.), es necesario que dichos estados estén preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y que además éstos hayan sido aplicados sobre una base semejante o consistente no sólo durante el período al cual se refieren los estados, sino también en relación al ejercicio anterior. Estos principios no son de tipo científico, si no mas bien de tipo convencional y que los contadores públicos han aceptado para la formulación de estados financieros, actualmente el Instituto Mexicano de Contadores Públicos ha formado una comisión al respecto.

La opinión del contador público es expresada sobre la información de los estados financieros en conjunto y no sobre la exactitud absoluta de cada concepto en particular. Consecuentemente, si el auditor tuvo alguna limitación en su trabajo, si encontró conceptos significativos que estuvieran en desacuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, o no hubo semejanza en las bases de aplicación de dichos principios, éste lo debe reflejar como una excepción en su dictamen.

II. CONTROL INTERNO

A. Concepto.

El término control interno ha sido motivo, de una gran variedad de definiciones, y se observa en éstas, que existe una tendencia que trata de unificar, lo que debe entenderse y en que consiste el vocablo -- " Control Interno ".

Con el propósito de explicar en que consiste la unificación a - que me refiero en el párrafo anterior, expongo algunas de las definiciones que en mi opinión considero son las más adecuadas.

1. Definición de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

En un sentido mas amplio, control interno es el sistema por el cual se da efecto a la administración de una entidad económica. En este sentido, el término administración se emplea para designar el conjunto de actividades necesarias para lograr el objetivo de la entidad económica.

Todavía en un sentido mas amplio, se designa sistema de control interno a la suma de todos los sistemas o métodos que utiliza la administración para lograr sus varios objetivos.

2. Definición del Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores.

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 y operación y la adhesión a las políticas prescritas por la dirección.

3. Definición del C.P. y M.C.A. Joaquín Gómez Morín.

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

Se observa en las definiciones planteadas que el concepto que existe sobre control interno en la actualidad, es tan amplio que no sólo considera al sistema de contabilidad como su único elemento sino que incluye a otros elementos que son necesarios para dar información adecuada y oportuna a la administración de una empresa.

Tomando como base las definiciones expuestas, puedo concluir con el siguiente concepto .

" Control Interno, es un plan en que se coordina la contabilidad con los procedimientos y funciones del personal y otros métodos que van encaminados a dar información financiera correcta y oportuna a la administración de una empresa,así como fijar sus objetivos de protección, eficiencia operativa e información adecuada, y dictar su política económi

ca y administrativa.

B. Objetivos.

Los objetivos principales que persigue el control interno son - los que a continuación expongo :

1. Protección de los bienes de la empresa y un control eficaz en todos los departamentos de la misma.

2. Obtención de informes y estudios financieros veraces y - oportunos.

3. Evitar malos manejos y fraudes y en caso de presentarse, detectarlos con oportunidad.

4. Promoción en la eficiencia del personal, y por medio de la información que se obtenga de los jefes de departamento fincar responsabilidades.

5. Descubrir errores o desperdicios innecesarios, mediante información uniforme y continua en los registros de operación.

El control interno establecido en una empresa, debe contener - las medidas necesarias para salvaguardar los bienes de ésta, y los medios necesarios para lograr un funcionamiento adecuado de los diversos departamentos, y esté en posibilidad la administración de emitir un juicio de la actuación de los jefes y empleados de los diversos departamen-

tos que constituyen la empresa.

Es necesario e indispensable que la administración de la empresa obtenga información veraz, oportuna y en forma periódica, y determinar si los resultados obtenidos están de acuerdo con lo planeado y presupuestado, y poder dictar sus políticas en el futuro para el buen logro de los fines de la empresa. Esta información veraz se obtiene mediante la aplicación del control interno a las diversas operaciones registradas en los libros y registros de contabilidad.

Se ha tratado de que los elementos usados en el control interno, den cierta seguridad a la administración en fraudes y malos manejos, el hecho de que exista un sistema de control interno idóneo, no indica que no se puedan presentar fraudes; sin embargo, entre mas adecuado sea el sistema de control interno se estará en posibilidad de preveer los malos manejos o en última instancia descubrirlos con oportunidad y determinar su cuantía.

Los errores o desperdicios pueden ser detectados por medio de los métodos de verificación implantados en un sistema de control interno, dichos errores o desperdicios pueden ser voluntarios o involuntarios y en ocasiones pueden representar una pérdida cuantiosa para la empresa. Asimismo, el control interno puede informar a la administración de la existencia de desperdicios innecesarios y ésta puede dictar oportunamente las medidas de corrección mas adecuadas.

Con los objetivos mencionados, no quiero decir que son los úni

cos que se tratan de alcanzar por medio del control interno, el tratar de incluir una lista mas amplia de objetivos no sería práctico, ya que dichos objetivos pueden variar de una empresa a otra; asímismo, por el simple transcurso del tiempo o por ampliar sus operaciones la empresa, los objetivos iniciales de ésta, deberán ser distintos a los de sus actuales necesidades.

C. Elementos.

Los elementos mínimos que deben concurrir a un eficiente sistema de control interno son los siguientes :

1. Un plan de organización.
2. Un sistema de procedimientos que asegure el debido control de los activos, pasivos, ingresos y gastos de la empresa.
3. Un personal adecuado y capaz.
4. Supervisión y verificación de los procedimientos del control interno establecido.

Un sistema de control interno se apoya primordialmente en la estructura de la organización, ésta debe facilitar la delegación de funciones y responsabilidades.

Para facilitar la labor de la administración, el plan de organización debe contener una división de funciones apropiadas, la coordinación de funciones delineadas y la correspondiente asignación de responsa

bilidades.

En un plan de organización, es necesario se cumpla con lo siguiente : Ningún departamento debe tener el control de los registros de contabilidad en que se registren sus propias operaciones. esto quiere decir que no debe recaer en una sola persona el control de todas las fases de una transacción, sino que deberá conjugarse con una o más personas con el fin de lograr su verificación , lo anterior no quiere decir que el trabajo desarrollado por cada departamento no deba coordinarse con el que llevan a cabo otros departamentos, por el contrario su coordinación debe ser muy íntima a pesar de existir independencia en los mismos.

El plan de organización a que me he referido, debe establecer la asignación de responsabilidades a los jefes de cada departamento y empleados respectivos, con el fin de que éstos conozcan sus atribuciones.

En el segundo elemento, debe existir una adecuada planeación de los procedimientos -ventas, compras, pagos, personal, etc.,- que serán empleados en el registro y autorización de las operaciones originadas en una empresa. Los procedimientos de registro son básicamente : los instructivos, catálogo de cuentas, registros , formas e informes, lo anterior no quiere decir que son los únicos, ya que éstos son tan diversos y deberán estar de acuerdo a las necesidades de la empresa de que se trate.

Necesariamente se deben implantar los procedimientos de au-

torización por funcionarios y empleados competentes, lográndose con esto que la supervisión de las operaciones que se realicen sean mas eficientes.

Un sistema de control interno necesita de personal competente para poder lograr sus objetivos y su adecuado funcionamiento; asimismo, deberá ser honrado y responsable.

