



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

SEDE GUADALAJARA

"EVALUACION DEL CONTROL INTERNO  
EN LA AUDITORIA A UNA  
EMPRESA INDUSTRIAL"

ELVA MARGARITA RABAGO GARCIA

Tesis presentada para optar por el Título de Licenciado en  
Contaduría con Reconocimiento de Validez Oficial  
de Estudios de la SECRETARÍA DE EDUCACIÓN PÚBLICA,  
según acuerdo número 085366 con fecha 19-II-85.

Zapopan, Jalisco. Febrero de 1998.

CLASIF: TE CON 1998 PAB

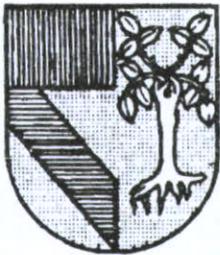
ADQUIS: 52792 ej. 1

FECHA: 20/03/04

DONATIVO DE \_\_\_\_\_

\$ \_\_\_\_\_ 137p.

1. agregar al 46498



**UNIVERSIDAD PANAMERICANA**

SEDE GUADALAJARA

**“EVALUACION DEL CONTROL INTERNO  
EN LA AUDITORIA A UNA  
EMPRESA INDUSTRIAL”**

**ELVA MARGARITA RABAGO GARCIA**

Tesis presentada para optar por el Título de Licenciado en  
Contaduría con Reconocimiento de Validez Oficial  
de Estudios de la SECRETARÍA DE EDUCACIÓN PÚBLICA,  
según acuerdo número 085366 con fecha 19-II-85.

Zapopan, Jalisco. Febrero de 1998.



# UNIVERSIDAD PANAMERICANA

SEDE GUADALAJARA

## DICTAMEN DEL TRABAJO DE TITULACIÓN

C. Srita. Elva Margarita Rábago García

En mi calidad de Presidente de la Comisión de Exámenes Profesionales y después de haber analizado el trabajo de titulación en la alternativa

### TESIS

titulada:

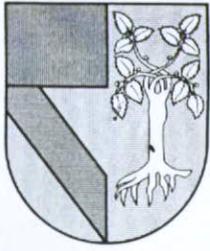
“EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN LA AUDITORÍA  
A UNA EMPRESA INDUSTRIAL”

presentado por usted, le manifiesto que reúne los requisitos a que obligan los reglamentos en vigor para ser presentado ante el H. Jurado del Examen Profesional, por lo que deberá entregar siete ejemplares como parte de su expediente al solicitar su examen.

Atentamente

Lic. Francisco Benítez Ríos

Presidente de la Comisión



# UNIVERSIDAD PANAMERICANA

SEDE GUADALAJARA

COMISIÓN DE EXÁMENES PROFESIONALES  
DE LA ESCUELA DE CONTADURÍA  
PRESENTE

Me permito hacer de su conocimiento que la SRITA. ELVA MARGARITA RÁBAGO GARCÍA de la Licenciatura en Contaduría, ha concluido satisfactoriamente su trabajo de Titulación con la alternativa TESIS titulada:

“EVALUACION DEL CONTROL INTERNO EN LA AUDITORÍA A UNA EMPRESA INDUSTRIAL”

Manifiesto que después de haber sido dirigida y revisada previamente, reúne todos los requisitos técnicos y pedagógicos para solicitar fecha de Examen Profesional.

Agradezco de antemano la atención que se sirva otorgar a la presente, reiterándome a sus órdenes.

Atentamente

C.P. JOSÉ ÁNGEL LÓPEZ DE ANDA

ASESOR DE TESIS

A Dios, que me permitió vivir para no dejar inconcluso este camino.

A mis padres, que se sacrificaron por que lograra esta meta.

A Miguel Angel, que nunca dudó en apoyarme.

A todos mis profesores quienes además de transmitirme sus conocimientos, me compartieron parte de su experiencia.

# INDICE

## Introducción

### Capítulo I. Antecedentes de la empresa

1. Historia de la empresa	1
2. Actividades que desarrolla	3
3. Manual de organización informal	3
4. Complejidad de los controles internos y procedimientos contables	6

### Capítulo II. Auditoría

1. Definición de auditoría	10
2. Tipos de auditoría	13
3. Normas de auditoría	16
a) Normas personales	17
b) Normas de ejecución del trabajo	18
c) Normas relativas a la información	18

### Capítulo III. Planeación de la auditoría externa

1. Objetivos de la planeación	20
2. Conocimiento del negocio	22
3. Información para la planeación	23
4. Evaluación preliminar del control interno	25
5. Resultados de la planeación	26

### Capítulo IV. Estructura de la auditoría

1. Revisión por áreas de los estados financieros	29
2. El programa de trabajo	36
3. Evaluación del control interno	40
4. Cédulas de auditoría	42
5. Marcas de auditoría	48
6. Pruebas de cumplimiento y sustantivas	49

### Capítulo V. Evaluación del control interno

1. Concepto de control interno	53
--------------------------------	----

2. Elementos de control interno	55
3. Naturaleza e importancia del control interno	59
4. Métodos para evaluar el control interno	61
a) Método descriptivo	61
b) Método de cuestionarios	62
c) Método gráfico	62
5. Influencia en la oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría	64
6. Influencia en el programa de trabajo	64

**Capítulo VI. Control interno dentro de un sistema de procesamiento electrónico de datos (PED)**

1. Entorno de control interno	67
2. Controles contables	68
a) Controles generales	68
b) Controles de aplicación	72
3. Aplicación de la Normas y Procedimientos de Auditoría	74
4. Metodología para evaluar controles de PED	75
5. Pruebas de cumplimiento en un sistema PED	77

**Capítulo VII. Objetivos de la evaluación del control interno por áreas**

1. Efectivo	80
2. Cuentas por cobrar - Ingresos	82
3. Inventarios - Costos de ventas	84
4. Inmuebles, maquinaria y equipo	86
5. Otros activos	88
6. Cuentas por pagar - Egresos	89
7. Capital Contable	90
8. Resultados	91
9. Impuestos	91
10. Contingencias y compromisos	92

**Capítulo VIII. Evaluación del control interno por ciclos**

1. Ingresos	93
2. Compras	95
3. Producción	98

4. Nóminas	100
5. Tesorería	102

**Capítulo IX. Caso práctico del estudio y evaluación del control interno**

1. Evaluación del ambiente de control interno	107
2. Estudio y evaluación del control interno por ciclos de operación	108
3. Estudio y evaluación del control interno por áreas de los estados financieros	121

<b>Conclusión</b>	135
-------------------	-----

<b>Bibliografía</b>	137
---------------------	-----

# INTRODUCCIÓN

La evaluación del control interno en una auditoría es el tema central de esta tesis que presento. El objetivo principal que persigo es resaltar la importancia que tiene el estudio y evaluación del control interno para el contador público independiente que tiene el propósito de emitir un dictamen sobre la razonabilidad de las cifras que presenta una empresa en sus estados financieros.

Para esta tesis inicio con la hipótesis de que el estudio y evaluación del control interno son indispensables para que el auditor pueda hacer sus pruebas selectivas y por lo tanto, emitir su opinión sobre la razonabilidad de las cifras de los estados financieros sujetos a la revisión. Además, de que las pruebas de cumplimiento al control interno son necesarias para que el auditor pueda sustentar su opinión sobre los ciclos de mayor volumen como son ingresos, producción, nóminas, compras y tesorería en empresas medianas y macroempresas.

Para su explicación he dividido el tema en nueve capítulos, a continuación mencionaré brevemente que se pretende con cada uno.

En el capítulo I, se da una breve introducción a la empresa que servirá de base para ejemplificar el estudio y evaluación del control interno.

En el capítulo II, se define todo lo relacionado con la auditoría para poder comprender la evaluación del control interno en ese contexto. Es indispensable este capítulo para comprender los demás.

En el capítulo III, se habla específicamente de la auditoría externa, la forma de planearla, los objetivos que se persiguen con la planeación, la información que se requiere para ésta, la evaluación preliminar del control interno como parte fundamental para la planeación de la auditoría y los resultados obtenidos de la planeación.

En el capítulo IV, se profundiza más en la auditoría y se explica la revisión por áreas de los estados financieros, en qué consiste el programa de trabajo de la auditoría, cómo se documenta ésta en cédulas o papeles de trabajo, las marcas clave que se utilizan y las diferentes pruebas que se pueden aplicar en la revisión.

El capítulo V se dedica exclusivamente a explicar la evaluación del control interno, para lograr esto inicia con la explicación del concepto de control interno, define cuáles son los elementos del control interno, la naturaleza e importancia de éste, los métodos existentes para su evaluación y la influencia que tiene en la oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría y, en el programa de trabajo, como consecuencia.

Debido a la importancia que han adquirido las computadoras en la actualidad, se dedicó el capítulo VI al efecto que causa el procesamiento electrónico de datos en la información financiera sujeta a examen.

En el capítulo VII, se ejemplifican los controles internos que se deben vigilar con respecto a cada área de los estados financieros.

En el capítulo VIII, se explica en qué consiste cada uno de los ciclos en que se pueden dividir las operaciones de una empresa para facilitar el estudio de sus controles. En este caso la empresa se divide en el ciclo de ingresos, compras, producción, nóminas y tesorería.

En el capítulo IX se incluyó un caso práctico del estudio y evaluación del control interno, es sencillo pero ilustrativo a la vez. Para ejemplificar, se utilizó a la empresa que se describió en el capítulo I. Este capítulo no incluye las pruebas de cumplimiento, que también son necesarias para evaluar el control interno, esto debido a que se realizan en el transcurso de la auditoría y esta tesis se enfoca a la evaluación preliminar del control interno para poder planear la auditoría.

Para desarrollar este trabajo investigué en diversos libros, en casos de evaluación del control interno de diferentes empresas desarrollados con la metodología de varias firmas importantes de contadores públicos independientes y conté con el apoyo del criterio de algunos auditores de experiencia en la materia.

El tema se trató, principalmente, desde el punto de vista teórico, pero para que la información se comprendiera más se concluyó con un breve caso práctico.

La presente tesis tiene como propósitos:

- Que el auditor con poca experiencia tenga una visión más amplia de lo que es el estudio y evaluación del control interno, y que vaya aprendiendo a formar su criterio para realizar esta evaluación por sí mismo.
  
- Destacar el riesgo que representa para el auditor el avance tecnológico en el Procesamiento Electrónico de Datos (PED) y la necesidad de evaluar, con el apoyo de un especialista, la confiabilidad de los equipos y sistemas cada vez más sofisticados que intervienen en el proceso de generación de la información financiera.
  
- Proporcionar las bases teóricas del estudio y evaluación del control interno.
  
- Explicar la evaluación del control interno con un ejemplo.

# **CAPÍTULO I**

## **ANTECEDENTES DE LA EMPRESA**

En este capítulo se dará una breve introducción a la empresa que se examinará en esta tesis. Veremos lo que es su historia, las actividades que realiza, un manual de organización informal y la complejidad de sus controles internos y procedimientos contables.

En el párrafo anterior se menciona que veremos el *manual de organización informal* de la empresa, se le llamó así porque en la empresa, actualmente, no hay ningún manual de organización, y por lo tanto con los datos obtenidos se elaboró uno que sólo contiene un organigrama<sup>1</sup> y las funciones que realizan las personas que ocupan los puestos principales.

### **1. Historia de la empresa**

La empresa sobre la que tratará esta tesis se constituyó en noviembre de 1979. En un principio la finalidad que perseguía era proveer de material plástico de empaque a otra empresa que era de gran tamaño y de importancia en su ramo.

Hasta el año de 1984 la compañía no era rentable, tenía mayores gastos que ingresos. En ese año los fundadores se vieron obligados a vender sus acciones y desde entonces los accionistas son los mismos que, en su momento, las compraron.

Cuando los nuevos accionistas empezaron a organizar la compañía contaban con quince empleados que podían realizar una producción de aproximadamente cinco toneladas de producto, en un solo turno de trabajo.

A partir de la fecha en que cambiaron tanto los socios como la administración, la empresa ha tenido un crecimiento sostenido que continua hasta la fecha.

---

<sup>1</sup> El organigrama ya está elaborado por la empresa.

- En 1985, crecieron un 100%, ya eran veinticinco empleados que producían, en promedio, una tonelada por persona.
- En 1986, se aumentó a treinta y cinco empleados y duplicaron la producción.
- En el año de 1987, se incrementó el personal a cuarenta, producían más de una tonelada por persona.
- En 1988, eran ya setenta personas, seguían produciendo más de una tonelada por persona (en promedio) de material plástico para empaque.
- A partir de 1989, la empresa diversificó su actividad comenzando a producir artículos metalizados.
- En 1990, con el mismo personal que en el año anterior, llegaron a producir muchas más toneladas de material de empaque de plástico y además, piezas metalizadas.
- En 1991, sin aumentar el personal, la producción de materiales plásticos continuó incrementándose y la de productos metalizados no se quedó atrás.
- En 1992, tampoco se aumentó el personal, sin embargo, la producción de ambos productos no dejó de incrementarse.
- Fue hasta 1993, cuando se compró maquinaria nueva y, como consecuencia de esto, se contrató más personal. En esa fecha ya eran ciento sesenta y tres personas, con una producción que, con mayor razón, se multiplicó.
- En 1994, se incrementó el número de fuentes de trabajo en un 35%.
- Durante 1995, se fue aumentando el personal, dando por resultado un aumento considerable en las ventas, producto esto de la modernización de la maquinaria y las devaluaciones. Estas últimas incrementaron las ventas debido a que, ya para esta fecha, gran parte de las ventas son de exportación, por lo tanto ingresan dólares a la compañía y en cambio, un 80% de sus gastos son pagados en pesos.

- Actualmente la compañía se encuentra entre docenas de competidores, sin embargo, siempre está dentro de los primeros lugares.

Es una empresa que de ser un fracaso, financieramente hablando, se ha convertido en una empresa rentable, fuente importante de empleos y ejemplo a seguir para muchas empresas mexicanas. Para continuar su crecimiento pretende cotizar en la Bolsa de Valores, esto la convierte en una empresa que puede incrementar su grado de complejidad.

## **2. Actividades que desarrolla**

Su actividad operativa principal es la compraventa, comisión, maquila, depósito, fabricación, conversión y transformación de toda clase de artículos y materiales de papel, cartón, plásticos de envoltura y materiales metalizados, así como la elaboración del envase, empaque y sus derivados.

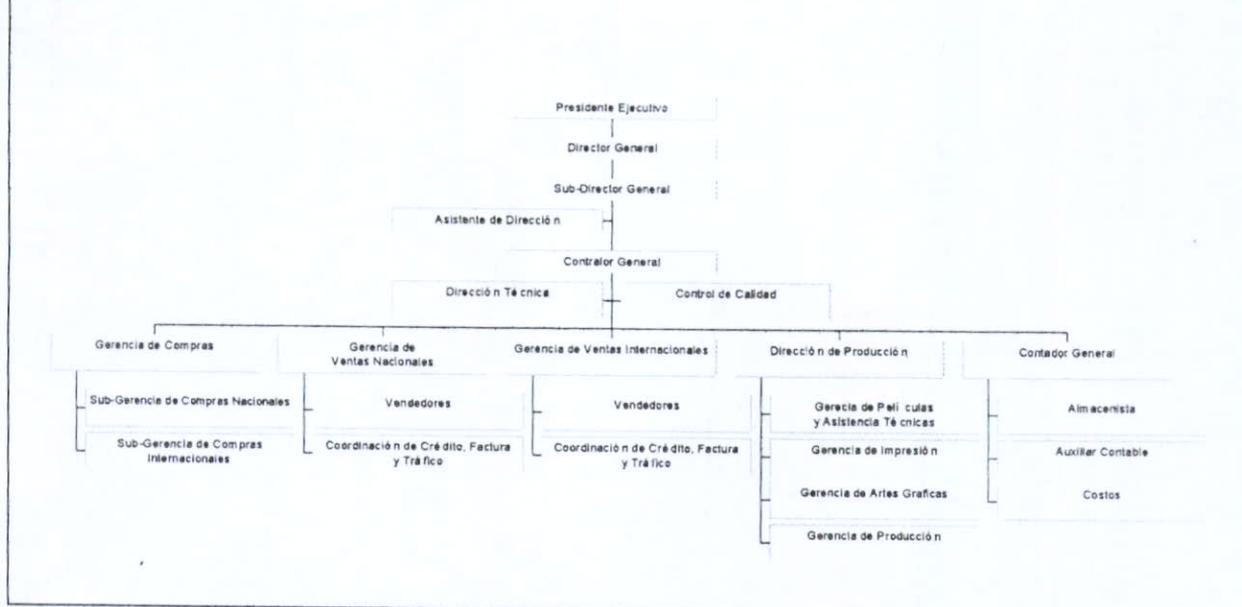
También se dedica a la impresión de materiales de los objetos antes señalados, la fabricación de placas, planchas, rodillos, grabados de cualquier índole que sirvan para la impresión de dichos objetos.

Además realiza la adquisición, fabricación y tráfico mercantil de cualquier tipo de materiales y artículos propios para la ejecución, comercialización y venta de los objetos citados anteriormente.

## **3. Manual de Organización Informal**

La estructura organizacional de una empresa se refleja en el organigrama de la misma. Para iniciar nuestro conocimiento del cliente es conveniente que conozcamos su organigrama (ver Cuadro 1). Éste nos sirve para realizar el estudio del control interno. En este apartado también veremos brevemente algunas funciones que desempeñan los ocupantes de los puestos más altos en la empresa.

## Organigrama de la empresa



**Cuadro 1. ORGANIGRAMA DE LA EMPRESA**

### a) Presidente ejecutivo

Sus funciones están relacionadas con el establecimiento de estrategias, metas y objetivos a largo plazo, y el mantenimiento de relaciones con otras entidades. Es el encargado de autorizar todos los aspectos financieros, técnicos y productivos de mayor importancia en la planta. Realiza viajes al extranjero para investigar qué nuevos productos puede producir la compañía, así como para buscar nuevos proveedores y clientes.

### b) Director General

Se encarga de establecer estrategias y objetivos a largo plazo en conjunto con el Presidente Ejecutivo. Coordina todo lo relacionado con el personal, decide los gastos que se harán en entrenamiento y capacitación. Verifica que los objetivos propuestos se cumplan, esto lo hace mediante juntas semanales. Autoriza y revisa todos los gastos y tiene que pasar por su aprobación todo el personal que entra a laborar en la empresa.

### **c) Subdirector General**

Es el encargado de supervisar compras y ventas de exportación, vigila que los pedidos de productos vayan de acuerdo a lo solicitado por los clientes.

### **d) Contralor General**

Su función principal es encargarse de todo lo relacionado con las obligaciones fiscales. Maneja el control del Programa de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación (PITEX) y del Programa de Altamente Exportadoras (ALTEX), así como el control de préstamos bancarios. También se encarga de que exista el mejor aprovechamiento de los recursos monetarios y de que haya un buen control interno. Supervisa al Contador.

### **e) Dirección Técnica**

Su función es eficientar la producción, estar al tanto de los avances tecnológicos y del mantenimiento de la maquinaria.

### **f) Control de Calidad**

Su función es asegurarse de que los productos cumplen con el estándar de calidad establecido. Se encarga de implantar nuevas técnicas de control, analizar el producto final e inspeccionar la entrada de partes y materiales.

### **g) Gerencia de Compras**

Se encarga de ver qué hace falta de material. Su deber principal es surtir el material necesario para la planta y que éste llegue a tiempo. Es el responsable de pasar el reporte de inventario al departamento de Contraloría, así como de que se elabore la lista de embarque. Elige entre varios proveedores el mejor precio para cada artículo.

### **h) Gerencia de Ventas Nacionales**

Elabora los pedidos de los clientes nacionales. Además promociona los productos de la compañía e investiga mercados potenciales en el territorio nacional. También realiza estadísticas de ventas por cliente.

#### **i) Gerencia de Ventas Internacionales**

Elabora los pedidos de los clientes internacionales. Además promociona los productos de la compañía e investiga mercados potenciales en otros países. También realiza estadísticas de ventas por cliente. Está al tanto de las leyes de Comercio Exterior que se relacionen con esta industria y con los programas que utiliza.

#### **j) Dirección de Producción**

Su labor principal es definir la forma en que se va a producir, de él dependen los cambios en el proceso de manufactura para que la compañía continúe siendo de las mejores en tecnología y eficiencia.

#### **k) Contador General**

Sus funciones se relacionan con las finanzas y la contabilidad de la empresa. Es su responsabilidad revisar las nóminas, elaborar los estados financieros y el archivo general, estar al pendiente del pago de impuestos y de dar a conocer la información financiera al Contralor y al Presidente Ejecutivo.

### **4. Complejidad de los controles internos y procedimientos contables**

Esta empresa, en cuanto al tipo de *administración* que lleva, se trata de la típica empresa familiar mexicana, las decisiones importantes están centralizadas en los dueños.

En la empresa existe *personal* de confianza y sindicalizado.

El personal de confianza está formado por:

- Directores
- Gerentes
- Jefes departamentales

El personal sindicalizado está formado por:

- Técnicos
- Operadores

## ■ Obreros en general

En lo que a políticas laborales se refiere, en el caso de los empleados de confianza, se discute y se llega a acuerdos con cada uno de ellos, y en cuanto al personal sindicalizado, los acuerdos se realizan con el sindicato de afiliación, estableciéndose en el contrato colectivo. El sindicato al que pertenecen sus empleados tiene afiliación a la Confederación de Trabajadores Mexicanos (CTM).

Las relaciones laborales han sido excelentes y nunca han tenido una huelga. Según funcionarios de la empresa, se tiene también la más baja rotación de personal que pueda haber en una empresa con las características de ésta, aún cuando se trabajan tres turnos de lunes a viernes, dos turnos el sábado y en algunas áreas tres turnos también los domingos.

Las políticas de remuneración de la empresa incluyen darle a los empleados además de las prestaciones de ley, las horas extras en circunstancias que la empresa así lo estime necesario. Al cierre de cada año se entregan remuneraciones extras a los empleados, como premio de asistencia y productividad, y además, a los empleados destacados, se les presta un departamento en la playa para que vayan de vacaciones.

No se tienen programas de capacitación previamente establecidos, ya que la capacitación va en función de las necesidades de la empresa. Capacitan a los empleados para que desarrollen satisfactoriamente las funciones que se les vayan a encomendar. Es necesario hacer notar que la capacitación no se limita sólo a México, sino que, si es necesario, se mandan a capacitar también en el extranjero.

Internamente se da capacitación en herramientas, en diagramas de flujo, en gráficas de control de calidad, y se establecen hojas de especificaciones de acuerdo a la calidad total.

En el caso de los obreros, se hacen ejercicios prácticos para que realicen correctamente las funciones y los trabajos que se les encomiendan. Un ejemplo de lo anterior está en la explicación de los materiales que fabrican con sus especificaciones y rangos, haciéndoles, al mismo tiempo, recomendaciones para que resuelvan los problemas que se les puedan presentar durante su ejecución.

Cuando se adquiere equipo de nueva inclusión en sus productos, se envía personal a capacitar con el fabricante para que éste, a su vez, transmita las enseñanzas y capacite a supervisores y operadores sobre el funcionamiento de los equipos.

La empresa no tiene problemas gubernamentales, ya que cuenta con los permisos de las autoridades respectivas en relación al giro de fabricación que tiene.

La compañía ha ido creciendo a pasos agigantados, pero sus sistemas de control no han avanzado con la misma rapidez. No existe un manual de organización ni manuales de procedimientos administrativos y contables.

En cuanto a la *contabilidad*, no hay un manual que detalle procedimientos contables y los principios de contabilidad que habrán de utilizarse. Se tiene un catálogo de cuentas, pero no un instructivo de como utilizarlo. Los estados financieros permiten revelar fluctuaciones anormales en ingresos, pero no así en costos e inventarios, esto se debe a que sólo cada año se revisan estos dos conceptos y esto no permite tener un control más estricto sobre las desviaciones que se pueden presentar. El costo de ventas lo determinan a través de diferencia de inventarios, por lo que requieren de la toma física de los mismos. Utilizan el procedimiento de control analítico o pormenorizado.

Existe un flujo de información oportuna entre los departamentos operativos y de contabilidad y se registra todo correctamente. Para realizar asientos de diario es necesaria la aprobación del Contador, desgraciadamente las pólizas en ocasiones tienen explicaciones insuficientes o carecen de ellas. Se mantienen cuentas, libros, registros y auxiliares que permiten cumplir correctamente con las funciones de la contabilidad. Existe consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad. El personal del departamento de contabilidad es eficiente y está adecuadamente remunerado, pero no es suficiente en cantidad. El sistema de costos no es adecuado ni oportuno, no se hacen presupuestos ni planes o pronósticos a largo plazo.

Sobre los *ingresos* se puede decir que, las cobranzas diarias no siempre son depositadas en el banco el mismo día y se llevan a cabo por auxiliares contables. Estos tienen acceso a cuentas por cobrar y a los estados de cuenta mensuales. No se emplea la protección física y el equipo adecuados para proteger el efectivo y las operaciones de caja, tampoco se hacen arqueos sorpresivos al personal encargado.

Si hablamos un poco sobre el área de *ventas*, podemos decir que, se tienen ciertos controles en los precios de venta, condiciones de crédito y descuentos, pero no consta en tarjetas el límite de crédito a clientes, ni se calculan intereses moratorios sobre saldos atrasados. Se han llegado a perder clientes importantes en otros países por la atención ineficiente que, en ocasiones, la compañía dedica a sus pedidos. Actualmente, esta empresa esta compitiendo ya no sólo con productores nacionales, esta compitiendo a nivel internacional. La fuerte competencia a la que se enfrenta la compañía, aunada con el hecho de que quiere cotizar en Bolsa de Valores hace que sea crucial la vigilancia sobre el control interno.

Dada la complejidad del volumen de operaciones y los procedimientos actualmente establecidos, se hace necesaria una evaluación intensa del control interno, que, además de servir de base para establecer el alcance en los procedimientos de auditoría, daría como resultado una serie de recomendaciones importantes para mejorar considerablemente los procedimientos de control interno actuales.<sup>2</sup>

Las formas de evaluar el control interno de esta empresa y los resultados obtenidos serán la base de la tesis que presento.

---

<sup>2</sup> Todos los datos mencionados en este capítulo se obtuvieron al hacer un breve estudio de la empresa para decidir si se acepta o no como cliente de una auditoría de estados financieros.

## **CAPÍTULO II AUDITORÍA**

En el capítulo anterior ya se habló brevemente sobre la empresa industrial que menciona el título de esta tesis, a continuación hablaremos sobre la auditoría. Para hablar sobre la importancia de la evaluación del control interno en una auditoría, es necesario, primero, definir lo que significa la palabra auditoría. Hay diferentes tipos de auditorías y cada una con finalidades distintas, por lo tanto debemos conocer, en primer lugar, la definición de auditoría en general.

En este capítulo se define el concepto de auditoría, se explican los tipos de auditoría que existen, así como las clases que hay, y por último, se enuncian las normas que rigen la auditoría. Con todo esto se tendrá una base para comprender los capítulos posteriores.

### **1. Definición de auditoría**

El concepto de auditoría ha ido evolucionando a través del tiempo, así como los diferentes tipos de auditoría existentes y sus finalidades. Sólo por citar algunos ejemplos, se puede decir que actualmente conocemos la *auditoría de procesamiento electrónico de datos* y la *auditoría administrativa*, hasta hace relativamente poco tiempo, ni siquiera conocíamos lo que ahora son las computadoras y en cuanto a la auditoría administrativa algunos todavía no la reconocen como tal. En este apartado se pretende dar una definición de auditoría lo bastante amplia para que sea aplicable a todas las auditorías, aunque tengan una finalidad diferente.

El hecho de auditar, si lo reducimos a su significado más simple, básico, puede ser sinónimo de examinar, de revisar cuentas. A continuación se verá el concepto de auditoría en un sentido más amplio.

La auditoría es el proceso sistemático de obtener y evaluar objetivamente la evidencia acerca de las afirmaciones relacionadas con actos y acontecimientos económicos, a fin de evaluar las

declaraciones a la luz de los criterios establecidos y comunicar el resultado a las partes interesadas.<sup>1</sup>

Para comprender bien la definición de auditoría debe entenderse lo siguiente.

La auditoría es un *proceso sistemático* porque utiliza una serie de pasos o procedimientos lógicos, estructurados y organizados. Para realizar una auditoría es necesario tener una estrategia bien definida antes de comenzar, es decir, se debe hacer una planeación de como se irá realizando la misma.

*La evidencia debe obtenerse y evaluarse objetivamente.* Sin importar de que auditoría se trate, todas las auditorías requieren obtener y evaluar evidencia. El auditor debe ser imparcial al seleccionar y evaluar la evidencia sin prejuicio o propensión a favor o en contra de la persona o de la entidad que hace las declaraciones. Es por esto que la auditoría debe ser practicada por una persona independiente, en el caso de las auditorías externas, para lograr la independencia en el mayor grado posible. En las auditorías internas, aunque el auditor dependa económicamente de la empresa, debe también hacer sus juicios de manera objetiva y no dejándose llevar por compromisos que pueda sentir con personas de la entidad, ya sea por lazos de amistad, compañerismo o lealtad.

En el caso de la auditoría financiera las *afirmaciones relacionadas con actos y acontecimientos económicos* generalmente se plasman en los estados financieros, informes sobre operación interna y declaraciones de impuestos de las empresas. Las afirmaciones son hechas por la administración de la empresa y no por el auditor. La auditoría siempre se hace sobre los acontecimientos económicos que se pudieron cuantificar, porque si no fuera así, no serían verificables. Una información se considera verificable cuando se puede probar, mediante una experiencia sensible, que se ajusta al hecho al que se refiere. Por ejemplo, en el caso del registro de una compra de maquinaria, la experiencia sensible puede ser el hecho de ver la factura o de observar físicamente la máquina que se adquirió.

---

<sup>1</sup> Asociación Norteamericana de Contabilidad, Comité de Conceptos Básicos de Auditoría. A Statement of Basic Auditing Concepts, 1973, citado por Philip L. DeFliese, et al. Auditoría Montgomery, LIMUSA, México, 1991, p. 37.

La definición que aparece en el libro de Kell - Ziegler, Auditoría Moderna, es muy similar a la que se acaba de mencionar, ya que ellos se basaron en la definición que emitió el mismo comité, pero publicada en 1972.

La auditoría sirve para determinar el grado de correspondencia entre las afirmaciones y los criterios establecidos. Podemos entender que es por eso que se evalúa la evidencia. La evidencia obtenida requiere ser interpretada y evaluada para que el auditor pueda formarse juicios, que son necesarios para concluir si las declaraciones se ajustan a criterios objetivos. Para poder hacer juicios se requieren facultades analíticas e interpretativas, que en muchos casos se van adquiriendo con la experiencia profesional. El grado de correspondencia se puede cuantificar o determinarse cualitativamente, si no fuera así, el auditor no podría concluir nada con su trabajo.

