

870108

# UNIVERSIDAD AUTONOMA DE GUADALAJARA

INCORPORADA A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO  
FACULTAD DE ADMINISTRACION, CONTABILIDAD,  
ECONOMIA Y TURISMO

1,  
2g



## INTRODUCCION Y ETAPAS DEL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

---

**TESIS PROFESIONAL**  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADO EN CONTADURIA  
P R E S E N T A  
**LAURA ELENA AGUILAR VILLEGAS**  
GUADALAJARA, JAL. 1991

---



Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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

# I N D I C E

## INTRODUCCION

### CAPITULO I. NORMAS DE AUDITORIA.

3

I.I	Definición de auditoria	3
I.II	Importancia de la auditoria	4
I.III	Normas de auditoria	5
I.IV	Informe Cohen	12

### CAPITULO II. CONTROL INTERNO.

18

II.I	Definición de control	19
II.II	Reglas de los controles	20
II.III	Tipos de metodos de control	23
II.IV	Definición de control interno	26
II.V	Elementos del control interno	26
II.VI	Diferencia entre control interno y control administrativo	30
II.VII	Aspectos importantes de la definición	33
II.VIII	Objetivos del control interno por aplicaciones significativas	35

### CAPITULO III. CONOCIMIENTO DEL CLIENTE.

39

III.I	Factores internos, externos, decisiones del cliente	40
III.II	Fuentes de información	44
III.III	Evaluación del medio ambiente del control interno	49
III.IV	Evaluación del departamento electrónico de datos	60

### CAPITULO IV. FASES DEL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

65

IV.I	Las cuentas y aplicaciones significativas para la auditoria	65
IV.II	Elaboración de flujogramas	69
IV.III	Estudio inicial de los controles	73
IV.IV	Evaluación preeliminar	76
IV.V	Evaluación de los resultados	78

### CONCLUSIONES

84

### BIBLIOGRAFIA

86

## I N T R O D U C C I O N

La auditoria ultimamente ha sido objeto de critica respecto a lo que la gente espera del auditor y lo que el auditor hace, es por esta razón que los expertos en la materia decidieron mejorar nuestro trabajo, mejorando la manera de evaluar el control interno, ya que anteriormente se evaluaba pero no se tomaba en cuenta para el trabajo final ó no se le daba la importancia necesaria para el alcance, oportunidad y naturaleza de las pruebas sustantivas.

La realidad es que es una tarea dificil el correlacionar los resultados de la evaluación del control interno con las pruebas sustantivas a efectuarse en cada área; así pues, el presente trabajo pretende mostrar la solución a tal problema con la ayuda de un sistema de evaluación del control interno por aplicaciones significativas, tomando en cuenta los objetivos especificos que debe cumplir el control interno en cada aplicación.

En el primer capitulo se establecen conceptos y definiciones que son necesarias conocer para el trabajo en si, además mostrar la importancia de una buena evaluación de control interno.

En el segundo capitulo se fundamenta el control como

último paso del proceso administrativo, y la importancia de este, así como diferentes conceptos que nos conducen a encontrar la mejor manera de implantar controles, en una compañía.

En los dos últimos capítulos se presentan sistemáticamente las etapas para la evaluación del control interno por aplicaciones significativas, así como la manera de evaluar los resultados y enfocarlos a las pruebas que se harán en cada área.

No quiero dejar de expresar el agradecimiento a todas aquellas personas que directa e indirectamente ayudaron a la realización de éste trabajo.

## C A P I T U L O I

### NORMAS DE AUDITORIA

#### I.1 DEFINICION DE AUDITORIA

De una manera general algunos autores definen a la auditoria como: Una disciplina intelectual basada en la lógica, ya que está dedicada al establecimiento de hechos, siendo las conclusiones resultantes falsas o verdaderas. (1).

Esta es una definición que deja mucho a la imaginación, sin embargo todo lo que dice es cierto ya que de acuerdo a los hechos existentes los auditores sacan sus conclusiones ya sean falsas o verdaderas.

Otra definición más específica es la que define el comité para conceptos básicos de auditoria del colegio americano de contadores, que considera a la auditoria como "Un proceso sistemático que consiste en obtener y evaluar objetivamente evidencia sobre las afirmaciones relativas a los actos y eventos de carácter económico; con el fin de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones y los criterios establecidos, para luego comunicar los resultados a las personas interesadas". (2)

En esta definición ya se nos indica que es un proceso sistemático, esto es que se debe de seguir una secuencia

de operaciones ordenadas que deben realizarse para obtener un fin determinado, tambien nos habla ya de como debemos realizar y obtener dichas operaciones que en este caso seria obteniendo y evaluando las afirmaciones relativas a los actos y eventos de carácter económico, todo esto para lograr un fin determinado, es decir sacar una conclusión acerca de que si lo que se está evaluando cumple con los criterios establecidos y dando así los resultados a los interesados que pueden ser diferentes para cada caso.

Existen diferentes clasificaciones de auditoría como son la auditoría interna, externa, operacional, gubernamental, etc. Pero para los intereses de esta tesis nos referiremos a la auditoría para efectos financieros, que es la que se practica con la finalidad de determinar la exactitud de las cifras que se presentan en los estados financieros y que cumplan con los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases consistentes.

## I.II IMPORTANCIA DE LA AUDITORIA

Como se comentó anteriormente los resultados de una auditoría son observados por gran número de personas, ya sean proveedores, instituciones bancarias, accionistas, miembros del consejo y otros que pueden tener o no, un interés directo en los resultados de una auditoría.

Esto es, si alguna institución bancaria va otorgar un préstamo a una compañía, el banco necesita saber si ésta

préstamo con sus activos o capital, el banco querrá entonces ver sus estados financieros para comprobarlo, por lo que estos necesitan reunir la característica de confiabilidad y todas las que debe reunir cualquier información contable, para esto se necesita que una firma de contadores independientes den una opinión imparcial acerca de la información contable, así mismo algunos otros interesados necesitarán también de una auditoría, por parte de una firma de contadores.

En consecuencia la fuerza social y la responsabilidad de la auditoría es tan grande que la imaginación intelectual de un auditor nunca deberá diluirse en un conjunto de procedimientos y técnicas rutinarias.

Así vemos que en la economía nacional e internacional, el público está incrementando su interés en la información financiera de las empresas. Ya que es un instrumento necesario para determinar la capacidad de participación de las entidades en los planes de progreso de la comunidad.

### I.III NORMAS DE AUDITORIA

El status de una profesión se puede apreciar en la medida que la respectiva colectividad profesional presenta ciertas características. Las ocupaciones profesionales poseen ciertos atributos comunes que les distinguen de los



no profesionales. Todas las profesiones reúnen estos cinco elementos:

- 1.-Teoría sistemática
- 2.-Autoridad profesional
- 3.-Reconocimiento público
- 4.-Códigos normativos
- 5.-Una cultura (1)

Las profesiones establecen sus códigos normativos porque son necesarios, ya que de lo contrario si se multiplicaran los abusos, la sociedad podría revocar el monopolio de la profesión.

Para que el público pueda confiar en un buen trabajo y para que exista uniformidad de criterios, es necesario la existencia de bases sólidas que permitan al auditor llevarlo de la mano y no salirse de los límites establecidos, así pues consideremos que la profesión es un tanto, más bien un mucho internacional y los criterios son pues aún más diferentes. Para esta razón existen órganos en cada país que regulan la profesión.

Una de las organizaciones de contadores más influyentes en los Estados Unidos de América es el American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). Entre sus miembros voluntarios figuran contadores públicos de todos los estados y territorios, sus diversos comités han emitido boletines que con el paso de los años han constituido la base de los "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados".

Debido a las críticas del público contra los comités

del AICPA ya que se componian en su mayor parte, de propietarios de firmas de contadores públicos que trabajaban por horas y en forma voluntaria (3), sin contar con ayuda importante para investigación y que estaban sujetos a presiones de clientes, gobierno y otras entidades, se creó la Comisión de Normas de la Contabilidad Financiera (FASB), en donde sus miembros son antiguos propietarios de firmas de contadores públicos independientes, así como hombres de negocios y profesionistas. A todos se les exige renuncien a toda asociación con sus antiguas organizaciones y se dediquen de tiempo completo al FASB.

Existen también organismos particulares como son el Instituto de Auditores Internos y la Oficina General de Contabilidad.

En México tenemos el máximo órgano de la profesión que es el Instituto Mexicano de Contadores Públicos quien en la preocupación por asegurar que el desempeño del trabajo se efectúe a un alto nivel de calidad de acuerdo con el carácter profesional de la auditoría y con las necesidades de las personas que utilizan los servicios de auditoría creó: en 1955 la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría que ha orientado sus actividades permanentes hacia el alcance de dos objetivos principales:

- 1.-Determinar las normas generales que el contador

público deberá observar en su trabajo de auditoria función que le es privativa, a fin de dotarlo del más alto sentido de responsabilidad y respaldarlo con investigaciones sistemáticas y bien documentadas, en las cuales pueda apoyar solidamente su opinión.

2.-Hacer las recomendaciones de indole práctica que sean necesarias para complementar el contenido normativo de sus postulados y declaraciones generales.

Asi se fueron creando distintos boletines que a lo largo de los años han venido siendo revisados y actualizados debido a los cambios que en el tiempo ha tenido la profesión.

Las normas de auditoria son "Los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de dicho trabajo" (4).

Estas son de carácter obligatorio y se clasifican de la siguiente manera:

- A) Normas Personales: Entrenamiento técnico y Capacidad profesional. Independencia. Cuidado y diligencia profesional.
- B) Normas de ejecución: Planeación y supervisión. ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO. Obtención de evidencia suficiente y competente.
- C) Normas de información: Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión.

**Normas Personales:**

Las normas personales o generales se ocupan de las cualidades del auditor y la calidad de su trabajo.

La primera norma exige que el auditor tenga competencia (mediante la educación formal y la experiencia) para ejercer como tal. Este se presenta a sí mismo como un experto en principios y prácticas contables y en métodos de auditoría.

La independencia, materia de la segunda norma general, es la marca de calidad de la profesión de auditoría. La opinión del auditor tendría muy poco, o ningún valor, si él no fuera en realidad, o si se creyera que no es, independiente de la administración de una compañía cliente.

La tercera norma general (debida atención) exige que el auditor conceda el grado de atención que espera de un profesional.

**Normas relativas a la ejecución de trabajo:**

Las normas relativas a la ejecución gobiernan la naturaleza de una auditoría y la extensión y tipos de evidencia que debe ser obtenida para emitir una opinión.