La selección de empleados que van a desarrollar las diversas áreas de la organización, debe encomendarse al departamento de personal o en su defecto al gerente o director. Esta selección debe tomar en consideración los antecedentes de calidad técnica, habilidad y experiencia en cada individuo esto es con el fin de aprovechar las labores asignadas en una forma eficaz, lo anterior se puede cumplir si se sigue con las prácticas que a continuación se indican :

1. El estudio de cada puesto y de las características de la persona que lo desempeñará.
2. El personal que sea elegido deberá estar sujeto a un entrenamiento adecuado.
3. Afianzamiento del personal por montos adecuados, en su caso.
4. Medios que determinen la capacidad del personal en cada puesto.
5. Incentivos y remuneración.

El último elemento que consiste en la supervisión en forma - oportuna de los procedimientos establecidos, y que son ejercidos por el - personal en los diversos departamentos de la organización, es imputable a la administración de la empresa por ser la responsable de la implantación del sistema de control interno adecuado, la administración puede delegar sus funciones a los auditores internos o funcionario competente - que supla las funciones de éstos. Asimismo, los auditres internos determinarán si los procedimientos implantados en la empresa son los mas - idóneos o si pueden ser substituidos por otros que se adapten mejor a - las necesidades actuales de la empresa, esta labor puede estar a cargo del contador público como auditor externo.

Cabe señalar que la conjugación de los objetivos y elementos - que forman el sistema de control interno, deberá adaptarse e implantarse tomando en consideración las características propias de la empresa, sin que esto venga a desvirtuar los principios del control interno, lo -- cual podría resultar desventajoso.

D. Vigilancia en su funcionamiento.

Un sistema de control interno para su eficaz funcionamiento, - requiere de una vigilancia o supervisión en forma continua, la vigilancia no viene a ser mas que un complemento indispensable en su aplicación. - Sin la vigilancia debida un sistema de control interno no surte los efectos deseados. Esta vigilancia debe tener como fin la observación de la efectividad de los procedimientos establecidos. Como ya se mencionó anterior

mente, la vigilancia depende exclusivamente de la administración y ésta a su vez puede delegar esta responsabilidad a organismos dependientes - directamente de élla, pudiendo ser desarrollado por el contralor, el auditor interno, como también por el contador público independiente en su - función de auditor externo.

A continuación expongo una idea de la forma como se coordina el trabajo del auditor interno y el contador público independiente en lo referente a la vigilancia de un sistema de control interno. El trabajo que desarrolla el auditor interno es considerado como un medio de investigación constructiva del que dispone la administración para una verificación constante de las acciones administrativas, de sus planes, de programas y de todo el conjunto de dispositivos necesarios para que la administración logre sus fines. La relación de la auditoría interna con las actividades de la auditoría externa son evidentes, por lo que obvio que una actividad como la enunciada para los auditores internos sea un concepto más - de seguridad en la eficacia del control interno para fines de auditoría externa.

Se puede decir que la intervención del contador público independiente en la auditoría de estados financieros constituye en sí la vigilancia del sistema de control interno, - en los aspectos cubiertos por él- lo que significa una medida de protección para la dirección de la empresa.

E. Relación con los estados financieros.

En el concepto de control interno que propongo al principio de este capítulo, se considera como parte integrante del mismo a la contabilidad por ser ésta un elemento valioso para la administración.

La finalidad de un sistema contable es asegurar un registro adecuado de los activos, pasivos, ingresos y egresos de la empresa, lográndose esto a través de las cuentas, libros, registros y formas que en resumen viene a constituir el control contable ejercido sobre las diversas operaciones derivadas de la actividad de la empresa.

Como se puede ver la contabilidad desde el punto de vista de control administrativo, sirve de base para la formulación de estados financieros. Estos estados deben ser correctos en su forma y contenido, para su fácil estudio e interpretación, logrando con esto una ayuda eficaz y oportuna en la toma de decisiones por parte de la dirección de la empresa.

Como también puede observarse en dicho concepto que los controles contables y financieros son lo que principalmente relacionan al control interno con los estados financieros. Asimismo, de una manera indirecta se encuentra relacionado con los métodos de operación y los lineamientos de carácter administrativo, en virtud de encontrarse reflejados en la contabilidad.

A fin de comprender el alcance de control interno de la definición que propone el Instituto Mexicano de Contadores Públicos por con-

ducto de la Comisión de Procedimientos de Auditoría, " Sistema por el - cual se da efecto a la administración de una entidad económica", la cual se incluye también al principio del presente capítulo, se señala a continuación la clasificación que de control interno nos da el tratado de auditoría de Montgomery, clasificando a éste en las siguientes áreas :

Control administrativo. El plan de organización y todas las medidas y métodos debidamente coordinados que han sido adoptados dentro de la empresa para promover eficiencia en las operaciones y fomentar - adhesión a las políticas administrativas prescritas.

Control contable. El área relativa a la verificación de la exactitud y confianza de los datos contables definiéndolos como " aquel control que está diseñado para producir exactitud en los registros y resúmenes de las transacciones financieras realizadas. "

Comprobación interna. La correspondiente a los procedimientos contables, estadísticos, físicos o cualquier otro control que salvaguarde el activo contra desfalcos y otras irregularidades similares.

En esta exposición, independientemente de la separación que se hace por áreas del control interno, los objetivos del sistema de control se cumplen ya que sus elementos y métodos establecidos se complementan entre sí.

Las áreas de control contable y de comprobación interna tienen una relación directa con los estados financieros. Los métodos que es

BIBLIOTECA CENTRAL
U. N. A. M.

tán encaminados a proporcionar un control contable veraz y seguro, se encuentran relacionados directamente con los de comprobación interna.

Por otra parte, Paul Grady en su artículo publicado en el Journal of Accountancy en mayo de 1957, usando el calificativo "contable" - propone la siguiente definición " el control interno contable comprende el plan de organización y procedimientos coordinados usados dentro de un negocio para :

1. Salvaguardar sus activos de pérdidas provenientes de fraudes o errores.

2. Verificar la exactitud y confianza de los datos contables - que la administración usa para sus decisiones.

3. Promover eficiencia en sus operaciones y fomentar la -- adhesión a las políticas adoptadas en aquellas áreas en las cuales la contabilidad y los departamentos financieros tienen responsabilidad directa o indirecta.

Interpretándose que muchos de los controles básicos y decisiones que intervienen en el ciclo de las transacciones de las cuentas, se desarrollan fuera del departamento de contabilidad. "

Por otra parte, el control administrativo tiene una relación indirecta con los estados financieros y es estudiado por el auditor con el fin de tener conocimiento de las políticas dictadas por la dirección y de los procedimientos de operación en uso , así como la ejecución de los -- mismos por parte del personal.

III. LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

A. Utilidad de la evaluación del control interno.

El objetivo que busca el auditor al efectuar el estudio y evaluación del control interno, es sin duda alguna, el determinar la efectividad del sistema implantado así como cerciorarse de su aplicación. Por lo que la extensión y oportunidad de sus pruebas selectivas (expuestas en el inciso A del capítulo I.), depende del grado de confianza que obtenga como resultado del examen practicado a los procedimientos de control de la empresa.

El boletín número 5 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría, afirma que dicho examen " del control interno le permite al contador público dirigir su atención a los aspectos y actividades del negocio que mas lo requiere", tomando en consideración que " el examen de los estados financieros no es una revisión total, ni es una comprobación integral de las actividades del negocio , sino un estudio ponderado de los aspectos del negocio que influyen sobre los estados ".