El objetivo principal de la auditoría es que el auditor se forme una opinión acerca de las afirmaciones sujetas a auditoría. La opinión del auditor dirá la medida en que esas afirmaciones están o no de acuerdo con los criterios o normas establecidos. Los *criterios establecidos* son los estándares contra los cuales se pueden juzgar las afirmaciones de la administración y en base a los cuales el auditor va formando su opinión. Un ejemplo de criterios son los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, que se utilizan en las auditorías a los estados financieros. Existen otros criterios que en su mayoría son definidos explícitamente y con precisión, como serían las reglas impuestas por un cuerpo legislativo: leyes, reglamentos y disposiciones pertinentes a cada caso en particular; presupuestos u otras medidas preestablecidas por la administración.

Al final de una auditoría se deben *comunicar los resultados a las partes interesadas*, la comunicación de éstos generalmente se hace por escrito, a través de un dictamen, en el cual el auditor expresa su opinión sobre el grado en que las afirmaciones hechas por la administración de la empresa corresponden a los criterios acordados como base de la evaluación. En cualquier tipo de auditoría se comunican los resultados a alguien, si no fuera así, si nadie se interesara por el resultado de la auditoría, ésta no tendría razón de ser.<sup>2</sup>

Para ampliar el concepto de auditoría, podemos agregar que se trata de una actividad profesional, implica el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública. Por ser una actividad profesional, requiere de la aplicación de una serie de conocimientos especializados que vienen a formar el cuerpo técnico de su actividad. Al desempeñar su trabajo, el auditor no sólo adquiere

---

<sup>2</sup> Cfr. Walter G. Kell y Richard E. Ziegler. *Auditoría Moderna*, Continental, México, 1992, pp. 22 y 23; y Deflicse, op. cit. pp. 38-41.

responsabilidad con la o las personas que contratan sus servicios, sino también con terceras personas que utilizarán su trabajo para tomar decisiones tanto de negocios como de inversión. Es por esto que el contador público como auditor, por su profesión, tiene una responsabilidad social y debe asegurar cierta calidad en sus trabajos.<sup>3</sup>

La auditoría no es una serie de pasos y procedimientos a seguir para evaluar la evidencia, requiere de juicio profesional para decidir en cada caso que procedimientos o pruebas se llevaran a cabo.

## 2. Tipos de auditoría

Es importante aclarar que hay dos clases de auditoría: interna y externa.

La *auditoría interna* la desarrollan personas que dependen de la empresa y actúan revisando, en forma independiente dentro de la organización, la contabilidad, las finanzas y otras operaciones que interesan a la administración. Es un instrumento de control que funciona midiendo y evaluando la eficiencia de otros controles, efectuando revisiones programadas sobre todos los aspectos operativos y de registro de la empresa.

La *auditoría externa* o independiente la efectúan profesionistas que no dependen de la compañía, bajo ningún concepto. Estos profesionistas deben ser imparciales y se les reconoce merecedores de la confianza de terceros. En el presente trabajo nos ocuparemos de la evaluación del control interno para una auditoría externa.<sup>4</sup>

Como se había mencionado en la introducción a este capítulo, existen diversos tipos de auditoría. A continuación se tratará de explicar muy brevemente cuáles son y en qué consisten. Estos generalmente se clasifican en las categorías siguientes:

---

<sup>3</sup> Cfr. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría. Normas y Procedimientos de Auditoría, México, 1995, boletín 1010, párrafos 1-7.

<sup>4</sup> Cfr. Víctor Manuel Mendivil Escalante. Elementos de Auditoría, ECASA, México, 1987, pp. 16 y 17; y Joaquín Rodríguez Valencia. Sinopsis de Auditoría Administrativa, Trillas, México, 1994, p.43.

- a) Auditoría de estados financieros
- b) Auditoría de cumplimiento
- c) Auditoría de operación
- d) Auditoría administrativa
- e) Auditoría de procesamiento electrónico de datos

#### **a) Auditoría de estados financieros**

También se le llama *auditoría financiera*. En una auditoría de este tipo, el auditor, mediante un examen de los estados financieros -que consiste en una revisión exploratoria y crítica de los controles relacionados y los registros de contabilidad de una empresa-, mide la razonabilidad de las cifras con las que éstos están siendo presentados por la empresa. Su conclusión la expresa en un dictamen. Los criterios que utiliza para evaluar la información, normalmente son los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, aunque puede utilizar otros. Los usuarios pueden ser desde los accionistas, acreedores, dependencias gubernamentales, hasta el público en general. Este tipo de auditorías normalmente se hacen cada año.<sup>5</sup>

#### **b) Auditoría de cumplimiento**

La auditoría de cumplimiento, como su nombre lo indica, se encarga de determinar si la empresa ha cumplido con las políticas, procedimientos, leyes, reglamentos o contratos específicos que afectan a las operaciones o a los informes. Puede ser que la aplicación más amplia de este tipo de auditoría se relacione con el cumplimiento de las disposiciones gubernamentales, como sería, por ejemplo, la auditoría de la declaración de impuestos de un contribuyente.<sup>6</sup>

#### **c) Auditoría de operación**

La auditoría operacional involucra una revisión sistemática de las actividades de una organización o de un determinado segmento (división, departamento, dependencia gubernamental) con relación a objetivos específicos, para evaluar la efectividad.

Una auditoría de operación puede implicar la evaluación de todos o alguno de los elementos siguientes:

---

<sup>5</sup> Cfr. Rodríguez, op. cit. p. 43.

- Los controles internos
- El cumplimiento con las leyes o reglamentos y con las políticas de la compañía
- La confiabilidad e integridad de la información financiera y de operación
- El uso económico y eficiente de los recursos
- El logro de los objetivos y metas establecidos para las operaciones o los programas.<sup>7</sup>

Los objetivos de estas auditorías serán: evaluar la actuación, identificar las oportunidades para mejorar y desarrollar recomendaciones. Ejemplos de estas auditorías son: revisión de prácticas de compras, de condiciones generales de trabajo, de procesos de producción, prácticas de ventas, etc.

#### **d) Auditoría administrativa**

Esta auditoría es relativamente nueva, esto ha ocasionado que se le conozca por varias denominaciones, como:

- Auditoría operativa
- Diagnóstico de la empresa
- Diagnóstico de productividad
- Auditoría gerencial
- Análisis administrativo
- Análisis factorial
- Auditoría de funciones<sup>8</sup>

La auditoría administrativa es un examen detallado de la administración de una entidad realizado por un profesional de la administración, con la finalidad de evaluar la eficiencia de sus resultados, sus metas fijadas con base en la organización, sus recursos humanos, financieros, materiales, sus métodos y controles, y su forma de operación.

Esta auditoría es una nueva herramienta de control y evaluación que sirve para detectar oportunidades para mejorar la administración de una entidad. Esta auditoría es aplicable a elementos del proceso administrativo (planeación, organización, dirección, etcétera), a las funciones administrativas (ventas,

---

<sup>6</sup> Cfr. Defliese, op. cit. p. 66.

<sup>7</sup> Idem.

<sup>8</sup> Rodríguez, op. cit. p. 41.

compras, crédito y cobranzas, etcétera) y a elementos analíticos (formas, procedimientos, equipo, sistemas, tiempos, etcétera).

Existe además una clasificación genérica que divide a las auditorías en numéricas y no numéricas.

La *auditoría numérica* se refiere a la auditoría financiera, que a la vez se subdivide en revisiones de balance, de resultados, especiales y parciales. Las auditorías especiales pueden estar enfocadas específicamente a descubrir fraudes, desperdicios, errores; pueden ser para peritajes, prueba pericial contable, para dilucidar una controversia de carácter fiscal-legal-civil o para la compra o venta de una empresa. Las auditorías parciales se refieren a un área de los estados financieros.

La *auditoría no numérica* se refiere a la auditoría administrativa y a la de operaciones. Este tipo de auditorías se refiere a actividades no financieras que quedan expresadas cuantitativamente en los registros de la empresa. Estas auditorías se plantean el cómo y el porqué se hacen las cosas y tratan de medir la realidad en comparación con las normas de desempeño. Se dedican a analizar situaciones, hechos y circunstancias, relacionándolas adecuadamente con su trabajo.<sup>9</sup>

#### **e) Auditoría de procesamiento electrónico de datos**

A este tipo de auditoría se le puede incluir dentro de la auditoría financiera. Esta es la auditoría especializada que permite la verificación de la razonabilidad de la operación de los sistemas computacionales que utiliza la compañía, dentro del proceso contable. Esta auditoría cada vez está tomando mayor importancia, debido a que cada vez son más utilizadas las computadoras en todos los negocios, desde los más grandes hasta los más pequeños, y porque los fraudes por computadora han aumentado.<sup>10</sup>

### **3. Normas de Auditoría**

En la profesión de auditor se cuenta con normas técnicas de actuación para garantizar una calidad mínima a las personas que requieren de los servicios del contador público (en su papel de auditor). A las

---

<sup>9</sup> *Ibidem*, p.44.

reglas específicas que regulan la actuación del auditor se les conoce como *normas de auditoría*. Estas normas son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que da como resultado de su trabajo.

Las normas de auditoría se dividen en tres grupos: normas personales, normas de ejecución del trabajo y normas de información.

#### **a) Normas personales**

Las normas personales se refieren a la competencia del auditor y a la calidad de auditoría. Es decir, que cualidades debe tener el auditor para poder asumir un trabajo. Parte de estas cualidades deben ser preadquiridas antes de encargarse del trabajo y la otra parte de las cualidades se deben mantener durante el desarrollo de toda la actividad profesional. El auditor, como profesional que es, debe adelantarse siempre a las necesidades de quienes habrán de interpretar y tomar decisiones con base en su trabajo, ya sean los clientes o terceras personas.

El trabajo de auditoría debe ser desempeñado por personas que, además del título profesional legalmente expedido y reconocido, tengan *entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional* como auditores. Toda la documentación de la auditoría se va plasmando en lo que se conoce como cédulas (o papeles) de trabajo, éstas deben elaborarse de forma clara para que cualquier persona las pueda entender con sólo tener conocimientos básicos de contabilidad. Por esto es muy importante que el auditor tenga habilidades de redacción, así se evitarán confusiones y se comprenderá lo que se quiso dar a entender. Un contador con experiencia tanto teórica como práctica sabrá desarrollar bien su trabajo.

La realización del examen y la preparación del dictamen o informe deben efectuarse con *cuidado y diligencia* razonables. Debido a la importancia de las decisiones que se toman basándose en el dictamen, el auditor debe ser muy cuidadoso en la realización de su trabajo y cuando se reconozca incompetente para resolver alguna situación es conveniente que busque apoyo en algún especialista del área o en auditores con mayor experiencia. Además, para realizar el trabajo con cuidado y diligencia también es necesario que el contador se este actualizando continuamente.

---

<sup>10</sup> Cfr. Mendivil, op. cit. p. 17.

En todos los asuntos relativos a su trabajo profesional, el auditor debe tener una actitud de *independencia mental*. Es necesario conservar esta independencia porque gracias a ella los usuarios de la información confían en ésta, saben que quien la revisó actuó de manera imparcial para dar su opinión. Se deben evitar compromisos con el cliente, su administración y sus propietarios, y no se deben tener intereses personales que puedan afectar el desarrollo de la auditoría de acuerdo con las normas profesionales.

#### **b) Normas de ejecución del trabajo**

Las normas de ejecución del trabajo son elementos básicos para cumplir, por lo menos al mínimo indispensable, la necesidad de cuidado y diligencia. Estas tratan sobre la planeación y supervisión de la auditoría, la evaluación del control interno y la obtención de evidencia de auditoría que sea suficiente y competente. Sobre la evaluación del control interno es sobre lo que más se va a ahondar en este trabajo, ya que es el tema central.

*Planeación y supervisión:* El trabajo debe ser planeado y si se usan ayudantes deben ser supervisados de manera apropiada. Esto incluye que se haga un programa de auditoría, en donde se especifiquen las actividades, las personas que habrán de realizarlas, así como las fechas en que se efectuarán.

*Estudio y evaluación del control interno:* Se debe efectuar una evaluación adecuada del control interno, que sirva de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él y que ayude a determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que se dará a los procedimientos de auditoría. Entre más confiable sea el sistema de control interno de la empresa menos extensos serán los procedimientos de auditoría y viceversa.

*Obtención de evidencia suficiente y competente:* Se refiere a que los procedimientos de auditoría deben ser suficientes y válidos para poder concluir si los estados financieros están o no de acuerdo con los criterios establecidos.

#### **c) Normas relativas a la información**

Las normas de información son relativas a la forma de presentación del dictamen, que es el resultado final del trabajo del auditor. A estas normas se les clasifica como normas de dictamen e información.

Cuando el nombre del contador público quede asociado con estados financieros expresará de manera clara la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma, las limitaciones importantes que haya tenido su examen, las salvedades que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión negativa o se abstiene de opinar a pesar de haber realizado un examen de acuerdo con las normas de auditoría.

Al opinar sobre estados financieros el auditor se debe de fijar en que hayan sido preparados de acuerdo con principios de contabilidad, que los principios se apliquen sobre bases consistentes y que la información presentada sea adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

Cualquier excepción a lo anterior debe ser revelada por el auditor y su efecto cuantificado sobre los estados financieros.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> Cfr. IMCP, op. cit., boletín 1010, párrafos 8-22.

## **CAPÍTULO III**

### **PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA EXTERNA**

Para hacer cualquier cosa y que ésta salga bien, es necesario pensar de antemano como la vamos a realizar. Al hecho de pensar con anticipación cómo se harán las cosas lo conocemos como planear.

La primera de las normas de auditoría relativas a la ejecución del trabajo señala que “el trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados de manera apropiada”. Para ejecutar y terminar una auditoría que cumpla con las normas de la profesión, y que ésta sea efectiva, debemos, por lo tanto, planearla. Esto quiere decir que previamente hay que decidir cuáles procedimientos se utilizarán, con qué extensión se harán esas pruebas, en qué oportunidad, cómo se registrarán los resultados en los papeles de trabajo y además, también se debe decidir quiénes participarán en la auditoría.<sup>1</sup>

En este capítulo trataremos ampliamente sobre la planeación como un paso inicial en la auditoría.

#### **1. Objetivos de la planeación**

Al planear una auditoría se pretende cumplir varios objetivos:

- a) Definir el tipo de trabajo que se va a realizar
- b) Prever el tiempo requerido para la auditoría
- c) Hacer el presupuesto de honorarios
- d) Asignar el personal necesario
- e) Establecer el alcance y la oportunidad de las pruebas y procedimientos de auditoría

---

<sup>1</sup> Francisco Javier Sánchez Alarcón. Programas de Auditoría, Ediciones Contables Administrativas, México, 1971, p. 18.

### **a) Definir el tipo de trabajo que se va a realizar**

Existen diversos tipos de auditorías, como ya lo vimos en el Capítulo II, pero además de los diferentes tipos, dentro de la misma auditoría de estados financieros hay diferentes formas de trabajos que el cliente puede solicitar. En la planeación se debe definir cuál es la finalidad del examen, puede ser para el simple hecho de cumplir con los requisitos que imponen las leyes fiscales (dictamen fiscal), para cumplir con las condiciones de una institución de crédito, para opinar sobre el sistema de control interno, etcétera.

### **b) Prever el tiempo requerido para la auditoría**

El tiempo es muy importante, en la mayoría de los casos en base a él se cobran los honorarios del auditor. Al prever cuanto tardará la auditoría se pueden ir programando los procedimientos que se aplicarán y en que fechas aproximadamente. Por ejemplo, se puede pensar cuando se comenzarán a enviar las cartas de confirmación de saldos para que estén a tiempo cuando se requieran.

### **c) Hacer el presupuesto de honorarios**

Como se mencionó anteriormente, el presupuesto de honorarios en ocasiones se hace en base al tiempo que le tomará al personal de auditoría el realizar su trabajo. Es importante considerar con qué participará el cliente en la elaboración de papeles de trabajo, esto puede disminuir considerablemente los honorarios que tenga que pagar.

La base para el cobro de honorarios puede ser por día, de cuota fija o de cuota máxima. Actualmente hay una tendencia a utilizar la cuota diaria como factor para calcular los cobros. Independientemente de la base de cuota utilizada, éstos se establecen bajo la condición de que no surjan circunstancias imprevistas en el curso de la auditoría.<sup>2</sup>

### **d) Asignar el personal necesario**

Generalmente, para realizar una auditoría se requiere más de una persona. Al jefe de personal le corresponde formar al grupo que se hará cargo del trabajo. Deben asignarse personas que puedan satisfacer las necesidades del cliente, es decir, que estén capacitados técnicamente lo suficiente y con la competencia requerida.

---

<sup>2</sup> Cfr. Arthur W. Holmes. Principios Básicos de Auditoría, p. 83.

El número de auditores, así como su experiencia, variará de acuerdo con lo amplia y compleja que sea la auditoría. Normalmente, el grupo de auditoría esta formado por uno o varios auxiliares, un contador encargado, un supervisor y un socio.<sup>3</sup>

#### **e) Establecer el alcance y la oportunidad de las pruebas y procedimientos de auditoría**

Los procedimientos de auditoría que se decidan aplicar dependen de la evaluación preliminar de los controles internos que realiza el auditor y de ciertos eventos importantes que deberá participar el auditor, como la fecha de toma de inventarios, circularizaciones, arqueos, fecha de la revisión preliminar o final.

## **2. Conocimiento del negocio**

El auditor debe averiguar las características particulares de la empresa sobre la que examinará la información financiera. Cuando el auditor obtiene información sobre su cliente puede entonces, además de planear la auditoría, evaluar el riesgo de que los estados financieros estén desviados de la realidad de manera importante.

Para estudiar el negocio del cliente, el auditor debe obtener gráficas de organización y de flujos de trabajo; estudiar el catálogo de cuentas existente, relacionando todos los libros y registros; visitar el local en donde se lleven a cabo las operaciones.

Entre la información que obtiene del cliente el auditor la más importante es acerca de:

- El tamaño, la organización y las operaciones que realiza. Las operaciones pueden ser las normales de producción (en el caso de una empresa fabril), comerciales y financieras, que son a las que se dedica propiamente la empresa, y también las extraordinarias, que realiza sólo de vez en cuando.
- El ambiente en que se desarrolla el negocio y la industria a la que pertenece, las restricciones y requisitos legales y, cualquier situación que afecte o pueda afectar a la empresa. Para decir que se conocen las características de determinada empresa es necesario saber en qué condiciones jurídicas se

---

<sup>3</sup> En despachos pequeños es común que se omita al supervisor, ya que el personal es más limitado.

encuentra. Por condiciones jurídicas se entiende que se deben de conocer todos los documentos legales, relación de la empresa con el Estado, sus facultades para operar, su organización, sus contratos, etcétera.

### **3. Información para la planeación**

Para planear adecuadamente una auditoría, el auditor, primeramente, debe conocer los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo que se va a hacer. La planeación de la auditoría variará según la finalidad del trabajo; no es lo mismo planear una auditoría para poder emitir obligaciones, que una para solicitar un crédito bancario o para cumplir con los requisitos fiscales, como ya lo mencionamos anteriormente.

Además del conocimiento del negocio del cliente el auditor requiere la siguiente información:

- Los controles que existen, tanto contables como administrativos. Se deben conocer las políticas, métodos, sistemas de contabilidad, etcétera. Para planear la auditoría, el elemento más importante es el sistema de control interno. Su estudio y evaluación constituyen la primera norma de las de ejecución del trabajo.
- Tratar de identificar las áreas problema en los estados financieros y las circunstancias que podrían exigir una ampliación de los procedimientos de auditoría previstos.
- Todas las fechas que tengan que ver con la auditoría, ya sean el día en que el cliente le entregará la información o cuando él como auditor debe entregar el dictamen o cualquier otro informe, el período que cubrirá la auditoría.
- Si la compañía reexpresa sus estados financieros
- Si maneja costos históricos o predeterminados

- Revisar el dictamen y sus estados financieros de ejercicios anteriores. Para prevenir futuros problemas con la opinión del auditor.

Después de reunir toda la información mencionada anteriormente, el auditor la debe registrar para posteriormente planear la auditoría. La planeación sirve para prevenir cuáles procedimientos de auditoría se van a utilizar, con qué extensión y cuál será la oportunidad con que se emplearán y qué personal realizará el trabajo. Esta información también se guarda para fines de control y para documentar el cumplimiento con las normas de la profesión. La forma que se utilice para guardar la información depende de como le sea de mayor utilidad al auditor.

Las principales fuentes de donde se puede obtener toda la información para la planeación son:

- Informes de años anteriores.
- Archivos de papeles de trabajo de auditoría: Para aprovechar la experiencia acumulada en ellos.
- Pláticas con el personal del cliente: El personal nos puede brindar información sobre todas las políticas que están establecidas en la compañía.
- Examen de los estados financieros a la fecha en que se está planeando la auditoría: Para obtener información sobre la naturaleza y el tamaño de las operaciones del cliente.
- Entrevistas previas con el cliente: En ellas se determina el objetivo, condiciones y limitaciones de la auditoría a realizar, el tiempo que se tendrá disponible, los honorarios, gastos, coordinación del trabajo de auditoría con el personal del cliente y todos los puntos que deben ser definidos antes de comenzar el trabajo.
- Inspección de las instalaciones: Para conocer las características operativas y observar las operaciones, ubicación y condiciones de los almacenes.
- Observación de las operaciones: Sirve para conocer el sistema de control interno.

- Lectura de documentos que se relacionen con la situación jurídica de la empresa.

#### 4. Evaluación preliminar del control interno

En el estudio preliminar de auditoría, el auditor recaba información sobre el entorno de control interno y el flujo que siguen las transacciones a través del sistema de contabilidad. Los sistemas de control interno contable operan dentro de un conjunto de condiciones que se conocen como *ambiente de control interno*. Si hay un buen ambiente de control interno se complementan los procedimientos de control prescritos por la administración, en cambio, un ambiente de control deficiente afecta adversamente a los controles.

Dentro del ambiente de control interno hay factores internos y externos. Los factores internos se refieren a la estructura organizacional, presupuestos, reportes internos, forma de administrar que tienen los directivos, el personal, las circunstancias especiales de la compañía, etcétera.

Los factores externos que forman el ambiente de control incluyen las condiciones económicas de la industria.<sup>4</sup>

En esta fase de la auditoría el contador público sólo necesita saber como se autorizan, ejecutan y registran todas las operaciones que realiza la empresa de forma general. Lo anterior se debe a que la finalidad de esta evaluación es planear la auditoría sin mucho detalle. El auditor efectúa un análisis general del riesgo implícito en el trabajo que realizará, para considerarlo en el diseño de los programas de trabajo y para identificar las actividades y características específicas de la entidad. En esta etapa aún no se han probado los controles internos.<sup>5</sup>

La planeación no es sólo una etapa inicial, ésta continua a través de todo el desarrollo de la auditoría. No se pueden planear detalladamente todos los procedimientos desde un principio debido a que se requiere el resultado de otros procedimientos.

---

<sup>4</sup> Cfr. Kell, op. cit. p. 126.

<sup>5</sup> Cfr. IMCP, Normas y Procedimientos de Auditoría, boletín 3050, párrafos 22-25.

Para hacer la evaluación preliminar del control interno es necesario comprender:

- El ambiente de control que establece la administración (sirve para detectar errores potenciales)
- Los procedimientos de control

Y además, es necesario evaluar el diseño de los sistemas de control (se debe determinar si podrían llegar a detectar, prevenir o corregir errores). Finalmente, el auditor deberá decidir, de acuerdo con su juicio profesional, qué tanta confianza puede depositar en los controles existentes o si es mejor aplicar pruebas sustantivas para lograr los objetivos de la auditoría.

Respecto a la decisión basada en el juicio profesional es importante tener en cuenta lo siguiente:

Los procedimientos y el cumplimiento se deben considerar satisfactorios si el examen y las pruebas efectuados por el auditor no revelan alguna condición que a su juicio constituya una deficiencia importante por lo que respecta a sus fines. En este contexto, por deficiencia importante se entiende una situación en la que, a juicio del auditor, los procedimientos prescritos o el grado de cumplimiento con los mismos no den una seguridad razonable de que los errores o irregularidades, cuyo monto pueda ser de importancia en los estados financieros que se auditan, serán evitados o detectados por los empleados dentro del período oportuno y mientras realizan las funciones normales asignadas.<sup>6</sup>

## 5. Resultados de la planeación

Como resultado de la planeación se define:

- El tipo de auditoría
- Las características de la empresa, sus productos o servicios
- Las fechas de inicios de la auditoría preliminar y final
- Las fechas de entrega de informes
- Las áreas problemáticas
- La fecha de la toma de inventarios y otras pruebas

---

<sup>6</sup> AU Section 320.68 (SAS No. 1), citado por Donald H. Taylor y G. William Glezen. Auditoría: Integración de conceptos y procedimientos, LIMUSA, México, 1987, p. 250.

- El personal de auditoría asignado
- El tiempo estimado de auditoría
- Los procedimientos de auditoría que se van a aplicar, en qué tiempo y con qué extensión
- Los honorarios a cotizar
- Anticipar problemas en el contenido del dictamen
- El programa de auditoría y la estrategia a seguir

En la planeación se pueden encontrar problemas tan importantes como son: omisión de impuestos, falta de control de cartera de clientes o de inventarios, falta de reexpresión de estados financieros, falta de documentación de la maquinaria, entre otros. Al observar cualquier problema de este tipo es deber del auditor informar a su cliente sobre los tipos de opinión que podría llegar a dar de acuerdo con los datos que tiene hasta ese momento.

Según la importancia de la deficiencia encontrada el auditor podría emitir un dictamen con salvedades, abstención de opinión o quizá hasta una negación de opinión; cualquiera de las opiniones anteriores no es favorable para la empresa desde ningún punto de vista y más bien, le sería perjudicial. Ante una situación como esta, el auditor puede sugerir que la auditoría se posponga y, en lugar de ésta, el cliente se ocupe de establecer sistemas contables o de mejorar los ya existentes. Muchas veces el auditor puede ofrecer sus servicios en una serie de trabajos especiales que ayudarían al cliente a que su contabilidad sea más confiable.

Algunas de las cosas que puede necesitar el cliente son: depuración del sistema de costos, recabación de toda la documentación de los activos fijos, realización de conciliaciones bancarias, elaboración de la conciliación del reporte de informática sobre los saldos de clientes con el reporte según crédito y cobranzas, reexpresión de estados financieros, actualización de los libros legales.

Especificando más sobre la estrategia de auditoría que se define en la planeación, las estrategias básicas de auditoría consisten en hacer pruebas de sustancia, no limitadas por la confianza en controles contables internos, o pruebas de cumplimiento para confiar en ciertos controles y, como consecuencia, reducir el alcance de las pruebas sustantivas.

Sin importar cuál sea la estrategia seleccionada para cada parte de la auditoría, si las razones que se tuvieron para elegirla, basadas en la evaluación que realizó el auditor del riesgo de que haya distorsiones importantes, deben documentarse tanto la estrategia como las razones principales de ésta.

En el plan de auditoría se deben incluir los lugares donde se efectuará el trabajo, los análisis que ayudará a preparar el cliente, si se requerirá otra(s) firma de auditores o especialistas en cierta materia, los efectos del trabajo del departamento de auditoría interna en el examen (si es que hay uno en la empresa). El plan de auditoría debe revisarse (y si es necesario modificarse) a medida que el trabajo avanza.<sup>7</sup>

En la planeación se decide si se transferirá trabajo fuera del período más ocupado y se elimina trabajo que no sea esencial. Para poder hacer esto se requirió primero de una evaluación cuidadosa del control interno. Cuando el control interno es firme, los registros contables confiables y la administración ha demostrado su integridad, algunos procedimientos de auditoría, que generalmente se aplican después del fin de año, se pueden transferir a una etapa inicial.

Como en esta etapa se revisa el programa de auditoría del año anterior o se elabora uno, se determinan las áreas en las cuáles tendrá que ponerse más énfasis con el trabajo de auditoría y se eliminan los procedimientos que con el tiempo resultan obsoletos.<sup>8</sup>

Toda la planeación se debe plasmar en papeles de trabajo para dejar evidencia. Todo el resultado de la planeación queda redactado en el programa de trabajo, éste se explicará detalladamente en el siguiente capítulo.

---

<sup>7</sup> Cfr. Defliese, op. cit. pp. 210 y 211.

<sup>8</sup> Cfr. Taylor, op. cit. p. 202.

## **CAPÍTULO IV**

### **ESTRUCTURA DE LA AUDITORÍA**

Ya se vio lo que es el concepto de auditoría y la forma de planearla, ahora veremos su estructura. La auditoría físicamente está compuesta por cédulas de auditoría, en ellas se plasman pruebas de cumplimiento y sustantivas, así como la evaluación del control interno y el programa de trabajo.

En este capítulo veremos la forma más común de organizar la revisión de una auditoría por áreas de los estados financieros, lo que es el programa de trabajo, la evaluación del control interno (una introducción), las cédulas de auditoría (contenido, formato, presentación), las marcas de auditoría, y por último, las pruebas de cumplimiento y sustantivas.

#### **1. Revisión por áreas de los estados financieros**

Las auditorías, normalmente, se organizan para hacer el examen por áreas de los estados financieros, así es más fácil llevar cierto orden en la revisión. Los estados financieros básicos están formados por: el Balance General o Estado de Posición Financiera, el Estado de Resultados, el Estado de Variaciones en el Capital y el Estado de Cambios en la Posición Financiera.

El Balance General se forma por tres grupos principales de cuentas: de activo, de pasivo y de capital. El activo representa los bienes y derechos que pertenecen a la empresa. El pasivo representa las deudas y obligaciones a cargo de la empresa. El capital es la diferencia aritmética entre el activo y el pasivo.

El Estado de Resultados tiene tres tipos de cuentas: de rendimientos, de costos y de gastos.

Las principales cuentas que forman el *activo* son: caja, bancos, inversiones temporales, clientes, documentos por cobrar, deudores diversos, inventarios, primas de seguros, rentas pagadas por anticipado, intereses pagados por anticipado, papelería y útiles de escritorio, propaganda y publicidad,

terrenos, edificios, maquinaria, mobiliario y equipo, equipo de reparto, depósitos en garantía, gastos de instalación.

Bliss, en "Management Through Accounts" presenta la siguiente clasificación ideal de las principales cuentas de activo circulante para una empresa manufacturera:

1. Cuentas de caja
2. Cuentas por cobrar
3. Cuentas deudoras de compañías afiliadas
4. Inventarios
5. Gastos de operación diferidos y pagados por anticipado
6. Valores realizables
7. Otras clases de activo circulante

Al presentar el Balance General, el activo se subdivide en *activo circulante* y en *activo no circulante*.

Todas las cuentas que representan una compensación especial a los saldos de activo, deben clasificarse en el mismo grupo o subgrupo de las cuentas a las cuales se refieren.<sup>1</sup> A este tipo de cuentas se les llama *complementarias de activo*.

El *pasivo* se subdivide según su exigibilidad en *pasivo a corto plazo* y en *pasivo a largo plazo*. El pasivo comprende obligaciones presentes debidas a transacciones pasadas.