La primera norma relativa al trabajo de campo exige que la auditoría sea adecuadamente planificada. Esta planificación ayuda a asegurar que las áreas importantes

de la auditoria reciban la atención apropiada, que los problemas potenciales y las áreas sensibles pueden ser identificados con prontitud, que el personal sea utilizado de la manera mas acertada, y que el examen se realice de una manera eficaz y eficiente.

La planeación se lleva a cabo durante toda la auditoria. En los trabajos recurrentes, se inicia poco despues de la finalización de la auditoria del año pasado y se prolonga hasta llegar a la terminación de la auditoria del año en curso cuando se emite el informe sobre los estados financieros, la carta de sugerencia y otros. El auditor debe dejar evidencia en sus papeles de trabajo de haber planeado la auditoria.

Esta etapa es muy importante hoy en día ya que la auditoria está sufriendo algunos cambios que mas adelante mencionaré, y que involucran tanto a la planeación como al estudio y evaluación del control interno.

La planeación va conjunta con la supervisión y debe ejercerse en proporción inversa a la experiencia, la preparación técnica y la capacidad profesional del auditor supervisado, debe ejercerse en las etapas de planeación, ejecución y terminación del trabajo; y debe dejarse en los papeles de trabajo evidencia de la supervisión ejercida.

El estudio y evaluación del control interno segunda norma de ejecución de trabajo ha sufrido ciertos cambios y esto se debe a ciertas recomendaciones del informe COHEN

(tema que a continuación trataré) estas recomendaciones están basadas en investigaciones, consultas, análisis y deliberaciones, y están contenidas en dicho informe, esta norma y sus cambios son el tema central de esta tesis.

Debido a que el objetivo del auditor es ver si los estados financieros presentan o no la situación financiera, es obvio que los métodos, sistemas y procedimientos para que la información financiera llegue hasta los estados financieros, deben de ser estudiados por un auditor y determinar así, si se puede confiar en ellos o no, y que puedan servir de base para la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría

La última norma de ejecución dispone que un auditor debe obtener evidencia válida en cantidad suficiente y de calidad para formar una base de opinión acerca de los estados financieros.

Normas relativas al informe:

Este conjunto de normas gobierna la forma y el contenido del informe del auditor. La última norma exige que en el informe se exprese si los estados financieros están presentados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, y si tales principios se han aplicado consistentemente.

En las guías internacionales de auditoría se nos amplía la norma de asociación del auditor con la

información financiera del cliente y dice que un auditor se asocia con información financiera cuando anexa su informe a dicha información o permite el uso de su nombre en una relación profesional. Si el auditor no esta asociado de esta manera, no podra asumirse por terceras partes, que el auditor tiene responsabilidad. Sin embargo, si el auditor tiene un conocimiento de que una entidad asocia su nombre sin autorización, con la información, debe solicitar a la administración que deje de hacerlo y considerar los pasos siguientes si los hubiere, tales como informar a los usuarios de la información, terceras personas conocidas, del uso de su nombre sin autorización, en relación con la información. El auditor tambien podria considerar necesario tomar otra acción, por ejemplo asesoria legal.

#### I.IV INFORME COHEN (3)

La comisión cohen surgió despues del duro ataque de que fue objeto la profesión debido a la apreciación de sus criticos y a un reconocimiento mas amplio, de la importancia del papel de los auditores y de la emisión de los estados financieros.

Usualmente se miraba a los auditores como el medio de proveer un grado razonable de seguridad en cuanto a la veracidad de estados financieros, para ayudar a la protección de inversionistas y proveedores de crédito contra cualquier información erronea o fraudulenta.

Aún mas extrema es la esperanza o idea en el sentido de que el auditor, al dar su dictamen, esta expresando que los juicios y acciones de la gerencia del negocio han sido de una calidad superior, y siempre con la mira del mejor interés de todos aquellos que tienen que fiarse en los estados financieros.

Estas pretenciones tan exageradas contribuyen fuertemente a la creencia por parte de muchos criticos en el sentido de que la profesión estaba fracasando en llevar a cabo su misión. Nada menos que perfección en los informes era visto como no satisfactorio.

Aunque la perfección no se logre, la profesión tiene la responsabilidad de mejorar constantemente la efectividad de los trabajos de auditoria hasta los máximos extremos que razonablemente sean alcanzables.

Para todo esto el AICPA nombró una comisión especial en 1974 para examinar las responsabilidades de los auditores a la luz de las legítimas pretensiones del público y fue encargada de desarrollar conclusiones y recomendaciones con respecto a las responsabilidades propias de los auditores independientes.

La comisión debería considerar si existe una brecha entre lo que el público espera o necesita y lo que los auditores pueden y deben razonablemente cumplir. Si tal brecha existe, es necesario explorar para determinar como puede ser resuelta la disparidad.



Después de un considerable estudio de la evidencia disponible y de su propia investigación , la comisión concluye que tal brecha existe y la responsabilidad no parece estar a cargo de los usuarios de los estados financieros.

La comisión emitió un informe de conclusiones tentativas en marzo de 1977 y sostuvo una reunión pública que generó un número substancial de respuestas, tanto orales como escritas, formales e informales, en la ciudad de Washington. D.C., en junio de 1977. Todas las respuestas fueron analizadas y consideradas cuidadosamente por la comisión.

Hablar de todas las recomendaciones sería tema de otra tesis por lo que me voy a referir solo aquellas que involucraron el estudio y evaluación del control interno.

1.-El papel del auditor independiente en la sociedad.

\*Los usuarios de los estados financieros esperan que los auditores penetren en los asuntos de la empresa, para ejercer vigilancia sobre la administración.

\*El conflicto potencial entre los administradores y los usuarios de la información, hace necesaria la auditoría.

\*La contabilidad se utilizó para controlar las entidades mercantiles y el auditor es parte del proceso por los requisitos de auditoría, de la información contable.

\*Los usuarios necesitan la seguridad de que la administración ha llevado a cabo su responsabilidad por el establecimiento y supervisión de un sistema que proteja adecuadamente los activos de la empresa y permita la preparación de la información financiera de acuerdo con las normas. Una auditoría provee una seguridad razonable de que la administración ha cumplido con esta responsabilidad.

2.-Los límites y la extensión del papel del auditor

\*La función de auditoría debe involucrarse más en el proceso de la información financiera sobre una base más actual y continua. Esta expansión debe empezar ahora con un estudio más comprensivo y una evaluación de los controles sobre el sistema contable.

\*El dictamen del auditor sobre la función de auditoría, debe incluir una evaluación de los controles administrativos sobre el sistema contable y debe revelar las deficiencias importantes no corregidas en el sistema de control interno, no reveladas por la administración.

\*La función de auditoría debe gradualmente expandirse para incluir todos los elementos del proceso utilizado por la empresa para preparar la información financiera. Debe también revisar el proceso para preparar la información trimestral.

\*En la medida en que se pueda estandarizar el proceso de la información financiera basada en

proyecciones financieras como lo ha sido la información histórica, se podrán hacer revisiones sobre el proceso de esa información proyectada. El grado requerido de estandarización no ha sido a la fecha atendido.

Con base a todos estos comentarios los expertos han transformado el estudio y evaluación del control interno a un sistema llamado por ciclos de transacciones y por objetivos, este método se explica en esta tesis de la siguiente manera "Por aplicaciones y por objetivos" ya que es la mejor manera de correlacionar el estudio y evaluación del control interno con las pruebas sustantivas.

- (1) AUDITORIA, CONCEPTOS Y METODOS. John J. Willingham.
- (2) AUDITORIA, INTEGRACION DE CONCEPTOS Y PROCEDIMIENTOS. Taylor y Glezen.
- (3) REVISTA DE CONTADURIA PUBLICA. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- (4) NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

## C A P I T U L O I I

### CONTROL INTERNO

Los contadores públicos se han percatado de que el estudio y evaluación cuidadosos del sistema de control contable interno pueden reducir la necesidad de llevar a cabo una gran cantidad de pruebas sustantivas de los saldos de las cuentas al finalizar el año.

La experiencia va dando a los auditores puntos de comparación para decidir en algunos aspectos de la evaluación del control interno, a otros de menos experiencia no les queda mas que la teoría que fundamenta la práctica. Por lo que se consideró tomar los temas que más les interesan a los que van comenzando.

Hay varios puntos de vista contradictorios respecto a la manera óptima de dirigir una organización. Sin embargo, los teóricos y los profesionales de la administración requieren un control eficaz. La combinación de objetivos bien planeados, una organización firme, una dirección capaz y la motivación, tendrán pocas probabilidades de éxito si no hay un sistema adecuado de control.

En otras palabras la planeación, organización y dirección, pasos del proceso administrativo, aún si se aplicaran debidamente, no ayudarían a los gerentes a alcanzar sus metas si el control no se aplica en forma

correcta.

De esta manera el auditor fundamenta la teoría de que si existe un control interno eficaz, así como un medio de ambiente sano, habrá menos posibilidades de error, a menos que sea una irregularidad, es decir cuando el error es intencional.

#### II.1 DEFINICION DE CONTROL

FAYOL. Define al control como la actividad que consiste en verificar si todo ocurre de conformidad con el plan adoptado con las instrucciones emitidas y con los principios establecidos.

El control tiene como fin señalar nuestras debilidades y errores a fin de rectificarlos e impedir que se produzcan nuevamente. (1).

TERRY. Dice que el control se puede definir como el proceso para determinar lo que se está llevando a cabo, valorizándolo y, si es necesario, aplicando medidas correctivas de manera que la ejecución se lleve de acuerdo con lo planeado.

El control debe estar orientado objetivamente. Está diseñado para hacer que la gente haga lo que debe hacerse para satisfacer el objetivo. (2).

MADDOCH. Dice que es la medición de los resultados actuales y pasados, en relación con los esperados, ya sea total o parcialmente, con el fin de corregir, mejorar y formular nuevos planes. (3)

Como vemos las tres definiciones dicen lo mismo pero en diferentes palabras, pero todas encaminadas hacia la misma finalidad es decir, corregir los errores.

## II.II REGLAS DE LOS CONTROLES

1.- Hay que distinguir ante todo, los pasos ó etapas de todo control:

a) Establecimiento de los medios de control.

b) Operaciones de recolección y concentración de datos.

c) Interpretación y valoración de los resultados.

d) Utilización de los mismos resultados.