La utilidad que representan para el auditor el estudio y evaluación adecuada del control interno significa ahorro de tiempo y esfuerzo en su trabajo . Sin embargo , se deberá cubrir siempre un mínimo de trabajo para dar cumplimiento con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Las ventajas de ahorro en tiempo y esfuerzo pueden quedar

resumidas de la siguiente manera :

1. Conocer el grado de confianza que merecen los regis-- tros de contabilidad y los métodos que han encauzado hacia ellos las -- operaciones ; el grado de protección de sus activos: el grado con que se cumplen los procedimientos prescritos por la dirección de la empresa.

2. Conocer la importancia relativa y el riesgo probable en cada una de las áreas de los estados financieros y que a juicio del audi_ tor merezca mayor atención.

3. De acuerdo con la observación crítica de lo acertado - de la organización examinada, se podrá determinar la naturaleza de los procedimientos de auditoría a aplicar en cada caso. Cabe mencionar - que las características operativas de la empresa intervienen en la deter_ minación de los procedimientos de auditoría a aplicar.

4. Fijar la oportunidad de aplicación de los procedimien - tos de auditoría . Muchos procedimientos de auditoría tienen mayor uti_ lidad y son mejor aplicados si son realizados en épocas anteriores al - cierre del ejercicio de la empresa y otros deben ser aplicados con pos_ terioridad a dicho cierre.Asimismo el auditor puede optar por la aplica_ ción de procedimientos en fechas intermedias.

5. Fijar el alcance o extensión de los procedimientos de - auditoría, de acuerdo con el grado de eficacia del control interno. Pu--

diéndose concluir que a mayor grado de control menos trabajo de detalle y viceversa .

6. En función de los puntos anteriores se debe llevar a cabo el trabajo de auditoría en una forma satisfactoria.

B. Significado de evaluación.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su boletín número 3 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría, relativo a las normas de auditoría generalmente aceptadas, al hablar de la norma tendiente al estudio y evaluación del control interno dice :

" El determinar qué procedimientos de auditoría van a aplicarse en cada caso y el fijar su extensión y su oportunidad depende de varios factores: en primer lugar depende de los objetivos generales del trabajo de auditoría, que son los de suministrar al auditor elementos de juicio suficientes para apoyar su opinión; depende también, de la naturaleza de cada una de las partidas examinadas y de los principios de contabilidad aplicables a ellas, y depende por último de las condiciones particulares específicas que existen en cada empresa ".

En otro de sus párrafos hace mención a que :

" El estudio de control interno tiene por objeto conocer cómo es dicho control interno, no solamente en los planes de dirección sino en la ejecución real de las operaciones cotidianas ".

De este estudio y evaluación , el auditor debe formarse una "opinión " sobre el control interno de la empresa con el fin de poder - desprender la naturaleza de las pruebas que va a realizar, también, fijar la extensión que deba dar a los procedimientos de auditoría empleados en su examen y la oportunidad en que los va a utilizar para obtener los resultados mas eficientes. Dicha"opinión" debe ser de una manera objetiva, en razón de estar basada en el objeto que fue examinado, y se determinará el grado de confianza del sistema.

En cambio la evaluación del control interno, y las bases determinadas para la fijación de la naturaleza, oportunidad y extensión - de los procedimientos, son sometidos a la apreciación subjetiva por parte del auditor, es decir dependen del juicio obtenido por éste a través - de su estudio.

Resultaría imposible establecer normas o reglas concretas sobre el grado de confianza que debe tener del control interno el auditor,así como del alcance que deberá dar a los procedimientos de auditoría y la limitación de los mismos en su revisión, el auditor es el que debe de decidir de acuerdo con las circunstancias qué es lo mas adecuado para dar efecto a la auditoría de estados financieros en cada caso particular, en su decisión interviene su inteligencia, inventiva, conocimientos,experiencia y habilidad.

El auditor para valorar el sistema de control interno existente y estar en posibilidad de juzgar si éste es bueno o malo, debe es-

tablecer una comparación con lo que él considera lo mas adecuado (interviene su experiencia y conocimientos), para controlar las operaciones de la empresa que tienen relación con los estados financieros sujetos a examen.

A través de la aplicación de las técnicas de auditoría se efectúa el estudio y evaluación del control interno, y la comparación mencionada en el párrafo anterior, queda materializada en los cuestionarios, gráficas o en la descripción de procedimientos.

La Comisión de Procedimientos de Auditoría nos dice que la verdadera evaluación del control interno es mas que nada la impresión mental que cada una de las diversas actividades del negocio provocan en el auditor.

Por lo anterior, puedo expresar que la evaluación del control interno, es el juicio que se forma el auditor de cada una de las diversas actividades del negocio al comparar el sistema de control existente contra el que él considera adecuado, lo cual logra a través de la aplicación de las técnicas de auditoría, quedando materializado en sus papeles de trabajo.

C. Extensión en el examen del control interno.

La Comisión de Procedimientos de Auditoría considera que, para cumplir con la norma de auditoría generalmente aceptada que obli -

ga al contador público a efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente en la empresa, " solo es obligatorio el examen de aquélla parte del sistema general de control interno sobre la que se - apoyan los métodos y registros que producen la información financiera - que ha de dictaminar.

Esta Comisión, en el ya mencionado boletín número 5 con el - fin de dar apoyo a lo expuesto en el párrafo anterior, reproduce el co--- mentario que hace Saúl Levy en su artículo Internal Control and Legal - Responsability, publicado en The Journal of Accountancy de febrero de 1957.

" El control interno, en su concepto más amplio, no sólo tiene - como objeto evitar o reducir los fraudes. Es también una salvaguarda en contra del desperdicio, ineficiencia y promueve la seguridad de que las políticas de operación están siendo cumplidas por personal competente y leal. Nuestro estudio y evaluación del control interno tiene como objetivo primario la planeación de un programa de auditoría que nos permita emi_ tir un dictamen sobre la posición financiera y los resultados de opera -- ción. Sin embargo, el examen de estados financieros no es equivalente a un estudio técnico de la administración. Es evidente, por lo tanto, que - la responsabilidad del auditor queda limitada al estudio de aquellos con- troles que tienen relación directa con los registros contables. "

Sin embargo, es de observarse que la norma de auditoría --

que obliga al contador público al estudio y evaluación del control interno no define claramente la extensión que se le debe dar a la misma, por - lo que, presento en una forma tentativa las siguientes normas que po — drían auxiliarlo en el examen del control interno y que fueron publicadas en The Journal of Accountancy de julio de 1958, por R.K. Mautz en su - artículo "Standars for the Review of Internal Control ", el cual dice :

Si el estudio del control interno tiene por objeto proporcionar una base para el desarrollo del programa de auditoría, debe ser por lo menos lo suficientemente extenso como para permitirle al auditor llegar a conclusiones sobre la organización, políticas, actividades y personal de los departamentos contable y financiero y que debe ir mas allá de esos departamentos para determinar la extensión de las salvaguardas físicas y procedimientos supletorios de control en uso, así como investigar la - confiabilidad de la información proporcionada al departamento de contabilidad por otros departamentos de la empresa. Razón por la cual considera las siguientes normas :

Primera. La organización de la compañía debe ser lo sufi -- cientemente estudiada para que el auditor pueda llegar a concluir :

1. Si la autoridad para la ejecución de las actividades finan - cieras y contables básicas, está clara y específicamente establecida y - prescrita.