Una forma de definir el *capital* es como la diferencia entre el activo y el pasivo. El capital contable también se puede definir como el derecho que tienen los propietarios de una empresa sobre los activos netos. El derecho que adquieren los propietarios se debe a las aportaciones que hicieron éstos a la entidad. La manera en que pueden ejercer sus derechos los dueños de la empresa es a través de reembolso (cuando proviene de capital contribuido) o de distribución (cuando proviene de capital ganado) del capital.

Para efectos de esta tesis utilizaremos la siguiente división por áreas de los estados financieros:

---

<sup>1</sup> W. A. Paton. Manual del Contador, UTEHA, México, 1992, p. 165.

- a) Efectivo e inversiones temporales
- b) Cuentas por cobrar - Ingresos
- c) Inventarios - Costo de ventas
- d) Pagos anticipados
- e) Inmuebles, maquinaria y equipo - Depreciación
- f) Otros activos
- g) Cuentas por pagar
- h) Capital contable
- i) Resultados
- j) Impuestos
- k) Contingencias y compromisos

**a) Efectivo e inversiones temporales:**

El renglón de efectivo debe estar constituido por moneda de curso legal o sus equivalentes, propiedad de una entidad y disponibles para la operación, tales como depósitos bancarios en cuentas de cheques, giros bancarios, telegráficos o postales, monedas extranjeras y metales preciosos amonedados.<sup>2</sup>

Las cuentas que forman el efectivo son el fondo fijo de caja y bancos. El *fondo fijo de caja* lo compone el dinero en efectivo, ya sean billetes o monedas, los cheques y pagarés de tarjetas de crédito recibidos, los giros bancarios, postales o telegráficos, los vales de caja por gastos pendientes de comprobar. El dinero del fondo fijo generalmente se utiliza para gastos menores que se tienen que realizar en la empresa, como podría ser el pago de reparaciones pequeñas en las oficinas, compra de agua embotellada, sólo por mencionar algunos.

La cuenta de *bancos* está representada por el valor de los depósitos a favor de la compañía hechos en instituciones bancarias, con ese dinero se hacen los pagos que requiere la compañía para su operación.

El efectivo se acompaña de las *inversiones temporales*, que son excedentes de efectivo, éstas son representadas por valores negociables o cualquier otro instrumento de inversión, se cotizan en bolsas de

---

<sup>2</sup> IMCP. Principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), boletín C-1, párrafo 2.

valores o son operados mediante el sistema financiero, se convierten en efectivo a corto plazo y por ellos la entidad obtiene rendimientos.

#### **b) Cuentas por cobrar - Ingresos:**

Las cuentas por cobrar representan derechos exigibles originados por ventas, servicios prestados, otorgamiento de préstamos o cualquier otro concepto análogo.<sup>3</sup>

Las cuentas por cobrar están formadas principalmente por lo que deben los *clientes* por concepto de ventas que se les hicieron a crédito. También se incluye lo que deben a la empresa *otros deudores* por conceptos como préstamos en efectivo, ventas a crédito de activo fijo, pago en exceso de los impuestos. Los otros deudores pueden ser accionistas, funcionarios y empleados, compañías tenedoras, subsidiarias, afiliadas y asociadas, el gobierno u otros.

Las cuentas por cobrar son parte del Balance General o Estado de Posición Financiera, como contraparte, en el Estado de Resultados, están las cuentas de ingresos. Los ingresos están formados por diferentes cuentas como ventas, ventas de activos fijos, otros ingresos.

#### **c) Inventarios - Costo de ventas:**

El rubro de inventarios lo constituyen los bienes de una empresa destinados a la venta o a la producción para su posterior venta, tales como materia prima, producción en proceso, artículos terminados y otros materiales que se utilicen en el empaque, envase de mercancía o las refacciones para mantenimiento que se consuman en el ciclo normal de operaciones.<sup>4</sup>

En el rubro de inventarios se deben incluir las mercancías que se encuentren en tránsito y los anticipos a proveedores. Las mercancías que se registran en inventarios están al precio de costo y no al de venta.

El costo de ventas, en una empresa comercial, se calcula sumando a las compras netas (compras menos devoluciones y rebajas) el inventario inicial y restándoles el inventario final de mercancías, representa el costo que tiene la empresa por haber vendido la mercancía. El costo de ventas no incluye los gastos de operación, que son por concepto de administración y ventas.

<sup>3</sup> IMCP, PCGA, boletín C-3, párrafo 2.

En el caso de una empresa industrial, que es al tipo de compañía que nos enfocaremos en esta tesis, el procedimiento para determinar el costo de ventas es un poco más largo. Al inventario inicial de materia prima se le adicionan las compras y se le resta el inventario final de materia prima, al resultado de estas operaciones se le conoce como materia prima consumida. A la materia prima consumida se le suman la mano de obra directa, los gastos de fabricación y el inventario inicial de producción en proceso, y se le resta el inventario final de producción en proceso, el resultado es el costo de producción. Al costo de producción se le suma el inventario inicial de artículos terminados y se le resta el inventario final de artículos terminados, finalmente obtenemos el costo de ventas.

#### **d) Pagos anticipados:**

Los pagos anticipados representan una erogación efectuada por servicios que se van a recibir o por bienes que se van a consumir en el uso exclusivo del negocio y cuyo propósito no es el de venderlos ni utilizarlos en el proceso productivo.<sup>5</sup>

Los pagos anticipados pueden ser de rentas de locales o de equipos, primas de seguros, regalías, intereses u otros.

#### **e) Inmuebles, maquinaria y equipo - Depreciación:**

Inmuebles, maquinaria y equipo son bienes tangibles que tienen por objeto a) el uso o usufructo de los mismos en beneficio de la entidad b) la producción de artículos para su venta o para el uso de la propia entidad y c) la prestación de servicios a la entidad, a su clientela o al público en general. La adquisición de estos bienes denota el propósito de utilizarlos y no de venderlos en el curso normal de las operaciones de la entidad.<sup>6</sup>

Forman parte de este renglón los terrenos, edificios, mobiliario y equipo, equipo de reparto, equipo de transporte, maquinaria y equipo propiedad de la empresa, así como las construcciones en proceso. Las adaptaciones o mejoras de activos fijos aumentan el valor de un activo existente y también forman parte del renglón de Inmuebles, maquinaria y equipo.

---

<sup>4</sup> *Ibidem*, boletín C-4, párrafo 7

<sup>5</sup> *Ibidem*, boletín C-5, párrafo 2

<sup>6</sup> *Ibidem*, boletín C-6, párrafo 2

Por el uso y el tiempo los inmuebles, la maquinaria y el equipo se van desgastando, para reconocer contablemente ese desgaste se registra lo que se conoce como depreciación. La depreciación es la disminución que va sufriendo el valor de estos bienes conforme transcurre el tiempo. La depreciación se registra en lo que llamamos cuentas complementarias de activo.

#### f) **Otros activos:**

Son intangibles aquellos activos no circulantes que sin ser materiales o corpóreos son aprovechables en el negocio. Hay dos clases de activos intangibles:

- Partidas que representan la utilización de servicios o el consumo de bienes pero que, en virtud de que se espera que producirán directamente ingresos específicos en el futuro, su aplicación a resultados como un gasto es diferida hasta el ejercicio en que dichos ingresos son obtenidos.
- Partidas cuya naturaleza es la de un bien incorpóreo que implican un derecho o privilegio y, en algunos casos, tienen la particularidad de poder reducir costos de producción, mejorar la calidad de un producto o promover su aceptación en el mercado.<sup>7</sup>

Algunos ejemplos de intangibles son: descuento en la emisión de obligaciones, gastos de colocación de valores, gastos de organización, gastos preoperativos, patentes, licencias y marcas.

#### g) **Cuentas por pagar:**

A las cuentas de pasivo las llamaremos cuentas por pagar. Las principales cuentas que forman el pasivo son: proveedores, documentos por pagar, impuestos por pagar, acreedores diversos, cobros anticipados.

La cuenta de *proveedores* esta formada por adeudos provenientes de la adquisición de mercancías para su venta o procesamiento.

Los *documentos por pagar* pueden ser por préstamos de instituciones de crédito o de particulares.

Los *impuestos por pagar* son por conceptos como Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Activo, cuotas al Seguro Social, aportaciones al Seguro para el Retiro, entre otros.

---

<sup>7</sup> *Ibidem*, boletín C-8, párrafo 2 y 3.

Los *acreedores diversos* son adeudos por motivos diferentes a la compra de mercancías para su posterior venta.

Los *cobros anticipados* pueden ser a cuenta de ventas futuras, intereses o rentas.

#### **g) Capital contable:**

Las cuentas que incluye el capital contable son: capital social, aportaciones para futuros aumentos de capital, prima en venta de acciones, donaciones, utilidades retenidas, pérdidas acumuladas y exceso o insuficiencia en la actualización del capital.

#### **h) Resultados:**

Las cuentas de resultados están formadas por cuentas de ingresos o rendimientos y por cuentas de gastos. Los *ingresos* pueden provenir de las ventas de mercancías, de ventas de activo fijo, de intereses bancarios, de intereses moratorios, entre otros. Los *gastos* pueden ser por la operación normal del negocio, como son los gastos de venta y los gastos de administración, o también pueden ser gastos financieros.

La ganancia o pérdida resulta de la diferencia entre los ingresos y los gastos. Si los ingresos son superiores a los costos y gastos se obtiene una ganancia, si es al contrario, se obtiene una pérdida.

#### **i) Impuestos:**

Por la importancia que tiene el cumplimiento de las empresas con el pago de impuestos, generalmente, se hace un apartado especial en la auditoría para este concepto. En él se hacen todas las pruebas referentes a los diversos impuestos, como pueden ser el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Activo, el Impuesto al Valor Agregado, entre otros.

#### **j) Contingencias y compromisos:**

Las contingencias son situaciones que implican incertidumbre sobre una posible ganancia o pérdida, pero que se resolverán en el futuro dependiendo de otra u otras situaciones. Un ejemplo de contingencia es un juicio pendiente de resolverse.

## 2. El programa de trabajo

El programa de auditoría es:

Un enunciado lógicamente ordenado y clasificado de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar y la oportunidad en que se han de aplicar. En ocasiones se agrega a esto, algunas explicaciones o detalles de información complementaria, tendientes a ilustrar a la persona que va a aplicar los procedimientos de auditoría, sobre características o peculiaridades que debe conocer.<sup>8</sup>

En las auditorías a empresas en donde el trabajo no puede desarrollarlo un solo auditor es muy recomendable que se haga previamente un programa formal de auditoría. Su formulación conviene para que sirva de guía y ayuda al auditor encargado y a sus ayudantes, además de servir como respaldo de que no se omitirá algo importante del trabajo. Los procedimientos a seguir en las revisiones no son siempre los mismos, el auditor decidirá cuáles aplicará según las características propias de la empresa y de acuerdo con su criterio profesional.

Si un auditor ejerce su profesión basándose en programas que han formulado otras personas y las sigue como si fueran reglas inmutables sin considerar su criterio, es culpable de negligencia. Ningún programa es aplicable a todas las auditorías, además, si hay problemas que no se previeron, tienen que recibir atención especial. Los programas de auditoría sólo señalan orientaciones sobre cómo se organizará la revisión y listan una serie de procedimientos de los cuáles se seleccionarán los que se crean pertinentes para cada auditoría en particular.

Del juicio del auditor, como ya se había mencionado anteriormente, dependen la elección de los procedimientos y el alcance con que se aplicarán. El auditor debe considerar la eficiencia del control interno establecido.

Los programas se pueden clasificar en:

- Según el grado de detalle

---

<sup>8</sup> Sánchez, op. cit p. 22.

- a) Programas generales
- b) Programas detallados

■ Según su relación con un trabajo concreto

- c) Programas estándar
- d) Programas específicos

■ Según el momento en que se preparan

- e) Programas predeterminados
- f) Programas progresivos

**a) Programas generales:**

Se limitan a un enunciado genérico de los procedimientos de auditoría que se deben aplicar y mencionan los objetivos particulares en cada caso.

**b) Programas detallados:**

En este tipo de programas se describe con mucha minuciosidad la forma práctica de aplicar los procedimientos de auditoría.

**c) Programas estándar:**

En ellos se enuncian los procedimientos de auditoría a seguir en casos o situaciones aplicables a un número considerable de empresas o a todas las que forman la mayoría de la clientela de un despacho.

**d) Programas específicos:**

Se preparan o formulan concretamente para cada situación particular.

**e) Programas predeterminados:**

Es una lista detallada de los procedimientos de auditoría que se prepara antes de su iniciación y cuyos procedimientos se intentan seguir lo más estrictamente posible a través de toda la revisión.

### **f) Programas progresivos:**

Consiste en que partiendo de un proyecto general de las principales fases de la revisión, se dejan los detalles del trabajo para llenarse a medida que éste avanza.

Sea cual sea el tipo de programa utilizado, éste debe ser lo suficientemente flexible para ser modificado, si en el curso del trabajo así se requiere, para que la auditoría se desarrolle de manera que su resultado permita expresar una opinión sobre los estados financieros que se examinan.

El uso de programas de auditoría tiene las siguientes ventajas:

- Proporciona un plan a seguir: Aporta evidencia de la planeación y hace posible un examen del alcance previsto de la auditoría, así será más sencillo desarrollar el trabajo.
- En el desarrollo de una auditoría la herramienta de control más importante con que se cuenta es el programa de trabajo.
- El supervisor encargado puede planear las tareas que habrán de realizar sus ayudantes: Podrá asignarlas para aprovechar al máximo la capacidad del personal.
- Sirve de guía a los miembros menos experimentados del personal: En él están indicados cada uno de los pasos que debe seguir cada miembro del equipo de auditoría.
- Al terminar la auditoría sirve para verificar que no se omitieron procedimientos.
- Si el encargado de la auditoría es asignado a otro trabajo, su sucesor puede darse cuenta fácil y rápidamente de lo que está hecho y lo que está pendiente.
- Es una guía para planear futuras auditorías: Esto se debe a que en él se anotan las áreas fuertes y débiles del control interno. Con la información que contiene, el auditor es capaz de prever e investigar problemas especiales a los que deberá poner mayor atención en la próxima auditoría.

- Capacita al auditor para determinar el alcance y los procedimientos que empleará en la revisión de manera rápida y fácil.
- Sirve para fijar la responsabilidad correspondiente a cada parte de la revisión: Cada auditor pone sus iniciales en la parte del programa que haya realizado, por lo tanto, además, aporta evidencia del trabajo que se hizo.
- Sirve como medio para controlar el tiempo invertido en la auditoría: El programa generalmente incluye el tiempo estimado que se necesitará para realizar cada paso, así, los miembros del personal saben aproximadamente cuánto tiempo requerirán. El programa es la base de los presupuestos de tiempos y gastos. Éstos facilitan la terminación del trabajo dentro de los límites de tiempo tanto del cliente como del auditor y son una base para determinar los honorarios por la auditoría.

El hecho de que el auditor no utilice su iniciativa y su sentido de indagación para modificar los programas de acuerdo con las circunstancias puede ocasionar alguna o algunas de las desventajas siguientes:

- Que el auditor se concrete a desempeñar las tareas señaladas, considerando que es lo único que se debe hacer.
- Que la auditoría resulte rutinaria y de baja calidad.
- Que se ejecute trabajo innecesario: Debido a que los errores encontrados no son de importancia o a que el sistema de control interno es eficiente, y por lo tanto el auditor pudo haber confiado más en él sin necesidad de hacer tantas pruebas.

En cuanto al contenido, los programas de auditoría deben tener los siguientes datos:

- Número del procedimiento de auditoría
- Descripción del procedimiento
- Firma o iniciales de los auditores que llevan a cabo los diferentes puntos del trabajo
- Observaciones: en ellas se puede hacer referencia a los papeles de trabajo en donde se haya plasmado el procedimiento.

En los programas deben definirse los procedimientos que deben utilizarse en cada una de las áreas que comprenden los estados financieros, así como la oportunidad de su aplicación.

### 3. Evaluación del control interno

El control se hace necesario debido al gran desarrollo económico que han tenido las empresas en los últimos años, así como a la complejidad de sus operaciones, es por esto que las auditorías detalladas han sido sustituidas por auditorías a base de pruebas selectivas.

El reconocimiento de los auditores sobre la confianza que ofrecen los estados financieros basados en un sistema de control interno adecuado, hace posible el desarrollo de las auditorías a base de pruebas selectivas (con el previo estudio y evaluación del control interno). Con ello se originan las siguientes ventajas:

- Le permite al auditor elaborar un *programa de trabajo* en el que se determinan aquellas áreas que merecen una mayor atención en el desarrollo de la auditoría, así como el alcance que deba dárseles a los procedimientos de auditoría.
  
- El desarrollo de las auditorías por medio de pruebas selectivas, proporcionan al auditor un *ahorro de tiempo y esfuerzo*. El trabajo del auditor es más sencillo cuando el cliente tiene un sistema adecuado de control interno, éste le ahorra tiempo al grupo de auditores y por lo tanto reduce el costo de auditoría. Por ejemplo, es más rápido hacer una revisión de gastos cuando las pólizas de egresos están prenumeradas, acomodadas en orden y con su respectiva documentación soporte, que hacer una revisión a información que no cumple con estas características.
  
- Beneficia al cliente, ya que la disminución del tiempo en el desarrollo de la auditoría constituye un *ahorro en honorarios*, además de obtener la información del auditor con mayor oportunidad.

En cuanto a la oportunidad del estudio del control interno, no existen normas rígidas y generales para todos los casos, aunque teóricamente éste debe hacerse antes de planear la auditoría, pues con ello se

consigue que el auditor pueda formular un programa de trabajo y determinar el alcance de los procedimientos de auditoría. Por razones prácticas, en algunos casos, se ve la necesidad de llevar a cabo la evaluación en el desarrollo mismo del trabajo de auditoría, porque esto le permite al auditor observar y hacer pruebas sobre el control establecido.

La oportunidad del estudio del control interno depende del criterio y de la diligencia profesional del contador público que está realizando la auditoría. El auditor de acuerdo a su conocimiento de las funciones de la empresa, así como de sus características específicas, puede decidir llevar a cabo el estudio antes, durante la auditoría, o una combinación de ambas.

En cuanto al alcance que debe tener el estudio de control interno hay dos posibilidades que lo determinan, pero no lo delimitan. Cuando se efectúa una auditoría por primera vez, es conveniente que el estudio se lleve a cabo en su totalidad; en auditorías subsecuentes puede llevarse a cabo un plan rotativo, es decir, que se examinen en un año algunos aspectos y en el siguiente otros, con pruebas de verificación general para los demás aspectos.

Concluyendo, la oportunidad y alcance del estudio de control interno de las áreas que intervienen en la información de los estados financieros que van a ser dictaminados, dependen del juicio del auditor, basado en la experiencia y la integridad profesional.

Son varias las finalidades del estudio de control interno. Con la evaluación se pretende: tener bases para decidir la extensión con que se aplicarán las pruebas y procedimientos de auditoría, conocer las virtudes y deficiencias del sistema y, juzgar si el control interno es adecuado.

Es importante tomar en cuenta que, por muy bueno que sea un sistema de control interno, éste puede fracasar si existe colusión entre dos o más empleados.<sup>9</sup>

La segunda norma de ejecución del trabajo indica que el auditor debe realizar un estudio y evaluación del control interno existente, para que le sirva de base en la determinación del grado de confianza que va

---

<sup>9</sup> Cfr. Holmes, op. cit. pp. 61-63.

a depositar en él y le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que dará a los procedimientos de auditoría.<sup>10</sup>

Como se explicará en el capítulo siguiente, el control interno se puede estudiar y evaluar de diferentes maneras, ya sea analizándolo por áreas de los estados financieros o por ciclos de transacciones.

#### **4. Cédulas de auditoría**

Se les conoce como cédulas de auditoría o papeles de trabajo a todos los documentos que dan evidencia del trabajo realizado por el auditor y que son de su propiedad. En concreto, los papeles de trabajo constituyen una historia escrita de lo hecho en la auditoría.

Como se había mencionado anteriormente, en las cédulas de auditoría se registra el conocimiento del negocio del cliente. Aunque el auditor puede complementar la evidencia con su experiencia profesional, el principal medio con que cuenta para descubrir las características financieras particulares de su cliente es el estudio de los papeles de trabajo. En ellas se documenta la estrategia de auditoría, la evaluación de los sistemas de control interno, las pruebas de auditoría (sustantivas y de cumplimiento), la solución a cuestiones extraordinarias. Las cédulas de auditoría incluyen conclusiones que sacó el auditor sobre puntos importantes y en éstas se basa después para emitir su dictamen.

En los papeles de trabajo se registran todas las recomendaciones que se hacen al cliente para mejorar los controles y con ellos, además de respaldar la opinión del auditor (dictamen), se respaldan las cantidades y notas de los estados financieros.

Constituyen la base para que mediante la supervisión de los mismos se permita determinar si se alcanzaron los objetivos de la revisión, con objeto de que esta resulte ser de la máxima calidad profesional. Las cédulas de auditoría deben contener evidencia comprobatoria suficiente y competente para permitir una base razonable sobre la cual el auditor responsable pueda emitir un dictamen en relación con los estados financieros del cliente. Los papeles de trabajo son suficientes para demostrar

---

<sup>10</sup> Cfr. IMCP, Normas y Procedimientos de Auditoría, boletín 3050, párrafo 1.

que las declaraciones que hace la empresa en los estados financieros y en sus notas respectivas fueron conciliadas con los registros contables del cliente. Además, deben dejar evidencia de la planeación, supervisión y revisión del trabajo, del examen y evaluación del control interno, los procedimientos seguidos y las pruebas efectuadas.

Los papeles de trabajo son muy importantes, demuestran si se cumplió con las Normas de Auditoría y serían una de las piezas centrales en cualquier problema legal.

También constituyen una base para posteriores revisiones a la empresa por parte del auditor y para, en caso necesario, resolver las consultas o ampliaciones que del mismo informe pudiera requerir el cliente. Los papeles de trabajo correspondientes a la auditoría de un cliente serán de gran utilidad cuando el auditor u otro miembro del despacho lleve a cabo la siguiente auditoría al mismo cliente.

La forma en que se guarda la información en las cédulas de auditoría es muy variada. La información puede estar en programas de auditoría, balanzas de comprobación, análisis de saldos, confirmaciones de saldos, memorandos, copias de documentos de la empresa, descripciones y flujogramas. Las cédulas pueden ser sumarias, resumen o analíticas. Las cédulas sumarias agrupan varias cuentas de mayor por rubro de los estados financieros, por ejemplo, una sumaria de inventarios agruparía las cuentas de materias primas, producción en proceso y productos terminados (ver cuadro 1). Una cédula resumen indicaría todas las subcuentas que forman una cuenta, por ejemplo, un resumen de clientes especificaría el saldo de cada cliente hasta formar el saldo total de clientes (ver cuadro 2). Las cédulas analíticas son todavía más específicas que las resumen, en ellas se plasma la evidencia de que se revisó una partida en específico.

Toda la evidencia que se recabe debe ser consistente y sin contradicción entre sí. Cualquier diferencia se debe aclarar y explicar. Cada cédula lleva índices de referencia cruzada, a fin de relacionarla con cualquier otra cédula pertinente para consultarla.

COMPANÍA INDUSTRIAL, S.A. DE C.V.			
Auditoría al 31 de diciembre de 1996			
Cédula sumaria de INVENTARIOS			
CONCEPTO	SALDO AL		
	31-Dic-96		
Inventario de materia prima	210,000		
Producción en proceso	29,333		
Inventario de productos terminados	7,452,000		
<b>TOTAL INVENTARIOS</b>	<b>7,691,333</b>		
	+		
Marcas:	PREPARÓ:	EMRG	12-Ene-96
+ Suma correcta	REVISÓ:		

**Cuadro 1. CÉDULA SUMARIA DE INVENTARIOS**

Los papeles de trabajo pueden estar escritos a mano (en lápiz o con pluma), en máquina o en computadora. Pueden estar hechos por el personal de auditoría o por empleados de la compañía. Cuando los papeles de trabajo son realizados por la empresa es deber del auditor comprobar que son correctos. El hecho de que el cliente ayude en la elaboración de papeles de trabajo le ahorra tiempo al auditor y al cliente, como consecuencia, los costos de la auditoría pueden disminuirse.

Los papeles de trabajo son propiedad del auditor, pero las autoridades podrían llegar a solicitar que los presentara para cerciorarse de que todo esta correcto. Aunque sean de su propiedad, debe cumplir con ciertos requisitos de confidencialidad que exige la profesión, el auditor no puede divulgar su contenido a cualquier persona.

COMPAÑÍA INDUSTRIAL, S.A. DE C.V.			
Auditoría al 31 de diciembre de 1996			
Cédula resumen de CLIENTES			
CONCEPTO	SALDO AL		
	31-Dic-96		
Mariano Pérez	511,111		
Industria Plástica, S.A. de C.V.	452		
Marcela Ochoa	2,000		
Karla Rodríguez	10,000		
Todo en Plástico, S.A.	150		
Bolsas Finas, S.A. de C.V.	3,450		
TOTAL DE CLIENTES	527,163		
	+		
Marcas:			
+ Suma Correcta	PREPARÓ:	EMRG	12-Ene-96
	REVISÓ:		

**Cuadro 2. CÉDULA RESUMEN DE CLIENTES**

En cuanto al formato de los papeles de trabajo, los hay de muy diversas maneras, pero todos tienen algo en común. Todos tienen un encabezado, fechas, iniciales, referencia, contenido y fuente.

En el *encabezado* se identifica a la empresa de que se trata, el área de los estados financieros y el tipo de papel de trabajo, es decir, el aspecto revisado en la cédula.

Las *fechas* que se incluyen son tres, la de auditoría, la de elaboración o terminación del papel de trabajo y la de revisión.

Las *iniciales* que se ponen son las de la persona que elaboró la cédula y de la persona que la revisó.

La *referencia* de la hoja puede ser con letras, números, o una combinación de los dos. Esto sirve para identificar más rápidamente las hojas, así tendrán un orden predeterminado.

El *contenido* es el trabajo concreto que se efectuó. Cada cédula debe dejar bien claro el trabajo que se realizó, se debe especificar el procedimiento utilizado, así como el importe de la revisión (alcance). Es muy importante que el auditor incluya sus conclusiones al terminar la prueba. Hay cédulas hechas especialmente para describir el procedimiento que siguió el auditor y la conclusión a la que llegó. En algunos casos las cédulas tienen procedimientos muy sencillos y estos se especifican a través de una simbología especial que cada despacho de auditores define según su conveniencia, se le conoce como marcas de auditoría.

El auditor que revise las hojas de trabajo no debe tener necesidad de complementar la información contenida en ellas mediante preguntas orales al personal o investigaciones adicionales, sino que deben bastarle para desprender de ellas las conclusiones que pudiere deducir sobre la información financiera a la cual se refieren.

La *fuerce de información* se debe de aclarar. Por ejemplo, si un papel de trabajo que trata sobre intereses bancarios se obtuvo de los registros contables, seguramente diferirá de otro obtenido directamente de los estados de cuenta bancarios.

Es recomendable adoptar un formato común en cada despacho, permite que cualquier persona que pertenezca a éste tenga acceso fácil a todos los datos y que se ahorre tiempo en la preparación de las cédulas. El tener papeles de trabajo uniformes facilita al auditor su revisión.

Una cosa que no debemos olvidar es el aspecto de los papeles de trabajo. En el tamaño de las hojas de papel es mejor seguir un estándar, dentro de lo posible, si hay hojas más grandes es recomendable doblarlas para que queden como las otras. Aparte de que se requiere información completa, ésta se debe transcribir con esmero y limpieza. Unos documentos de trabajo mal preparados e incompletos pueden causar problemas como confusión y demoras al elaborar el dictamen.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> Leonard William P., *Auditoría Administrativa: Evaluación de los métodos y eficiencia administrativos*, Diana, México, 1971, pp. 166 y 167.

Todas las cédulas deben tener un objetivo, servir al auditor para que forme su opinión. Un documento planeado con todo cuidado facilitará la preparación del dictamen. Si se llegan a tener cédulas que no lleven a ninguna conclusión, el auditor se debe deshacer de ellas.

Los papeles se deben guardar, comúnmente hay dos tipos de archivo, a uno se le conoce como archivo permanente o continuo y al otro como archivo de auditoría del año en curso.

En el archivo permanente se guardan cédulas que seguirán sirviendo para auditorías posteriores. Este es el caso de todos los contratos que realiza la compañía, por ejemplo con comisionistas, de arrendamiento, acta constitutiva de la empresa, etc. y todos los documentos que tienen vigencia mayor a un año. También se pueden archivar en él la historia de la empresa, organigramas, políticas, la información sobre como funcionan los procedimientos contables y controles internos, personal clave, ubicación de fábricas, bodegas y oficinas, análisis de diversas cuentas, flujogramas. puede incluirse una copia del programa de auditoría, así en auditorías posteriores sería más fácil la planeación.

Los archivos de auditoría del año en curso contienen toda la evidencia obtenida. En estos se incluye un programa de auditoría, balanza de comprobación, cédulas sumarias, cédulas resumen, cédulas analíticas, confirmaciones de saldos.

Puntos a considerar en la elaboración de los papeles de trabajo:

- Las referencias cruzadas no deben ser generales, sino específicas.
- No debemos olvidar poner las referencias cruzadas.
- El significado de las marcas se debe especificar.
- Cada prueba debe acompañarse de las conclusiones.
- Las cantidades de las hojas de análisis deben de coincidir con las de la balanza de comprobación.
- Cuando se obtengan fotocopias de documentos del cliente hay que cuidar que éstas sean legibles.
- Las diferencias por cantidades insignificantes no requieren una amplia explicación.
- Los papeles de trabajo deben estar acomodados de una manera lógica para facilitar la consulta rápida.
- Los procedimientos de auditoría aplicados deben describirse completa y claramente.

## 5. Marcas de auditoría

Las marcas de auditoría son símbolos o claves, de distintas formas, tamaños, colores, que identifican determinados procedimientos de auditoría de carácter ordinario y recurrente, evitándose con ellas continuas explicaciones acerca de los mismos. Estos símbolos se ponen tanto en los registros del cliente, como en los papeles de trabajo del auditor.

Dentro de cada despacho de auditores las marcas podrán o no estar estandarizadas. El hecho de estandarizar marcas significa que cada símbolo significa lo mismo para cada miembro del despacho.

Se pueden utilizar, por ejemplo, para indicar que se verificaron sumas, restas, multiplicaciones; para señalar la comparación con registros auxiliares, etc.

Es recomendable que las marcas no se utilicen en forma excesiva y que sigan cierta consistencia a través del trabajo. Si un símbolo en una ocasión significa una cosa y después otra, puede confundir al lector de la cédula e interpretarla mal.

A continuación veremos algunos ejemplos de marcas de auditoría (ver cuadro 3).