La primera y la última de estas etapas son esencialmente propias del administrador ó director. La segunda, ciertamente es del contralor o técnico en el control de que se trate. La tercera suele ser del administrador, con la ayuda del técnico.

2.- Entre la innumerable variedad de medios de control posibles en cada campo, hay que escoger los que puedan considerarse como estratégicos. Pueden ayudarnos a encontrar esos puntos, preguntas tales como las siguientes:

¿Qué mostrará mejor lo que se ha perdido o no se ha obtenido? ¿Qué puede indicarnos lo que podría mejorarse? ¿Cómo medir más rápidamente cualquier desviación anormal? ¿Qué informará mejor sobre "quien" es responsable de las fallas? ¿Qué controles son los más baratos y amplios a la

vez? ¿Cuáles son los más baratos y amplios a la vez?  
¿Cuáles son los más fáciles y automáticos?

3.- Los sistemas de control deben reflejar, en todo lo posible la estructura de la organización:

a) La organización es la expresión de los planes, y a la vez un medio de control. Por eso, cuando el control "rompe" los canales de la organización sistemáticamente, distorsiona y trastorna ésta. Vgr.: Los reportes que se obliga a los obreros, oficinistas, etc., que entreguen a contabilidad u otro departamento de control "directamente", tienden a distorsionar la organización.

b) Además, los mismos controles pierden eficacia. Por ejemplo: muchas veces el dato escueto no sirve, pues necesita de la interpretación ó adiciones que debe hacerles el jefe de cada departamento, que es quien tiene la visión general del mismo.

4.- Al establecer los controles, hay que tener en cuenta su naturaleza y la de la función controlada, para aplicar el que sea más útil.

5.- Los controles deben ser flexibles. Cuando un control no es flexible, un problema que exija rebasar lo calculado en la previsión, hace que, o bien no pueda realizarse adecuadamente la función, o bien se tienda a abandonar el control como inservible. Muchos están en contra del empleo de controles, precisamente por inflexibilidad, por ello es tan útil el empleo de los



presupuestos flexibles, que mas adelante explico.

6.- Los controles deben reportar rápidamente las desviaciones. El control de tipo "histórico", mira hacia el pasado. De ahí que, muchas veces, cuando reporta una desviación o corrección, ésta es ya imposible de realizarse. Deben tener preferencia por ello los tipos de control que tienen "preestablecida" su norma estándar, aunque éste sea aproximado.

7.- Los controles deben ser claros para todos cuantos de alguna manera han de usarlos. Por esta razón debe cuidarse de estar instruyendo permanentemente sobre la necesidad de los controles y sobre su táctica y terminología, a quienes han de intervenir en su operación.

8.- Los controles deben llegar lo más concentrados que sea posible a los altos niveles administrativos, que los han de utilizar. Nótese además el beneficio de poder aplicar las técnicas de la estadística.

9.- Los controles deben conducir por sí mismos de alguna manera a la acción correctiva. No sólo deben decir "que algo esta mal", sino "donde, porqué, quién es el responsable, etc."

10.-Económicamente realista. El costo de instalar un sistema de control consiste en hacer la cantidad mínima que se requiere para garantizar que la actividad vigilada llegue a la meta deseada. Por ejemplo, en la mayor parte de las situaciones sería una pérdida de tiempo que un

gerente de ventas recibiera diariamente los informes de ventas. Casi siempre bastan los informes semanales o mensuales.

Se dice que para que un estándar de control funcione debidamente es preciso que sea aceptado por los miembros de la organización como parte integral y justa de su trabajo. Por ejemplo, la necesidad de conservar los costos dentro de los límites del presupuesto deberá ser aceptada como normal y conveniente. Esto es, cuando aquellos que han de cumplir con los estándares participan en su determinación, hay mayores probabilidades de que se sientan comprometidos personalmente con ellos. Los sistemas de control deben ser además compatibles con la cultura de la organización, pues de lo contrario no darán resultado.

#### 11.111 TIPOS DE METODOS DE CONTROL

La mayoría de los métodos de control pueden agruparse en uno de cuatro tipos básicos: Controles anteriores a la acción, controles directivos, controles de selección y controles después de la acción

Controles anteriores a la acción.

Denominados a veces precontroles, garantizan que antes de emprender una acción se haya hecho el presupuesto de los recursos humanos, materiales y financieros que se necesitarán. Cuando llega el momento de la acción, los presupuestos se aseguran de que los recursos requeridos

estén disponibles en los tipos, calidad, cantidades y ubicaciones necesarios.

Los presupuestos pueden exigir contratar y adiestrar a nuevos empleados, adquirir equipo y suministros, y diseñar y programar los nuevos materiales o productos. Los presupuestos de ventas son ejemplos de controles anteriores a la acción.

#### Controles directivos.

Tienen por objeto descubrir las desviaciones respecto a alguna norma o meta y permitir que se hagan correcciones antes de terminar determinada serie de acciones. La designación está tomada de la conducción de automóviles, el conductor dirige el auto para evitar que se aparte de la carretera o que vaya en la dirección equivocada, pues entonces no podría llegar a su destino. Los controles dan resultado sólo si el gerente es capaz de obtener información precisa y oportuna sobre los cambios del ambiente o el avance hacia la meta deseada.

#### Controles de sí/no o de selección preliminar.

Este tipo de control ofrece un proceso de selección en el cual, para que una operación continúe, antes hay que aprobar un procedimiento o satisfacer determinadas condiciones.

Dado que los controles directivos ofrecen un medio de imponer medidas correctivas mientras un programa todavía es viable, suelen ser más importantes y de mayor uso que

otros tipos de control. Sin embargo, rara vez son perfectos y de ahí que los controles de tipo si/no sean sumamente útiles como medios de realizar una "doble comparación" cuando el factor fundamental lo constituye la seguridad, como sucede cuando se hacen fuertes gastos, los controles de si/no proporcionan a los gerentes un margen adicional de seguridad.

#### Controles despues de la acción

Como lo indica el término, los controles despues de la acción miden los resultados de una acción terminada. Se investigan las causas de las desviaciones respecto del plan o norma, y luego los hallazgos se aplican a actividades futuras parecidas. Estos también se utilizan como criterio para estimular a los empleados, por ejemplo: cumplir con un estándar puede producir un bono.

En términos generales ya se explicó lo que es control, su proceso, sus reglas y los tipos de control. Enfocándonos a lo que le interesa a un auditor se distinguen otras clasificaciones de controles en las cuales se incluyen los ya vistos anteriormente; Además la definición de control interno es diferente y nos dice lo que es específicamente de acuerdo a lo que interesa a los auditores para su evaluación. Las técnicas administrativas ya vistas fundamentan la teoría de control de los auditores y nos sirven para tener un punto de comparación al evaluar los diferentes controles que nos encontremos en

algunas compañías y decidir sobre su efectividad.

#### II.IV DEFINICION DE CONTROL INTERNO

En el boletín referente al control interno E-02 se definió el control interno de la siguiente manera:

El control interno comprende el plan de organización y la coordinación de todos los métodos y medidas adoptados por una empresa para proteger sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia operativa y estimular la adhesión a las políticas administrativas preescritas por la gerencia.(4).

Como se ve, esta definición es una derivación de la definición de control de FAYOL, especificando ésta lo que le interesa controlar y corregir de la desviación para efectos contables.

#### II.V ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO

Los elementos o factores que intervienen en el control interno de las empresas pueden agruparse en: cuatro clasificaciones: a)organización, b)procedimientos, c)personal, y d)supervisión (5).

##### a)Organización.

Los elementos que intervienen en la organización son:

1.-Dirección, que asuma la responsabilidad de la política general de la empresa y de las decisiones tomadas en su desarrollo.

2.-Coordinación, que adopte las obligaciones y necesidades de las partes integrantes de la empresa a un

todo homogéneo y armónico, que prevea los conflictos de funciones o interpretaciones contrarias a las asignaciones de autoridad.

3.-División de labores, que defina claramente la independencia de las funciones de operación, custodia y registro. El principio básico de control interno es, en este aspecto, que ningún departamento debe tener acceso a los registros contables en que se controla su propia operación. Bajo el mismo principio, el departamento de contabilidad no debe tener funciones de operación ó de custodia, sino concretarse al registro correcto de datos, verificando sus respectivas autorizaciones y evidencias de controles aplicables, así como a la presentación de los informes y análisis que requiera la dirección para controlar adecuadamente las operaciones de la empresa.

El principio de división de funciones impide que aquellos de quienes depende la realización de determinada operación pueda influir en la forma que ha de adoptar su registro o en la posesión de los bienes involucrados en la operación. Bajo este principio, una misma transacción debe pasar por diversas manos, independientes entre sí.

4.-Asignación de responsabilidades, que establezca con claridad los nombramientos dentro de la empresa, su jerarquía y delegue facultades de autorización congruentes con las responsabilidades asignadas. El principio fundamental en este aspecto consiste en que no se realice

transacción alguna sin la aprobación de alguien específicamente autorizado para ello. Debe, en todo caso, existir constancia de esa aprobación, con la posible excepción de actividades rutinarias de menor importancia en que la aprobación claramente pueda entenderse como tácita.

b) Procedimientos.

La existencia de control interno no se demuestra sólo con una adecuada organización, pues es necesario que sus principios se apliquen en la práctica mediante procedimientos que garanticen la solidez de la organización:

1.-Planeación y sistematización. Es deseable encontrar en uso un instructivo general o una serie de instructivos sobre funciones de dirección y coordinación, la división de labores, el sistema de autorizaciones y fijación de responsabilidades.

Estos instructivos usualmente asumen la forma de manuales de procedimientos y tienen por objeto asegurar el cumplimiento, por parte del personal, con las prácticas que dan efecto a las políticas de la empresa, uniformar los procedimientos, reducir errores, abreviar el período de entrenamiento del personal y eliminar o reducir el número de órdenes verbales y de decisiones apresuradas.

2.-Registros y formas. Un buen sistema de control interno debe procurar procedimientos adecuados para el

registro completo y correcto de activos, pasivos, productos y gastos.

3.-Informes. Desde el punto de vista de la vigilancia sobre las actividades de la empresa y sobre el personal encargado de realizarlas, el elemento más importante de control es la información interna. En este sentido, desde luego, no basta la preparación periódica de informes intrínsecos, sino su estudio cuidadoso por personas con capacidad para juzgarlos y autoridad suficiente para tomar decisiones y corregir deficiencias.