2. Si está establecida la responsabilidad para la ejecución de

las actividades financieras y contables.

3. Si la autorización, el registro, la revisión o aprobación - de las actividades financieras y de custodia son llevados a cabo por personas distintas de aquéllas que realizan tales actividades.

Segunda. Los procedimientos financieros y contables en uso deben ser los suficientemente estudiados para que el auditor pueda llegar a concluir:

1. Si han sido revisadas suficientemente las transacciones para tener una certeza razonable de que las transacciones financieras han sido ejecutadas según se autorizaron y que las transacciones no autorizadas y otras transacciones irregulares han sido descubiertas.

2. Si son suficientemente utilizados equipos mecánicos y --- otros elementos de prueba para reducir a un mínimo razonable, errores e irregularidades en la operación e información financiera.

3. Si son requeridos informes, y éstos se preparan para indicar la responsabilidad por la autorización, ejecución, revisión y aprobación de labores y transacciones financieras y contables.

Tercera. El trabajo de los empleados en los departamentos - contable y financiero debe ser suficientemente revisado para que el auditor pueda llegar a concluir si cumplen con los deberes asignados en forma satisfactoria.

Cuarta. La protección dada a los activos importantes y regis

tros debe ser suficientemente estudiada para que el auditor pueda llegar a concluir si se han reducido a un mínimo razonable los riesgos por des-- trucción, robo, violación u otras pérdidas similares.

Quinta. En caso de que los procedimientos del departamento de contabilidad o financiero no se consideren satisfactorios para propó- sitos internos, se debe hacer una investigación suficiente de los procedi- mientos relacionados o supletorios que se aplican fuera de esos departa- mentos, para que el auditor pueda llega a concluir si la debilidad aparen te está eliminada por otros procedimientos de control.

El incluir estas cinco normas tentativas, desde mi punto de -- vista, significa una gran ayuda en la determinación del objetivo que per- sigue el auditor en el estudio del sistema de control interno.

Sin embargo, es de mencionarse que el alcance del examen - del control interno, está sujeto al juicio de cada auditor lo cual fue tra- tado ampliamente en el primer capítulo.

D. El control interno general su estudio y evaluación.

Como ya antes se señaló, el auditor debe planear en forma ade cuada su trabajo de auditoría y para lograrlo es indispensable que recabe toda clase de información acerca de los antecedentes históricos, jurídi-- cos y económicos de la empresa sujeta a revisión, y de sus característi- cas operativas.

Al concluir con el estudio previo de los antecedentes de la empresa, se estará en posibilidad de iniciar la auditoría de estados financieros por el examen del control interno en sus cuatro elementos, organización, procedimientos, personal y supervisión.

En la planeación general del examen de los estados financieros el auditor debe tener pleno conocimiento de la estructura de la organización, por ser ésta la base principal en que tiene su apoyo el sistema de control interno.

En los procedimientos de auditoría influyen en una forma importante la organización y el control interno general, y con el objeto de fijar su influencia, el auditor hace uso como ya fue señalado anteriormente de las técnicas de auditoría, aplicándose al estudio inicial las siguientes : estudio general, investigación y observación.

Para estar en posibilidad de cubrir las generalidades del control interno presento a continuación el siguiente cuestionario en forma enunciativa y no limitativa como vía de ejemplo :

1. El objetivo del negocio es del conocimiento y a su vez comprendido por :

   a. Todos los funcionarios.

   b. Los jefes de los departamentos contable y financiero.

2. Se encuentran claramente fijadas las políticas administrativas de la empresa, y son del conocimiento de :

a. Todos los funcionarios.

b. Los jefes de los departamentos financiero y contable.

3. Dentro del plan de organización, se encuentra perfecta -- mente definida la independencia de las funciones :

a. Operación .

b. Custodia.

c. Registro.

4. Se encuentran las funciones del departamento de contabili dad completamente separadas de las funciones :

a. De operación.

b. De custodia.

5. No tiene acceso a los registros contables :

a. El personal encargado de los departamentos de operación.

b. El personal encargado de la custodia de activos.

6. Se encuentra claramente fijada la autoridad para llevar a cabo las políticas financieras y contables prescritas.

7. Las operaciones financieras y contables son autorizadas - por funcionario o empleado competente.

8. Se cuenta con gráficas de :

a. Organización general de la empresa.

b. Organización por departamentos.

9. Las gráficas de organización general y por departamentos cubren las necesidades actuales de la empresa.

10. Se utilizan manuales o instructivos que señalen instruccio

nes respecto a:

a. Las funciones y atribuciones de la dirección.

b. La división de labores.

c. Las obligaciones de funcionarios y empleados en relación con su responsabilidad.

11. Las instrucciones que se enuncian en los manuales o instructivos están de acuerdo con las políticas adminstrativas dictadas por la dirección y con la estructura de la organización.

12. Es utilizado un catálogo de cuentas y un manual para su aplicación, en el que se describa el registro contable de las operaciones.

13. El sistema de contabilidad es adecuado a las necesidades de la empresa, y cuenta con los libros adecuados para el registro de los activos, pasivos y los resultados de ésta.

14. Se encuentra bajo control presupuestal:

a. Los costos de producción y venta.

b. Los gastos de operación.

15. Son preparados periódicamente informes, estados financieros, relaciones, etc.

16. Los informes, estados financieros, relaciones, que se preparan son adecuados para la dirección y permite a ésta dictar fallas de carácter financiero u otras discrepancias.

17. El seguro contratado cubre todos los riesgos de los activos tales como incendio, robo, etc.

18. Las instrucciones dictadas en los manuales o instructivos

se cumplen adecuadamente por el personal de los departamentos conta-- ble y financiero y por aquéllos que pudieran tener relación con estos de - partamentos.

19. Como resultado del examen practicado se determina, que el personal de los departamentos contable y financiero y demás :

a. Es competente.

b. Es retribuido en forma adecuada.

20. La asignación de puestos del personal de los departamen - tos contable , financiero y otros es de acuerdo a su capacidad.

21. Está sujeto a un entrenamiento adecuado para efectos de - su capacitación el personal de la empresa.

22. Se encuentran afianzados en forma adecuada los empleados que tienen acceso a, o bajo su custodia, activos tales como efectivo, documentos (cheques, letras de cambio, pagarés, bonos financieros, etc.), inventarios, etc.

23. Se efectúa una rotación de obligaciones entre el personal - y a su vez se obliga a éste a salir de vacaciones.

24. La empresa tiene :

a. Un contralor o personal que actúe con esa capacidad.

b. Un auditor interno o un departamento de auditoría interna.

25. El auditor interno :

a. Sigue programas de trabajo previamente elaborados.

b. Estos programas están delineados de manera que comprue ben el funcionamiento del control interno.

26. Presentan informes las personas encargadas de vigilar o supervisar las operaciones y al personal de la empresa, y dichos informes mencionan claramente el resultado de su actuación e incluyen sugerencias tendientes a mejorar las deficiencias en el control.

27. De acuerdo con el examen practicado, se llega a la conclusión de que el trabajo desarrollado por el auditor interno o por el departamento de auditoría interna tiene como objetivo determinar que :

a. Se han dado a conocer en forma adecuada las políticas administrativas y que se cumple con ellas; en igual forma el plan de organización y los métodos establecidos.

b. La información contable y financiera sea correcta y oportuna.

c. Se tenga adecuada protección contra cualquier tipo de pérdida.