+	Suma correcta
-	Resta correcta
*	Suma cuadrada
×	Multiplicación correcta
—	Verificado documentalmente
^	Verificado contra auditoría anterior
⌊	Verificado físicamente

**Cuadro 3. MARCAS DE AUDITORÍA**

## 6. Pruebas de cumplimiento y sustantivas

Las pruebas de auditoría se pueden clasificar de acuerdo con su función en dos categorías:

- a) Pruebas de cumplimiento
- b) Pruebas de sustancia o sustantivas

### a) Pruebas de cumplimiento:

Estas pruebas se realizan para determinar qué tan bien están funcionando los controles contables internos. Su finalidad es dar evidencia al auditor de que los controles están funcionando como lo prescribe el sistema.

Para poder reducir la cantidad de evidencia que se requiere, el auditor tiene que confiar en el funcionamiento de los controles internos. Para poder hacerlo, tiene primero que probarlos sometiénolos a pruebas de cumplimiento (ver ejemplo en cuadro 4).

El auditor, después de estudiar el ambiente de control y los sistemas contables, decide si hará pruebas de cumplimiento y entonces, como resultado, limita las pruebas sustantivas. Para tomar esta decisión se debe basar principalmente en su juicio profesional, la estrategia que decida se debe documentar (normalmente se hace en un memorándum que forma parte de la planeación).

Aunque el auditor no piense confiar en controles específicos, si revisa las operaciones le será de utilidad para identificar los tipos de errores que se podrían producir por la carencia de controles, y le ayuda a diseñar pruebas sustantivas para detectar esos errores.

El auditor probablemente decida que no es eficiente aplicar pruebas de cumplimiento cuando tenga información del año anterior que indique deficiencias en el sistema de control interno, las pruebas de sustancia son fáciles de aplicar, el cliente no tiene sistemas complejos ni extensos, o cuando las pruebas de cumplimiento implicarían mucho trabajo y por lo tanto, demasiado tiempo.

<b>COMPAÑÍA INDUSTRIAL, S.A. DE C.V.</b> Auditoría al 31 de diciembre de 1996 Prueba de cumplimiento de los expedientes de CLIENTES									
CONCEPTO	ESTUDIO SOCIO-ECONÓMICO	LÍMITE DE CRÉDITO	COPIA FACTURAS						
Mariano Pérez	SI	SI	SI						
Industria Plástica, S.A. de C.V.	SI	SI	SI						
Marcela Ochoa	SI	SI	SI						
Karla Rodríguez	SI	SI	SI						
Todo en Plástico, S.A.	SI	SI	SI						
Bolsas Finas, S.A. de C.V.	NO	SI	SI						
<table border="1"> <tr> <td>PREPARÓ:</td> <td>EMRG</td> <td>12-Ene-96</td> </tr> <tr> <td>REVISÓ:</td> <td></td> <td></td> </tr> </table>				PREPARÓ:	EMRG	12-Ene-96	REVISÓ:		
PREPARÓ:	EMRG	12-Ene-96							
REVISÓ:									

**Cuadro 4. EJEMPLO DE PRUEBA DE CUMPLIMIENTO**

En caso de que el auditor decida no hacer pruebas de cumplimiento, para cubrir los objetivos de auditoría, entonces debe aplicar pruebas sustantivas a todos los saldos de las cuentas.

La decisión sobre si el auditor someterá a prueba algunos o todos los controles contables internos, determina la estrategia de auditoría y constituye la base para elaborar el programa de trabajo.<sup>12</sup>

#### **b) Pruebas de sustancia:**

Las pruebas de sustancia son procedimientos de revisión analítica, pruebas detalladas de los saldos de las cuentas y de las operaciones relacionadas, así como otros procedimientos de auditoría.<sup>13</sup>

<sup>12</sup> Cfr. DeFliese op. cit. pp. 317-333.

<sup>13</sup> DeFliese, op. cit. p.394.

Los *procedimientos de revisión analítica* son las pruebas de sustancia que estudian y comparan las relaciones que existen entre los datos de la información financiera. Se estudian las relaciones de los elementos de la información financiera entre ellos mismos y las relaciones de la información financiera con otra no financiera. Se puede comparar la información financiera con los presupuestos o pronósticos, y la información financiera con la de la industria dentro de la cual opera el cliente.

Este tipo de procedimientos se utiliza con diversos propósitos:

- Obtener y actualizar información acerca del cliente.
- Determinar la estrategia de auditoría.
- Aplicar pruebas de sustancia.
- Hacer revisiones generales de los estados financieros cuando está por concluir el trabajo con el cliente.
- Revisar los eventos subsecuentes.
- Cumplir con las normas profesionales en relación con los diversos informes sobre la información financiera no auditada.

En el análisis financiero, las relaciones anormales deben investigarse si se piensa que pueden ser señal de hechos que pudieran producir un efecto importante en el examen. Estos procedimientos de revisión analítica son eficaces cuando el auditor tiene dudas sobre las explicaciones que le han dado sobre los resultados inesperados y busca evidencia confiable para respaldar esas explicaciones.

Los procedimientos de revisión analítica son muy eficientes para obtener la seguridad con respecto a los objetivos de auditoría relacionados con el saldo de una cuenta o ciclo de operación.

Las *pruebas detalladas* de los saldos de las cuentas y de las operaciones relacionadas consisten en hacer inspección de activos, observación, repetición de cálculos, comprobación, obtención de confirmaciones, y evaluación de la selección y aplicación de Principios de Contabilidad.

Las pruebas detalladas son menos eficientes que los procedimientos de revisión analítica, pero dan un nivel de seguridad más elevado con respecto al cumplimiento de un objetivo de auditoría.

*Otros procedimientos de auditoría* son pruebas de sustancia diferentes a las ya mencionadas. Éstas incluyen la lectura de actas de las juntas, la obtención de cartas de los abogados, y la obtención de cartas de declaración de la gerencia.

Las pruebas de sustancia tienen como finalidad proporcionar al auditor evidencia de que las afirmaciones de la gerencia en los estados financieros son válidas, o detectar errores o irregularidades en los estados financieros.

Con la evaluación de riesgos que hace el auditor, determina la naturaleza, oportunidad y amplitud de las pruebas de sustancia. El nivel de seguridad que se puede obtener de un procedimiento de sustancia es cuestión del juicio profesional del auditor y no se puede realizar sin conocer todo el contexto dentro del cual se aplicará el procedimiento.

La base para la selección de pruebas de sustancia es el conocimiento que tiene el auditor de los objetivos de auditoría y de las declaraciones de la gerencia. Conociendo los objetivos de auditoría, el auditor puede diseñar los procedimientos de auditoría que le den la seguridad necesaria de que esos objetivos se lograrán.

La naturaleza, oportunidad y amplitud de las pruebas de sustancia, para cumplir con un objetivo de auditoría, varían según el tipo de cuenta de que se trate.

## **CAPÍTULO V**

# **EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO**

En los capítulos anteriores se habló sobre la auditoría, en este y los siguientes capítulos se hablará del control interno. En este capítulo se verá el concepto de control interno, sus elementos, importancia, los métodos que existen para su estudio y evaluación, así como la influencia que éste tiene en la oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría y como consecuencia en el programa de trabajo.

### **1. Concepto de control interno**

En forma general, se puede decir que un sistema de control interno contempla todas las medidas mediante las cuales se controlan los recursos en las empresas. Estas medidas están pensadas para descubrir errores, desperdicios, ineficacias, desviaciones de las políticas establecidas y fraudes. El sistema no impide que suceda todo lo mencionado, sólo se encarga de asegurar su descubrimiento lo más pronto posible.<sup>1</sup>

El control interno es un tanto complejo en cuanto que involucra a las personas, su organización, los procedimientos que siguen para actuar y los actos que realizan.<sup>2</sup>

La primera definición de control interno que apareció en un folleto en 1936 era:

El término “verificación y control interno” se usa para describir aquellas medidas y métodos adoptados dentro de la organización en sí, para salvaguardar el efectivo y otros activos de la compañía, así como para verificar la exactitud del registro en los libros contables. Los salvaguardas cubrirán asuntos tales como los ingresos que se manejan por correo y las salidas por correo, los ingresos de las ventas en efectivo, la preparación y pago de nóminas y la erogación de fondos, así como el recibo y embarque de mercancías. Estas salvaguardas con

---

<sup>1</sup> Cfr. Luis Felipe Pérez Toraño, Elementos de Auditoría Contemporánea, p. 57.

<sup>2</sup> Cfr. Mendivil, op. cit., p. 49.

frecuencia tendrán la forma de una segregación definitiva de deberes, o la utilización de implementos mecánicos.<sup>3</sup>

A continuación veremos una definición actual de control interno contable:

La estructura de control interno de una entidad consiste en las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad.<sup>4</sup>

Las definiciones de control interno son muchas, pero la anterior es de las más representativas, ya que es la que reconoce el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Como se puede observar, a lo largo del tiempo la definición de control interno ha ido evolucionando, la primera definición es más limitativa que esta última. La definición actual incluye políticas y procedimientos que ayudan al cumplimiento de todos los objetivos de la empresa, mientras que la definición del folleto de 1936 sólo menciona la salvaguarda de activos y la exactitud en el registro contable.

Sin aventurarme a dar una definición más de control interno, puedo decir que hay elementos clave para definir lo que éste involucra. El control interno coordina métodos y procedimientos implantados por la dirección para llevar, dentro de lo planeado, todas las actividades administrativas, contables y financieras de los empleados, para así poder lograr los objetivos establecidos y que al mismo tiempo ayuden a salvaguardar los activos de la empresa, obtener información confiable y oportuna, promover la eficiencia de operación y asegurar el cumplimiento de las políticas establecidas.

El control interno se puede clasificar en:

- Controles contables
- Controles administrativos

---

<sup>3</sup> Instituto Americano de Contadores. Examen de Estados Financieros por Contadores Públicos Independientes, Nueva York, 1936, p. 8 citado por Theodore J. Mock y Jerry L. Turner. Evaluación y juicio del auditor en relación con el control interno contable, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 1989, p.22.

<sup>4</sup> IMCP, Normas y procedimientos de auditoría, boletín 3050, párrafo 5.

Los controles contables son los métodos y procedimientos relacionados directamente con la salvaguarda de activos y la confiabilidad de los registros financieros. Incluyen sistemas de aprobación y autorización, separación de tareas respecto al registro en auxiliares e informes contables relacionados con las operaciones, custodia de los activos y los controles físicos de éstos.

Los controles administrativos comprenden los métodos y procedimientos relativos a la eficiencia operacional y la adhesión a las políticas administrativas. Éstos se relacionan de manera indirecta con los registros financieros. Ejemplos de estos controles son los análisis estadísticos, estudios de tiempos y movimientos, ejecución de reportes, programas de entrenamiento para el personal y controles de calidad.

En una auditoría financiera el tipo de controles en que se basa el auditor para definir la naturaleza, oportunidad y extensión de las pruebas, es en los controles internos de naturaleza contable o financiera, es decir, aquellos que tienen consecuencias directas sobre el grado de confianza que se pueda depositar en los registros contables y en los estados financieros del cliente.

En general, el control interno pretende cumplir los siguientes objetivos principales:

- Obtener información financiera correcta y segura.
- Proteger los activos de la empresa.
- Promover la eficiencia de operación.
- Procurar la adherencia a las políticas prescritas por la dirección.

El control interno es una ayuda indispensable para lograr una administración eficiente. Actualmente, el control interno abarca todas las actividades de una empresa. Entre más grande es una compañía, el control interno se va haciendo más necesario para que ésta pueda funcionar sin problemas.<sup>5</sup>

## **2. Elementos del control interno**

La estructura de control interno tiene los siguientes elementos:

- a) Ambiente de control

---

<sup>5</sup> Pérez, op. cit.p.58.

- b) Sistema contable
- c) Procedimientos de control

### **a) Ambiente de control**

“Representa la combinación de factores que afectan políticas y procedimientos de una entidad, fortaleciendo o debilitando sus controles”.<sup>6</sup> Estos factores son:

- Actitud de la administración hacia los controles internos establecidos: La administración puede apoyar a los controles internos haciendo que se cumplan, o puede ignorarlos. Para lograr que se cumplan los controles internos es importante la comunicación de las políticas de control y la vigilancia del sistema por parte de la administración. Es muy probable que haya falta de adhesión a los controles cuando los administradores pasan por alto los controles existentes u ordenan a sus subordinados pasarlos por alto.
- Estructura de organización de la entidad: Ésta, por lo general, se plasma en lo que se conoce como organigrama. La estructura organizacional, además, requiere que se establezcan descripciones de puestos.
- Funcionamiento del Consejo de Administración y sus Comités.
- Métodos para asignar autoridad y responsabilidad: Establecer métodos para que no se realicen transacciones importantes sin la aprobación de alguien específicamente autorizado para ello. Que la delegación de facultades de autorización sea de acuerdo con las responsabilidades asignadas. Para que se deleguen responsabilidades en forma apropiada es necesario que el personal conozca las políticas, procedimientos y actividades que afectan sus funciones. Al comunicar éstos se va concientizando al personal y éste desarrolla una actitud de control.
- Métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de las políticas y procedimientos, incluyendo la función de auditoría interna: Un método de control administrativo es el presupuesto, con él se comunican las metas a las que la compañía quiere llegar y se miden los logros alcanzados por los empleados. Un sistema efectivo de información dentro de la empresa es

indispensable para lograr un buen ambiente de control. La auditoría interna es otro medio de control, ya que vigila el funcionamiento de los procedimientos de control establecidos. Además, la auditoría interna es una forma de ejercer supervisión continua sobre el sistema, y los auditores pueden llegar a hacer sugerencias para mejorarlo.

- Políticas y prácticas de personal: Las prácticas del personal también pueden ayudar a tener un buen ambiente de control. Ejemplos de lo que las compañías pueden hacer para fomentar prácticas adecuadas en el personal son: afianzamiento de empleados, reglamento escrito de conducta, políticas que indiquen con claridad acciones que se consideren incompatibles con los objetivos de la empresa, entre otros. Para que un sistema de control interno funcione se requiere tener al personal adecuado. Al seleccionar al personal debe tomarse en cuenta su competencia y moralidad, además, al personal seleccionado se le debe entrenar para que tenga un mejor conocimiento y ejecución de las funciones asignadas. También es importante otorgar retribuciones adecuadas a los empleados, ya que éstas redundan en una colaboración más decidida del personal.
- Influencias externas que afecten las operaciones y prácticas de la entidad: Por ejemplo, condiciones económicas de la industria, condiciones políticas y sociales del país.

## **b) Sistema contable**

“Consiste en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar y producir información cuantitativa de las operaciones que realiza una entidad económica”.<sup>7</sup>

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

- Identifiquen y registren las transacciones reales que cumplan con los criterios establecidos por la administración.
- Describan oportunamente las transacciones con el detalle necesario para su adecuada clasificación.
- Cuantifiquen el valor de las operaciones en términos monetarios.
- Registren las transacciones en el periodo que corresponde.

---

<sup>6</sup> IMCP, Normas y procedimientos de auditoría, boletín 3050, párrafo 6.

<sup>7</sup> *Ibidem*, boletín 3050, párrafo 8.

- Presenten y revelen de manera adecuada las transacciones en los estados financieros.

También es necesario que el sistema tenga las características siguientes:

- Separación de funciones: Las actividades de un empleado, al realizar su trabajo normalmente, deben servir para verificar las de otro u otros empleados. Esto significa que no debe ser la misma persona (o departamento) la que realice una transacción, la registre y se encargue de la custodia de activos resultante de la transacción. Al realizar una venta, por ejemplo, el departamento de ventas realizará la transacción, el departamento de contabilidad la registrará, finalmente, el departamento de crédito y cobranzas hará la gestión de cobro. Al realizar el asiento contable, contabilidad debe asegurarse que la venta se realizó al precio autorizado y según los límites de crédito que otorga la compañía.
- Procedimientos de autorización: Las transacciones siempre deben ser autorizadas por el personal que tiene autoridad para ello. Los procedimientos de autorización se utilizan para restringir el acceso a los activos, a las formas no utilizadas y a los registros contables.
- Procedimientos de documentación: Sirven para dejar evidencia de las transacciones realizadas; cuando están firmadas proporcionan una base para fijar responsabilidades. Normalmente, es recomendable que los documentos sean prenumerados. Es importante que los documentos se archiven de manera ordenada para cuando se necesite recurrir a ellos.
- Registros y procedimientos contables: Los objetivos de éstos son que los registros de contabilidad y los informes basados en ellos sean oportunos.
- Controles físicos: Son medios y medidas de seguridad para salvaguardar los activos, los registros contables, las formas preimpresas no utilizadas, el uso de equipo mecánico y electrónico en la ejecución y registro de las transacciones. Los medios pueden ser cajas de seguridad, candados; las medidas implican limitar el acceso de personas a ciertas áreas.

- Verificación interna independiente: “Revisión de la exactitud y precisión del trabajo de un empleado por otro empleado”.<sup>8</sup>

### c) Procedimientos de control

Son “los procedimientos y políticas adicionales al ambiente de control y al sistema contable, que establece la administración para proporcionar una seguridad razonable de lograr los objetivos específicos de la entidad”.

## 3. Naturaleza e importancia del control interno

El constante crecimiento de las empresas hizo que su organización se volviera compleja, dando como resultado la necesidad de establecer un sistema de control interno adecuado, dirigido por la gerencia para que las actividades se desarrollen eficazmente.

Debido al desarrollo y la complejidad de operaciones, la dirección se ve obligada a delegar responsabilidades, dando así origen a una división de tareas. Es, por lo tanto, necesario para la dirección el establecer un sistema de control para coordinar los esfuerzos de todos sus empleados para lograr los objetivos establecidos y disminuir o evitar los errores y también como medio para evitar o disminuir al máximo los fraudes. Será mayor la efectividad de una empresa en tanto sea mejor su sistema de control interno.

El control interno es necesario para cualquier empresa y la importancia que éste representa viene a ser la misma obtención de los objetivos de la compañía.

Además de lo mencionado anteriormente, el estudio y evaluación del control interno permite al auditor determinar la confianza que se puede tener en el sistema y establecer los procedimientos de auditoría, y como consecuencia de lo anterior, expresar su opinión sobre los estados financieros. Cuando el auditor

---

<sup>8</sup> Cfr. Kell, op. cit., pp. 128-131.

encuentra debilidades importantes en el sistema de control interno, puede hacer una serie de recomendaciones para que éstas se corrijan.<sup>9</sup>

Una debilidad importante es aquella condición en que el auditor piensa que los procedimientos establecidos por la empresa o el grado en que se están cumpliendo, no proporciona una seguridad razonable de que los errores o irregularidades en las cifras, que serían importantes en relación al programa de auditoría, fueran evitados o detectados oportunamente.<sup>10</sup>

El objetivo del control interno contable es proporcionar una seguridad razonable, porque una seguridad absoluta no es posible, acerca de la salvaguarda de activos contra pérdida y la confiabilidad de los registros contables para la preparación de los estados financieros. El control interno es razonable cuando el costo de mantenerlo no excede los beneficios que se logran con su establecimiento, esto se determina de manera subjetiva por la administración de la empresa que realiza ciertas estimaciones y juicios.

La adecuada evaluación de un sistema de control interno requiere que se conozcan y comprendan los procedimientos y métodos establecidos y que se obtengan pruebas que proporcionen un grado razonable de seguridad de que éstos están en uso y funcionando según lo planeado.

Hay limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno que se deben considerar al evaluar su efectividad. Al desempeñar cualquier procedimiento de control interno puede haber errores por malos entendidos en las instrucciones, equivocaciones de juicio, descuidos, además de otros factores que dependen de cada persona. Los errores anteriores pueden ir acompañados de errores intencionales, como sería el fraude.

Cualquier evaluación que se realice sobre el control interno debe definir en que periodo se realizó, porque con el tiempo los procedimientos pueden ser inadecuados para las circunstancias o el grado en que se cumplen puede deteriorarse. Es por eso que en cada auditoría se evalúa el control interno para definir que tanto se puede apoyar el auditor en él y después planear los procedimientos que aplicará.

Resumiendo, el control interno cada vez tiene mayor importancia por diversos motivos:

---

<sup>9</sup> Cfr. Mock, op. cit. p. 26.

<sup>10</sup> Ibidem, p. 29.

- El alcance y tamaño de muchas empresas se ha convertido en algo complejo, por lo que la administración necesita numerosos reportes y análisis para mantener un adecuado control de las operaciones.
- Las revisiones que se hacen en un buen sistema de control interno podrán proporcionar cierta protección en contra de los errores humanos o de que surjan irregularidades.
- Resultaría impráctico para los auditores hacer auditorías, en ciertas compañías, sin confiar en el sistema de control interno.<sup>11</sup>

## 4. Métodos para evaluar el control interno

Existen tres métodos para realizar el estudio del control interno:

- a) Descriptivo
- b) De cuestionario
- c) Gráfico

### a) Descriptivo:

Este método consiste en explicar por escrito las rutinas establecidas para la ejecución de las distintas operaciones o aspectos específicos del control interno, es decir, se describen los diferentes pasos de un aspecto operativo.

Las ventajas de este tipo de método son: el detalle ayuda a un mejor conocimiento de la organización y operación particular de la empresa, ayuda de manera indirecta al desarrollo mental de análisis del auditor.

Las desventajas son: se pueden omitir detalles y pasar inadvertidas situaciones anormales, se requiere mucho tiempo y trabajo para realizarlo, por lo tanto se incrementan los honorarios.

---

<sup>11</sup> Cfr. Kell, op. cit., p. 122.

### **b) De cuestionario:**

En este método se elaboran una serie de preguntas sobre los aspectos básicos de la operación a estudiar y después se obtienen las respuestas a esas preguntas. Normalmente, las preguntas se elaboran de manera que una respuesta negativa indique una deficiencia en el control interno.

Las ventajas de este método son: proporciona al auditor una base uniforme para determinar el alcance de su investigación, representa un ahorro de tiempo debido a lo sencillo de su aplicación, permite el descubrimiento de graves deficiencias.

Las desventajas son: las preguntas pueden sugerir la respuesta, se puede llegar a hacer un trabajo rutinario sin profundizar en cada caso, se puede limitar la iniciativa del auditor.

### **c) Gráfico:**

Consiste en esquematizar la operaciones empleando dibujos, flechas y diversas figuras geométricas. Por medio de los dibujos se representan formas, archivos, tipos de registro, se distinguen departamentos y se explican los diferentes flujos de las operaciones (ver cuadro 1).

Tiene las ventajas siguientes: sirve para que el auditor se forme una idea de como fluyen las operaciones a través de los diferentes departamentos, también facilita el estudio de la organización por medio de la observación de sus divisiones.

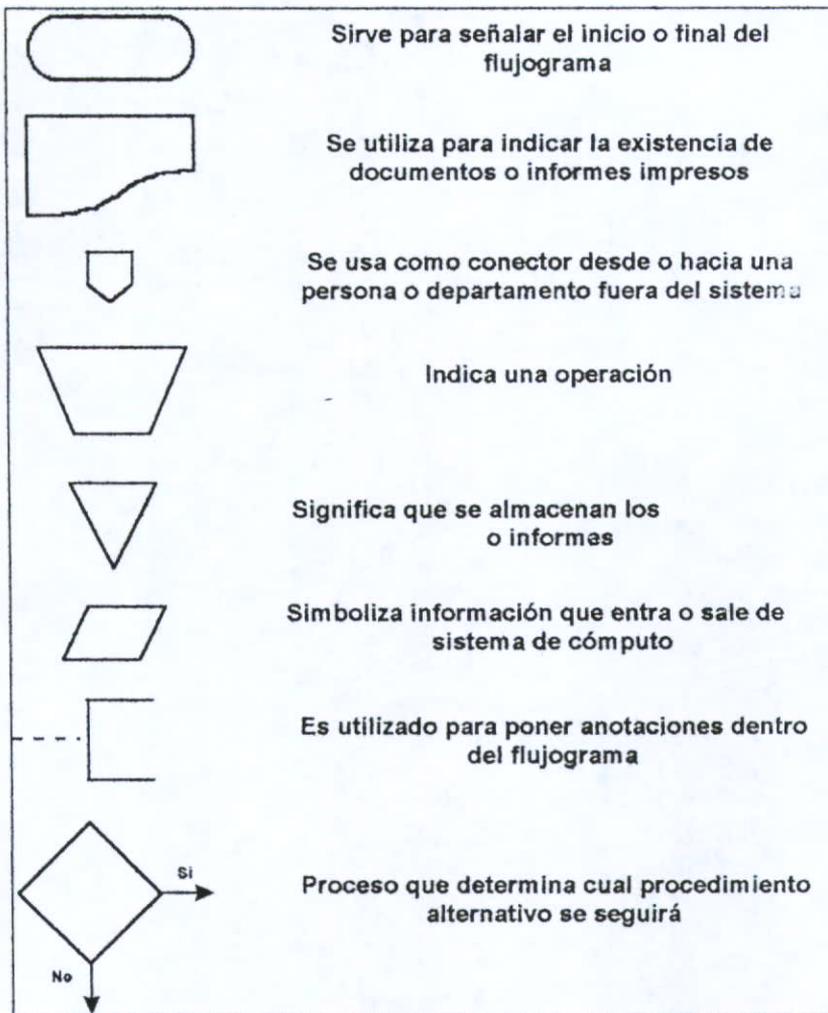
Las desventajas son: puede requerirse mucho tiempo para realizar los esquemas, el uso de gráficas no muestra las posibles deficiencias en la aplicación de procedimientos destinados a operaciones individuales que son de importancia para el auditor.

En la práctica lo más recomendable es emplear los tres métodos, de este modo se obtienen resultados más completos y se tendrán mejores bases para obtener conclusiones.<sup>12</sup>

Ya se mencionaron los métodos que existen para el estudio del control interno, pero también hay varios enfoques para evaluarlo.

---

<sup>12</sup> Cfr. Pérez, op. cit., pp. 63-67.



**Cuadro 1. SIMBOLOGÍA UTILIZADA EN FLUJOGRAMAS**

Un enfoque no requiere un modelo formal, el auditor formula los procedimientos de auditoría y ajusta la naturaleza, extensión y oportunidad hasta lograr un punto en que decida qué combinación de procedimientos se va a seguir. En este enfoque el auditor está utilizando su juicio profesional como única herramienta para ajustar el riesgo de auditoría inherente a cada combinación de procedimientos, a un nivel de evidencia suficiente y competente. Este es el enfoque tradicional y el más utilizado para elaborar los programas de auditoría.

El otro enfoque utiliza modelos matemáticos para planear el nivel de riesgo de auditoría. Este enfoque permite una comparación matemática directa de las combinaciones alternativas de los procedimientos de

auditoría, consiste en una declaración de la probabilidad del riesgo de que después de la auditoría, exista un error importante.

## **5. Influencia en la oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría**

Actualmente el control interno es muy importante en una auditoría, debido a que ésta se basa en pruebas selectivas y muestreo estadístico. Dependiendo del juicio del auditor sobre si los controles internos son adecuados y efectivamente se están llevando a cabo, se hace la selección de procedimientos de auditoría, su planeación y la determinación del alcance que deben tener.<sup>13</sup>

Las conclusiones respecto al funcionamiento del control interno afectan el detalle de la revisión, es decir, el alcance, pero no se podrá llegar a una conclusión acerca de todas las fases del control interno sino hasta el final de la revisión de auditoría.

La extensión de los procedimientos sustantivos está inversamente relacionada con la confianza depositada sobre el sistema de control interno contable.

## **6. Influencia en el programa de trabajo**

En el capítulo anterior vimos lo que es un programa de trabajo, en este apartado veremos como se afecta éste por la evaluación del control interno.

La gerencia de la empresa, en los estados financieros, puede hacer declaraciones clasificadas en cinco categorías:

- Que existen activos y pasivos de la entidad a una fecha determinada y que han habido transacciones de ingresos y gastos,

---

<sup>13</sup> *Ibidem*, p.27.

- Que todas las transacciones y cuentas que deben reflejarse en los estados financieros están reflejados en ellos,
- Que los activos son los derechos de la entidad y que los pasivos son las obligaciones de la entidad a una fecha determinada,
- Que todos los activos, pasivos, ingresos y gastos han sido debidamente reflejados en los estados financieros con cifras apropiadas,
- Que los elementos específicos de los estados financieros están adecuadamente clasificados, descritos y revelados.<sup>14</sup>

Cuando el auditor está haciendo el programa de trabajo para obtener evidencia que pruebe las declaraciones anteriores, hay tres factores que influyen en su juicio: el auditor debe cumplir con las normas de la profesión, seguir su criterio personal, y en base a éstos seleccionar los procedimientos que aplicará para obtener la evidencia necesaria para expresar su opinión.

Ya se mencionó con anterioridad que el auditor selecciona la combinación que considera adecuada de pruebas sustantivas y de cumplimiento, que le den una base razonable para dar su opinión. Para lograr esto, el auditor primero tuvo que haber determinado el grado de confianza que puede depositarse sobre el sistema de control interno contable.

Para poder determinar el grado de confianza que se puede tener en el sistema de control interno, el auditor estudia el medio ambiente que rodea al sistema. Para esto, el auditor observa si la gerencia está tomando medidas para que los controles funcionen según lo previsto, o en caso contrario, los ignora. Si la gerencia se encuentra en el segundo caso, es muy probable que el auditor deba aplicar pruebas sustantivas y no pueda confiar en los controles. Estas pruebas sustantivas deben planearse tomando en cuenta que no se puede confiar en los controles internos contables.

---

<sup>14</sup> Instituto Americano de Contadores Públicos. Declaración de Normas de Auditoría 31, Evidencia suficiente, Nueva York, 1980, pp. 3-8 citado por Mock op. cit., p.39.

Cuando los controles internos contables tratan de prevenir o detectar los mismos tipos de errores o irregularidades que los procedimientos sustantivos, y están funcionando adecuadamente, el auditor puede confiar en ellos para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas sustantivas.

El auditor debe justificar su confianza en ciertos controles, para poder hacerlo requiere aplicar pruebas de cumplimiento. Éstas deben reflejar los criterios en base a los cuales se juzgará el control interno. Las pruebas de cumplimiento son de diversas formas; pueden ser tan sencillas como la observación, consultas al personal del cliente, o más elaboradas, como sería la selección de alguna operación para verificar ciertos atributos.

Una vez que se aplicaron las pruebas de cumplimiento, el auditor debe analizar los resultados para evaluar que efectos podrían tener sobre los procedimientos sustantivos relacionados. Los errores o excepciones que se detecten se deben evaluar respondiendo las siguientes preguntas: “¿Cuál es el impacto potencial de cualquier error monetario cuando se proyecta a los estados financieros en conjunto? ¿Cuáles controles internos contables deben haber fallado, para permitir que ocurriera el error y pasara inadvertido? ¿Cómo afecta esta información a la evaluación previa del auditor sobre los controles internos contables?”<sup>15</sup>

Cuando se encuentran errores en las pruebas sustantivas, puede ser que las pruebas de cumplimiento que se realizaron no proporcionaron una base razonable para confiar en el control interno contable. En éstos casos se debe ampliar el alcance del trabajo y considerar el efecto sobre el programa general de auditoría.