Los informes contables constituyen en este aspecto un elemento muy importante del control interno desde la preparación de balances mensuales, hasta las hojas de distribución de adeudos de clientes por antigüedad o de obligaciones por vencimientos.

c) Personal.

Por sólida que sea la organización de la empresa y adecuados los procedimientos implantados, el sistema de control interno no puede cumplir su objetivo si las actividades diarias de la empresa no están continuamente en manos del personal idóneo.

Los elementos de esta área que intervienen en el control interno son cuatro: 1.-Entrenamiento, 2.-Eficiencia, 3.-Moralidad, y 4.-Retribución.

d) Supervisión.

Como ha quedado dicho, no es únicamente necesario el



diseño de una buena organización, sino también la vigilancia constante para que el personal desarrolle los procedimientos a su cargo de acuerdo con los planes de la organización. La supervisión se ejerce en diferentes niveles, por diferentes funcionarios y empleados y en formas directa e indirecta.

En negocios de mayor importancia, la supervisión del control interno amerita un auditor interno o un departamento de auditoría interna que actúe como vigilante constante del cumplimiento de la empresa con los otros elementos de control: organización, procedimiento y personal. Así, la función de auditoría interna que vigila la existencia constante del control interno, es a su vez un elemento muy importante del mismo control interno.

#### II.VI DIFERENCIA ENTRE CONTROL INTERNO CONTABLE Y CONTROL INTERNO ADMINISTRATIVO

De la definición ya vista de control interno se desprenden los objetivos básicos del control interno:

- a) La protección de los activos de la empresa,
- b) La obtención de información financiera veraz, confiable y oportuna,
- c) La promoción de eficiencia en la operación del negocio y,
- d) Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por la administración de la empresa (6).

Se hace una distinción entre que los dos primeros objetivos cubren el aspecto de controles internos contables y los dos últimos se refieren a controles internos administrativos. No obstante los objetivos contables y administrativos pueden mezclarse. Por ejemplo: la compra de materiales, lo cual significa eficiencia operativa. Sin embargo, dichos requisitos reducen también la posibilidad de que ocurran ciertas irregularidades tales como compras innecesarias para beneficio de alguien, ó pago de comisiones no autorizadas, etc.

Como ya se vió el concepto genérico de control interno se subdivide en dos aspectos fundamentales a los que generalmente se les denomina control administrativo y control contable.

En las normas de auditoria boletín E-02, establecen la diferencia entre control administrativo y control contable interno.

Control administrativo se describe de un modo general como un plan de organización, procedimientos, y registros que se ocupen de los procesos de decisión administrativa, que dan lugar a la autorización de las operaciones. Los análisis estadísticos, los informes de resultados y todos aquellos que conocemos como mecanismos tradicionales de control, son ejemplos de control administrativo (6).

Control contable interno: se describe de modo general como el plan de organización y los procedimientos y regis-

tros que salvaguardan el activo y la confiabilidad de los registros contables. Los sistemas de autorización, aprobación, así como los controles físicos del activo, son ejemplos de éstos (7).

La distinción entre control administrativo y control contable se utiliza para indicar de manera general el área de interés del auditor respecto a los controles y no para identificar exclusivamente los objetivos de controles específicos.

Observando la definición de control administrativo se identifica claramente la responsabilidad de la gerencia en la toma de decisiones tendientes al logro de los objetivos de la organización, marcando además claramente la necesidad de implantar un adecuado control contable de las transacciones.

Todos los controles internos contables son el resultado de ó pueden considerarse como controles administrativos. Por otra parte el proceso de toma de decisiones, puede incluir una serie de controles que no tienen efecto en el sistema de contabilidad al menos directamente.

El auditor estudia y evalúa el control interno debido a su interés en la confiabilidad de los datos contables. En una organización como ya vimos, el control interno cumple varios objetivos. Sin embargo, el objetivo de mayor interés para el auditor es la prevención y detección de

errores en el registro de los datos de contabilidad. El rigor del control interno determina hasta que punto el auditor puede confiar en la información básica. Por lo tanto, determina también la cantidad de información probatoria requerida por el.

## II.VII ASPECTOS IMPORTANTES DE LA DEFINICION

Algunos aspectos estan implícitos, pero otros estan explícitos, requieren elaboración. La definición es independiente del sistema de procesamiento de datos. Ya sea que se utilice sistema manual ó por computador, los objetivos del control contable siguen siendo los mismos, la definición señala tambien explícitamente que el control contable solo puede permitir la preparación de los estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. No obstante existen algunas limitaciones implícitas al control interno:

A) El error humano potencial debido a descuido, distracción, errores de juicio o comprensión equivocada de instrucciones, el control interno ordinariamente depende de que las personas acaten las políticas y procedimientos preescritos.

B) La posibilidad de burlar los controles por medio de colusión con partes externas a la entidad o con empleados de la misma. El control interno está destinado a prevenir errores ó irregularidades por parte de personas que operan dentro del sistema. La persona que desempeña el cargo de

supervisor puede cometer errores o irregularidades actuando fuera del sistema.

C) La posibilidad de que una persona responsable de ejercer control, pudiera abusar de esa responsabilidad, por ejemplo un miembro de la administración que violara algún control, puesto que alguien tiene que supervisar el sistema.

D) La posibilidad de que los procedimientos pudieran llegar a ser inadecuados debido a cambios en las condiciones o a situaciones muy especiales y que el cumplimiento con esos procedimientos pudieran deteriorar el control.

E) La administración también efectúa cálculos contables, tales como la obsolescencia de inventario, y selecciona principios contables, tales como la contabilización para un cruce de cuentas, los cuales no pueden someterse a control contable. Por consiguiente no puede asegurarse la confiabilidad de los estados financieros aunque los registros de contabilidad sean confiables.

La definición de control interno contable especifica claramente que los objetivos del control contable son: controlar el flujo de transacciones a través del sistema contable y proteger los activos relacionados.

Estos controles básicos incluyendo los del departamento de procesamiento electrónico de datos

(llamado PED de ahora en adelante), son de naturaleza ambiental. Es decir no están asociados directamente con un saldo o un ciclo de operación específico, pero pueden influir e influyen en el funcionamiento y diseño de los procedimientos y técnicas de control contable de la empresa cliente. Colectivamente, los controles generales constituyen el ambiente de control de una empresa. Aspecto que se considera para los efectos en pruebas sustantivas.

Los controles específicos, tanto los manuales como los de PED, son aquellos que están asociados directamente con series de operaciones específicas y con los activos correspondientes dentro de un sistema de contabilidad.

A partir de aquí se inicia el desarrollo del concepto de "Control Interno por Objetivos" que es la forma de evaluar el control interno, establecido con base en los objetivos básicos del control interno (enumerados anteriormente), los objetivos específicos de control interno, que son aplicables a todos los sistemas o series de transacciones, sirven de base para evaluar el control interno por aplicaciones significativas.

## II.VIII OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO POR APLICACIONES SIGNIFICATIVAS

La manera que se explica en esta tesis de evaluar el control interno, es por aplicaciones significativas para las cuales tomaremos en cuenta los siguientes objetivos que deben cumplirse dentro del inicio y procesamiento

hasta el registro de la transacción y que en base a su cumplimiento por parte del cliente tendremos la seguridad absoluta para confiar en los procedimientos de control del cliente:

1.- Que todas las transacciones estén registradas

Deben existir procedimientos para evitar la omisión de transacciones reales de los registros de la empresa.

2.- Que cada transacción registrada sea real

Deben existir procedimientos para que en los registros de la empresa no se incluyan transacciones ficticias o inexistentes.

3.- Que cada transacción registrada esté correctamente valorada.

Deben existir procedimientos para asegurar que en los registros de la empresa, aparezcan los valores monetarios correctos correspondientes a cada transacción.

4.- Que cada transacción sea oportunamente registrada.

Deben existir procedimientos para asegurar que, en los registros de la empresa, aparezcan las transacciones en el periodo contable correspondiente (mes trimestre, año, etc.)

5.- Que cada transacción registrada esté correctamente clasificada.

Deben existir procedimientos para asegurar que,

las transacciones sean debitadas o acreditadas a las cuentas correspondientes del libro mayor y/o auxiliares.

6.- Que cada transacción registrada esté correctamente resumida.

Deben existir procedimientos para asegurar que en los libros de registro original, aparezcan los débitos y los créditos debidamente acumulados (sumados).

7.- Que cada transacción registrada esté correctamente transcrita.

Deben existir procedimientos para asegurar que la información de los documentos sea correctamente registrada en los libros de registro original y auxiliares.

Para lograr los objetivos anteriormente descritos, una consideración importante es si existen o no, procedimientos cuyo propósito sea identificar y rechazar información errónea y, cuando sea aplicable corregir e incorporar esa información nuevamente dentro del flujo normal de procesamiento.



- (1) ADMINISTRACION DE EMPRESAS. A. Reyes Ponce.
- (2) CURSO DE ADMINISTRACION MODERNA. Koontz/O'Donell
- (3) ADMINISTRACION. James A. F. Stoler
- (4) NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA. Instituto Mexicano de Contadores Públicos
- (5) GUIAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- (6) AUDITORIA, INTEGRACION DE CONCEPTOS Y PROCEDIMIENTOS.  
Taylor y Glezen.
- (7) AUDITORIA CONCEPTOS Y METODOS. John J. Willingham.

### C A P I T U L O I I I

#### CONOCIMIENTO DEL CLIENTE

Para la correlación que debe existir entre las pruebas sustantivas y el estudio y evaluación del control interno, influyen otros aspectos como son la planeación y dentro de ésta obtener el conocimiento del negocio del cliente que es de los que trata este capítulo.

Los pasos a seguir en el proceso de planificación se pueden presentar en diferente orden; así como documentarse en el plan general de auditoría ó en una cédula especial para cada paso, se recomienda una cédula llamada "evaluación de los resultados" que se explicará en el capítulo cuatro.

El conocimiento del negocio del cliente es un proceso dinámico que se realiza durante el transcurso del año, y no solamente durante la auditoría.

La habilidad del auditor para evaluar riesgos de la auditoría y planificar y ejecutar un auditoría eficaz y eficiente se ve acrecentada por su conocimiento del negocio del cliente.

Este conocimientos ayuda al auditor a:

- Identificar las áreas significativas para la auditoría, incluyendo las áreas problemáticas.

- Identificar las estimaciones que el cliente necesita

efectuar.

- Evaluar el medio ambiente existente en el control interno contable.
- Evaluar el grado de riesgo y la naturaleza de los errores que pueden provenir de las estimaciones del cliente.
- Emplear eficazmente las técnicas analíticas de revisión.
- Identificar las transacciones inusitadas o poco usuales.