Este estudio general del control interno ayuda al auditor a planear en forma general, no en detalle, el examen de los estados financieros.

El Sr. C.P. y L.A.E., Ricardo Mora Montes, en su conferencia " Evaluación del control interno por el auditor para determinar el alcance de una auditoría ", celebrada el 23 de junio de 1958 en el Instituto Mexicano de Contadores Públicos dice, " en el examen de estados financieros la opinión a que el contador público llega es la acumulación de una serie de pequeños juicios parciales que le permiten llegar a un juicio gene

ral sobre los estados financieros. Naturalmente, la validez del juicio - general depende de la fortaleza con que se han hecho los juicios par-- ciales y éstos, a su vez, serán tan sólidos como sólida haya sido la ba_ se en que se hayan apoyado. "

La culminación de dichos juicios está basada a su vez en proce dimientos de auditoría aplicados de acuerdo con el grado de confianza - que obtuvo el auditor del control interno. En razón de ésto,surge la pre gunta ¿Es el control interno, desde este punto de vista el que debe estudiar el auditor ? , o ¿ debe y puede lograr la evaluación del control interno por áreas de operación ?.

E. El control interno su estudio y evaluación por áreas de operación.

La planeación del trabajo de auditoría se divide en dos fases - principales.

La primera es la que comprende el estudio inicial de la organi zación y del control interno general, lo cual fue ampliamente tratado en la parte precedente de este capítulo, teniendo como objetivo fijar un - programa general de trabajo tendiente a examinar los elementos que in tegran los estados financieros. La segunda está encaminada a la planea- ción de cada uno de dichos elementos en particular .

La planeación, en cualquiera de las dos fases anteriores, debe ser elástica, y por consecuencia debe adaptarse a cualquier circunstan

cia y a la realidad del control interno existente en la empresa, en el desarrollo del trabajo.

Para lograr éxito en este desarrollo el auditor debe elaborar su programa de trabajo por secciones, de tal manera que se le facilite el examen de saldos y movimientos. Al dividir sus papeles de trabajo por secciones le permite tener cierto orden en el desarrollo del examen y le ayuda a evitar omisiones en el mismo. De acuerdo con lo anterior, se podría establecer la siguiente clasificación de los papeles de trabajo:

1. Caja y bancos.
2. Cuentas y documentos por cobrar.
3. Inventarios.
4. Propiedades, planta y equipo.
5. Otros activos.
6. Pagos anticipados.

Y en la misma secuencia para los elementos componentes del pasivo, capital y cuentas de resultados.

La serie de transacciones financieras efectuadas a una fecha y por un período determinado, biene a generar los saldos de los elementos que integran los estados financieros, pudiéndose agrupar éstos, fundamentalmente en los siguientes seis grupos básicos :

1. Compras.

2. Producción.

3. Distribución.

4. Ventas.

5. Cobranzas.

6. Financiamiento.

Denominándose a los anteriores como " áreas de operación ".

Es obvio, que en el movimiento de las operaciones de la empresa deben de fijarse requisitos mínimos para su control y registro contable. Es por lo cual, el auditor debe dirigir su estudio y evaluación del control interno hacia el flujo o movimiento de las diversas operaciones de la empresa; asimismo, proporciona al auditor elementos necesarios para tener una seguridad razonable de que los saldos que son presentados en los estados financieros son producto de dichas operaciones.

Por consecuencia, los procedimientos de auditoría, que se apliquen sobre los saldos que se muestran en el balance general, deben tener su apoyo en el resultado obtenido del estudio de movimiento de las operaciones que les dieron origen. En igual forma los conceptos presentados en el estado de resultados se apoyan en el mismo movimiento de operaciones.

Se puede citar como ejemplo de lo anterior el saldo de la cuenta " inventario de mercancías " que se presenta en el balance general de una empresa comercial, que viene a ser el resultado de las operacio

nes de comprar y vender.

Debe quedar incluída la evaluación de los diversos procedi --- mientos de control en el estudio que el auditor efectúa de los diferentes procesos de la compra de mercancías desde la orden de compra, los - pedidos y las solicitudes de cotización de los mismos con proveedores, la recepción de la mercancía en las bodegas o almacenes de la compañía, el registro de las entradas y salidas en mercancías al almacén tanto en unidades como en valores. El auditor para llevar a cabo este trabajo debe estudiar, investigar y observar la división e independencia - de funciones, así como su coordinación, la asignación de responsabilidades y la autorización competente de las operaciones realizadas, etc., - para estar en posibilidad de juzgar si de acuerdo con el grado de efi -- ciencia de control interno existente, la observación del inventario físico de mercancías, debe ser parcial o total, y si éste puede ser observado en una fecha previa o lo obliga a efectuar dicha observación al cierre - del ejercicio.

Este estudio efectuado sobre el control interno de compras de mercancías y entrada de las mismas al almacén, se debe complemen-- tar mediante la aplicación de procedimientos de auditoría que tienen como objetivo el estudio del control interno en las operaciones, de cuentas por pagar a proveedores; en igual forma se complementa el estudio efectuado de control interno de embarques de mercancías a clientes con el de las operaciones (otorgamiento de créditos, facturación, regis--

tro contable, custodia de documentos, etc.), de cuentas por cobrar.

Presta gran ayuda al auditor este tipo de evaluación del con -- trol interno existente a base del estudio de los movimientos de las operaciones que originan o tiene relación con los saldos que de estos elementos se presentan en el balance general, en lo relacionado con la -- oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar sobre saldos, como : envío de cartas de confimación de cuentas y documentos por cobrar a clientes ; o por pagar a proveedores, arqueo de documentos, etc.

El estudio del movimiento de las operaciones le da al auditor una evidencia suficiente y seguridad razonable, como se muestra en el ejemplo citado en primer término de que, el saldo de mercancías que se presenta en el balance general, es el total de lo que debe " existir " como resultado de las operaciones realizadas y los procedimientos de control establecidos, mediante la observación del inventario físico se efectúa su comprobación.

Consecuentemente para que el auditor pueda tener la seguri -- dad de que se incluyen razonablemente todas las operaciones realizadas por la administración de la empresa en los estados financieros, deberá realizar un estudio de las áreas de operación y de la secuencia o flujo de movimientos que originan los saldos presentados, por lo que una auditoría que sea realizada sobre los saldos presentados en los es_

tados financieros, únicamente le permitiría cerciorarse de sí lo que - está presentando es correcto, pero de ninguna manera de sí se presenta todo lo que debe estar.

Es de observarse la importancia de que el auditor conozca y - entienda el objetivo de la empresa, y a su vez se cerciore de que es conocido y entendido por todas las personas que deban conocerlo; asimismo, que se encuentren claramente fijadas las políticas administrativas y que éstas sean del conocimiento de funcionarios y jefes de los de-- partamentos financiero y contable, y también determinar que por medio de la estructura de la organización se prevean y se les dé efecto a ta-- les políticas administrativas, en el sistema de control interno existente.

F. Aplicación de técnicas de auditoría y obtención de evidencia.

Como ya quedó establecido en el capítulo I. que : " El objetivo final o inmediato del trabajo desarrollado por el auditor, es dar una opinión sobre si los estados financieros examinados por él, presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa , conforme a principios de contabilidad generalmente -- aceptados y que éstos se han aplicado consistentemente ".