En cualquier momento de la auditoría que se detecte que la confianza depositada en los controles internos contables no es la adecuada, se deben aplicar pruebas sustantivas para dar evidencia sobre la razonable presentación de los estados financieros y como consecuencia se modifica el programa de trabajo.

Con todo lo anterior, podemos concluir que el control interno tiene influencia directa en el programa de trabajo.

---

<sup>15</sup> Mock, op. cit. p. 45.

## **CAPÍTULO VI**

### **CONTROL INTERNO DENTRO DE UN SISTEMA DE PROCESAMIENTO ELECTRÓNICO DE DATOS (PED)**

Dentro del estudio del control interno se incluye el análisis y comprensión de los métodos utilizados para el procesamiento de la información financiera, para determinar si las técnicas establecidas cumplen con los objetivos de control interno. Si el PED forma parte del control interno y de él se deriva información sujeta a examen, el auditor debe hacer su estudio y evaluación, documentando adecuadamente sus conclusiones sobre el efecto del PED en sus pruebas de auditoría. El alcance al realizar el examen dependerá de la importancia de las aplicaciones de PED en el proceso de la información financiera.<sup>1</sup>

#### **1. Entorno de control interno**

Los objetivos del control interno se ven afectados al introducirse la informática en las organizaciones. A continuación veremos algunos de los aspectos más importantes.

**Protección de activos:** Los riesgos principales se presentan en el contenido de los registros, por la posibilidad de alteración de los registros magnéticos. Ejemplos:

- *Caja y Bancos:* Colocación en cuentas indebidas para disponer posteriormente de ellas.
- *Cuentas por cobrar:* Cancelación de adeudos, ajustes a saldos, aplicación de periodos y tasas de interés improcedentes.
- *Inventarios:* Cancelación de partidas.
- *Cuentas por pagar:* Incremento de los montos, alteración de periodos e intereses a liquidar, duplicidad de registros.

<sup>1</sup> Cfr. IMCP, Normas y procedimientos de auditoría, boletín 5080, párrafos 1-3.

- **Nóminas:** Alteración de ingresos a devengar en la base o en su período, percepciones adicionales, reducción de retenciones.

Otros riesgos, además de la alteración de discos magnéticos, son: espionaje, extracción de datos confidenciales, piratería de software, intervención en líneas de comunicación, destrucción de información, venta de información, venta de aplicaciones o servicios ajenos a los que retribuyen su prestación.

**Promover la eficiencia de la operación:** Es importante no perder de vista que los recursos informáticos sirven para promover la eficacia en la organización, están al servicio del hombre y no al revés.

**Obtener información confiable, oportuna y suficiente para la adecuada toma de decisiones:** No hay que pretender tener toda la información, porque normalmente esto no es posible. Se debe evaluar que información es realmente necesaria para la toma de decisiones.<sup>2</sup>

## 2. Controles contables

Dentro de un sistema computarizado existen dos categorías de controles contables:

- a) Controles generales
- b) Controles de aplicación

### a) Controles generales :

Estos se refieren al entorno y a todas las actividades de PED. Dentro de esta categoría se incluyen los siguientes controles:

- Pre-instalación
- Controles organizacionales y de operación
- Controles de documentación y desarrollo de sistemas
- Controles de hardware y sistemas de software

---

<sup>2</sup> Cfr. Juan M. Lazcano y Enrique Rivas Zivy, Auditoría e Informática, IMCP, México, D.F., 1989.

- Controles de acceso
- Controles de datos y de procedimiento

### **Pre-instalación:**

Se refiere al estudio de viabilidad y selección de equipo previo a la adquisición de un equipo de cómputo, así como al hecho de que debe existir acondicionamiento físico y medidas de seguridad en el área donde se localiza el equipo. También previo a la adquisición de equipo se debe capacitar al personal y adquirir o desarrollar sistemas.

### **Controles organizacionales y de operación:**

Se refieren a que las funciones dentro del departamento de PED y entre éste y los departamentos usuarios deben estar separadas, para que se puedan identificar claramente la autoridad y responsabilidad de cada uno sobre la información generada por el PED.

El separar las funciones evita que una sola persona este a cargo de la operación de la computadora, la programación y el análisis de sistemas, por lo tanto, es más factible que no se cometan u oculten errores. De igual forma, el personal del PED no debe autorizar, iniciar transacciones o tener custodia de los activos relacionados con lo que esta procesando. Lo anterior es una manera de impedir que se cometan fraudes por computadora.

Los controles organizacionales también incluyen la definición de políticas, funciones y la asignación de personal competente.

El operador obtiene información de los instructivos de operación. En ellos están los procedimientos que el operador debe seguir tanto en situaciones normales como anormales en el procesamiento, y si la información es inadecuada lo obliga a suspender los procesos para investigar.

Los controles de operación deben crear un medio ambiente que garantice la efectividad en el procesamiento de datos y proporcionar la seguridad física suficiente sobre los registros que están en el centro de cómputo, también deben evitar el acceso de personal no autorizado. De manera adicional, deben brindar una seguridad razonable contra la destrucción accidental de los registros, asegurando la continuidad de la operación.

### **Controles de documentación y desarrollo de sistemas :**

Los controles de documentación son registros y documentos que prepara una compañía para describir las actividades de procesamiento que realiza la computadora. Para los auditores esta información es muy útil, ya que le permite tener información sobre el flujo de transacciones a través del sistema y los controles contables relativos existentes. Hay diversos tipos de documentación, pueden ser descripciones y flujogramas de los sistemas y programas, instrucciones sobre su forma de uso, procedimientos de control que deban seguir operadores y usuarios, descripciones y muestras de datos de entrada y salida que se requieren.

Los controles de desarrollo de sistemas están relacionados con la implantación de nuevos sistemas, cambios a los programas existentes y, lo relativo al procesamiento de documentación. Algunos procedimientos utilizados son:

- El diseño de sistemas incluirá representantes de los departamentos usuarios y en ocasiones, de los auditores internos.
- Cada sistema tendrá especificaciones por escrito revisadas y aprobadas por la administración y el departamento usuario.
- Al probar los sistemas deben colaborar los usuarios y el personal de PED.
- Antes de iniciar la operación normal de un nuevo sistema, éste debe ser aprobado por el gerente de PED, el personal usuario y la administración.
- Para hacer cambios a los programas se debe tener la autorización correspondiente.<sup>3</sup>

Se debe de contar con estudios preliminares con los que se justifiquen las aplicaciones, también debe existir una definición de estándares para el diseño, programación, prueba y mantenimiento de los sistemas, todo lo anterior debidamente documentado.

---

<sup>3</sup> Cfr. Kell, op. cit., pp. 163-166, José Antonio Echenique, Auditoría en informática, México, 1990, pp.76-79 e IMCP, Normas y procedimientos de auditoría, boletín 5080, párrafos 6-29.

### **Controles de hardware y sistemas de software:**

Dentro de la misma computadora existen ciertos controles como son :

*Doble lectura:* Los datos de entrada son leídos dos veces y las dos lecturas se comparan.

*Verificación de paridad:* Los datos son procesados por la computadora en orden de bits (dígitos binarios de 0 o 1). Además de los bits necesarios para representar los caracteres alfabéticos o numéricos, se agrega un bit de paridad, cuando sea necesario, para hacer que la suma de todos los bits "1" sean siempre pares o nones. Al registrarse o dar entrada a los datos y ser finalmente transferidos dentro de la computadora, una verificación de paridad se aplica a ésta para asegurarse de que no se hayan perdido bits durante el proceso.

*Verificación de eco:* La computadora vuelve a leer los datos después de que hayan sido registrados, ya sea en almacén o en dispositivos de salida y verifica los datos mediante comparación con la fuente original.

*Leer después de escribir:* La computadora lee nuevamente los datos después de que se hayan registrado, ya sea en la memoria o en listados, y verifica los datos mediante la comparación con su fuente original.<sup>4</sup>

Además de los controles arriba mencionados, las computadoras cuentan con sistemas de software diseñados para detectar cuando el equipo esta funcionando inadecuadamente. Para lograr el máximo beneficio de los controles de hardware deberá existir un programa de mantenimiento preventivo para todo el equipo.

### **Controles de acceso:**

Estos controles sirven para que sólo el personal autorizado tenga acceso al equipo de PED, a los archivos de datos y a los programas de computadora. Pueden ser controles físicos o de procedimiento. Los controles físicos pueden ser, por ejemplo, tener el equipo en una zona de acceso restringido con candado. Los controles de procedimiento involucran estudios de la administración de informes de utilización de la computadora.

### **Controles de datos y de procedimiento:**

Éstos sirven para controlar las operaciones diarias de la computadora, minimizando la probabilidad de errores de procesamiento y asegurándose la continuidad de operaciones en caso de una falla de la computadora o de un desastre físico.

La función de control implica:

- Recibir y seleccionar los datos que se van a procesar.
- Controlar todos los datos de entrada.
- Llevar un seguimiento de los errores de procesamiento
- Verificar la adecuada distribución de la información o datos de salida.

Para facilitar el control de las operaciones diarias se mantienen totales de datos de entrada y se concilian con controles de datos de salida y procesamiento generado por el sistema.

Para mantener la continuidad de las operaciones de la computadora se necesita usar instalaciones de almacenamiento para archivos importantes, programas y documentación, tener protección física contra riesgos o peligros ambientales y contar con planes de retención formal de registros.

### **b) Controles de aplicación:**

Este tipo de controles se relacionan con las tareas específicas que debe realizar la computadora. Sirven para proporcionar una seguridad razonable de que el registro, procesamiento y salida de datos que genera la computadora se realizan de forma apropiada. Son controles de este tipo los siguientes :

- Controles de datos de entrada
- Controles de procesamiento
- Controles de datos de salida

### **Controles de datos de entrada:**

Son muy importantes debido a que la mayoría de los errores ocurren en este punto. Los controles de entrada se diseñan para verificar que los datos recibidos para procesamiento estén debidamente autorizados, convertidos a forma sensible de la máquina y controlados posteriormente.

---

<sup>4</sup> Kell, op. cit., p. 166.

La mayoría de los delitos por computadora son cometidos por modificaciones a los datos fuente como podría ser al suprimir, adicionar, alterar datos o duplicar procesos. Esto es muy importante, sobre todo en los sistemas de cómputo en línea, en los cuales los usuarios son responsables de la captura y modificación de la información, se debe tener un adecuado control que defina responsables de los datos, con diferentes claves de acceso de acuerdo a cada nivel.<sup>5</sup>

Cada transacción será autorizada y aprobada por la administración. Cuando se trata de documentos procesados en forma individual, la autorización generalmente es a través de una firma o leyenda en el documento fuente ; cuando los datos de entrada están agrupados en conjuntos, normalmente existe una aprobación del departamento usuario de cada conjunto de documentos.

Los controles sobre la conversión de datos hacia una forma sensibilizada por la máquina incluyen las técnicas de recuento de registros, control de lotes o batch, editado por la computadora, verificación.

Además, hay controles de transmisión, notas de ruta y controles de totales para asegurarse que los datos de insumo no se hayan perdido, eliminado, agregado, cambiado durante los pasos de procesamiento.

Los errores en los documentos fuente deberán ser corregidos por los departamentos usuarios, pero los errores en conversión o movimiento de datos de entrada deberá corregirlos el departamento de PED.

#### **Controles de procesamiento:**

Están diseñados para que todas las transacciones que se procesen estén autorizadas y, por lo tanto, para que el procesamiento electrónico de datos se realice según lo planeado.

Las técnicas más utilizadas para establecer este tipo de controles son las siguientes:

*Control de totales:* Dentro del programa de la computadora se incluyen medios para acumular totales y así poder cotejar los totales de los datos de entrada con los totales de procesamiento.

---

<sup>5</sup> El primer nivel es el que puede hacer únicamente consultas, el segundo es aquel que puede capturar, hacer modificaciones y consultas y, el tercero es el que puede realizar bajas además de todo lo anterior.

*Marcas identificadoras de archivo:* Las marcas externas permiten una identificación visual de un archivo. Las marcas internas de archivo se cotejan contra las instrucciones específicas de los operadores incorporadas dentro del programa de la computadora antes de iniciar el procesamiento o antes de terminarlo.

*Verificaciones de límites y grado de razonabilidad:* Consiste en la impresión de datos de entrada por parte de la computadora.

*Informe antes y después:* Muestra un resumen de contenidos de un archivo maestro antes y después de cada actualización.

#### **Controles de datos de salida:**

Sirven para verificar la corrección del resultado de procesamiento y que sólo el personal autorizado pueda recibir esos informes. Para lograr lo anterior concilian los datos de salida generados por los programas contra los totales de datos de entrada y de procesamiento, tanto por el grupo de control de datos como por los departamentos usuarios. También comparan los datos de salida con los documentos fuente.<sup>6</sup>

### **3. Aplicación de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas**

Según indica la primera norma general, el examen de auditoría debe ser realizado por personas que tengan la capacidad técnica adecuada. Esto significa que el auditor debe tener los suficientes conocimientos como para comprender y evaluar un sistema de PED. Según el grado de complejidad del sistema de PED del cliente serán los conocimientos y la responsabilidad requeridos del auditor. Un comité especial del Instituto Americano de Contadores ha establecido los conocimientos mínimos que debe tener un auditor respecto a sistemas de PED y son los siguientes:

- Conocimiento básico de un sistema computarizado, es decir, sus partes, funciones y capacidades.

- Capacidad para realizar y analizar un flujograma de un sistema con poco grado de complejidad.
- Conocimiento general del lenguaje de la computadora, lo suficiente como para programar un problema sencillo.
- Comprensión de los procedimientos de control y modificaciones que se requieren en los métodos de auditoría para auditar utilizando una computadora.

#### **4. Metodología para evaluar controles de PED**

El estudio de controles contables de PED se puede dividir en dos fases : preliminar y de terminación.

##### **Fase preliminar:**

En esta fase el auditor obtiene conocimientos del sistema y toma una decisión. La obtención de conocimientos se refiere a que el auditor obtiene información de la totalidad del sistema contable incluyendo tanto áreas de PED como otras áreas. Sobre el sistema de PED investiga los controles generales y los de aplicación que ya mencionamos en el apartado dos de este capítulo.

Los datos obtenidos le sirven al auditor para comprender el flujo que siguen las transacciones a través del sistema, conocer la manera en la que se utiliza el PED en las aplicaciones contables significativas y para comprender la estructura básica que tiene el control contable.

Para obtener esta información el auditor puede utilizar diferentes métodos como son la investigación con el personal de cliente, la observación, la revisión de documentos.

---

<sup>6</sup> Cfr. Kell, op. cit., pp.166-170.

Después de realizado este estudio el auditor estará en posibilidad de determinar el significado de los controles contables dentro del PED en relación a todo el sistema y, también podrá determinar si se requiere un estudio adicional de los controles contables del PED y en qué grado.

Por último, en esta fase el auditor utiliza su juicio profesional para decidir si detiene el estudio de controles y empieza a realizar pruebas de auditoría o continua con la siguiente fase del estudio de controles. Algunas razones para terminar con el estudio son las siguientes:

- El PED no se utiliza en ninguna aplicación contable significativa.
- El PED se utiliza en otras aplicaciones contables importantes, pero conviene más aplicar otras pruebas de auditoría diferentes a las pruebas de cumplimiento.
- Los controles de PED dentro de las aplicaciones contables significativas son muy débiles para confiar en ellos.

#### **Fase de terminación:**

En esta fase el auditor pretende ampliar sus conocimientos obtenidos en la fase anterior, esto lo logra usando más intensamente las técnicas utilizadas en el estudio preliminar. También realiza una evaluación preliminar tanto de los controles generales como de los de aplicación. Algunas de las cosas que debe hacer el auditor en la evaluación son : considerar los posibles errores o irregularidades, definir que procedimientos de control deben existir y determinar si estos controles necesarios están establecidos. Después de esto, nuevamente utilizando su criterio profesional, el auditor identifica los controles sobre los que planea confiar.

En la realización de una auditoría, cuando ya existe una auditoría interna de PED, y está bien elaborada, ésta puede ser de mucha utilidad y puede reducir el costo de auditoría considerablemente. Al utilizar una auditoría hecha por auditores internos debemos considerar que sus intereses son diferentes a los de un auditor externo. A continuación se presenta un cuadro que pretende mostrar de manera rápida los diferentes intereses de los auditores (Ver cuadro 1).<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> Cfr. Richard W. Lott, Auditoría y Control del Procesamiento Electrónico de Datos, pp. 6 - 8.

CONCEPTO	AUDITORES		SIMBOLO	GRADO INTERES
	Externos	Internos		
Precisión	A	A	A =	ALTO
Efectividad	M	A		
Eficiencia	M	A		
Seguimiento de políticas y procedimientos	A	A	M =	MEDIO
Revisión de resultados	B	A	B =	BAJO
Fraude	M	A		
Reserva	B	A		
Propiedad	B	A		
Seguridad	M	A		

**Cuadro 1. DIFERENCIAS DE INTERESES ENTRE AUDITORES**

## 5. Pruebas de cumplimiento en un sistema PED

Las pruebas de cumplimiento se aplicarán según la información existente. Cuando hay suficiente información impresa el auditor puede seguir los procedimientos normales de auditoría manuales. En caso contrario, el auditor necesitará la computadora para realizar estos procedimientos.

Es necesario que el auditor compruebe los controles generales y los de aplicación. Para probar los controles generales normalmente se utiliza la investigación, la observación y la inspección de documentos. Los controles de aplicación se pueden probar sin computadora o con computadora, depende de si la aplicación de procesamiento está bien documentada y si se puede obtener suficiente información impresa.

Cuando existe suficiente información impresa y la aplicación de procesamiento producida está bien documentada, el auditor puede utilizar procedimientos de auditoría normalmente aplicados en un sistema contable manual para probar los controles internos. En estos casos la desventaja es que al auditar sin la computadora el auditor no ahorra tiempo y esfuerzo en el trabajo de auditoría.

Cuando una parte significativa del control interno está incluida dentro del programa de la computadora, o cuando existen grandes volúmenes de registros a probar, es conveniente probar los controles con la ayuda de la computadora.

Cuando se audita con la computadora se necesita el software de auditoría generalizada, que normalmente consiste en programas individuales de la computadora diseñados para hacer diversas funciones. El software puede realizar las funciones normales de manejo y procesamiento de datos proporcionados por el software del cliente. Por la velocidad a la que opera la computadora, el auditor será capaz de realizar mayor cantidad de pruebas de cumplimiento que si lo hiciera con procedimientos manuales.

Existen tres métodos para probar los controles con la computadora, se seleccionarán después de que se obtenga el software apropiado de auditoría. Los métodos son:

- a) Simulación paralela
- b) Prueba de datos
- c) Instalación de prueba integrada

**a) Simulación paralela:**

Los datos reales del cliente se vuelven a procesar utilizando un programa controlado por un auditor. El programa está diseñado para reproducir o simular el procesamiento de datos reales de la compañía. La simulación en paralelo se puede realizar en diferentes momentos durante el ejercicio auditado, no contamina los archivos del cliente y se puede realizar en una instalación independiente de su computadora. Este método permite verificar las transacciones rastreándolas desde los documentos fuente y las aprobaciones. Los datos seleccionados para este tipo de prueba deben ser representativos de las transacciones reales de la compañía.

**b) Prueba de datos:**

En este método las transacciones simuladas son preparadas por el auditor y procesadas bajo su control, pero a diferencia del método anterior se procesan en el programa de computadora del cliente y no en un programa del auditor. La prueba de datos consiste en una transacción para cada situación válida o no válida que el auditor trata de probar.

### **c) Instalación de prueba integrada:**

Requiere de la creación de un pequeño subsistema o minicompañía dentro del sistema normal de PED. Lo anterior se logra creando archivos maestros simulados o añadiendo archivos maestros simulados a los archivos existentes del cliente. La prueba de datos se introduce al sistema conjuntamente con las transacciones reales, la prueba de datos debe incluir todo tipo de errores de transacciones y problemas que pudieran ocurrir. Los datos de prueba están sujetos a los mismos controles que los datos reales. Para el subsistema simulado se produce un conjunto de resultados por separado, estos se podrán comparar con los resultados esperados por el auditor.

Los métodos anteriores tienen ventajas y desventajas que se deberán evaluar, según las circunstancias, para decidir cuál se utilizará.<sup>8</sup>

En este capítulo no nos referimos a los métodos de prueba utilizados en los sistemas en línea a tiempo real, que son sistemas más avanzados de PED, ya que sólo se quiso dar una pequeña introducción al estudio del control interno cuando interviene el PED.<sup>9</sup>

El avance tecnológico que se ha logrado durante los últimos años ha sido asombroso, sobre todo en el área de la informática, que día a día tiene novedades y si se quiere estar actualizado es necesario el estudio continuo. Para los auditores es un nuevo reto, pues además de sus conocimientos específicos deben tener conocimientos en esta área para poder evaluar la razonabilidad de las cifras que auditan.

---

<sup>8</sup> Cfr. Kell, op. cit., pp. 171-184.

<sup>9</sup> Los sistemas en línea a tiempo real se refieren a que el equipo periférico u otras computadoras están en comunicación directa con la unidad central de procesamiento y que el procesamiento de datos se hace al mismo tiempo con las actividades de entrada y salida estando inmediatamente disponible para el usuario.

## **CAPÍTULO VII**

# **OBJETIVOS DE LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO POR ÁREAS**

El control interno se debe evaluar con respecto a todas las áreas de los estados financieros. En cada caso se deberán cumplir los objetivos referentes a autorización, procesamiento y clasificación de transacciones, salvaguarda física, verificación y evaluación, además de los controles del procesamiento electrónico de datos (PED). En este capítulo por cada área daremos ejemplos de controles internos importantes, a manera de explicación y no significa que sean los únicos.

### **1. Efectivo**

En el manejo de efectivo e inversiones temporales se debe evaluar la efectividad de los controles internos relativos a lo siguiente :

- **Controles sobre las entradas diarias de dinero:** Estos pueden consistir en recibos prenumerados, relaciones de cobranza y de valores recibidos por correo, endosos restrictivos, etc. Las formas de recibo deben estar guardadas en un lugar seguro. Cuando se reciben pagos por correo, la persona que abra la correspondencia no debe ser la misma que la que prepare los depósitos bancarios o elabore los asientos para contabilidad. Las entradas de dinero deben registrarse sin excepción, indicando en que fecha se recibieron.
  
- **Depósito íntegro e inmediato de la cobranza:** Es necesario que el efectivo proveniente de la cobranza a clientes permanezca el menor tiempo posible en manos de las personas que lo manejan en la empresa. La ficha de depósito bancario debe ser sellada por el banco y un funcionario, no relacionado con la persona que elabora el depósito ni con la persona que lleva el depósito al banco, debe verificar el depósito. Además, la ficha de depósito se debe comparar con los registros contables. Lo anterior es para evitar el uso incorrecto de los fondos y el riesgo de manipulaciones inadecuadas.

- ***Aprobación por parte de las firmas autorizadas por la administración para girar contra las cuentas bancarias y para las adquisiciones, ventas y gravámenes de los valores:*** Es recomendable que el manejo de estas actividades no recaiga en una sola persona y que se manejen firmas mancomunadas. También la apertura de cuentas bancarias requiere autorización de la administración, se debe tener especial cuidado en que los cheques a favor de la empresa no puedan ser depositados en otra cuenta, a nombre de la empresa, pero con firmas no autorizadas para expedir cheques. Las transacciones de valores requieren autorización de la administración para asegurar una política de inversiones determinada o en el más alto nivel de rendimiento.
  
- ***Autorización previa de las salidas de dinero, autorización para expedición de cheques nominativos, establecimiento de límites para el pago en efectivo:*** Para autorizar la salida de dinero es necesario que se tengan comprobantes que sirvan para cerciorarse que el pago que se va a realizar es correcto. Las personas que autoricen cheques deben examinar los comprobantes y dejar evidencia de esto (para evitar que firmen los cheques de manera mecánica). Un ejemplo de sistema que establece límites para el pago en efectivo es el utilizar un fondo fijo de caja. Este sistema limita la cantidad que se da en custodia, permite que cada vez que se haga el reembolso se verifique para que se utilizó y ayuda a que el registro de los desembolsos esté al día. Es recomendable que el encargado sea un sólo custodio para que él sea el único responsable del manejo del fondo.
  
- ***Segregación adecuada de funciones:*** Que no se concentren en una persona las funciones de autorización, adquisición, venta, custodia, cobranza, tesorería, registro de operaciones y cobro de rendimientos. Esto sirve para lograr una supervisión constante y automática de cada aspecto de los movimientos y operaciones, además dificulta los fraudes, ya que se requeriría que se coludieran.
  
- ***Protección de la entidad mediante el afianzamiento de las personas que manejan fondos y valores.***
  
- ***Valuación periódica de las inversiones:*** Para que se encuentren registradas a su valor real de mercado, para poder tomar decisiones oportunas sobre su destino y obtener los mayores productos posibles.

- **Existencia de registros para identificar los valores y sus rendimientos:** Es necesario tener plenamente identificados y controlados los títulos, para eso se requieren registros que incluyan la clase de valor, número de serie, títulos que ampara, rendimientos, fecha de adquisición, entre otros. Con estos registros se trata de evitar que los ingresos que provienen de este concepto no se omitan en los registros contables y que no haya transferencias de valores no autorizadas.
- **Arqueos periódicos del efectivo y los valores:** Tienen que ser arqueos sorpresivos, proporcionan una seguridad razonable del adecuado manejo de los fondos, porque sirven como medida psicológica preventiva contra irregularidades y préstamos no autorizados.
- **Elaboración de conciliaciones periódicas:** Sirven para verificar que las operaciones se han manejado y registrado adecuadamente, también ayudan a detectar partidas no reconocidas por la empresa o por la institución bancaria. Son muy útiles para detectar de forma rápida irregularidades. La periodicidad con que se efectúen las conciliaciones depende de los montos de efectivo que se manejen, así como de las características de cada empresa, pero normalmente se hacen, cuando menos, mensualmente. Para que las conciliaciones bancarias sirvan como control del efectivo se necesita que la persona que las realice no esté relacionada con la firma de cheques, el registro contable o el manejo del dinero. Si es posible, los estados de cuenta bancarios los debe recibir directamente la persona encargada de preparar las conciliaciones, para evitar que se alteren o sustituyan.<sup>1</sup>

## 2. Cuentas por cobrar - Ingresos

Los controles internos que pueden afectar la información relativa a las cuentas por cobrar y a los ingresos son los siguientes:

- **Existencia de documentación previamente autorizada de las ventas a crédito, del precio de venta, de los descuentos y devoluciones:** Debe existir aprobación específica de un funcionario para otorgar descuentos irregulares o especiales, porque se pueden utilizar para ocultar sustracciones de efectivo.

<sup>1</sup> Cfr. IMCP, Normas y procedimientos de auditoría, boletín 5100, párrafos 13-28 y Manuel García de la Borbolla, Guía de control interno y objeto de cada control, 1994, pp. 9 - 30.

- ***Separación de las funciones de recepción de pedidos de clientes, autorización de crédito, embarques, facturación, cobranza, devoluciones y registro contable:*** Por ejemplo, el hecho de que el funcionario responsable de las cobranzas no esté relacionado con los encargados del registro contable sirve como control del auxiliar contable y del cajero, ya que se pueden detectar diferencias entre los registros de unos y otros. Otro ejemplo lo podemos ver al considerar que el encargado de otorgar el crédito debe ser un empleado separado del departamento de ventas, de los auxiliares contables y del cajero. El encargado del crédito determina la legitimidad de los deudores, por lo tanto, debe ser independiente del departamento originador del deudor (ventas), de los registros que sirven como control de la capacidad crediticia del deudor (contabilidad) y del departamento que recibe el efectivo del deudor (Caja o Cobranza).
  
- ***Registro en el periodo correspondiente de las facturas y notas de crédito.***
  
- ***Llevar un control de las devoluciones:*** Para controlar las devoluciones existen las notas de crédito, que deben ser prenumeradas y autorizadas por el funcionario responsable que no tenga acceso al efectivo.
  
- ***Atención a las fechas de vencimientos y cobranza:*** el realizar un estudio de la antigüedad de saldos sirve para prevenir los malos manejos, porque al investigar los saldos antiguos se pueden descubrir depósitos no registrados o mal registrados.
  
- ***Separación de otros ingresos diferentes a la venta de productos:*** Estos ingresos requieren especial cuidado para cerciorarse de que todos se registran.
  
- ***Conciliación periódica de los auxiliares contra la cuenta de mayor:*** Esto nos sirve para verificar que los pases se hayan hecho aritméticamente correctos, para localizar diferencias y las razones de éstas, y para asegurarse de que todas las cuentas por cobrar hayan sido registradas tanto en los auxiliares como en el mayor.
  
- ***Custodia física de las cuentas por cobrar:*** Debido a que las cuentas por cobrar son documentos negociables y pueden convertirse en efectivo.

- *Arqueos periódicos y sorpresivos de los documentos que amparan las cuentas por cobrar:* Porque son activos muy susceptibles de sustracción.
- *Existencia de fianzas sobre el personal que maneja las cuentas por cobrar.*
- *Evaluación constante de las cuentas por cobrar para registrar una estimación de las cuentas de cobro dudoso:* El estudio de la antigüedad de saldos es de mucha utilidad para estimar las cuentas de cobro dudoso y para hacer la provisión. La persona que autorice las bajas de cuentas de cobro dudoso o los abonos por ajustes debe ser un funcionario con la suficiente autoridad y responsabilidad para hacerlo. Esto evita que si alguien sustrajo dinero indebidamente, no lo cancele usando abonos por bajas o por ajustes. Además, es necesario que un funcionario controle las cuentas de cobro dudoso que se recuperen. Como la cuenta ya se había dado de baja, al recuperarla posteriormente es susceptible de malversación.
- *Existencia de autorización para disponer de los derechos que amparan las cuentas por cobrar:* Sirve para evitar que se utilicen cuentas por cobrar para no permitir o retrasar el descubrimiento de cuentas erróneas, de cobro dudosos o de fondos sustraídos, además de que evita que se negocie con los derechos de manera indebida.<sup>2</sup>

### 3. Inventarios - Costo de ventas

Los controles internos clave referentes a los inventarios y el costo de venta son los siguientes:

- *Autorización del método de valuación de inventarios y costo de venta por la dirección de la empresa:* Los ajustes de inventarios también deben ser autorizados y, lo más importante, investigados. El autorizar e investigar evita los faltantes de inventario y que se oculten errores.

---

<sup>2</sup> Cfr. IMCP, Normas y procedimientos de auditoría, boletín 5110, párrafos 13-32 y García de la Borbolla, op. cit., pp.31 - 40.

- ***Segregación de las funciones de autorización, custodia y registro:*** La segregación es indispensable para evitar que se cubran entregas con faltantes, devoluciones que no proceden o pagos sin la entrega correspondiente.
  