Un entendimiento del negocio del cliente no sólo contribuye a una optimización de la auditoría sino que mejora la habilidad del auditor para prestar otros servicios útiles al cliente.

### III.1 FACTORES INTERNOS, EXTERNOS Y DECISIONES DEL CLIENTE

El proceso del conocimiento del negocio del cliente abarca un entendimiento de:

#### 1.-Factores externos que afectan al negocio.

Por ejemplo, las condiciones económicas regionales, nacionales e internacionales; las condiciones dentro de la industria incluyendo aquellas que afectan a los clientes, competidores y proveedores; y a las acciones de terceros tales como organismos gubernamentales.

#### 2.-Factores internos que afectan al negocio

Por ejemplo, la capacidad productiva, los acuerdos

con sindicatos de obreros y las restricciones incluidas en los convenios de préstamo.

3.-Las acciones y decisiones del cliente en el manejo del negocio.

Por ejemplo, los cambios en estrategias de mercadeo y en métodos de producción.

El auditor debe lograr un entendimiento del negocio del cliente a fin de poder formular y evaluar los resultados de sus procedimientos de auditoría y determinar si los estados financieros reflejan adecuadamente los efectos de los factores internos, externos y los efectos de las acciones y decisiones del cliente.

También ayuda a planificar y ejecutar una auditoría eficaz y eficiente.

Este es un punto importante para el auditor ya que lo mantiene actualizado en cuanto materia fiscal, materia política, económica, estadística, financiera, etc. ya que todos los aspectos involucrados pueden afectar alguna rama en la cual nosotros tengamos un cliente.

El auditor aumenta su conocimiento al comprender lo siguiente:

• La naturaleza de la industria, es decir el número, tamaño y fuerza relativa de los competidores, de los proveedores y clientes; los objetivos próximos a lograr de la industria a nivel empresa y a nivel país, y algunas veces internacional; y las condiciones de oferta y demanda

existentes dentro de la industria.

- Las operaciones comerciales de la industria, por ejemplo, los métodos de producción, comercialización y finanzas que típicamente se emplean.

- Los factores económicos generales que afectan a la industria, esto es, tasas de interés, desempleo e inflación.

- Las razones detrás de las medidas y decisiones tomadas por el cliente con respecto a estos factores externos.

Cuanto mejor conocimiento se tenga de la industria, más fácil será para el auditor identificar las áreas específicas del negocio del cliente que pueden verse afectadas por factores externos. Igualmente, cuanto mejor entendimiento se tenga del negocio del cliente, más fácil será para el auditor identificar aquellos factores generales comerciales y de la industria que son importantes para nuestra auditoría.

A través de este proceso, el auditor no pretende lograr el mismo grado de conocimiento que tiene la gerencia del cliente para el manejo del negocio. Sin embargo, el auditor necesita alcanzar un conocimiento suficiente para determinar si una medida, una transacción o una respuesta a una pregunta se fundamentaron en justificaciones lógicas. Si estas determinaciones carecen de sentido lógico, será necesario obtener información

adicional sobre el asunto en particular y el negocio.

Bueno pero esto es necesario que se documente en alguna parte de la auditoría, para que los que van a participar en ella tengan también en cuenta todos los factores que puedan afectar a cada área a revisar. Desde luego el grado de conocimiento del cliente será diferente para los socios principales y gerentes responsables que los de los asistentes ó ayudantes, debido a que los primeros deben contar con un conocimiento global de las operaciones del cliente al igual que un conocimiento de las áreas específicas, y para los ayudantes dependiendo del grado de responsabilidad será su conocimiento para que sólo pueda detectar aquellos factores que afectan al área que le corresponde revisar.

Este proceso de conocimiento se hace durante la etapa de planificación de la auditoría, además de que se analizan los diferentes factores para ver de que forma podría afectar los estados financieros.

Al momento del estudio y evaluación del control interno se deben de tomar en cuenta todos estos factores, tanto para identificar las cuentas significativas, así como para evaluar el riesgo con ellas asociado. Para la documentación de las conclusiones y el análisis de de estos factores, se tienen diversos criterios y he ahí a veces la falla de correlacionar la planificación de la auditoría con el estudio y evaluación del control interno

y ambos con la naturaleza, alcance y oportunidad de las pruebas sustantivas, es por esta razón que yo recomiendo una cédula llamada "evaluación de los resultados" en donde se concentra toda la información, para la toma de decisiones durante toda la auditoría. En base a otros criterios, prefieren algunos dejarlos tan sólo en la planificación de la auditoría, que yo pienso que es correcto, pero que además de dejarlo en el plan de auditoría, se debe de enfocar al área que le corresponde, y esto lo veremos en el capítulo llamado evaluación de los resultados.

### III.II FUENTES DE INFORMACION

Para lograr el conocimiento del cliente existen diferentes medios de información tanto internas como externas, siendo la mas importante el cliente y su industria.

El personal del cliente puede proporcionar información sobre los factores que son importantes con respecto a sus respectivas áreas de responsabilidad, la manera en que estos factores afectan a la empresa, y los informes internos que ellos consideran de mayor utilidad. Estas personas también pueden informar sobre asuntos de importancia ocurridos recientemente, y sobre las razones comerciales para las diversas decisiones y medidas por ellos tomadas. Con frecuencia, el auditor lleva a cabo conversaciones con el personal operativo así como con el personal financiero por cuanto los primeros son responsables de

las decisiones operativas claves. Así se confirma que la profesión del auditor es sumamente completa, ya que tiene que saber tratar a las personas y saber como preguntar, y como continuar una conversación que nos lleve a alguna decisión importante; y esto es saber algo de psicología.

Otra fuente interna en donde el auditor puede lograr un entendimiento del negocio es a través de los informes internos utilizados por el cliente para manejar sus operaciones diarias; los informes anuales a accionistas; las actas de asambleas ordinarias y extraordinarias, así como las actas de las reuniones del consejo. También sirven los presupuestos, los contratos claves, la información de comercialización y otras comunicaciones formales con analistas de sistemas ó accionistas..

Ejemplos de información importante que puede detectar el auditor en fuentes internas son: El caso en que se esté planeando pedir algún préstamo después de la fecha de cierre auditable, y este sea por un monto importante y del cual nosotros auditores no estemos enterados, al leer alguna de las actas de reuniones nos daremos cuenta que existen planes para hacerlo, y ver los efectos que puede tener para la presentación y revelación de los estados financieros, así como ver la razón para lo cual van a pedir el préstamo. Otro caso que en lo particular me sucedió es que platicando con personal de la compañía, me comentaron que la compañía vendería unas casas a sus



empleados, por lo que ésto implicó saber el origen de las casas y su correcta afectación a estados financieros, así como la manera de financiar a sus empleados. Otro caso que también me sucedió fué que en una empresa tenían unos informes de ventas, que proporcionaba mensualmente el departamento de ventas a contraloría, en donde venia el producto más vendido, así como el menos vendido su costo, sus precios, algunas gráficas, y algunas sugerencias, esta información yo la requerí para sacar algunos costos, pero al estarla hojeando me di cuenta que el producto "K", era un producto que no se vendía y que los vendedores sugirieron descartarlo del mercado, ésto implico platicar con altas autoridades para ver que iban a hacer con los inventarios de existencia y su correcta valuación, ya que tenían altas existencias del producto.

Esto no quiere decir que los auditores sean unos detectives, pero tampoco que dejen pasar por alto acontecimientos que sean obvios para nuestra revisión, y así demostrar que podemos ayudar al cliente en sugerirle los mejores métodos de contabilidad para las operaciones que traegan como consecuencia tales acontecimientos.

En lo que respecta a fuentes externas, el auditor en base a su juicio profesional, determina cuáles de estas fuentes serian útiles para cada compromiso en particular. Una manera de lograr este objetivo es preguntar a los miembros de la administración respecto a la información

que consideran importante: las publicaciones de la industria o los informes de gobierno que estudian; los competidores con los cuales se comparan; las asociaciones comerciales por ellos consideradas útiles; y los indicadores externos que utilizan. A continuación se indican algunas de estas fuentes las cuales probablemente existen en bibliotecas, librerías especializadas, e instituciones gubernamentales:

• **Informes gubernamentales:** Existen diversos informes de industrias específicas y estudios generalizados de negocios emitidos por organismos gubernamentales, como son los reportes del Instituto Nacional de Geografía y Estadística (INEGI), así como el Diario Oficial de la Federación (DOF) que contiene aspectos de legislación muy importantes.

• **Publicaciones Periódicas:** El auditor puede determinar por medio de conversaciones con el cliente, las publicaciones periódicas, tales como revistas específicas de la industria, que son de mayor relevancia para el negocio. Además existen publicaciones generales como: El financiero, periódico que contiene indicadores bursátiles y de comercio exterior, la revista Expansión que publica artículos de carácter económico, News Week en donde también publica artículos de cuestiones económicas.

• **Información regional:** Existe un número de fuentes de información regional y económica, incluyendo publicaciones

periodicas regionales, de los Bancos de la región, universidades y cámaras de comercio.

•Estados Financieros: Los informes anuales de los accionistas de otras empresas similares pueden ayudar al auditor a lograr un entendimiento d la industria dentro de la cual opera el cliente. Estos informes pueden obtenerse directamente de las compañías clientes o de otros socios de auditoria que tienen acceso a esta información.

•Literatura Profesional: Además de los boletines de normas de auditoria y de los de principios de contabilidad, existen publicaciones sobre temas de auditoria para industrias especificas.

•Asociaciones Profesionales: La participación activa en asociaciones profesionales permite al auditor estar en contacto con otras personas que funcionan en la industria y aprender directamente acerca de los factores que, en la opinión de ellos, son importantes en el manejo de sus negocios.

•Personal de la firma: Además de consultar con auditores que cuentan con experiencias anteriores en el compromiso, podria ser útil consultar con otras personas de la firma que tengan experiencia de trabajo ó auditoria en industrias similares o que tengan relación. Además de aportar sus conocimientos personales sobre la industria, estos individuos pueden sugerir otras fuentes útiles de información y pueden colaborar en la identificación de los

principales factores externos que afectan a compañías dentro de la industria. Así mismo estas personas pueden tener información actualizada proveniente de fuentes externas.

### III.III EL MEDIO AMBIENTE EXISTENTE EN EL CONTROL INTERNO

El medio ambiente de control está compuesto por dos elementos distintos: La conciencia de control y los mecanismos generales de control.