Por lo que, el objetivo mediato es obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente, lo que permite al contador público expresar una opinión de una manera objetiva y profesional.

La evidencia comprobatoria en que se basa y necesita el audi-

tor se divide en interna y externa.

La evidencia interna comprende la información que proporcionan los libros y registros de contabilidad, y la documentación de la empresa.

La evidencia externa es aquélla que obtiene el auditor a través de la información de saldos que recibe directamente de terceros, del examen físico de los inventarios.

El auditor utiliza ambos tipos de evidencia ya que éstas se complementan y van encaminadas a un mismo fin, la expresión de una opinión por parte de éste.

Se debe vigilar que la evidencia sea siempre competente y suficiente en tal forma que el auditor esté en aptitud de emitir un juicio que determine con certeza que los estados financieros examinados por él son razonablemente correctos.

Para efectos del estudio y evaluación del control interno intervienen todas o casi todas las técnicas de auditoría a que hace mención el boletín número 2 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Asimismo, señala que las técnicas de auditoría son " Los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para lograr la información y comprobación necesarias para su opinión ".

De donde se desprende que toda información que obtenga e investigación que realice el auditor para llegar a los objetivos del examen de estados financieros se denominará técnica de auditoría.

Se transcribe a continuación la recomendación sobre cuestionarios de control interno, que se encuentra incluída en el caso práctico - publicado por el Instituto Americano de Contadores en 1950, el cual se menciona en el boletín número 5 de la Comisión de Procedimientos de - Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, observándose la necesidad que tiene el auditor, de la aplicación de las técnicas de auditoría .: El examen del sistema de control interno no concluye con la - contestación de las preguntas del cuetionario; el auditor en jefe debe satisfacerse por observación y/o por pruebas, de que los procedimientos a que se refieren las contestaciones se llevan efectivamente a la práctica.

Tales pruebas dice el estudio sobre control interno publicado en 1948 por el Instituto Americano de Contadores puede asumir las formas de análisis de ciertas cuentas por un período elegido, en el que se aprecia la credibilidad y correción de los documentos que comprueben los asientos contables; estudio de la secuencia completa de una serie - de operaciones, desde su nacimiento hasta su registro final en contabilidad, examinando la evidencia documental en cada una de sus fases;- comparación de los registros de mercancías con los inventarios físicos, o confirmación de un grupo seleccionado de cuentas por cobrar.

Las técnicas de auditoría que señala el boletín número 2 mencionado anteriormente son las siguientes :

Estudio general, análisis, inspección, confirmación, investigación, observación y cálculo.

1. Estudio general.

Es la apreciación que efectúa el auditor de la fisonomía o características generales de la empresa, sus estados financieros, de los elementos que intervienen en ambos y de aquellas partes importantes, significativas o extraordinarias de éllos en que se requiera atención especial.

Dicha apreciación se efectúa con la aplicación del juicio profesional del auditor, el cual deberá basarse en los datos o informaciones originales de la empresa que se va a examinar, esta información puede lograrse con el desarrollo del cuestionario que sobre organización y control interno se menciona en el inciso D de este capítulo.

En la mayoría de los casos esta técnica de auditoría antecede en su aplicación a cualquier otra y significa el primer paso lógico para aplicar los procedimientos de auditoría, asimismo, el auditor debe tener un extraordinario cuidado al estudiar las actividades de la empresa, y los conceptos presentados en los estados financieros con el fin de conocerlos y comprenderlos.

Existen dos formas en que puede ser aplicada esta técnica; --

cuando sólo se hace la lectura de gráficas de organización, de catálogo de cuentas e instructivo para su manejo, de estados financieros, de -- presupuestos, de información del departamento de auditoría interna, etc., siendo en este caso su aplicación en forma informal y se transforma formal cuando se le antecede de algunos recursos técnicos, como es la elaboración de estados comparativos.

2. Análisis.

Consiste en la clasificación y agrupación de los diversos elementos individuales que vienen a formar una cuenta o una partida determinada, en tal forma que los grupos representen unidades homogéneas, y significativas. El análisis básicamente es de dos clases :

Análisis de saldo y análisis de movimiento, y se aplican en -- función a la naturaleza de la cuenta examinada.

En la mayoría de los casos, se realiza el análisis de saldos y de movimientos en forma conjunta con la técnica de la inspección -inspección de la documentación que ampara las operaciones sujetas a -- análisis -.

Al realizar el análisis de las operaciones registradas en las - cuentas, el auditor obtiene la certeza de que se cumplan los requisitos del control establecido, con lo cual da apoyo a la corrección de los saldos presentados en los estados financieros.

3. Inspección.

La autenticidad de los saldos especialmente por lo que hace a las cuentas de activo, están representados por bienes materiales, títulos de crédito u otra clase de documentos que vienen a constituir la materialización de la operación, dato registrado en la contabilidad o presentado en los estados financieros. Por lo que la autenticidad del saldo de la cuenta, de la operación realizada o de cualquier otra situación -- que se trate de comprobar, se obtiene mediante el examen físico de los bienes, documentos que amparan el activo o la operación .

Al efectuar la inspección de la documentación comprobatoria - que ampara las operaciones registradas, ésta debe referirse también a la determinación de la eficiencia de los procedimientos de control establecidos y consecuentemente a la conexión con los libros de contabilidad.

El auditor debe obtener la evidencia necesaria sobre las operaciones registradas, lo cual logra a través de la comprobación de los -- procedimientos de control establecidos en la documentación.

El examen sobre la documentación comprobatoria debe referirse a: si la autorización fue la adecuada, si la fecha que contiene es -- acorde con la del pago, si la operación registrada se encuentra respaldada por comprobantes, si los comprobantes que amparan las operaciones son los originales, si éstos se encuentran inutilizados o cancelados,

si están a nombre de la empresa, si fueron aprobados los precios y las condiciones de pago, si la fecha en que se registra la operación es la - misma en que se realiza la compra o se recibe el servicio.

En el ejemplo anterior se observa que al aplicar esta técnica, se verifica que realmente se da cumplimiento a las políticas adminis-- trativas establecidas y el auditor se cerciora de que efectivamente se - han realizado las operaciones registradas. La aplicación de esta técni- ca se conjuga con otras técnicas de auditoría lo cual quedó señalado an- teriormente.

4. Confirmación.

Mediante esta técnica el auditor está en posibilidad de cercio- rarse de la autenticidad de los activos, pasivos, operaciones, etc., -- consiste en solicitar información por escrito a una persona indepen--- diente de la empresa examinada, y que se encuentra en condiciones de conocer la naturaleza de la operación objeto de la confirmación. Esta - información es contestada por escrito directamente al auditor.

Asimismo, esta técnica ayuda al auditor a cerciorarse de la - razonabilidad de los saldos de documentos por cobrar, inventarios en - consignación.

Los procedimientos de control establecidos en el registro de - las operaciones de comprar, vender, cobrar y pagar tendrán su apoyo en función de las confirmaciones recibidas de tercero. Se debe tener es

pecial cuidado en las discrepancias que resulten de las confirmaciones recibidas las cuales pueden ser por la elaboración inoportuna de notas de devolución de mercancías, descuentos concedidos no operados, etc., lo anterior ayuda al auditor a juzgar la calidad de control y el razonable registro de las operaciones.