- ***Registro oportuno de la inversión en inventarios y del pasivo correspondiente.***
  
- ***Registro oportuno de todos los embarques y su facturación, así como del costo de ventas correspondiente.***
  
- ***Control de las devoluciones.***
  
- ***Custodia física de los inventarios:*** Sirve para evitar robos y facilitar el control. El control que se requiere ejercer depende del valor de los artículos que se manejen en el inventario, así como de la facilidad con que puedan sustraerse del almacén.
  
- ***Toma periódica de inventarios físicos y comparación de estos con los registros contables:*** Proporcionan información para detectar sustracciones de inventarios al comparar las existencias reales con los registros, también sirven para controlar las compras y la producción.
  
- ***Procedimientos adecuados para el registro y acumulación de los elementos del costo:*** Es necesario emplear un sistema de costos que compare entre el costo real y el estándar (para detectar rápidamente los procesos ineficientes de fabricación), que controle por cuentas (para verificar la corrección de los costos) y, que determine rápidamente y de forma razonable el costo unitario de producción para valorar los inventarios. Debe haber registros de los materiales recibidos para poder controlar las existencias y la producción, para comparar con la solicitud de compra, con las facturas y evitar que se hagan pagos por entregas con faltantes o sin haber entregas.
  
- ***Existencia de registros para el control de existencias y de anticipos a proveedores:*** Al preparar informes de existencias es conveniente que se especifiquen las mercancías que sean de lento movimiento, obsoletas o maltratadas. Estos informes proporcionan datos al departamento de ventas para que promueva el producto que más lo necesite y para considerar la valorización del inventario; a los departamentos de compras y producción les sirven para mantener las existencias dentro de los

límites sin hacer inversiones innecesarias, al departamento de contabilidad le sirven para dar de baja las mercancías que lo ameriten.

- *Registros adecuados para distinguir entre las mercancías propias y las de terceros en almacenes de la empresa:* Es útil que además de la separación contable exista una separación física dentro del almacén para evitar confusiones.
- *Comparación periódica de los auxiliares con la cuenta de mayor:* El auxiliar de inventarios deben llenarlo funcionarios que no manejen físicamente los inventarios, para que los registros sirvan como control de las personas que manejan las existencias.
- *Comprobación de los inventarios físicos:* Esta comprobación la deben realizar personas independientes a las que hicieron el inventario físico, proporciona una seguridad adicional de que las existencias coinciden con los registros. Este procedimiento proporciona supervisión sobre el almacenista y el personal de contabilidad. La comprobación se hace selectivamente.
- *Procedimientos que sirvan para determinar la pérdida de valor de los inventarios.*
- *Contratación de seguros y fianzas de fidelidad del personal que maneja los inventarios.*
- *Sistemas de información que sirvan para determinar y registrar los efectos de la inflación en los inventarios.*<sup>3</sup>

#### **4. Inmuebles, maquinaria y equipo**

Algunos aspectos que deben considerarse al evaluar el control interno sobre los inmuebles, maquinaria y equipo son:

---

<sup>3</sup> IMCP, Normas y procedimientos de auditoría, boletín 5120, párrafos 13-52 y García de la Borbolla, op. cit., pp. 41 - 48.

- *Autorización de la dirección de la empresa del método de valuación.*
  
- *Aprobación de la administración para decidir sobre los activos, ya sean compras, ventas u otros:* Es de mucha utilidad la elaboración de presupuestos de inversión en activos fijos y la obtención de aprobaciones por escrito para proyectos de montos importantes, que deben estar firmados por los funcionarios responsables. Las ventas de activo fijo también deben ser aprobadas, para evitar que se saquen de la planta sin autorización. Es necesario que se avise a contabilidad de las bajas, para contabilizarlas y que los auxiliares estén al corriente. Los bienes que estén totalmente depreciados deben estar en el auxiliar con una nota que así lo especifique.
  
- *Segregación de las funciones de adquisición, custodia y registro.*
  
- *Procedimientos para comprobar la recepción y registro de los bienes comprados:* La recepción de los activos debe estar sujeta a procedimientos semejantes a los seguidos para la recepción de materias primas y materiales. El hecho de que sean menos frecuentes las compras de activos fijos no indica que su recepción no se controle.
  
- *Existencia de archivos para la documentación que soporte la propiedad de los activos.*
  
- *Existencia de políticas escritas que definan cuando se considera una adición y cuando un gasto por conservación o reparaciones:* Sirven para lograr una clasificación correcta y consistente.
  
- *Revisión periódica de las obras en proceso para registrar oportunamente su terminación:* Es importante registrar oportunamente la terminación de las obras en proceso, porque a partir de que se capitalizan inicia su depreciación.
  
- *Registros adecuados para el control de anticipos a proveedores.*
  
- *Comprobación periódica de la existencia de los bienes registrados:* Al igual que con las mercancías, es necesario efectuar inventarios físicos, y conciliar éstos contra el auxiliar de activo fijo, para cerciorarse de que los bienes registrados existen.

- *Información oportuna de las bajas de activo al departamento de contabilidad.*
- *Registro de los activos en cuentas que los agrupen según su naturaleza y tasa de depreciación:*  
Al agrupar los activos según su naturaleza se les identifica más rápidamente y se hace más sencillo el cálculo de la depreciación al poderse realizar en grupo. Deben existir políticas que definan las tasas de depreciación para que haya una política contable consistente.
- *Existencia de controles individuales por bien:* Que especifique en donde se encuentra el bien, cuál es su duración estimada y sus tasas de depreciación. Estos registros sirven para controlar físicamente los activos, hacer los cálculos de depreciaciones y planear el mantenimiento.
- *Conciliación periódica de los auxiliares contra el mayor.*
- *Información sistematizada que permita determinar y registrar los efectos de la inflación sobre todos los inmuebles, maquinaria y equipo.*
- *Aseguramiento y adecuada protección de los bienes.<sup>4</sup>*

## 5. Otros activos

- *Autorización por parte de los funcionarios de la empresa o por el Consejo de Administración de los egresos por estos conceptos.*
- *Evidencia que justifique que se requiere la inversión.*
- *Existencia de políticas definidas de capitalización:* En el manual de contabilidad se deberán definir las características que deben tener las erogaciones para que sean consideradas como capitalizables.

---

<sup>4</sup> IMCP, Normas y procedimientos de auditoría, boletín 5150, párrafos 11- 46 y García de la Borbolla, op. cit., pp., 49- 52.

- *Procedimientos adecuados para el registro y acumulación de todos los elementos que forman el costo.*
- *Sistemas de información en base a cifras actualizadas*
- *Existencia de expedientes que documenten los análisis por antigüedad, cálculos e índices utilizados.*
- *Segregación de funciones de preparación, supervisión y aprobación de la información actualizada.*
- *Salvaguarda física de la documentación soporte de la propiedad de los activos:* La documentación además de segura debe ser fácilmente localizable.
- *Revisión periódica de la vigencia de los beneficios futuros:* Esto es aplicable a los activos intangibles, que normalmente pierden su valor al dejar de generar beneficios para las operaciones futuras o a los que pierden su valor por cambios en el ambiente externo a la empresa.<sup>5</sup>

## 6. Cuentas por pagar - Egresos

- *Separación de las funciones de autorización, compra, recepción, venta, verificación de documentación, registro y pago.*
- *Autorización a diferentes niveles para contraer pasivos y garantizarlos:* Sólo personal autorizado puede contraer compromisos. Si el monto del pasivo sobrepasa el poder otorgado éste se debe autorizar por el Consejo de Administración o por el Administrador único.
- *Uso y control de órdenes de compra y notas prenumeradas para toda compra o gasto.*

<sup>5</sup> IMCP, Normas y procedimientos de auditoría, boletín 5160, párrafos 17- 36.

- *Revisión de facturas, precios y cálculos y verificación contra las órdenes de compra y notas de recepción:* Los documentos pagados deben ser archivados y debidamente cancelados para dejar evidencia de que se pago y evitar el pago doble del mismo documento.
- *Conciliación periódica de los auxiliares con las cuentas de control:* Da mayor veracidad al registro.
- *Determinación del importe de pasivos por impuestos.*<sup>6</sup>

## 7. Capital contable

- *Existencia de registros de la emisión de los títulos que amparen las partes del capital social:* Los registros los debe llevar personal independiente de la empresa, para fortalecer el control al separar las operaciones de la empresa con los accionistas de las transacciones normales.
- *Custodia y arqueo de títulos:* En especial deben estar bajo custodia los certificados no suscritos ni pagados, para dificultar la emisión de certificados fraudulentos. Debe quedar estrictamente prohibido el firmar certificados en blanco, porque si se pierden pueden caer en manos de personas no autorizadas. Además se deben cancelar los certificados cambiados por acciones, porque se podrían utilizar para cometer fraudes.
- *Autorización y procedimientos adecuados para el pago de dividendos:* Para tener mejor control es útil que el pago de dividendos se efectúe a través de un cuenta bancaria especial. Facilita la conciliación y la detección de cheques por dividendos que aún no han sido cobrados.
- *Información oportuna al departamento de contabilidad de los acuerdos de los accionistas o de los administradores, que afecten cualquier cuenta del capital contable:* Los traspasos de acciones

---

<sup>6</sup> IMCP, Normas y procedimientos de auditoría, boletín 5170, párrafos 12- 17 y García de la Borbolla, op. cit., pp. 55 y 56.

deben examinarse por un contador público, esto evita la duplicidad o sustitución de los trasposos y minimiza la posibilidad de error.

- **Conciliación de forma periódica de los auxiliares contra el saldo de la cuenta de mayor correspondiente:** Sirve para asegurarse de que lo registrado en libros es lo correcto. También se deben conciliar periódicamente los registros de acciones contra las Actas de Asamblea, para cerciorarse de que los registros estén actualizados.
- *Información sistematizada sobre cifras actualizadas.*<sup>7</sup>

## 8. Resultados

- *Existencia de un catálogo de cuentas para clasificar adecuadamente los gastos de operación:* La clasificación debe permitir a la administración tener control y tomar decisiones. Los conceptos de gastos deben quedar separados de los activos fijos e inventarios. Al tener una clasificación correcta en los registros contables se facilitan las conciliaciones, la elaboración de reportes y la preparación de estados financieros.
- *Revisión sistemática de las operaciones que afecten las cuentas de gastos de operación:* Para un mejor control de los gastos se aconseja la preparación de presupuestos, éstos permiten controlar los gastos, sirven como verificación de los resultados finales y permiten descubrir cargos indebidos del gasto real o ineficiencias.<sup>8</sup>

## 9. Impuestos

- *Creación oportuna de las provisiones de impuestos:* Para evitar que la empresa obtenga resultados irreales en cuanto a sus utilidades financieras.

<sup>7</sup> IMCP, Normas y procedimientos de auditoría, boletín 5190, párrafos 9- 16.

<sup>8</sup> *Ibíd*em, boletín 5200, párrafos 12- 14.

- *Tener un calendario con las fechas de pago de los diferentes impuestos:* Es importante que se cuiden las fechas límite de pago para no incurrir en mora, ya que esta origina actualizaciones y recargos.
- *Revisión del cálculo de los diferentes impuestos:* Para cerciorarse de que se hicieron adecuadamente las provisiones y los pagos. Es necesario que el encargado de impuestos esté bien informado de los cambios en las leyes respectivas, un pago indebido en todos los casos representa una carga financiera extra para la compañía.
- *Vigilar que se registren todos los pagos de impuestos:* Se debe cuidar que se registren oportunamente los pagos realizados, tanto los que cancelan un pasivo como los que son un pago anticipado.

## 10. Contingencias y compromisos

- *Existencia de comunicación eficiente y oportuna entre los directivos y asesores legales de la empresa con el funcionario responsable de la preparación de los estados financieros:* La comunicación es necesaria para que el funcionario que prepara los estados financieros se entere de las contingencias a que está sujeta la empresa así como de los compromisos que ésta ha adquirido.
- *Existencia de comunicación sistemática y oportuna de los acuerdos del Consejo de Administración y de las Asambleas de Accionistas.*
- *Evaluación periódica de la situación en que estén las contingencias y los compromisos.*<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> *Ibíd*em, boletín 5220, párrafos 13- 16.

## **CAPÍTULO VIII**

# **EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO POR CICLOS**

En el capítulo anterior se habló de la evaluación del control interno por áreas de responsabilidad, en éste también se hablará de la evaluación del control interno, pero ahora por ciclos de operación. Los dos métodos no son sino formas diferentes de organizar el estudio y evaluación del control interno en un trabajo de auditoría. La ventaja del estudio por ciclos es que toma en cuenta la dinámica de las empresas.

Un ciclo de transacciones está compuesto por una o más funciones. Se le llama función a una tarea importante que se ejecuta dentro de cada ciclo para reconocer, autorizar, procesar, clasificar, controlar, verificar o informar las transacciones dentro del sistema que las procesa relacionándolas lógicamente. Debido a que cada empresa y sus ciclos de transacciones son únicos, las funciones aplicables pueden variar en cada caso.<sup>1</sup>

### **1. Ingresos**

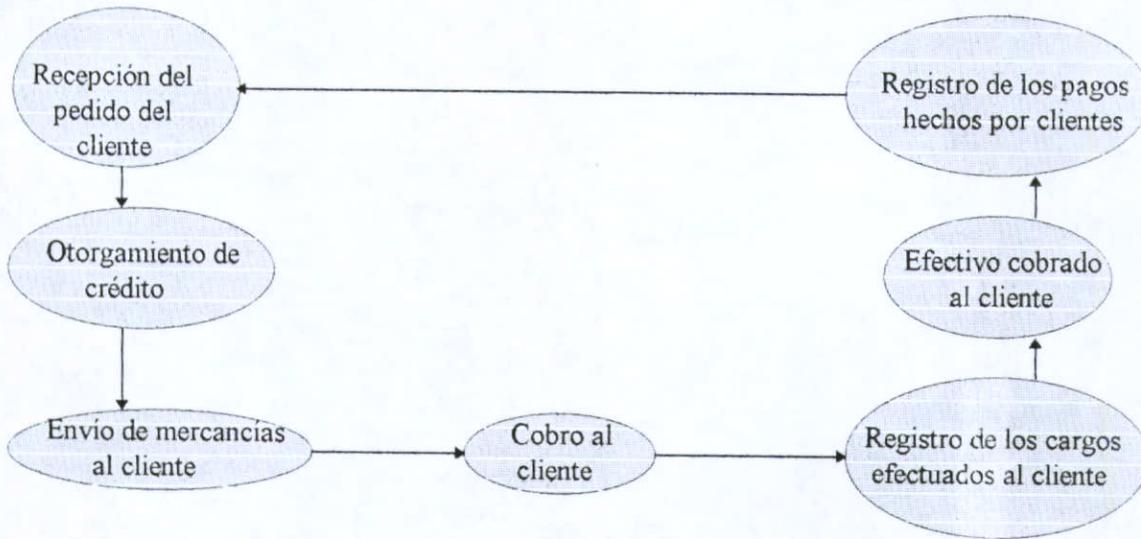
El ciclo de ingresos de una empresa, incluye todas aquellas funciones que se requieren llevar a cabo para cambiar por efectivo, con los clientes, sus productos o servicios. Estas funciones incluyen la toma de pedidos de los clientes, el embarque de los productos terminados, el uso por los clientes de los servicios que presta la empresa, mantener y cobrar las cuentas por cobrar a clientes y recibir de éstos el efectivo.<sup>2</sup>

De la definición anterior, podemos concluir que la función contable de determinar el costo de ventas pertenece al ciclo de ingresos. Dentro del ciclo de ingresos también están las funciones de otorgamiento de crédito, facturación, contabilización de comisiones y garantías, ajuste a facturas y notas de crédito. Simplificando el ciclo de ingresos tenemos la siguiente gráfica:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Cfr. Pérez, op. cit., pp. 78 y 79.

<sup>2</sup> IMCP, Normas y procedimientos de auditoría, guía 6010, párrafo 1.

<sup>3</sup> Cfr. Taylor, op. cit., p.313.



Hay diferentes objetivos de control interno que se deben cumplir en el ciclo de ingresos. Los objetivos de *autorización* consisten en el establecimiento de políticas para: la autorización de clientes, precio, condiciones de los productos y los servicios que se proporcionan; clasificación de cuentas; ajustes a los ingresos, costo de ventas, gastos de venta, clientes y, todos los procedimientos relacionados con el ciclo de ingresos.

Los objetivos de *procesamiento y clasificación de transacciones* requieren que:

- Sólo se aprueben los pedidos de clientes que cumplan con las políticas establecidas por la administración.
- Para proporcionar productos o servicios se haya llenado una solicitud o pedido.
- Se embarquen correcta y oportunamente todos los pedidos autorizados.
- Se facturen todos los embarques realizados y los servicios otorgados.
- Todas las facturas se llenen correctamente y a tiempo.
- El efectivo cobrado sea controlado desde que se recibe hasta que se deposita.

- Las facturas, los costos de los productos o servicios, los gastos de venta, los ajustes a las cuentas relacionadas con el ciclo de ingresos (ventas, costo de ventas, gastos de ventas y clientes), así como el efectivo recibido se concentren, informen y clasifiquen de forma correcta y oportuna.
- Se apliquen con precisión a las cuentas apropiadas de cada cliente las facturas, los cobros y los ajustes relacionados.
- Preparen asientos contables de facturación, costo de los productos y servicios vendidos, gastos de venta, efectivo recibido y ajustes relativos, y que se registren en el periodo que les corresponda. Además, los asientos contables deben resumir y clasificar las operaciones realizadas conforme a lo establecido en las políticas.
- La información necesaria para el cálculo de impuestos derivados de los ingresos sea correcta y oportuna.

El objetivo de *verificación y evaluación* consiste, como su nombre lo indica, en que se verifiquen y evalúen de manera periódica los saldos de las cuentas por cobrar y las operaciones relativas.

Los objetivos de *salvaguarda física* implican que el acceso al efectivo recibido, a los registros de embarque, facturación, cobranza, cuentas por cobrar, formas importantes, lugares y procedimientos de proceso se permita únicamente al personal autorizado por la administración en sus políticas.<sup>4</sup>

## 2. Compras

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

- La adquisición de bienes, mercancías y servicios
- El pago de las adquisiciones anteriores

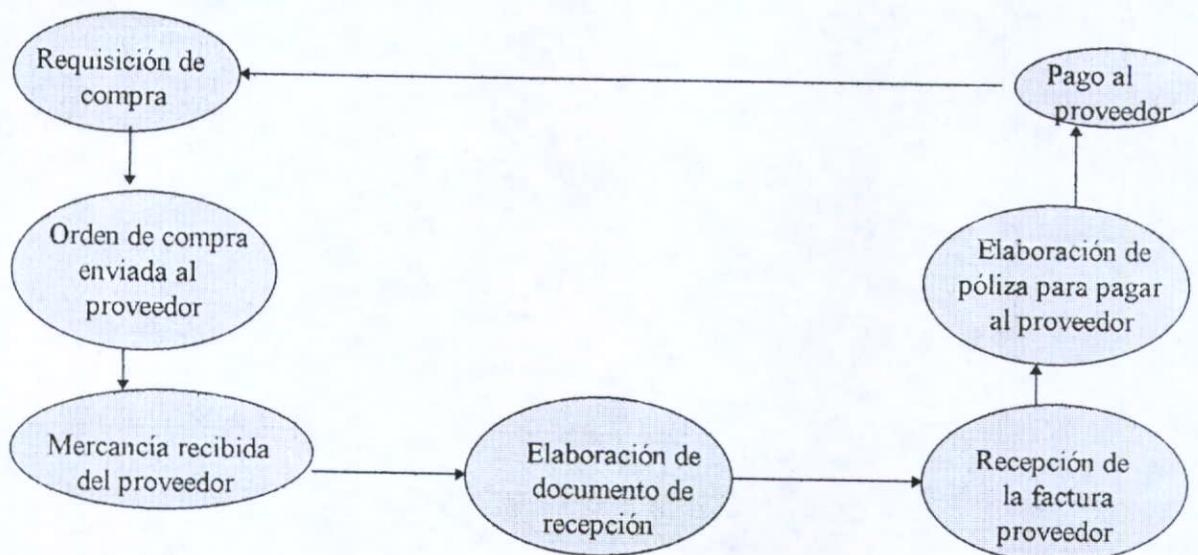
<sup>4</sup> Cfr. IMCP, Normas y procedimientos de auditoría, guía 6010, párrafos 9-34.

- Clasificar, resumir e informar lo que se adquirió y lo que se pagó.<sup>5</sup>

El ciclo de compras incluye la adquisición y el pago de: inventarios, activos fijos, servicios externos, suministros o abastecimientos. Dentro de este ciclo también se clasifica la adquisición de los recursos mencionados anteriormente en cuentas de activo o de resultados, según corresponda. Además, forman parte de este ciclo las cuentas por pagar y los pasivos acumulados por la adquisición de estos recursos.

Son funciones comunes del ciclo de compras la selección de proveedores, la preparación de órdenes de compra, la recepción de mercancías y suministros, el control de la calidad de los productos y servicios adquiridos, el desembolso de efectivo, el registro y control de las cuentas por pagar y los pasivos acumulados derivados de este concepto.

Para ilustrar una parte del ciclo de compras está la siguiente gráfica.<sup>6</sup>



Los objetivos de control interno relacionados con la *autorización* son:

Existencia de políticas para la selección de proveedores, así como para la autorización del precio y condiciones de las mercancías y servicios que éstos brindan.

<sup>5</sup> IMCP, Normas y procedimientos de auditoría, guía 6020, párrafo 2.

<sup>6</sup> Cfr. Taylor, op. cit., p. 312.

También deben existir políticas para: las clasificaciones de cuentas, los ajustes a los desembolsos de efectivo, cuentas de proveedores, de pagos anticipados y pasivos acumulados; pagos por mercancías y servicios recibidos; los procedimientos utilizados.

Los objetivos de *procesamiento y clasificación* de transacciones hacen necesario que:

- Se aprueben únicamente las órdenes de compra que cumplan con las políticas existentes.
- Se acepten sólo los productos y servicios que realmente se hayan pedido.
- Los bienes y servicios que se reciban se informen con precisión y oportunamente.
- Los importes que se adeudan a proveedores y su contabilización deben calcularse y registrarse como pasivo de forma exacta y oportuna.
- Al realizar un pago éste debe hacerse con exactitud y basarse en un pasivo previamente reconocido.
- Las cantidades que se adeuden a proveedores y acreedores, los pagos y los ajustes relativos a las compras deben clasificarse, concentrarse e informarse correcta y oportunamente, también se deben aplicar de la misma forma a las cuentas correspondientes de cada proveedor o acreedor. Lo anterior implica que los asientos contables deben hacerse en el periodo adecuado y, clasificando y concentrando las transacciones según lo indican las políticas establecidas por la administración.
- También las compras tienen implicación con las bases de impuestos, por lo tanto, debe producirse la información para éstos fines de manera oportuna y correctamente.

El objetivo de *verificación y evaluación* hace necesario que se verifiquen y evalúen de manera periódica los saldos registrados de cuentas por pagar y las actividades de transacciones relacionadas con el ciclo de compras.

Por el objetivo de *salvaguarda física* debe haber acceso restringido a los registros de compras, recepción, pagos, formas importantes, lugares y procedimientos del ciclo, de acuerdo con lo establecido en las políticas de la compañía.<sup>7</sup>

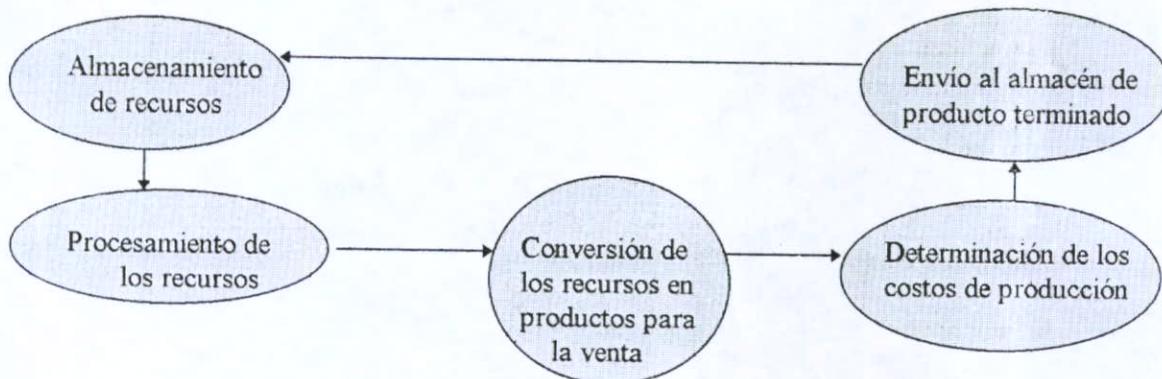
### 3. Producción

Las funciones típicas de un ciclo de producción podrían ser:

- Contabilidad de costos
- Control de fabricación
- Administración de inventarios
- Contabilidad de inmuebles, maquinaria y equipo<sup>8</sup>

Las funciones antes mencionadas manejan recursos como inventarios, propiedades y equipo, recursos naturales, seguros pagados por anticipado y otros activos no monetarios que sirven para utilizarse en el negocio. El ciclo de producción de una empresa normalmente incluye desde el proceso que siguen todos los recursos relacionados con los inventarios hasta que los productos terminados se colocan en su almacén respectivo.

Podríamos resumir el ciclo de producción en la gráfica que se muestra a continuación.



<sup>7</sup> Cfr. IMCP, Normas y procedimientos de auditoría, guía 6020, párrafos 12-34.

<sup>8</sup> Ibidem, guía 6030, párrafo 4.

Los objetivos de *autorización* en el ciclo de producción son:

- El qué, cuánto, cómo y cuándo se fabrica, así como los niveles que se mantendrán de inventarios (plan de producción) se autorizarán según las políticas establecidas.
- Debe autorizarse de acuerdo con las políticas existentes el método de valuación de inventarios y del activo fijo, el sistema de actualización de valores, el sistema de costos que se utilizará, los métodos y periodos de depreciación y amortización, las características de las ventas o cualquier disposición del activo fijo, así como los ajustes relativos.

Los objetivos de *procesamiento y clasificación de transacciones* en el caso del ciclo de producción son:

- Establecimiento de procedimientos de proceso del ciclo que cumplan con las políticas establecidas por la administración.
- Aprobación y procesamiento únicamente de las solicitudes para usar recursos, solicitudes de venta o disposición de activos que estén de acuerdo con las políticas existentes.
- Deben informarse oportuna y correctamente los recursos utilizados en la producción, la producción terminada, las ventas y otra disposición de bienes.
- Debe cuidarse el correcto cálculo y distribución contable de los costos de materiales, mano de obra y gastos indirectos utilizados en la producción, así como los costos de las mercancías compradas.
- También debe calcularse correctamente, de manera oportuna la depreciación del activo fijo y la amortización de costos diferidos.
- Se deben contabilizar correcta y oportunamente el valor neto en libros de los activos fijos vendidos, su costo y cualquier otra disposición de bienes.
- Deben clasificarse, resumirse e informarse correcta y oportunamente: todos los elementos del costo de producción; los costos de las mercancías producidas; la depreciación del activo fijo; la

52792

amortización de costos diferidos; el costo de operaciones relativas a ventas, retiros o bajas y otras disposiciones de bienes y las utilidades o pérdidas relativas.

- Se debe vigilar que se apliquen a las cuentas correctas de inventarios, a los auxiliares y registros de propiedades todos los recursos utilizados, la producción terminada y otras disposiciones de bienes y los ajustes relacionados.
- Deben prepararse los respectivos asientos contables en cada periodo para los elementos del costo de producción, los costos de las mercancías producidas, la depreciación, la amortización, las ventas, otras disposiciones de propiedades y sus ajustes correspondientes.
- La información que se requiere para determinar bases de impuestos relacionadas con las actividades de producción debe proporcionarse oportuna y correctamente.

Los objetivos de *verificación y evaluación* en este ciclo implican que se deben verificar y evaluar periódicamente las bases de datos; los saldos de inventarios, activos fijos, costos diferidos y las actividades de transacciones relacionadas. También se debe revisar de manera periódica la distribución de costos a inventarios, propiedades y cuentas de costos diferidos.

Los objetivos de *salvaguarda física* hacen necesario que el acceso esté restringido a: el inventario, las propiedades; los registros de producción, de inventarios, de propiedad, contabilidad de costos; formas y documentos de control, lugares y procedimientos de proceso. El acceso a todo lo mencionado se debe permitir solamente al personal que mencionen las políticas de la administración.<sup>9</sup>

#### 4. Nóminas

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

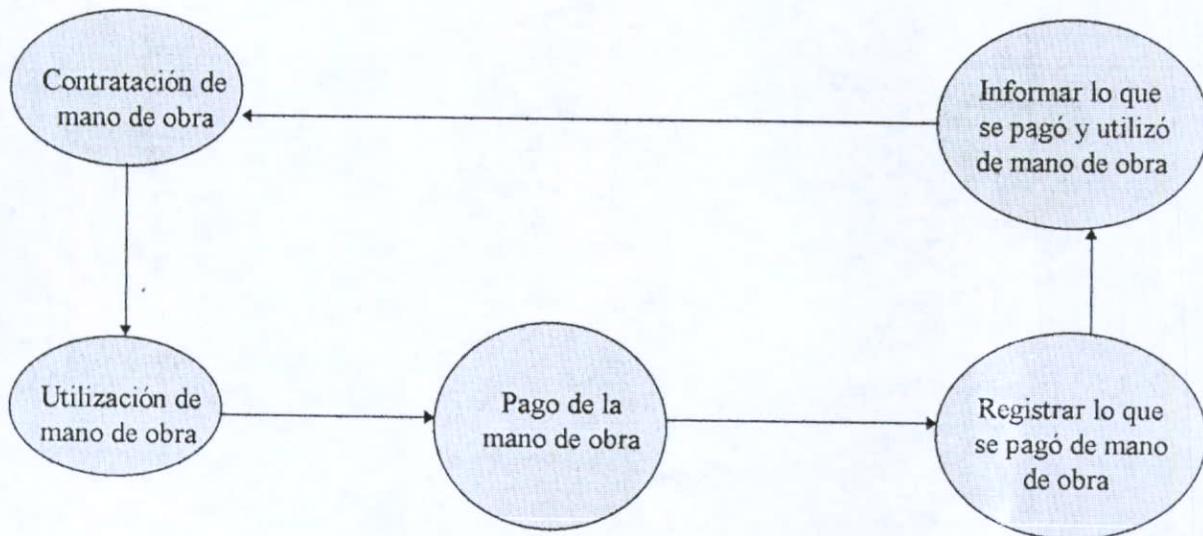
- La contratación y utilización de mano de obra

<sup>9</sup> Cfr. IMCP, Normas y procedimientos de auditoría, guía 6030, párrafos 10 - 42.

- El pago de mano de obra
- Clasificar, resumir e informar lo que se utilizó y pagó de mano de obra<sup>10</sup>

Por concepto de mano de obra en el ciclo de nóminas debemos entender la mano de obra directa, la mano de obra indirecta, la ejecutiva y la administrativa. Las cuentas por pagar y los pasivos acumulados derivados de la obtención de mano de obra también forman parte del ciclo de nóminas.