Aunque la conciencia de control es un elemento intangible, la gerencia debe tomar medidas tangibles a fin de difundirla a través de toda la organización. Esto se puede hacer, en parte, mediante la implementación de ciertos mecanismos generales de control y el ejercicio de la disciplina necesaria para hacer que dichos mecanismos funcionen eficazmente.

En el capítulo II de este trabajo se describen formas de establecer controles, así como los requisitos y objetivos que deben de cumplir los controles.

Durante el proceso de planificación, el auditor debe obtener un conocimiento del medio ambiente existente en el control interno del cliente. La calidad de este medio ambiente de control puede influir sobre muchas decisiones de la auditoría, debido a sus efectos potenciales sobre la eficacia del control interno del cliente sobre el procesamiento de datos (tema que se trata a continuación)

y sobre las estimaciones que la gerencia efectúa al prepararlos estados financieros. Mientras la existencia de un medio ambiente de control no satisfactorio no garantiza de por sí la eficacia de los controles existentes para cada aplicación, su ausencia puede disminuir la eficacia de los controles. Por consiguiente, un medio ambiente de control satisfactorio es un ingrediente clave de un sistema de control interno contable eficaz.

Por conciencia de control del cliente se entiende la importancia que la gerencia da al control interno contable y, por lo tanto, a la atmósfera dentro de la cual funcionan los controles internos contables de cada aplicación del cliente.

Dicha conciencia es, en grna parte, un elemento intangible; es una actitud de la gerencia que, cuando se comunica y hace cumplir, sirve para reducir la probabilidad de que los controles contables del cliente sean pasados por alto.

Dado que los objetivos primordiales de la mayoría de los clientes son económicos, sería apropiado evaluar el desempeño de la gerencia en términos económicos. Si la gerencia ha establecido una conciencia de control satisfactoria, aquellos controles internos contables que se basan en la justificación costo beneficio deberían poder sobrevivir presiones inapropiadas a fin de lograr metas económicas. Al evaluar la conciencia de control del cliente

nte, el auditor considera las siguientes preguntas acerca de dichas presiones:

•Cuanto se presiona al personal ó cuanta presión percibe el personal para lograr sus metas?

•¿Qué sucede cuando el personal logra o no sus metas?

•¿Se indaga acerca de la forma en que se obtuvieron los resultados y no simplemente acerca de cuáles fueron éstos?

•¿ Aquellas personas que logran los objetivos evitando los controles establecidos reciben recompensas tales como bonificaciones o participación en acciones, etc.?

•¿Se presiona al personal para que viole su código de ética personal o adopte códigos de ética comerciales que podrían estar por debajo de los propios.?

En general, el auditor debe preocuparse por el hecho de que si la gerencia, con el propósito de motivar al personal a lograr metas económicas, ha creado a la vez una atmósfera que conduce a comportamiento indisciplinado o poco ético.

La respuesta dada por la gerencia al tomar conocimiento de una debilidad existente en el control interno o de un control que ha sido eludido es una forma de medir el compromiso que tiene ésta hacia un control interno eficaz. Medidas correctivas oportunas tomadas por la gerencia demuestran su compromiso y así refuerzan la conciencia de control. En resumen, para que la conciencia

de control sea realista, la gerencia debe poner en claro que no deben ser pasados por alto los controles. Asimismo, si se desea que la conciencia de control logre el objetivo deseado, deben establecerse mecanismos generales de control.

#### Los mecanismos generales de control

Los mecanismos generales de control deben proporcionar la disciplina necesaria para que los controles sobre aplicaciones contables específicas y procesos de estimaciones y de información no rutinaria funcionen eficazmente. Estos mecanismos tradicionales de control los podemos completar con el capítulo II, antes visto en donde se explica la manera de llevarlos acabo sus procesos sus normas, requisitos etc.

A continuación mencionaré y haré una breve explicación de como deben ser sus características de algunos mecanismos tradicionales de control, ya que también hay que evaluar cada uno de los controles para ver si son eficaces ó no, ya que una cosa es que existan y otra cosa que sean buenos controles. No trato con esto de decir que incluyen todas las posibilidades, así como tampoco se aplican en su totalidad a cada cliente:

-El comité de auditoría.

Mientras que las actividades y responsabilidades específicas de los comités de auditoría varían y se amoldan a las circunstancias individuales, por lo general

los comités de auditoría tienen que ver con los informes financieros que el cliente presenta a accionistas e inversionistas y usualmente tienen la responsabilidad de supervisar las políticas contables u los procesos de auditoría internos e independientes del cliente. Entre las actividades de un comité de auditoría eficaz se incluyen:

- Recomendar el nombramiento del auditor independiente.
- Revisar, con el auditor independiente, la oportunidad y el alcance de la auditoría y lograr una seguridad de que dicho alcance no se encuentra restringido.
- Revisar los resultados de la auditoría y el informe de la auditoría con el auditor independiente.
- Revisar los estados financieros, las presentaciones ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público u otras entidades reguladoras y las noticias financieras con la gerencia y el auditor independiente.
- Revisar con el auditor independiente la carta de gerencia de éste y discutir con la gerencia cualquier medida correctiva propuesta.
- Revisar, con la gerencia y el auditor interno, los hallazgos de éste y sus recomendaciones para tomar medidas correctivas.

-La estructura organizativa.

La estructura de una empresa proporciona los parámetros generales para planificar, dirigir y controlar



sus operaciones y para asignar responsabilidades.

El tamaño y la complejidad de una entidad, junto con la filosofía comercial y operativa de la gerencia, inciden significativamente sobre la estructura de la organización y sobre la necesidad de contar con organigramas formales, descripciones de funciones y pronunciamientos de políticas. Además de existir una estructura organizativa formal, una empresa puede contar con una estructura informal la cual puede incidir de manera significativa sobre el medio ambiente de control existente.

Entre las características de la estructura formal se encuentran las siguientes:

- Descripciones por escrito de funciones que incluyen las tareas principales, idoneidad y responsabilidades por los informes correspondientes.

- Responsabilidades claramente definidas para cada área funcional (ventas, producción, finanzas) y para cada posición (vicepresidente, gerente de ventas, supervisor de control de inventarios, etc.).

- Políticas por escrito en cuanto a la autoridad con respecto a presupuestos, personal, límite de desembolsos, fijación de precios, etc., por nivel y posición.

- Políticas y procedimientos.

Para que las políticas y procedimientos sean eficaces, se necesita que sean comunicados y entendidos por todo el personal apropiado dentro de la organización.

Este tipo de comunicación puede incluir la comunicación inicial por escrito y su refuerzo periódico.

Pueden establecerse políticas y procedimientos mediante una variedad de mecanismos que van desde las decisiones individuales hasta los grupos formales encargados de la fijación de políticas, las políticas y procedimientos pueden comunicarse verbalmente o mediante pronunciamientos formales de políticas por escrito. Dentro de las características de un sistema para establecer y comunicar políticas y procedimientos que pueden ser pertinentes en la evaluación del medio ambiente existente en el control interno se incluyen:

- El nivel de autoridad de aquellas personas encargadas de la fijación de políticas y de aquellas encargadas de su aprobación.
- El grado de claridad y autoridad de las políticas y procedimientos.

- La oportunidad con que se emiten, actualizan, y modifican las políticas y procedimientos.

- El grado de conocimiento y cumplimiento con las políticas y procedimientos.

- La medida en que las políticas y procedimientos se refieren a todas las áreas funcionales.

- La medida en que las áreas funcionales afectadas participan en la formulación de políticas y procedimientos.

-Controles presupuestales.

Un sistema presupuestal eficaz debe proporcionar un método lógico para planificar las actividades de una organización, medir su rendimiento y controlar costos. Las siguientes características del proceso presupuestal pueden ser pertinentes en la evaluación del medio ambiente existente en el control interno:

- Material e instrucciones apropiadas para guiar al personal encargado de la preparación del presupuesto.

- Una participación apropiada en el proceso de preparación del presupuesto de aquellas personas que serán reponsables de lograr los objetivos presupuestados.

- Costos clasificados para que los resultados de las operaciones puedan ser analizados de manera significativa (fijo, variable, etc.)

- Procesos de revisión, aprobación y modificación claramente definidos y bien entendidos.

- Con el propósito de reflejar los cambios ocurridos, modificaciones cuidadosamente controladas del presupuesto. (son importantes para evaluar la ejecución y reaccionar ante variaciones, ya que presupuestos obsoletos pueden oscurecer tendencias significativas que de otra manera serian evidentes).

- Con las investigaciones apropiadas sobre variaciones y tendencias significativas, efectuar comparaciones periódicas y oportunas de los resultados reales contra los presupuestos.

•Responsabilidad. Si al preparar los presupuestos se puede llegar a un acuerdo y si los costos se encuentran correctamente clasificados, la gerencia puede compensar al personal responsable de lograr el presupuesto cuando las metas sean alcanzadas, o puede cuestionar su desempeño cuando el caso sea contrario.

-Sistemas de contabilidad e informes.

A fin de que un sistema de contabilidad e informes sea eficaz debe cumplir tanto los requerimientos de informes internos como externos. Debe proporcionar a la gerencia información suficiente, acertada y oportuna, a fin de que ésta pueda manejar la entidad, y debe proporcionar a terceros información apropiada acerca de la situación financiera, además de otra información relevante del cliente.

-Controles generales de PED.

Un sistema sano de controles generales establecidos sobre PED es un factor importante en el medio ambiente existente en el control interno del cliente. En el estudio y evaluación de los controles generales de PED se utiliza el siguiente tema de este capítulo.

-Auditores internos.

La auditoría abarca la revisión de las operaciones contables, financieras, de PED y otras de una entidad. Para la mayoría de las grandes compañías y muchas de las pequeñas, es conveniente contar con un

grupo de auditoria interna. La auditoria interna es el elemento del medio ambiente existente en el control interno que mide y prueba la eficacia de los controles internos especificos de contabilidad. Aunque la auditoria interna abarca una amplia gama de actividades, las más relevantes con respecto al medio ambiente existente en el control interno contable incluyen:

- Revisar y evaluar los controles contrables, financieros, de PED, y operativos.
- Determinar el cumplimiento con los procedimientos y politicas establecidas por la empresa.
- Determinar si los activos de la empresa se encuentran debidamente contabilizados y protegidos contra pérdida.
- Verificar la exactitud y confiabilidad de la información contable de otra índole.
- Recomendar medidas ya sea para lograr economias o para fortalecer los controles establecidos.
- Realizar investigaciones o estudios especiales bajo la dirección de alta gerencia o del comité de auditoria.