5. Investigación.

Es toda clase de información y comentarios obtenidos de funcionarios de la propia empresa sometida a examen.

Esta información la puede obtener el auditor a través de cuestionarios de control interno a nivel de funcionario (gerente, contralor, contador, etc.)

Independientemente de las contestaciones obtenidas, es necesario que éstas se verifiquen por medio de pruebas, cerciorándose el auditor si se da cumplimiento a los procedimientos de control establecidos y si éstos son adecuados a la empresa. Lo anterior implica, que el auditor esté en posibilidad de comprobar que se cumple con el objeto del negocio y éste es del conocimiento del personal que forma los departamentos financiero y contable, que las políticas adminstrativas establecidas se han comunicado adecuada y oportunamente a funcionarios y jefes de los departamentos mencionados, que existe la adecuada división y delimitación de funciones, la coordinación de éstos y el apropiado sistema de autorizaciones.

6. Observación.

Por medio de esta técnica el auditor puede cerciorarse de algunas circunstancias o hecho, siendo principalmente los relativos a la forma como se realizan las operaciones, deberá poner especial atención a la forma en que trabajan los empleados, etc.

En el caso de la " observación " , del flujo de las operaciones de caja, el auditor observa objetivamente la preparación de los documentos que amparan los ingresos y egresos de efectivo, verificando la división de funciones su coordinación , y el sistema y autorización competente. Esta técnica ayuda al auditor, a cerciorarse de la razonabilidad de los controles prescritos, independientemente de que la evidencia es obtenida fuera del departamento de contabilidad.

De acuerdo con el grado de confianza obtenido de los procedimientos de control establecidos desde el origen de las operaciones que se ejemplifican en el párrafo anterior hasta su registro en contabilidad, serían determinantes en el alcance y oportunidad de la prueba siguiente: observación de arqueos de fondos, obteniéndose como resultado la comprobación de los procedimientos de control prescritos en el negocio.

7. Cálculo.

Mediante esta técnica el auditor se cerciora de la corrección número de algunos datos de la contabilidad que se encuentran reflejados en los estados financieros y que son resultado de la aplicación de -

cálculos o cómputos a ciertas bases predeterminadas.

Ejemplo : intereses cobrados por anticipado o pagados por anticipado, depreciaciones, amortizaciones, regalías, provisión para -- cuentas incobrables, provisión para fluctuaciones, provisión para el pago de impuestos, arrendamientos, etc.

El auditor tendrá que auxiliarse de cuestionarios de control - interno para cerciorarse, si las aplicaciones de las cuentas pagos anticipados y créditos diferidos se efectúan mensualmente a los resulta -- dos en función de lo devengado, si los activos fijos tangibles e intangibles se deprecian y amortizan en forma consistente, si los pasivos acumulados son creados de acuerdo a la naturaleza que dio origen a la -- operación, si los incrementos a las provisiones de impuestos es de --- acuerdo con las leyes impositivas, etc., asimismo, efectuará la ins -- pección de documentos, contratos, convenios y consultará las leyes impositivas, independientemente de lo anterior el auditor obtiene la certeza de la razonabilidad de los saldos al efectuar la verificación de los -- cálculos aritméticos.

G. Métodos para el estudio y evaluación del control interno.

Los métodos mas conocidos son los siguientes :

Cuestionarios

Descripción de procedimientos

Gráficas de organización.

Estos métodos se encuentran reconocidos por la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su boletín número 5.

Este mismo boletín señala que es necesario dejar constancia en papeles de trabajo del estudio del control interno efectuado por el contador público.

Cuestionarios. Este método consiste en la programación de preguntas que van encaminadas a conocer los aspectos generales de operación de la empresa y sus objetivos. Dicha programación es elaborada de tal forma que las contestaciones afirmativas indiquen que los procedimientos de control interno son adecuados y las negativas detecten fallas en el mismo.

Descripción de procedimientos. Viene a ser la descripción en forma narrativa de las diversas características del control, haciendo mención de los registros, de los empleados que intervienen en su elaboración, y de la división de labores y responsabilidades.

Gráficas de organización y de procedimientos. El estudio del del control interno por este método consiste en preparar gráficas de organización de la empresa y de procedimientos por áreas de operación de la misma, etc. Se tiene la ventaja de observar al control interno en forma objetiva y se puede considerar como un complemento en cualquiera de los dos metodos tratados anteriormente, en razón de no indicar

éste la totalidad de los detalles del sistema que se tiene implantado.

El contador público con base en el estudio realizado en el control interno, de acuerdo con los métodos anteriores, tendrá que efectuar la evaluación del mismo. Esta evaluación se traduce en un juicio personal del contador público, de las diversas actividades de la empresa, el cual le servirá para la planeación de la auditoría, aplicación oportuna de procedimientos, obtención de evidencia y supervisión del trabajo.

IV. EFECTOS DE LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

A. Influencia de la evaluación del control interno en el dictamen.

La Comisión de Procedimientos de Auditoría dice -en uno de - los párrafos del boletín número 5 - " el hecho de que el contador público emita una opinión sin salvedades de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, no implica su aprobación tácita del sistema de control interno del negocio examinado ".

Desde mi punto de vista, el control interno en la auditoría de estados financieros, viene a ser un medio y no un fin, valiéndose el auditor de éste, para fijar el grado de aplicación en cada una de sus pruebas y no para modificar o perfeccionar los métodos administrativos. - Consecuentemente el auditor no dictamina sobre el control interno; el - contador público dictamina sobre los estados financieros, basado su -- opinión en pruebas que le dan confianza y evidencia suficiente sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en dichos estados; no obstante, al considerar que en su examen interviene en forma notable el control interno, al auditor le interesa que el funcionamiento del sistema sea - lo mas eficiente posible.

Como ya quedó establecido en los capítulos precedentes que el examen de los estados financieros no es una comprobación total de las operaciones del negocio, sino un estudio poderado de los aspectos de - éste que influye sobre los estados, el cual se basa en las pruebas selectivas.

Ahora bien, el hecho de que el auditor considere razonablemente adecuados los aspectos del control interno revisados por él, no significa que no haya observado deficiencias respecto a los mismos, sino que la importancia de las fallas observadas, no fueron de tal naturaleza que modificara la confianza depositada en el control interno para efectos de la auditoría.

Lo que viene a significar que : el auditor al expresar su opinión sin salvedades, sobre los estados financieros sujetos a examen, no implica forzosamente que éste considere satisfactorio el sistema de control interno de la empresa, pero puede deducir que el sistema vigente es lo suficientemente bueno como para confiar en que las operaciones que ésta realiza queden razonablemente incluídas en los estados financieros.

Por otra parte, cuando la organización de la empresa le parezca deficiente en una forma absoluta o el cumplimiento de las operaciones realizadas por ésta a su juicio sea nulo, y no le sea factible emplear sus procedimientos hasta un grado que le permita satisfacerse de la propiedad de los métodos y registros sobre los que se basan los estados financieros, el auditor debe abstenerse de externar opinión alguna acerca de los mismos,tomados en conjunto.