De manera muy simplificada veremos gráficamente este ciclo a continuación.



Para cumplir con los objetivos de *autorización* es necesario:

- Contratar al personal, retribuirlo y hacerle las deducciones de nómina correspondientes de acuerdo con las políticas de la empresa.
- Los procedimientos del ciclo, las distribuciones de cuentas y los ajustes a los desembolsos de efectivo y cuentas de personal, pagos anticipados y pasivos acumulados deben autorizarse sólo si cumplen con las políticas que estableció la administración.

Se cumple con los objetivos de *procesamiento y clasificación de transacciones* cuando:

<sup>10</sup> *Ibidem*, boletín 6040, párrafo 1.

- Las solicitudes de mano de obra se aprueban únicamente cuando cumplen con las políticas de la administración y después, la mano de obra utilizada se informa con exactitud y con oportunidad.
- Las cantidades que se deben al personal y su distribución contable se calculan con exactitud y se registra el pasivo oportunamente.
- Todos los pagos de nómina se basan en un pasivo reconocido y se preparan con exactitud.
- Las cantidades que se deben al personal, los pagos y los ajustes relacionados se clasifican, concentran e informan con exactitud y oportunamente. Además, de todo lo anterior se preparan los asientos contables en el periodo correspondiente, éstos deben cumplir con las políticas existentes en la empresa.
- La información para determinar las bases de impuestos relacionados con la nómina se producen con exactitud y de manera oportuna.

Los objetivos de *verificación y evaluación* indican que los saldos registrados en las cuentas de nóminas y las transacciones relativas deben evaluarse y verificarse de manera periódica.

Debido a los objetivos de *salvaguarda física* debe restringirse el acceso a los registros de personal, nóminas, formas, documentos importantes y lugares de proceso, de forma tal que se permita la entrada únicamente de acuerdo con las políticas existentes.<sup>11</sup>

## 5. Tesorería

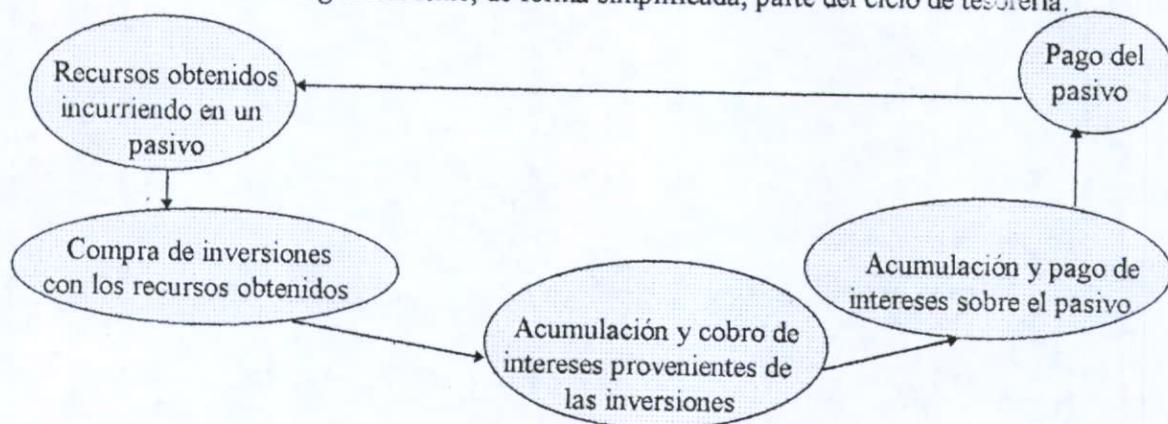
El ciclo de Tesorería de una empresa incluye aquellas funciones que tratan sobre la estructura y rendimiento del capital.

<sup>11</sup> *Ibidem*, boletín 6040, párrafos 11 - 15.

Las funciones del ciclo de Tesorería se inician con el reconocimiento de las necesidades de efectivo, continúan con la distribución del efectivo disponible a las operaciones productivas y otros usos y se terminan con la devolución del efectivo a los inversionistas y a los acreedores.<sup>12</sup>

Algunas funciones típicas del ciclo de tesorería son: relaciones con sociedades financieras, de crédito y con accionistas; administración de efectivo e inversiones; acumulación, cobro y pago de intereses y dividendos; custodia física del efectivo y los valores; administración de monedas extranjeras; administración y vigilancia de deudas y sus intereses; operaciones de inversión y financiamiento; administración financiera de diversos tipos de planes.

A continuación veremos gráficamente, de forma simplificada, parte del ciclo de tesorería:<sup>13</sup>



Los objetivos de *autorización* se refieren a que se debe autorizar de acuerdo con las políticas establecidas por la administración lo siguiente:

- Las fuentes de inversión y financiamiento
- Las cantidades, momento y condiciones de las operaciones de deuda y capital
- Las cantidades, momento, entidades en que se invierte y las condiciones de las inversiones en valores

<sup>12</sup> *Ibidem*, boletín 6050, párrafos 1 y 2.

<sup>13</sup> Cfr. Taylor, *op. cit.*, p. 311.

- Los ajustes a las cuentas de inversión en valores, créditos bancarios, intereses por pagar, dividendos por pagar, capital social, gastos y primas diferidos, así como la distribución contable
- Todos los procedimientos de proceso del ciclo de tesorería

Para cumplir con los objetivos de *procesamiento y clasificación de transacciones* es necesario que:

- Únicamente se aprueben las solicitudes de obtención o entrega de recursos, y compraventa de inversiones cuando cumplan con las políticas preestablecidas.
- Se informen con exactitud y oportunamente los recursos obtenidos y entregados a inversionistas y acreedores, así como los gastos financieros de los recursos de capital.
- También se deben informar con exactitud y oportunamente las compras y ventas de inversiones, los productos de las inversiones en valores.
- Se calculen con exactitud y se registren oportunamente como activos o pasivos los montos adeudados a, o por inversionistas y acreedores, así como su distribución contable. Lo mismo se debe hacer con los montos adeudados a, o por entidades en que se invierte, corredores y otros. Posteriormente, estos montos y ajustes relacionados también deben clasificarse, concentrarse e informarse de manera correcta y oportuna.
- Al efectuar cambios en los valores de las inversiones para cumplir con los principios de contabilidad generalmente aceptados, los cambios se calculen con exactitud y se registren oportunamente.
- Se apliquen correctamente y de manera oportuna a las cuentas que corresponde a cada inversionista y acreedor, los recursos obtenidos, los productos de esos recursos, las entregas de los mismos y los ajustes relacionados.
- Se apliquen las compras y ventas de inversiones, los productos de las inversiones y sus respectivos ajustes, de manera correcta y oportuna a las cuentas que corresponden a cada entidad que invierte.

- Se preparen asientos contables por los montos por pagar o por cobrar a inversionistas, acreedores, entidades en que se invierte, corredores u otros, y por los ajustes relacionados. Estos asientos deben concentrar y clasificar las operaciones de acuerdo con las políticas preestablecidas.
- La información que se necesita para determinar bases de impuestos derivados de estas actividades se produzca correctamente y de manera oportuna.

Los objetivos de *verificación y evaluación* se refieren a que se verifiquen y evalúen periódicamente los saldos registrados de efectivo, inversiones, financiamientos, capital y las actividades relativas.

Para cumplir con los objetivos de *salvaguarda física* es necesario que esté restringido el acceso al efectivo y a los valores; a los registros de accionistas, tenedores de deuda e inversiones; a las formas importantes, lugares y procedimientos de proceso.<sup>14</sup>

Los ciclos de operación que se explicaron en el capítulo modifican los saldos de las cuentas de los estados financieros, es así como se relacionan con las pruebas sustantivas que se aplicarán en la auditoría.

Todos los ciclos se relacionan entre sí, no hay actividades que formen parte exclusivamente de un ciclo. En cada ciclo se deben identificar los objetivos específicos con el riesgo de que la empresa con sus técnicas de control no los esté cumpliendo. En este capítulo no se darán ejemplos de técnicas de control interno, pues ya se mencionaron algunas en el capítulo anterior.

Antes de pretender evaluar el control interno por ciclos, se deben identificar las funciones que forman parte de cada ciclo y los objetivos aplicables a cada función. Después, se debe preparar la documentación de los procedimientos de proceso en cada función.

Este capítulo no pretende servir de guía en la evaluación del control interno por ciclos de operación, para eso se recomienda consultar el libro de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, ya que en él existe una guía específica para cada ciclo. Las guías sirven para

determinar si las técnicas de control interno que está utilizando la empresa logran total o parcialmente los objetivos de control interno aplicables.

No debemos olvidar lo importante que es, en cualquier evaluación del control interno, el juicio del auditor, pues finalmente con éste decidirá si una empresa tiene o no buenos controles, si son confiables y si se aplicarán pruebas de cumplimiento o sustantivas en la auditoría.

---

<sup>14</sup> Cfr. IMCP, Normas y procedimientos de auditoría, boletín 6050, párrafos 14 - 18.

## **CAPÍTULO IX**

### **CASO PRÁCTICO DEL ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO**

En todos los capítulos anteriores se explicó la teoría necesaria para realizar la evaluación del control interno en una auditoría de estados financieros. Finalmente, en este capítulo, se verán las dos formas en que se puede llevar a cabo el estudio y evaluación del control interno, pero ya no de manera teórica, sino práctica.

El capítulo se divide en tres partes: 1) evaluación del ambiente de control interno, 2) estudio del control interno por ciclos de transacciones y 3) estudio del control interno por áreas de los estados financieros. Estos casos se ejemplificarán basándose en la misma empresa (la que se describió brevemente en el primer capítulo).

#### **1. Evaluación del ambiente de control interno**

Para realizar la evaluación del control interno es necesario tomar en cuenta el *ambiente de control*. Después de hacer una revisión preliminar del control interno, se obtuvieron los siguientes datos sobre el ambiente de control que hay en la empresa que se está examinando.

En la empresa de referencia se observó que la administración respeta los controles internos establecidos y que nunca ordena a sus subordinados que pasen por alto dichos controles. Se tiene un organigrama por escrito, sin embargo, no hay descripciones de puestos. En la compañía no se realizan transacciones importantes sin la aprobación de alguien específicamente autorizado para hacerlo. Se puede decir que, en general, la autoridad y responsabilidad asignadas están de acuerdo una con la otra.

En lo que se refiere a métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de políticas y procedimientos, considero que la empresa tiene algunas deficiencias, pues no utiliza presupuestos ni cuenta con un departamento de auditoría interna.

Las políticas referentes al personal son adecuadas, excepto por el hecho de que en la empresa laboran personas de una misma familia en diferentes departamentos. A pesar de la gran cantidad de empleados que tiene la compañía, no se tiene un departamento especializado para recursos humanos. No se tiene un procedimiento establecido para la selección y reclutamiento de personal. Las contrataciones se hacen basándose en recomendaciones del personal que labora en la compañía, dando como resultado el que varias personas de una misma familia trabajen en diferentes áreas, esto puede facilitar las colusiones para cometer fraudes, o simplemente puede ocasionar conflictos entre el personal.

No existe un manual de organización ni manuales de procedimientos administrativos y contables. No está definida claramente la independencia de las funciones de operación, custodia y registro. El personal de oficina tiene acceso a los registros contables y el personal de contabilidad tiene funciones tanto de operación como de custodia de activos.

En lo que se refiere a influencias externas que pudieran afectar las operaciones de la entidad, a pesar de que las condiciones políticas y sociales del país no son muy adecuadas para el desarrollo de las empresas, no creo que por el momento le hayan afectado. Esta compañía se dedica principalmente a la exportación de sus productos, por lo tanto recibe sus ingresos en dólares, la devaluación y la inflación no causaron gran impacto negativo en su situación financiera.

#### **Conclusión:**

El ambiente de control interno existente se debe considerar al hacer la evaluación del control interno y al definir la estrategia de auditoría. Se puede decir que este es un ambiente que, en general, favorece los controles.

## **2. Estudio y evaluación del control interno por ciclos de operación**

En este apartado el estudio del control interno se documentará utilizando el método gráfico y el descriptivo. Sólo se ejemplificará una función de cada ciclo, para complementar el estudio que se documentó a través de cuestionario (este se incluye en el apartado siguiente).

Derivado de la observación y de entrevistas con empleados de la empresa se obtuvieron las siguientes descripciones de funciones:

### **FUNCIÓN DE VENTAS A CRÉDITO**

#### *DESCRIPCIÓN*

El departamento de ventas de la compañía recibe todos los pedidos de los clientes (normalmente por teléfono), prepara una orden de venta en cuatro tantos y entrega una copia al supervisor de crédito para su aprobación, otra a tráfico, una más a cobranza y la última la archiva por número. Una vez aprobada, la orden de venta se envía al almacén para que se verifiquen las existencias y se elabore la nota de salida. Una copia de la nota de salida y la orden de venta autorizada se envían a tráfico; este departamento compara la orden de venta contra esta nota de salida y elabora la guía de embarque. Una copia de la guía se entrega al cliente, otra a cobranza y la última se archiva por número.

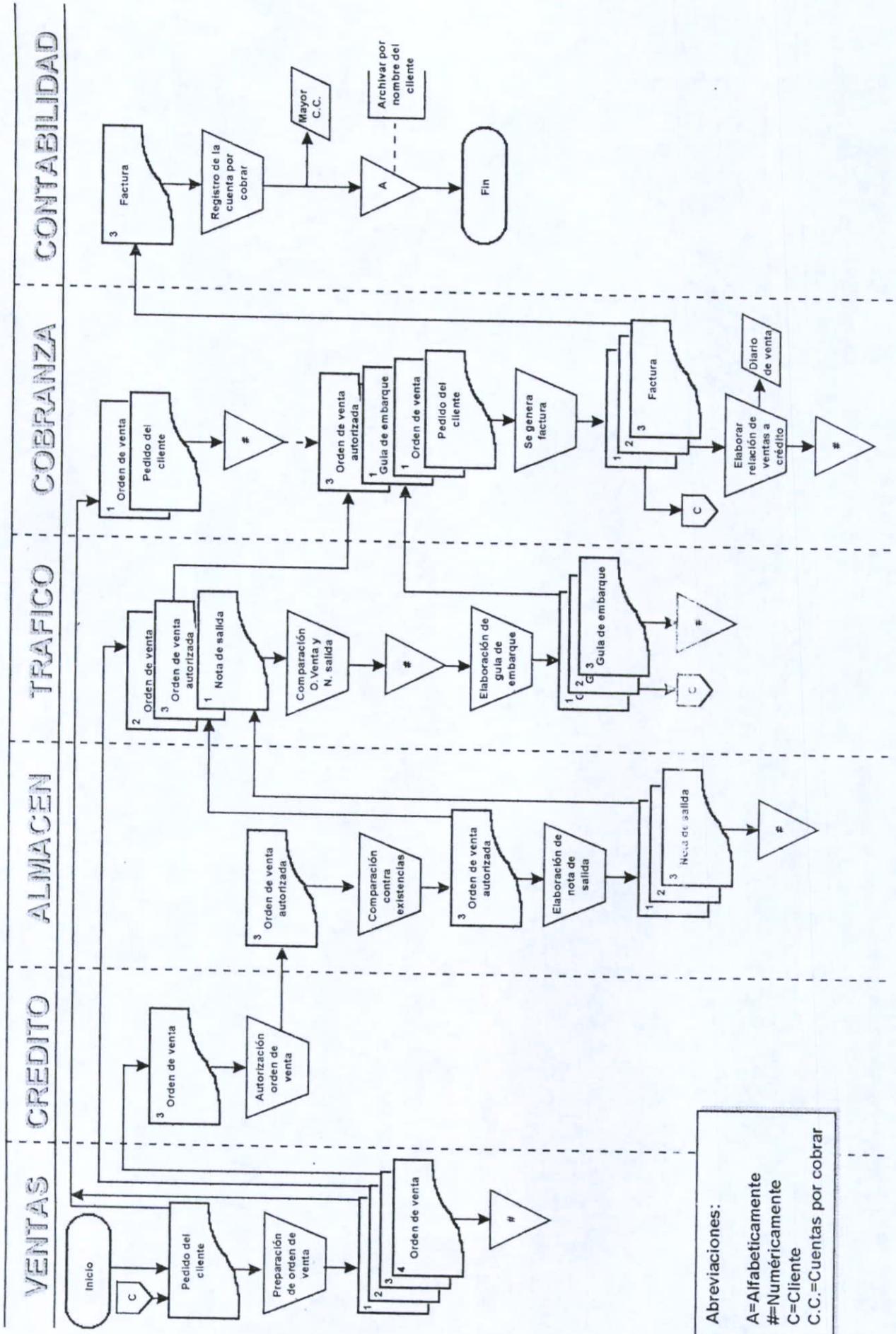
El departamento de cobranza basándose en las copias de la orden de venta autorizada, la guía de embarque, la orden de venta y el pedido del cliente, genera la factura previamente numerada. Se envía una copia de la factura al cliente y otra a contabilidad, la otra copia se archiva en el consecutivo de facturas por número. Después, cobranza elabora la relación de ventas a crédito y las registra en el diario de ventas.

En el departamento de contabilidad, al finalizar el mes, se registra la cuenta por cobrar en el mayor y la factura se archiva por nombre del cliente en el expediente respectivo.

#### **Conclusión:**

Se utilizarán sólo pruebas de cumplimiento para validar las operaciones que comprende este ciclo. El control interno es bueno (Ver flujograma).

# CICLO DE INGRESOS



**Abreviaciones:**  
 A=Alfabeticamente  
 #=Numéricamente  
 C=Cliente  
 C.C.=Cuentas por cobrar

## **FUNCIÓN DE COMPRAS DE MATERIALES NACIONALES**

### *DESCRIPCIÓN*

Las materias primas utilizadas por la empresa, que consisten principalmente en polietileno y tintas, y los materiales de empaque, se compran siguiendo el proceso que mencionaré a continuación.

El proceso inicia en el almacén, cuando el encargado revisa el punto de reorden de los artículos y observa que ya se llegó a este punto, o cuando el departamento de producción requiere materiales que no hay en existencia, se elabora una requisición de compra en dos tantos. Una copia de la requisición de compra se envía a compras y la otra se archiva temporalmente por número.

En el departamento de compras se solicitan mínimo tres cotizaciones con proveedores diferentes y luego se elige la mejor opción a criterio del sub-gerente. Después de la elección de proveedor, se elabora la orden de compra en cinco tantos. Las órdenes de compra se distribuyen al proveedor, al almacén, a contraloría, a contabilidad y a recepción de mercancías.

En el departamento de recepción de mercancías se hace un recuento de los artículos recibidos y se emite un informe de recepción de mercancía en cuatro tantos. Los informes se distribuyen a contraloría, compras y almacén, una copia se archiva por proveedor.

El almacén, al recibir el informe de recepción compara éste con los artículos que le envió el departamento de recepción de mercancías y, previamente ya había comparado la requisición de compra contra la orden de compra que emitió el departamento de compras.

Compras recibe la factura del proveedor y compara la documentación con los artículos recibidos, el informe de recepción lo archiva por número y la factura la envía a contraloría.

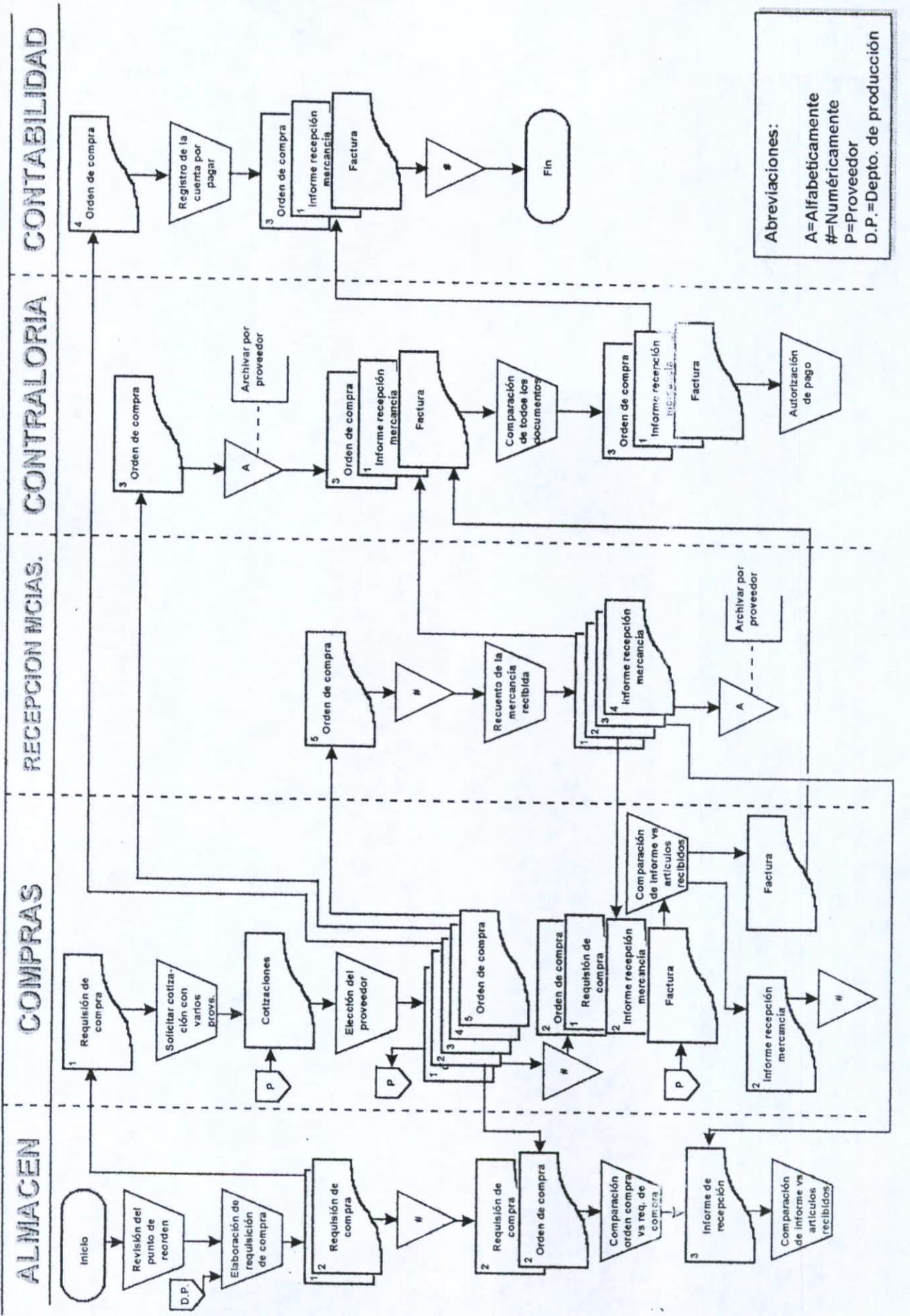
Contraloría compara la factura con la orden de compra y con el informe de recepción de mercancía, después de hacer esto autoriza el pago.

En el departamento de contabilidad al recibir la orden de compra se registró la cuenta por pagar. Cuando recibe la orden de compra, el informe de recepción de mercancía y la factura, los archiva en la póliza correspondiente.

**Conclusión:**

A pesar de que los controles establecidos son buenos, se decide que se hagan pruebas sustantivas, pues la decisión de compra depende del juicio del sub-gerente de compras nacionales (ver flujograma).

# CICLO DE COMPRAS



Abreviaciones:  
 A=Alfabeticamente  
 #=Numéricamente  
 P=Proveedor  
 D.P.=Depto. de producción

## FUNCIÓN DE CONTROL DE FABRICACIÓN

### DESCRIPCIÓN

Para esta empresa en particular, el control de la fabricación se inicia en el departamento de artes gráficas cuando el departamento de ventas le entrega la orden de producción (necesaria para cubrir el pedido del cliente). Artes gráficas busca el diseño solicitado en sus archivo, si no existe aún, el departamento se encarga de desarrollarlo y hacer los planos y especificaciones necesarios. En ambos casos, tanto si ya existía el diseño como si lo tuvo que desarrollar, envía al departamento de producción y al de impresión copias de los planos y especificaciones. En este departamento se archiva una copia de la orden de producción y de los planos y especificaciones por orden alfabético.

En el departamento de producción, con la orden de producción, los planos y las especificaciones, se hace una explosión de materiales para planear cuánta materia prima y de qué características se necesita. En base a la explosión de materiales se hace una requisición de materias primas al almacén, se envía copia al departamento de costos para que haga los registros pertinentes. Cuando producción recibe los materiales, elabora los productos solicitados y hace un reporte de producción que también envía a costos, se queda con una copia en su archivo. La mercancía terminada la envía al almacén o al departamento de impresión según se haya especificado en la orden de producción.

El departamento de impresión, a su vez, recibió la orden de producción, los planos y las especificaciones. También realiza una explosión de materiales y en base a ésta una requisición de materiales. Después de imprimir los gráficos en el producto, elabora un reporte de impresión. Al finalizar el proceso envía los productos a el almacén de producto terminado para que los empaquen de acuerdo a lo solicitado por el cliente. Archiva numéricamente el reporte de impresión, después de haber enviado copia al departamento de costos.

El almacén de materiales cuando recibe las requisiciones revisa su nivel de inventario, es decir, ve si hay en existencia lo solicitado. Cuando no hay lo necesario, hace una orden de compra y se la envía al departamento de compras para que continúe los trámites que proceden. Cuando si hay lo necesario, elabora una orden de salida de materiales y envía las materias primas al departamento que lo requirió.

Costos, por su parte, cuando recibe las requisiciones de materia prima y materiales y la orden de salida de materiales compara los documentos entre sí y registra la materia prima consumida. Posteriormente recibe el reporte de producción y el de impresión, que incluyen la mano de obra que se utilizó y los gastos indirectos en que se incurrió, así como los artículos producidos. Con este reporte de producción, costos registra la mano de obra y los gastos indirectos. El costo unitario de producción se obtiene con toda esta información

**Conclusión:**

Se decide hacer pruebas sustantivas debido a la falta de oportunidad con que se obtiene la información para calcular los costos de producción (ver flujograma).



## FUNCIÓN DE PAGO DE MANO DE OBRA

### DESCRIPCIÓN

Los empleados de producción son los que inician esta función al llenar sus tarjetas de tiempo registrando diariamente en reloj marcador la hora de llegada y de salida. Las tarjetas de tiempo son entregadas semanalmente al supervisor de producción.

El supervisor tiene que cumplir con la misma obligación de llenar tarjeta de tiempo. Él es el encargado de revisar todas las tarjetas y elaborar un resumen de horas trabajadas, este resumen lo archiva y las tarjetas las envía al departamento de contabilidad.

En contabilidad realizan otro resumen de horas pero por empleado, verifican el puesto, salario y deducciones de cada uno, hacen el cálculo del sueldo y registran todo en la nómina. Las tarjetas de tiempo sirven para verificar las horas pagadas, es por eso que se archivan por nombre de los empleados. Cuando la nómina está terminada, se verifican los cálculos y se archiva por semana. El mismo departamento solicita la remesa al banco, necesaria para hacer todos los pagos, recibe el efectivo para pagar, le entrega su sueldo al supervisor en un sobre, al mismo tiempo le entrega al supervisor los sobres con el sueldo de todos sus subordinados para que él se los entregue.

El supervisor verifica la identidad de cada uno de los empleados, antes de entregarles su sobre les solicita que firmen un comprobante de pago. Todos los comprobantes de pago son archivados alfabéticamente por nombre de los empleados.

#### **Conclusión:**

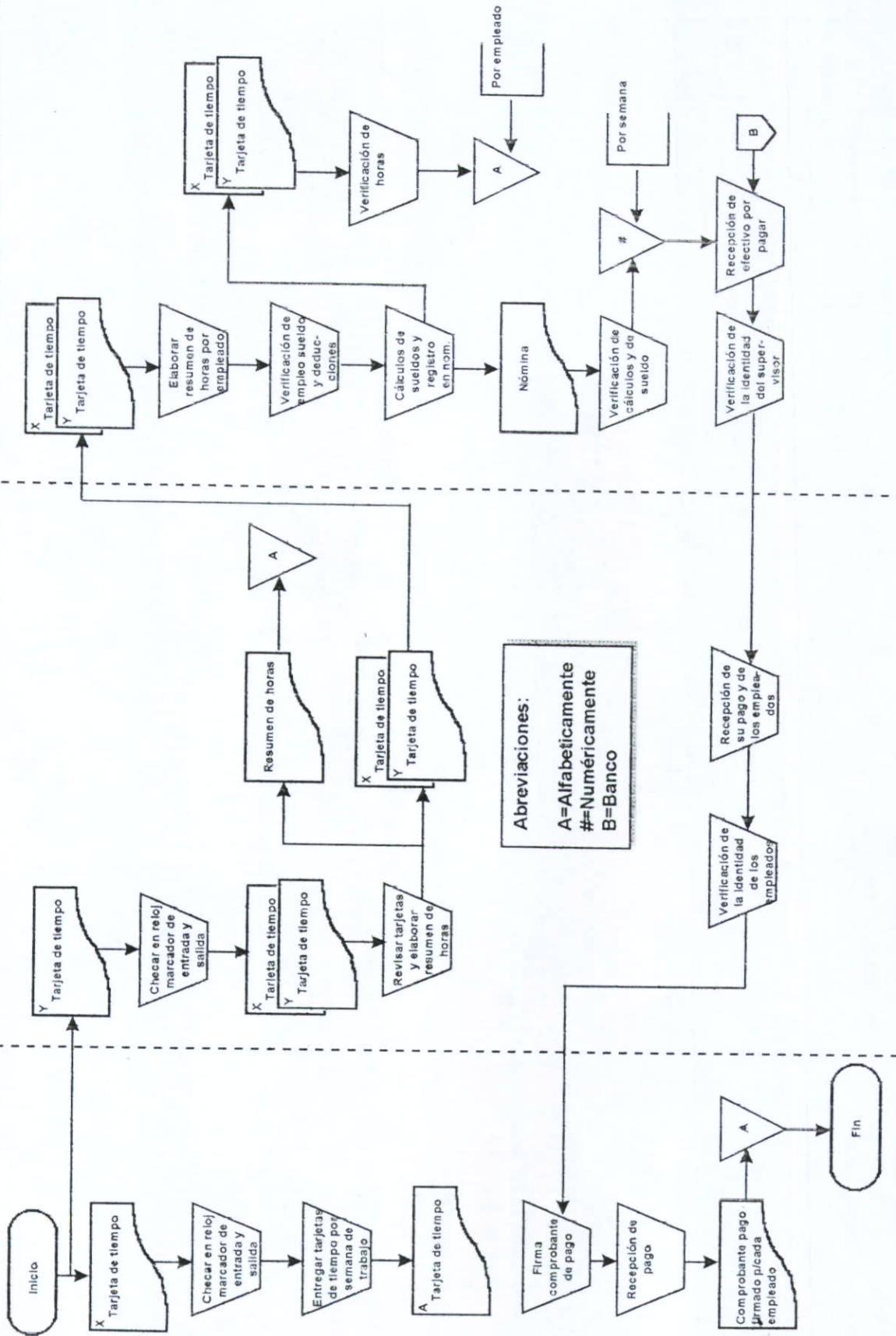
Definitivamente en esta función se observa falta de control. Se le paga al personal en efectivo, el dinero lo retira la misma persona que revisa el cálculo de la nómina, es decir, el contador. Por esto, se decidió hacer pruebas sustantivas del pago de nómina (ver flujograma).