Para evaluar la capacidad del auditor interno deben tomarse en consideración sus calificaciones así como la evaluación de su trabajo. Los factores a analizar son:

- Las normas y procedimientos establecidos por el cliente para contratar y ascender al auditor interno.
- Su educación y experiencia y la compatibilidad de éstas con sus responsabilidades.

•El alcance y la calidad de sus actividades de entrenamiento, incluyendo la frecuencia de su participación en cursos seminarios formales y la naturaleza de su entrenamiento al llevar a cabo su trabajo.

•La existencia y naturaleza de normas de ejecución contra las cuales medir su trabajo y la eficacia de las revisiones periódicas de su rendimiento.

•La integridad de la documentación de sus papeles de trabajo, incluyendo programas de auditoría, evidencia del trabajo desempeñado, y los soportes de sus hallazgos de auditoría.

-Integridad y competencia del personal.

La integridad y competencia del personal de una empresa son los elementos esenciales del medio ambiente existente en el control interno. Cuanto mayores y más complejas sean las operaciones de una empresa, más formales probablemente serán sus políticas y procedimientos relativos al personal. A pesar del grado de formalidad de estas políticas y procedimientos, algunos de los más importantes que afectan el medio ambiente son los siguientes:

•Las normas y procedimientos existentes para la contratación, ascenso transferencia, retiro y terminación de contratos de personal.

•Los programas de entrenamiento para el personal, tanto nuevo como antiguo, con el fin de mejorar su desempeño y

motivar su progreso dentro de la empresa.

-El código de conducta.

-El control sobre subsidiarias.

La documentación de la evaluación del medio ambiente, se deja a criterio del auditor y dependerá del tamaño del compromiso y de los resultados obtenidos. Mi sugerencia es que se deje documentada en el plan de auditoría, pero los detalles que afecten a cada área deben ir documentados en la "cédula de evaluación de los resultados".

#### III.IV EVALUACION DEL DEPARTAMENTO DE PROCESAMIENTO ELECTRONICO DE DATOS

El empleo de computadoras en las empresas lucrativas se remonta escasamente a principios de los años cincuenta. Su uso en el área de la contabilidad era tan limitado que los auditores le prestaron poca atención. A finales de los años cincuenta y principios de los sesenta, el uso más extendido de las computadoras estimuló la publicación de numerosos libros y artículos sobre los nuevos instrumentos de auditoría que era preciso desarrollar para hacer frente a los problemas que planteaban los diferentes sistemas. En la actualidad el punto de vista de la comisión de normas de auditoría emitió el Boletín F-06, que tiene como objetivos señalar los principales objetivos del control interno en un ambiente de FED y los procedimientos de auditoría sugeridos para evaluar y revisar el control interno de en empresas que lo utili-

con.

El siguiente cuestionario nos muestra como debemos evaluar el control interno de PED:

Es necesario primeramente hacer algunas cédulas de información en donde digan que clase de equipo tiene la compañía, así como el tipo de liberación, el encargado de manejar cada terminal, el encargado de PED, así como un organigrama; todo esto se evalúa pues la parte medular de que funcione bien el departamento de PED.

Ahora si siguen una serie de preguntas que corresponden a los diferentes objetivos de control interno.

#### 1.-Organización.

1.1.-El área cuenta con un organigrama completo, forma: y actualizado?

1.2.-El nivel jerárquico del Área de informática es adecuado en relación a sus usuarios?

1.3.-Existe una adecuada segregación de funciones entre PED y sus usuarios?

1.4.-Los operadores nunca realizan actividades de programación?

1.5.-Los programadores nunca realizan actividades de operación de sistemas?

1.6.-PED no efectúa correcciones a la información fuente ?

#### 2.-Administración.

2.1.-Existe un comité de usuarios activo?



2.2.-Se cuenta con un manual de políticas y procedimientos del área?

2.3.-Existe un plan de sistemas a corto y largo plazo?

2.4.-Existen procedimientos para el desarrollo de las actividades del plan?

2.5.-Se cuenta con un plan de capacitación al personal?

2.6.-Se realizan reuniones periódicas entre PED y sus usuarios?

3.-Desarrollo de sistemas

3.1.-Existen estándares para la requisición, coordinación y aceptación del usuario?

3.2.-Se cuentan con estándares para el análisis y diseño de sistemas?

3.3.-Existen estándares para la prueba de sistemas?

\*3.4.-Para hacer cambios existe una requisición formal del usuario?

3.5.-Las pruebas se efectúan sobre copias de programas fuente?

3.6.-Las pruebas son verificadas y autorizadas?

3.7.-Se ejerce control de tiempos y recursos?

3.8.-Se efectúan pruebas a los sistemas antes de liberarlos?

3.9.-Los sistemas son documentados?

4.-Operación de sistemas

4.1.-Existe un calendario de producción?

- 4.2.-Hay supervisión sobre la ejecución de trabajos?
- 4.3.-Se cuenta con procedimientos para la asignación de prioridades?
- 4.4.-Existe una bitácora de trabajos realizados?
- 4.5.-Se cuenta con supervisión para dichas bitácoras?
- 4.6.-Los discos, cintas y diskettes cuentan con etiquetas externas de identificación?
- 5.-Seguridad.
- 5.1.-Las instalaciones de PED no están en lugares públicos?
- 5.2.-Las instalaciones de PED son independientes de las demás áreas?
- 5.3.-El acceso al Área de PED se limita a personal del propio departamento?
- 5.4.-Se cuenta con equipo de detección de humo y fuego?
- 5.5.-No existe riesgo de inundaciones?
- 5.6.-El equipo de aire acondicionado funciona adecuadamente?
- 5.7.-Se cuenta con equipo adecuado de extinción de fuegos?
- 5.8.-Existe un convenio soporte con una instalación alterna?
- 5.9.-Existe equipo que evite la pérdida de información a pesar de fallas en el suministro de energía? (NO

BREAK).

5.10-El sistema detecta y registra intentos no autorizados de acceso al equipo?

5.11-Los passwords son individuales, intransferibles, confidenciales y dinámicos?

5.12-Se ejerce un adecuado control sobre la entrada y salida de cintas, discos y diskettes?

Igual que los pasos anteriores de conocimiento del cliente y la evaluación del medio ambiente existente en el control interno, así también la evaluación del control interno existente en el departamento de procesamiento electrónico de datos, se debe dejar documentado con su correspondiente conclusión, en base a las respuestas que se obtengan, y por su puesto en la cédula de "evaluación de los resultados" lo que afecte a cada aplicación en especial.

## C A P I T U L O   I V

### FASES DEL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

Lo visto en el capítulo anterior es la parte de la planificación que afecta al estudio y evaluación del control interno, lo que se ve en este capítulo es en sí el estudio y evaluación interno y aunque los pasos a seguir pueden ser en diferente orden inclusive combinados con los de planeación, aquí se mencionan de la manera que a mi me parece mejor.

#### VI.1 LAS CUENTAS Y APLICACIONES SIGNIFICATIVAS PARA LA AUDITORIA

A fin de llevar a cabo una auditoria eficaz y eficiente, el auditor tiene que efectuar una evaluación exacta de la probabilidad de que hayan ocurrido errores de importancia para la auditoria en la información bajo examen. Para este propósito, el auditor tiene que identificar las cuentas significativas; es decir, las cuentas podrían contener errores de importancia para la auditoria.

La importancia para la auditoria se determina en base a un número de consideraciones siendo la más importante la materialidad. El auditor considera primero la materialidad, y luego si es necesario, considera otras características de la cuenta a fin de determinar si una cuenta es significativa para la auditoria.

Las cuentas con saldos materiales son siempre signi-

ficativas. Otras cuentas, aunque no consideradas significativas antes de la auditoría, pueden llegar a serlo si están sujetas a una subestimación material, tal como el pasivo estimado para garantías de productos. Otras cuentas también pueden ser significativas debido a que se presume que hay una probabilidad más pequeña de que contengan errores de importancia para la auditoría. Otras características, además de la materialidad del saldo de la cuenta, que se deben considerar para determinar la importancia de una cuenta incluyen:

- El volumen de actividad y el tamaño de las transacciones individuales procesadas a través de la cuenta.

- El efecto que las estimaciones tienen sobre la cuenta.

- Los problemas de contabilidad, auditoría e informes relacionados con la cuenta.

- La competencia y experiencia del personal del cliente encargado del manejo de la cuenta.

- Las experiencias anteriores que el auditor ha tenido con la cuenta.

- Los cambios o la posibilidad de cambios de años anteriores en las características de la cuenta. Por ejemplo, la introducción de nuevas complejidades o subjetividades, nuevos tipos de transacciones, o un mayor o menor saldo de lo esperado de la cuenta.

El análisis de las características de las cuentas,

además de ayudar al auditor a identificar aquellas cuentas significativas, le sirve para diseñar los procedimientos de auditoría.

El auditor debe documentar sus decisiones sobre significatividad al incluir las cuentas significativas en la cédula de "evaluación de los resultados". No hay obligación de documentar el método utilizado para identificar las cuentas significativas ni las razones para haberlas clasificado así.

El hecho de clasificar una cuenta como significativa no exige un nivel mínimo de trabajo adicional o de pruebas. Más bien indica que la cuenta debe someterse a un mayor estudio de control interno. El auditor después de efectuar el estudio de las fuentes de información y de las estimaciones que afectan la cuenta y evaluarla para así llegar a la conclusión de que sólo será necesario un número limitado de pruebas.

Para efectuar el estudio y evaluación de las cuentas significativas habrá que convertirlas a aplicaciones significativas para esto es necesario saber que es una aplicación.

Para realizar eficaz y eficientemente un estudio y evaluación del control interno contable, el auditor debe dividir el sistema contable en subsistemas de más fácil manejo denominados aplicaciones. Con esta división el auditor puede con mayor facilidad hacer un seguimiento al

registro y procesamiento de información desde su origen hasta sus asiento final en los registros contables y, como resultado, puede tambien identificar y evaluar con mayor facilidad los procedimientos esenciales de control que existen en el sistema. La mayoría de las siguientes aplicaciones son pertinentes a un gran porcentaje de los sistemas contables de los clientes:

- Ventas y cuentas por cobrar
- Devoluciones y descuentos sobre ventas
- Ingresos de caja
- Compras y cuentas por pagar
- Desembolsos de caja
- Nómina
- Inventario y costo de ventas
- Propiedad, planta y equipo.