Por contra, las deficiencias en el control interno no son causa para que el auditor interponga salvedades o se abstenga de expresar su opinión sobre los estados financieros examinados por él, a menos que -

se presente alguna de las causas señaladas en el ya mencionado bole - tín número 5 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría y que son las siguientes :

1. Que existan serias fallas u omisiones en determinadas fases del control interno.

2. Que tales fallas u omisiones puedan afectar a cifras de relativa magnitud en los estados que ha de dictaminar, y

3. Que los deseos de su cliente u otras circunstancias le impidan realizar las pruebas adicionales que, para suplir las fallas u omisiones en el control interno, el auditor estime son necesarias para quedar satisfecho sobre la propiedad de las cifras afectadas.

B. Sugestiones del contador público acerca del control interno.

El auditor para cubrir el objetivo de la auditoría de estados financieros, no efectúa una revisión que incluya todos los aspectos del - control interno, consecuentemente sólo está capacitado para informar - acerca de la efectividad de aquéllos aspectos del sistema que fue necesario cubrir para efectos de la auditoría lo que implica, que esta información sólo está relacionada con el control contable o financiero de la empresa. No hay que olvidar, que el contador público, como una consecuencia de su trabajo de auditoría, determinó algunas situaciones existentes en la empresa examinada que se encuentran fuera de los límites del control contable o financiero, pudiendo ser útiles sus observaciones y sugestiones sobre éstas, para la administración de la empresa.

Independiente, de que el deseo del contador público es ofrecer el mejor servicio a su cliente, deberá cuidar el no invadir áreas que no sean de su competencia. En esta forma el auditor está en posiblidad de informar a la administración, sobre las deficiencias de control interno detectadas en el desarrollo de su trabajo -deficiencias cuya importancia no sea motivo de una auditoría detallada o un dictamen con salvedades- , y de hacer las sugestiones que sean procedentes en cada caso, debido a la importancia que pueda significar este aspecto en la empresa examinada.

Por lo expresado anteriormente es de gran interés para la administración de la empresa, conocer la opinión del auditor, respecto al control interno examinado. Dicho interés lo cubre el auditor por medio de sugestiones relativas al control interno en la empresa, y esta información deberá ser oportuna y puede ser presentada en forma oral o escrita, durante el desarrollo de su trabajo o al finalizar el mismo. Dicha información debe precisar las deficiencias de importancia observadas y en su caso sus recomendaciones encaminadas a subsanar dichas fallas.

La efectividad del sistema de control interno, la expresa el auditor comunmente a través de una carta o memorándum.

Esto se debe a que el dictamen emitido por el contador público no hace referencia a la efectividad del control interno, lo cual resultaría poco provechoso en razón de ser esta una información adicional -

y de interés exclusivo para la administración de la empresa, toda vez que su propósito principal es conocer la opinión del auditor respecto a los estados financieros.

Debe considerarse de importancia que tanto la gerencia, contralor y jefe del departamento de contabilidad queden convencidos de la conveniencia de adoptar las sugestiones propuestas por el auditor y que los procedimientos relativos sean plenamente comprendidos. Las observaciones y sugestiones que formen parte del informe sobre el control interno examinado por el contador público estarán encaminadas generalmente a algunos de los aspectos siguientes :

a. Recomendaciones encaminadas al mejoramiento de los sistemas de registro e información.

b. Recomendaciones con el fin de incrementar la eficiencia administrativa fundamentalmente en lo referente a procedimientos que tengan relación con el control de las operaciones de la empresa en su aspecto financiero.

c. Observaciones sobre la falta de cumplimiento o el inadecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa.

d. De acuerdo con el grado en que hayan llegado al contador público las fallas sobre desperdicios de recursos y tiempo, éste podrá dictar las recomendaciones mas adecuadas a este respecto.

e. Los casos de carácter legal que en opinión del contador público deben ser de la competencia de un abogado.

f. Observación de situaciones que denoten que los procedi-

mientos en uso no dan la suficiente confianza ante fraudes y otros riesgos.

Con lo anterior el auditor está en condiciones de preparar su carta o memorándum que contenga las observaciones al control interno y las recomendaciones respectivas.

Para que la carta o memorándum elaborado por el auditor sea de tipo constructivo y reporte un beneficio a la empresa es necesario considerar los siguientes puntos :

1. Hacer mención de que las deficiencias relativas, fueron observadas durante la revisión del control interno, con el propósito de la auditoría de estados financieros y por tanto no se efectúo una revisión total del sistema.

2. Describir en primer lugar, las deficiencias detectadas o en su caso incluir una breve descripción del procedimiento que se encuentra en práctica, posteriormente indicar los efectos que pudieran ocasionar dichas deficiencias, y por último sugerir las soluciones relativas.

3. Incluir en el archivo permanente de auditoría una copia de la carta o memorándum con el objeto de verificar en visitas siguientes si fueron puestas en práctica las sugerencias propuestas.

CONCLUSIONES

1.- El auditor está obligado a hacer un estudio apropiado y una evaluación de la efectividad del sistema de control interno existente en la empresa, con el fin de efectuar una planeación adecuada y correcta del trabajo de auditoría, por lo que se refiere a la oportunidad, y extensión de los procedimientos de auditoría que se aplicarán.

2.- El control interno establecido en la empresa sin la adecuada vigilancia por parte de la administración de ésta, no surte los efectos deseados, en cuanto a la efectividad de los métodos y políticas establecidas.

3.- El auditor debe estudiar la secuencia de movimientos en las áreas de operación de la empresa, con el fin de tener una seguridad razonable sobre si los saldos presentados en los estados financieros, son producto de las operaciones realizadas por la empresa.

4.- La evidencia del sistema de control interno sobre la que apoya el auditor su opinión, es obtenida a través de las técnicas de auditoría.

5.- La evalución del control interno, es el juicio que se forma el auditor de cada una de las diversas actividades del negocio al comparar el sistema de control existente, contra el que a su juicio considera adecuado, estando este último representado en las preguntas de los cuestionarios; en gráficas o en la descripción de procedimientos.

6.- Independientemente de que el dictamen del contador público es sobre los estados financieros que fueron examinados por él, tiene a su vez la obligación de informar a la administración de la empresa acerca de la efectividad de aquellos aspectos del control interno que cubrió para efectos de su auditoría.

BIBLIOTECA CENTRAL
U. N. L. M.

BIBLIOGRAFIA

Boletines de la Comisión de Procedimientos de Auditoría.	Instituto Mexicano de Contadores - Públicos
Normas y procedimientos de Auditoría	American Institute of Certified -- Public Accountants.
El control interno de los negocios	Joaquín Gómez Morfín.
Auditoría práctica.	Luis Ruíz de Velazco y Alejandro Prieto.
Montgomery's Auditing.	Robert H. Montgomery.
Pricipios básicos de auditoría .	Arthur W. Holmes.
Conferencias sobre Control Interno.	Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
Conferencias sobre usos del Dictamen del contador público.	Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
Revistas. El Sentido Contable - Actual.	E.S.C.A.
Manual del Contador	W.A. Paton.
Métodos para la evaluación del - control interno y sus relaciones con el contador público (Tesis - profesional).	C.P. Jorge Castro Estrada.
La evaluación del control interno (Tesis profesional).	C.P. Carlos Galván Córdova.
La evidencia del contador público y sus efectos en el dictamen.	C.P. Guillermo de la Cerda Plaza.
Diccionario de la Lengua Española.	Real Academia Española.