# CICLO DE NOMINA

EMPLEADOS DE PRODUCCION:

SUPERVISOR

CONTABILIDAD



## FUNCIÓN DE DESEMBOLSOS DE EFECTIVO

### *DESCRIPCIÓN*

Cuando la cajera recibe una factura que se debe pagar, elabora un contrarecibo y se lo entrega al proveedor indicándole la fecha en que se puede presentar a recoger su cheque. En caja se guarda el original del contrarecibo. La factura la envía al departamento de contabilidad para que éste revise la distribución contable y registre la correspondiente póliza de egresos. Contabilidad envía a la contraloría la póliza y su factura para que se revisen los documentos y se autorice el pago. Después de autorizado la dirección general firma el cheque. La póliza de egresos y la factura se archivan juntos por número de póliza.

El cheque firmado se entrega a la cajera. Ésta compara el contrarecibo del proveedor contra el que tenía archivado y contra el cheque firmado, si todo coincide entrega el cheque al proveedor.

#### **Conclusión:**

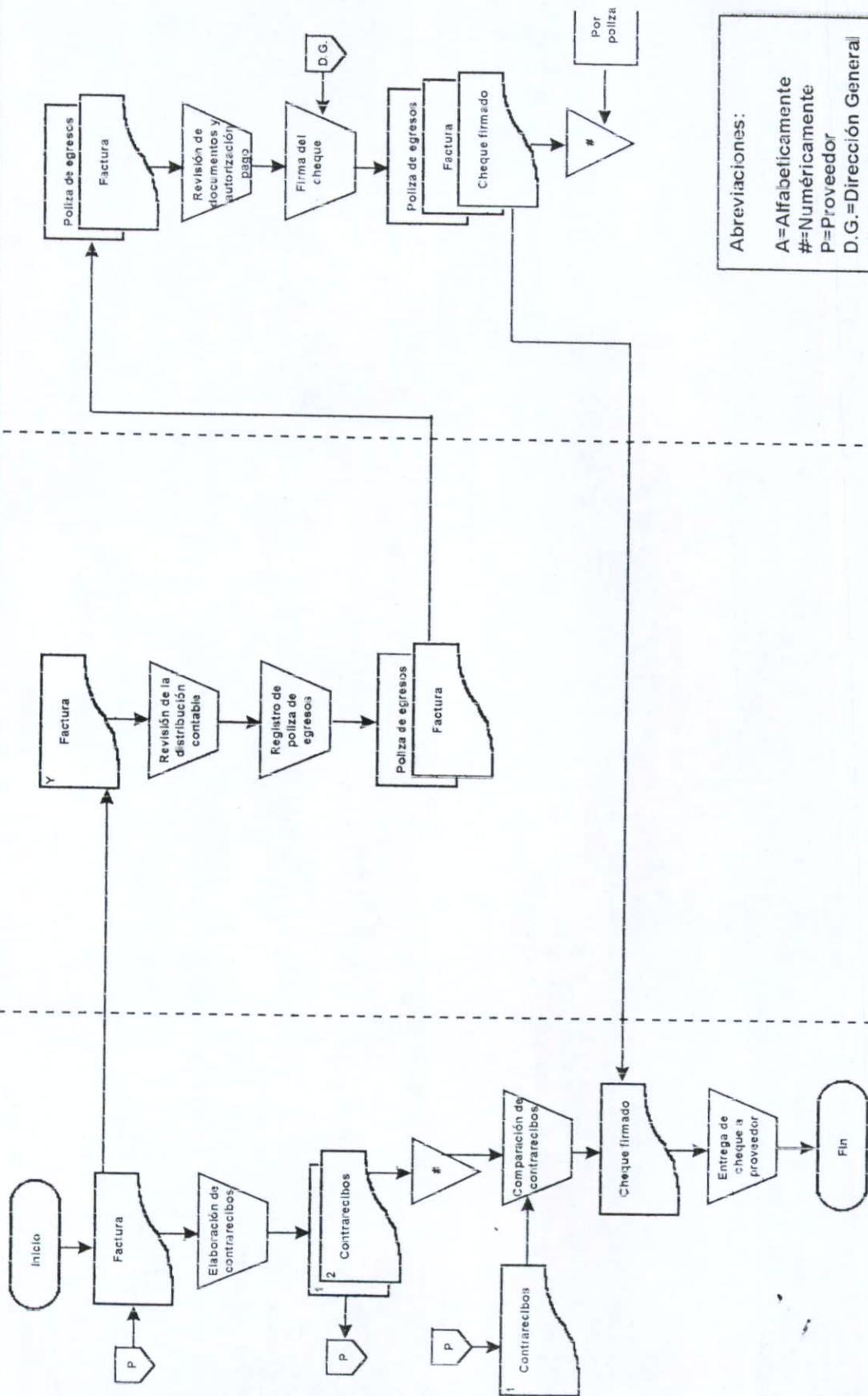
Debido al riesgo inherente se aplicarán pruebas sustantivas para este ciclo (ver flujograma).

# CICLO DE TESORERIA

CAJA

CONTABILIDAD

CONTRALORIA



### 3. Estudio del control interno por áreas de los estados financieros

Anteriormente se explicó que existen tres métodos para hacer el estudio del control interno, en este apartado se ejemplificará el estudio del control interno documentándolo a través de un cuestionario. Como se podrá observar, el cuestionario está dividido por áreas de los estados financieros, pero se puede dividir también por ciclos de operación.

El cuestionario se muestra en la página siguiente.<sup>1</sup>

Después de la revisión del control interno es necesario hacerle las siguientes sugerencias al cliente, ya que son deficiencias de control importantes.

#### **Recomendaciones:**

Es conveniente que se reestructure el departamento de contabilidad por áreas específicas delimitando responsabilidades y funciones por escrito, esto debido al crecimiento acelerado de la empresa.

En estos tiempos ya no es conveniente que los pagos al personal se hagan en efectivo, sería mejor que se celebre un contrato con una institución bancaria para pagarle a los empleados a través de tarjeta, si la empresa no lo quiere hacer, entonces puede pagar a través de cheque.

Su sistema de inventarios es susceptible de mejora, se toman inventarios físicos mensualmente, pero no se registran las diferencias en contabilidad sino hasta el fin de cada ejercicio. Mejoraría el control de los costos si la empresa aprovecha los inventarios para tener actualizada su contabilidad.

Para tener mayor control sobre los ingresos y los gastos, es recomendable que se elaboren presupuestos, de preferencia mensualmente.

<sup>1</sup> Cfr. Sánchez, op.cit., pp. 1 A - 35 A.

PREGUNTA		SI	NO	NA
<b>EFFECTIVO</b>				
<b>CAJA</b>				
1. ¿Se manejan fondos fijos de caja chica?		X		
2. ¿Es independiente el encargado del fondo fijo de la persona que realiza la cobranza?		X		
3. ¿Existe un sólo responsable por cada fondo fijo de caja?		X		
4. ¿Las personas encargadas de los fondos de caja efectúan cortes periódicos del efectivo? ¿Éstos son diarios, semanales, mensuales, anuales?		X		
Diarios				
5. ¿Algún empleado independiente al cajero efectúa arqueos sorpresivos frecuentemente?			X	
6. ¿Los fondos fijos son proporcionales a las necesidades de la empresa?		X		
7. ¿Están limitados los pagos que se pueden efectuar por medio de caja chica?		X		
8. ¿Todos los desembolsos de caja chica se respaldan con comprobantes previamente autorizados?		X		
9. ¿Se vigila que los comprobantes no estén alterados?		X		
10. ¿Las personas que utilizan el efectivo firman algún comprobante al recibirlo?		X		
11. ¿Se cancelan los comprobantes al hacer el reembolso del fondo?		X		
12. ¿Los cheques de reembolso se expiden a nombre del encargado del fondo?		X		
13. ¿Se prohíbe utilizar el fondo de caja para hacer préstamos a empleados, clientes, proveedores u otros?		X		
14. ¿La persona que aprueba los reembolsos del fondo primero verifica la corrección de los comprobantes y es diferente al cajero?		X		

PREGUNTA	SI	NO	NA
15. ¿Son independientes las funciones de contabilidad de las de caja?	X		
16. ¿Las facturas, los documentos por cobrar y los valores negociables son guardados por una persona que no es el cajero?	X		
<b>BANCOS</b>			
17. ¿Todas las cuentas de bancos y las personas que pueden efectuar retiros de éstas son previamente autorizadas por el director general?	X		
18. ¿Cuando una persona autorizada para firmar cheques deja de laborar en la empresa se le notifica inmediatamente al banco?			X
19. ¿Todas las cuentas de bancos están a nombre de la empresa?	X		
20. ¿Se hacen asientos contables por las transferencias de fondos entre bancos?	X		
21. ¿Las transacciones de efectivo se registran en la fecha en que se recibe dinero y cuando se expide el cheque?	X		
22. ¿Los comprobantes antes de ser pagados requieren aprobación de persona autorizada?	X		
23. ¿Los cheques requieren firmas mancomunadas?	X		
24. ¿Está prohibido firmar cheques en blanco o llenados de manera incompleta?	X		
25. ¿Están guardados adecuadamente los cheques que todavía no se utilizan, así como los cheques postfechados que se recibieron, para evitar que se usen sin autorización?	X		
26. ¿Son depositados diariamente todos los ingresos tal como se recibieron?	X		
27. ¿Personas diferentes al cajero controlan los registros contables que se relacionan con los pagos o con la cobranza?	X		

PREGUNTA		SI	NO	NA
28. ¿Son entregados, de manera independiente de la caja, los avisos de remesa de fondos, cartas y sobres al departamento de contabilidad?		X		
29. ¿Se controlan las ventas de contado utilizando cajas registradoras, notas de venta prenumeradas o algún otro medio?		X		
Facturas prenumeradas				
30. ¿El cajero prepara las fichas de depósito por duplicado para que una sea sellada por el banco y después otra persona compara ésta con el registro de ingresos?		X		
31. ¿Se realizan conciliaciones bancarias mensualmente y son éstas verificadas por otra persona responsable?		X		
32. ¿Las conciliaciones bancarias las realiza un empleado que no firma cheques ni tiene a su cuidado registros contables o fondos de caja?			X	
Tiene a su cuidado registros contables				
<b>INVERSIONES TEMPORALES</b>				
33. ¿Hay alguien encargado de verificar que la valuación de las inversiones temporales está al valor real de mercado?		X		
34. ¿Se invierten en inversiones temporales todos los excedentes de efectivo de la empresa?		X		
35. ¿Existen registros para identificar los valores y su rendimiento?		X		
<b>Conclusión:</b>				
El control interno en esta área es adecuado, sin embargo por el alto riesgo inherente de estas cuentas, se harán pruebas sustantivas al mismo tiempo que pruebas de cumplimiento.				
<b>CUENTAS POR COBRAR - INGRESOS</b>				
<b>CLIENTES</b>				
1. ¿Las funciones de contabilidad están separadas de las de caja, almacén, embarque y facturación?		X		

PREGUNTA	SI	NO	NA
2. ¿Antes de que los pedidos de clientes sean autorizados por el departamento de crédito éstos se revisan y se aprueban?	X		
3. ¿Se vigila que únicamente los pedidos autorizados se embarquen?	X		
4. ¿Existen órdenes de salida prenumeradas y hay algún control que asegure que todas éstas sean facturadas?	X		
5. ¿La compañía se cerciora de alguna forma de que el cliente recibe la mercancía que se le envió?	X		
6. ¿Alguien diferente a la persona que factura se encarga de llevar un control consecutivo de facturas?	X		
7. ¿Se verifican los cálculos de las facturas antes de que sean registradas contablemente?	X		
Aleatoriamente			
8. ¿Es necesario que una persona responsable autorice todos los créditos a clientes, las notas de crédito y las cancelaciones por cuentas incobrables?	X		
9. ¿Se vigila que todas las notas de crédito por devoluciones tengan su respectiva nota de entrada al almacén?	X		
10. ¿Se les da un adecuado seguimiento a las cuentas incobrables que se cancelan?	X		
11. ¿Se elabora una relación mensual de cuentas por cobrar que muestre la antigüedad de los saldos? ¿Es revisada por algún empleado autorizado?	X		
12. ¿Se envían confirmaciones periódicamente y un empleado independiente de las funciones de cobranza o del auxiliar de cuentas por cobrar investiga las diferencias?		X	
13. ¿Están debidamente guardadas las facturas pendientes de cobro por empleados diferentes del cajero y del que actualiza el auxiliar de clientes?	X		
14. ¿Se hacen conciliaciones periódicas de las facturas pendientes de cobro contra los auxiliares de cuentas por cobrar y las realiza un empleado diferente del que hace los asientos contables de las ventas?	X		

PREGUNTA	SI	NO	NA
15. ¿Es necesario que los cobradores firmen la relación de facturas que se les entrega para su cobro y ellos diariamente regresan las facturas al encargado de custodiarlas?	X		
16. ¿El manejo de los documentos por cobrar es independiente de las funciones contables?	X		
17. ¿Los documentos por cobrar están físicamente guardados en un lugar seguro?	X		
18. ¿Se lleva algún control contable de los documentos descontados?			X
19. ¿Se realizan arqueos sorpresivos de las facturas y documentos por cobrar por algún funcionario independiente de su registro contable o su custodia?		X	
<b>FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS</b>			
20. ¿Es necesaria la autorización de funcionario responsable para otorgar préstamos o anticipos a funcionarios y empleados?	X		
21. ¿Se lleva un registro de las deducciones por cobro de préstamos que habrán de hacerse a los empleados?	X		
22. ¿Hay una fecha límite para que los empleados comprueben gastos para los cuales la empresa desembolsó efectivo?		X	
<b>Conclusión:</b>			
El control interno de esta área es bueno, por lo tanto, para revisarla sólo se harán pruebas de cumplimiento.			
<b>INVENTARIOS - COSTO DE VENTAS</b>			
1. ¿Están las mercancías y las materias primas bajo el control de un almacenista?	X		
2. ¿Se llevan registros de inventarios perpetuos respecto de los siguientes inventarios:			
a) Materias primas?		X	

PREGUNTA	SI	NO	NA
b) Materiales?		X	
c) Productos terminados?		X	
3. ¿Todos los materiales comprados se envían a los almacenes y no de manera directa a producción?	X		
4. ¿Todos los envíos o transferencias de un almacén a otro requieren del llenado de una forma?		X	
5. ¿Cuándo menos una vez al año se toman inventarios físicos para verificar los registros?	X		
6. ¿Se hacen inventarios físicos rotativos durante el año?	X		
7. ¿Se ajustan los registros contables por las diferencias encontradas al hacer el recuento físico y éstos ajustes son aprobados por un empleado autorizado?		X	
8. ¿Están debidamente supervisados los recuentos físicos por alguien que no trabaja en el almacén ni es responsable de los auxiliares de inventarios?	X		
9. ¿Los inventarios físicos se hacen a través de un doble recuento?	X		
10. ¿El recuento físico le sirve a la compañía para considerar las mercancías que debe dar de baja o para registrar reservas por inventario de lento movimiento?		X	
11. ¿Hay instrucciones por escrito de la forma en que se deben realizar los inventarios físicos?	X		
12. ¿Durante los inventarios físicos hay instrucciones de que se excluyan las mercancías facturadas pero no entregadas?	X		
13. ¿El acceso a los almacenes está restringido para que únicamente puedan entrar los almacenistas?	X		
14. ¿Hay diferentes almacenes para materia prima, materiales y producción terminada?	X		

15. ¿Se protegen las mercancías contra daños físicos?	X		
16. ¿Cualquier salida de materia prima o materiales necesita un requisición autorizada?		X	
17. ¿Hay un sistema de costos debidamente controlado por contabilidad?	X		
18. ¿Los costos que se calculan son razonables y sirven para tomar decisiones?		X	
Los costos se determinan anualmente, después de la toma física de inventarios, no son oportunos para la toma de decisiones			
19. ¿Se necesita autorización de la administración para disponer del material deteriorado u obsoleto?	X		
20. ¿El sistema lleva un control de las existencias por importe y cantidad?		X	
<b>Conclusión:</b>			
Esta área tiene importantes deficiencias de control interno, por lo tanto, para validar las cifras se utilizarán pruebas sustantivas.			
<b>INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO</b>			
1. ¿Se tienen registros auxiliares que identifiquen debidamente cada activo fijo?	X		
2. ¿Los auxiliares de activo fijo se concilian con el mayor?	X		
3. ¿Se realiza un inventario físico del activo fijo que se compare con los registros contables?		X	
4. ¿Los inventarios físicos son supervisados por alguien diferente a la persona que tiene la custodia de los activos fijos?			X
5. ¿Se informan a la gerencia las diferencias encontradas al conciliar los registros contables con las existencias de activos fijos?			X
6. ¿Hay una política que defina quiénes están autorizados y por qué importes para invertir en activos fijos?	X		

PREGUNTA	SI	NO	NA
7. ¿Se requiere autorización de la gerencia para vender activos fijos?	X		
8. ¿Están asegurados los activos fijos?	X		
9. ¿Se vigila que las pólizas de seguro estén vigentes?	X		
10. ¿La empresa tiene una política que defina cuales adiciones se considerarán gastos y cuáles se capitalizarán?	X		
<b>Conclusión:</b>			
A pesar de que el control de esta área es bueno, los saldos se revisarán mediante pruebas sustantivas, debido a que no se realizan inventarios físicos.			
<b>OTROS ACTIVOS</b>			
1. ¿Es necesaria la autorización de funcionarios de la empresa para hacer egresos por concepto de activos intangibles?	X		
2. ¿Para autorizar un egreso por activos intangibles se necesita evidencia que justifique la inversión?	X		
3. ¿Existen políticas definidas de capitalización?	X		
4. ¿Hay expedientes que documentan los cálculos e índices utilizados?	X		
5. ¿Se guarda la documentación comprobatoria de este tipo de erogaciones?	X		
6. ¿La vigencia de los beneficios futuros de activos intangibles es revisada de manera periódica?	X		
7. ¿Se registran todos los pagos que se hacen de manera anticipada como pueden ser rentas, seguros e intereses?	X		
8. ¿Los pagos anticipados se van cancelando conforme se devengan?	X		

PREGUNTA	SI	NO	NA
Conclusión:			
El control interno en esta área es bueno, sólo se harán pruebas de cumplimiento.			
<b>CUENTAS POR PAGAR - EGRESOS</b>			
1. ¿La persona que autoriza los pagos es independiente de la que realiza las compras, de quien requirió el gasto y de quien firma los cheques?	<b>X</b>		
2. ¿Se tiene un control por escrito de las cuentas por pagar?	<b>X</b>		
3. ¿En los documentos por pagar se necesita la firma de uno de los directivos?	<b>X</b>		
4. ¿Todos los pasivos importantes son autorizados por el Consejo de administración?	<b>X</b>		
5. ¿Los documentos pagados son cancelados debidamente?	<b>X</b>		
6. ¿Se archivan todos los documentos pagados?	<b>X</b>		
7. ¿Es necesaria autorización por escrito para poder hacer compras?	<b>X</b>		
8. ¿Los pedidos de compras están numerados progresivamente y autorizados por un funcionario responsable?	<b>X</b>		
9. ¿Se elaboran informes escritos por las recepciones de materiales?	<b>X</b>		
10. ¿Contabilidad recibe copia de todas las ordenes de compra?	<b>X</b>		
11. ¿Las órdenes de compra sirven para hacer los registros contables que corresponden?	<b>X</b>		
12. ¿Cuando se reciben las facturas, contabilidad las compara contra la orden de compra y los informes de entrada a almacén?	<b>X</b>		
13. ¿Contabilidad guarda la factura original del proveedor y copia de la orden de compra y del informe de entrada al almacén?	<b>X</b>		

PREGUNTA	SI	NO	NA
14. ¿Las facturas antes de ser pagadas son verificadas aritméticamente?	X		
15. ¿Al recibir las mercancías se hace un recuento de ellas?	X		
16. ¿Se hacen reclamaciones por los faltantes de mercancía o por la que se encuentra dañada?	X		
17. ¿Al hacer devoluciones sobre compras es necesario que intervenga el departamento de tráfico?		X	
18. ¿Se hacen informes de devolución?	X		
19. ¿Al recibir la nota de crédito del proveedor se compara contra el informe de devolución?	X		
20. ¿Se revisa que los comprobantes de gastos y compras cumplan con los requisitos necesarios y que estén completos?	X		
21. ¿Hay procedimientos establecidos para recuperar gastos hechos por cuenta de terceras personas, como pueden ser clientes o proveedores?	X		
22. ¿La empresa vigila los plazos en que se deben pagar las facturas para aprovechar los descuentos por pronto pago cuando es conveniente?	X		
23. ¿Las devoluciones de mercancía se registran contablemente?	X		
24. ¿Se registran todos los anticipos a proveedores en contabilidad como una cuenta por cobrar?	X		
25. ¿Para hacer ajustes a las cuentas por pagar se necesita autorización del funcionario responsable?	X		
26. ¿La persona que firma los cheques recibe junto con éstos las facturas?	X		
27. ¿Se hacen provisiones por los gastos y servicios conforme se conocen?	X		

PREGUNTA		SI	NO	NA
28.	¿Cuándo el gasto no llega a realizarse se cancela su respectiva provisión?	X		
29.	¿Todos los créditos bancarios requieren autorización de un funcionario responsable de ellos?	X		
30.	¿Hay una persona que verifique el cumplimiento oportuno con los intereses por créditos bancarios y su registro contable?	X		
31.	¿Los créditos obtenidos están debidamente presentados en los estados financieros separando su parte a corto y a largo plazo?	X		
<b>Conclusión:</b>				
Debido al riesgo existente en esta área, aunque el control es bueno, se validarán los saldos de las cuentas mediante una combinación de pruebas de cumplimiento y sustantivas.				
<b>CAPITAL CONTABLE</b>				
1.	¿Se utilizan de manera numérica ininterrumpida los certificados y talonarios de acciones?	X		
2.	¿Los certificados de acciones están en una caja de seguridad bajo la custodia de un funcionario autorizado?	X		
3.	¿Los certificados y talonarios de acciones no emitidas quedan bajo la custodia de un funcionario responsable?	X		
4.	¿Está prohibido firmar certificados en blanco?	X		
5.	¿Se practican arqueos de los títulos que amparan el capital social?	X		
6.	¿Se cumple con la Ley General de Sociedades Mercantiles llevando registro de acciones nominativas y anotando los aumentos y disminuciones al capital social?	X		
7.	¿Los registros de la emisión de acciones son llevados por personal independiente de la empresa?		X	
Los lleva personal de la empresa				

PREGUNTA		SI	NO	NA
8.	¿Queda debidamente establecido en Actas de Asamblea cuando se decretan dividendos?		X	
9.	¿Hay comprobantes del pago de dividendos?	X		
10.	¿El departamento de contabilidad es oportunamente informado de los acuerdos de accionistas que afecten cualquier cuenta del capital contable?	X		
11.	¿Son conciliados periódicamente los registros de acciones contra las Actas de Asamblea de Accionistas y contra los registros contables?	X		
<b>Conclusión:</b>				
Por la importancia de estas cuentas se harán pruebas sustantivas y de cumplimiento para validar los saldos.				
<b>RESULTADOS</b>				
1.	¿Existe un catálogo de cuentas que clasifique adecuadamente los gastos de operación?	X		
2.	¿El catálogo de cuentas está actualizado según las necesidades de la compañía?	X		
3.	¿Se preparan presupuestos para compararlos contra los gastos reales?		X	
4.	¿Las desviaciones del presupuesto son investigadas por personal diferente del que autorizó el gasto y del que elaboró los presupuestos?			X
<b>Conclusión:</b>				
Esta área por el riesgo inherente que tiene será revisada por medio de la sustantivación.				
<b>IMPUESTOS</b>				
1.	¿La empresa crea oportunamente las provisiones de impuestos?	X		

PREGUNTA	SI	NO	NA
2. ¿Se vigilan las fechas límite de pago de impuestos para evitar incurrir en actualizaciones y recargos?	X		
3. ¿Se verifica el cálculo de los impuestos por una persona diferente a la que los determinó inicialmente?		X	
4. ¿Se hacen conciliaciones de los comprobantes del pago de impuestos contra las cancelaciones de las provisiones correspondientes?	X		
5. ¿El departamento de contabilidad se encarga de registrar todos los anticipos de impuestos oportunamente?	X		
<b>Conclusión:</b>			
Por la importancia de estas cuentas, se verificarán a través de pruebas sustantivas.			
<b>CONTINGENCIAS Y COMPROMISOS</b>			
1. ¿Se cumplieron todos los contratos y convenios que la compañía firmó?	X		
2. ¿Las operaciones fueron normales y debidamente registradas contablemente?	X		
3. ¿No hay ningún juicio en contra de la compañía?	X		
4. ¿Hay comunicación continua entre los directivos, los asesores legales de la empresa y el responsable de la elaboración de estados financieros?	X		
5. ¿Los posibles compromisos y contingencias de la empresa son debidamente revelados en los estados financieros?	X		
6. ¿Son informados oportunamente todos los acuerdos del Consejo de Administración?	X		
<b>Conclusión:</b>			
Como es necesario asegurarse de que no hay ninguna contingencia, se utilizarán pruebas sustantivas y de cumplimiento.			

## CONCLUSIONES

Después de haber estudiado todo lo relacionado con la evaluación del control interno en una auditoría, podemos obtener las siguientes conclusiones:

La necesidad del control interno en las empresas se debe a que éstas cada vez tienen operaciones más complejas y a que están en continuo desarrollo económico. Cada vez requieren más dinamismo para responder al cambio, al mismo tiempo que necesitan una estructura que las haga estables, el control interno forma parte de esta estructura.

La oportunidad y exactitud de la información que reciben los directivos para poder tomar decisiones depende de que el control interno existente sea efectivo, que realmente esté funcionando como se tenía planeado.

El control interno no es un sistema aislado, recibe influencias del ambiente que lo rodea, tanto dentro de la misma empresa como fuera de ésta. El auditor también debe considerar esto al hacer su evaluación. Además, el auditor debe tomar en cuenta el riesgo que representa el procesamiento electrónico de datos en la generación de la información financiera, ya que por el avance tecnológico los equipos y sistemas son cada vez más sofisticados y se deben evaluar.

La evaluación del control interno que realiza el contador público, en su función de auditor, es la medida de la efectividad del control interno. Para llegar a esta conclusión, el auditor forma su criterio con las pruebas que consideró necesario aplicar en cada caso. Es decir, las pruebas de cumplimiento al control interno son necesarias para que el auditor pueda sustentar su opinión sobre los ciclos de operaciones de la empresa.

Para evaluar el control interno es indispensable el criterio profesional, éste se adquiere con conocimientos técnicos, pero también es necesaria la experiencia.

De acuerdo al grado de confianza que el auditor considera se puede tener en el control interno es que se determinan el alcance, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría. A mayor grado

de efectividad del control interno corresponden menos pruebas sustantivas y más pruebas de cumplimiento y viceversa. Es por esto que el estudio y evaluación del control interno son muy importantes para el contador público independiente.

La auditoría se puede llevar a cabo a través de pruebas selectivas gracias a la implantación de sistemas de control interno eficientes.

Cabe destacar que en las empresas micro y pequeñas es más eficiente aplicar pruebas sustantivas que de cumplimiento, porque no tienen muchos controles establecidos y son pocas las operaciones que realizan. Es por esto que la empresa que se eligió para esta tesis fue mediana.

El estudio y evaluación del control interno es tan importante, que las normas de la profesión lo destacan como requisito para que el contador público pueda emitir una opinión sobre estados financieros.

El estudio del control interno no sólo sirve para definir la estrategia de auditoría, también se aprovecha para hacer una carta de sugerencias a la administración de la empresa examinada, que en ocasiones puede llegar a incluir observaciones sobre deficiencias de control muy importantes y de las cuáles no se habían percatado.

En ocasiones se hacen revisiones del control interno para emitir un informe sobre su situación, no debemos confundirlas con las que tienen como finalidad ayudar en la planeación de la auditoría.

Para finalizar, el sistema de control interno lo establece la administración de la empresa, es su responsabilidad, pero le sirve al auditor como un apoyo para realizar su examen de los estados financieros y después emitir un dictamen. Se comprobó la hipótesis inicial de que el estudio y evaluación del control interno son indispensables para el auditor independiente. Cualquier auditor que va iniciando su trayectoria como tal debe poner atención en este punto para que vaya formando su propio criterio profesional; esta tesis puede ser de utilidad, ya que proporciona bases teóricas y ejemplifica este estudio.

## BIBLIOGRAFIA

1. DEFLIESE, Philip L., et al. **Auditoría Montgomery**. 2a. ed., México, LIMUSA. 1991. 1006 pp.
2. ECHENIQUE, José Antonio. **Auditoría en Informática**. México, 1990.
3. GARCÍA DE LA BORBOLLA, Manuel. **Guía de control interno y objeto de cada control**. México, Trillas. 1994.
4. Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría. **Normas y Procedimientos de Auditoría**. 15a. ed., México, IMCP. 1995.
5. IMCP. **Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados**. 9a. ed., México, IMCP. 1994. 415 pp.
6. KELL, Walter G. y ZIEGLER, Richard E. **Auditoría Moderna**. México, Continental. 1992.
7. LAZCANO, Juan M. y RIVAS ZIVY, Enrique. **Auditoría e Informática**. México, IMCP. 1989.
8. LEONARD, William P. **Auditoría Administrativa: Evaluación de los métodos y eficiencia administrativos**. México, Diana. 1971. 315 pp.
9. LOTT, Richard W. **Auditoría y Control del Procesamiento Electrónico de Datos**.
10. MENDÍVIL ESCALANTE, Víctor Manuel. **Elementos de Auditoría**. México, ECASA. 1984.
11. MOCK, Theodore J. Y TURNER, Jerry L. **Evaluación y juicio del auditor en relación con el control interno contable**. México. IMCP. 1989.
12. PÉREZ TORAÑO, Luis Felipe. **Elementos de Auditoría Contemporánea**.
13. RODRÍGUEZ VALENCIA, Joaquín. **Sinopsis de Auditoría Administrativa**. 6a. ed., México, Trillas. 1994. 297 pp.
14. SÁNCHEZ ALARCÓN, Francisco Javier. **Programas de Auditoría**. México, Ediciones Contables Administrativas. 1971.
15. TAYLOR, Donald H. y GLEZEN, G. William. **Auditoría: Integración de conceptos y procedimientos**. México, LIMUSA. 1987. 983 pp.

*Servitesis*

OTRA OPCION PARA SU TESIS  
**615-18-61**  
AV. MEXICO 2210  
(CASI ESQUINA CON AMERICAS)