Estas aplicaciones son en general, pero dependiendo de la empresa podrán aumentarse algunas o solamente utilizar algunas, tambien dependiendo de la naturaleza de la compañía se podrán combinar por ejemplo, cuando una compañía no maneja clientes, ya que sus ventas son de contado. la aplicación de ventas será, ventas e ingresos de caja.

A continuación presento un cuadro donde muestra las cuentas que afectan a cada aplicación.

Principales cuentas afectadas	1	2	3	4	5	6	7	8
caja y bancos			X		X	X		
cuentas por cobrar	X	X	X					
inventarios				X			X	X
terrenos				X		X		X
edificios				X		X		X

maquinaria	:		X		X		X
depreciación	:						X
cuentas por pagar	:		X	X			
pasivos acumulados	:		X	X	X		
otros pasivos	:				X	X	
	:						
ventas	:	X					
descuentos s/vtas.	:		X				
costo de ventas	:			X		X	
gastos varios	:		X		X		X

- 1: Ventas y cuentas por cobrar.
- 2: Revoluciones y descuentos en ventas.
- 3: Ingresos de caja.
- 4: Compras y cuentas por pagar.
- 5: Desembolsos de caja.
- 6: Nómina.
- 7: Inventarios y costos de venta.
- 8: Propiedad, planta y equipo.

#### IV. II ELABORACION DE FLUJOGRAMAS

Una vez determinadas las aplicaciones a evaluar se tendrá que tener una documentación y examen de la aplicación, ésta etapa consiste en obtener o reafirmar (cuando el trabajo no se hace por primera vez) el conocimiento de la manera como funciona el sistema. Los métodos para lograr esos conocimientos son los siguientes:

- a) memorándum descriptivo del sistema
- b) descripción del sistema en base a flujogramas

El flujograma es preferido para mí ya que para los lectores es más fácil analizar el flujograma que leer dos o tres hojas escritas a mano y difíciles de interpretar.

El propósito primario de un flujograma no es el de identificar las "fortalezas" y "debilidades" del sistema del cliente. Más bien, los propósitos primarios son los de



documentar el conocimiento del auditor respecto al flujo de transacciones y los registros, documentos y procedimientos de procesamiento importantes en uso, y ayudar al auditor a identificar los puntos dentro de la corriente de procesamiento donde podrían existir fallas en lograr los diversos objetivos de control. Con este análisis, el auditor está en capacidad de formular varias preguntas al cliente, y las respuestas obtenidas identificarán los procedimientos de control pertinentes para evitar o detectar errores.

Por lo general, el flujograma no indica los procedimientos de control.

Fautas para la preparación de flujogramas:

El flujograma documenta el conocimiento del auditor respecto al flujo de transacciones y los registros, documentos y procedimientos de procesamiento utilizados en aplicaciones contables significativas. Los procedimientos de procesamiento son aquellas actividades rutinarias necesarias para ejecutar y registrar una transacción; entre ellos se incluyen aquellos utilizados para procesar transacciones que han sido rechazadas. Por ejemplo, para una aplicación de ventas, se incluyen procedimientos para procesar pedidos de los clientes, originar órdenes de ventas, despachar mercancía, facturar a los clientes y registrar ventas.

Normalmente se preparan flujogramas para cada aplica-

ción contable significativa. En un mismo flujograma se pueden presentar aquellos tipos de transacciones que, dentro de una aplicación, se procesan casi de la misma manera; aquellos tipos de transacciones que se procesan de diferentes maneras se comprenderán con mayor facilidad, si se presentan en flujogramas separados. Por consiguiente, los flujogramas separados pueden ayudar al auditor a entender una aplicación de ventas que incluye valores significativos de ventas de contado y también a crédito. Un solo flujograma puede ser suficiente para demostrar una aplicación de nómina que procese de manera sustancialmente similar, las nóminas directas e indirectas por hora.

#### Simbolos estándares de flujogramas y su explicación



Documento: indica los formularios estándares, otros documentos fuente, e informes preparados manual o electrónicamente. Es el simbolo que se utiliza con mayor frecuencia.



Libros: Un sistema de contabilidad contiene diversos libros, estos aparecen en el flujograma y deben estar identificados.

Procesamiento: El



procesamiento electrónico de datos se representa por medio de un rectángulo. La naturaleza del proceso se describe dentro o cerca del símbolo.



Inicio. El flujo de documentos generalmente se inicia en la esquina superior izquierda del flujograma.



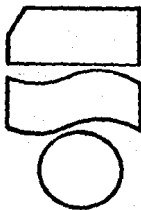
Línea de flujo: Indica hacia donde sigue el flujo de la información.



Fin de flujo: indica cuando se abandona el flujo.



Conector: Una letra o un número dentro del símbolo indica otro sitio en el flujograma donde continúa.



Tarjeta Perforada.

Cinta perforada.

Datos archivados en cinta magnética.

#### IV.III ESTUDIO INICIAL DE LOS CONTROLES

El propósito de esta fase es adquirir un entendimiento del flujo de transacciones y de los controles establecidos con el fin de poder hacer una evaluación sobre la eficacia potencial de los procedimientos de control que el cliente ha empleado para lograr los objetivos de control durante el procesamiento de la información contable. Hay siete objetivos de control, que fueron explicados en el capítulo dos : Que todas las transacciones sean registradas (es decir, sin omitir ninguna), y que cada una de las transacciones registradas sea real, apropiadamente valorada, registrada oportunamente y correctamente clasificada, resumida y transcrita.

El auditor adquiere el conocimiento mencionado anteriormente a través de una combinación de las encuestas realizadas entre el personal apropiado del cliente, las observación de los métodos y procedimientos de procesamientos utilizados, la revisión de los manuales y otras instrucciones escritas del cliente y un seguimiento a través de transacciones seleccionadas.

El paso clave de este estudio es utilizar los siete objetivos de control en coordinación con el conocimiento del sistema del cliente para : a) identificar aquello que podría fallar dentro del flujo de procesamiento, y b) determinar si el cliente ha establecido procedimientos de

control, para evitar o detectar tales errores.

Una parte importante de este paso es especificar la manera en que se relacionan los objetivos de control con la aplicación a examinar, o más específicamente, la forma en que dichos objetivos se relacionan con los diversos tipos de transacciones procesadas en dicha aplicación. Como ejemplo, consideremos el objetivo básico de que todas las transacciones sean registradas. Para la aplicación típica de ventas y cuentas por cobrar, esto significa que los despachos efectuados o los servicios prestados deben ser facturados a los clientes apropiados y que la facturación debe ser registrada. Sin embargo, para un cliente en particular una manifestación tan simple del objetivo sería demasiado general para ser de utilidad. Para que sea útil, es necesario relacionar el objetivo más específicamente con las operaciones del cliente, los aspectos individuales de sus procedimientos de procesamiento y los diversos tipos de transacciones procesadas. Por ejemplo, con respecto a la facturación, puede preocuparse el auditor sobre la existencia de un procedimiento para evitar despachos de mercancía sin la previa elaboración de las guías de despacho; o un procedimiento para asegurar la integridad de las guías de despacho en su recorrido a través de los diversos departamentos durante el proceso contable.

En la fase del estudio inicial, tanto para cada aplicación importante como para cada clase de transac-

ciones, se debe poner especial atención a la identificación de :

- Los documentos y registros contables utilizados, incluyendo los archivos importantes de FED,
- Las principales fuentes de entrada,
- Los procedimientos de procesamiento incluyendo los procesos principales de edición y actualización de FED,
- Los informes y registros de salida, y
- La segregación de funciones.

Una vez que el auditor ha identificado los puntos anteriormente citados, debe considerar el impacto potencial del medio ambiente existente en el control interno anteriormente ya mencionado; luego debe concentrarse en los controles sobre las aplicaciones.

En la identificación de controles se van a encontrar de dos tipos : controles de detección y controles de prevención.

Los controles de detección se realizan con el propósito de detectar errores que puedan haber ocurrido durante el procesamiento. Pueden ser procedimientos formalmente establecidos, tales como conciliaciones bancarias, o pueden ser otros procedimientos que los empleados realizan corrientemente aunque no hayan sido formalmente prescritos, tales como la revisión informal por parte del contralor respecto a los márgenes de utilidad bruta mensuales para confirmar su razonabilidad.

Los controles de prevención se aplican a cada transacción durante el flujo normal de procesamiento con el propósito de evitar errores en los datos, un ejemplo sería : un segundo empleado de cuentas por pagar revisa la codificación original de la cuenta en cada paquete de comprobantes, con el fin de evitar errores en la clasificación de la cuenta.

Por supuesto que si la compañía tiene controles detectivos nos enfocaremos a éstos para ver si detectan y corrigen, en cambio, si probamos los preventivos se haría doble trabajaja que los primeros detectan los errores de los preventivos. Ejemplo de esto es, si existen conciliaciones bancarias (control detectivo) para que se revisa que todos los cheques estén registrados ya que la compañía lo hace, por lo tanto, sólo se revisará la conciliación.

#### IV.III EVALUACION PRELIMINAR.

Al evaluar de manera preliminar la eficacia potencial de los controles contables del cliente, el auditor continúa enfocando su atención sobre la forma en que el cliente logra los siete objetivos de control mencionados anteriormente. Cuando en una aplicación existen procedimientos de control eficaces para lograr estos objetivos, debe haber relativamente poca probabilidad de que la información procesada por la aplicación contenga errores de importancia para la auditoría. Si, a través de las pruebas de cumplimiento de los procedimientos de control, el auditor

puede satisfacerse de que el riesgo es realmente menor, por lo general podrá limitar las pruebas subsiguientes de los saldos de las cuentas.

Por lo tanto, el punto clave de la evaluación preliminar es la evaluación del auditor sobre la probabilidad de que errores de importancia para la auditoría puedan ocurrir y permanecer si detectar durante el período bajo examen. De esta evaluación nacen aquellas decisiones relativas a los procedimientos de auditoría subsiguientes. Para efectuar la evaluación preliminar, el auditor debe de tomar en consideración lo siguiente :

- Los errores potenciales que fueron identificados durante la revisión preliminar de la aplicación y todos aquellos identificados subsecuentemente.

- Si el cliente ha establecido procedimiento de control eficaces para evitar o detectar tales errores y si los procedimientos pueden someterse a prueba.

- La repetición de controles aparentemente ineficaces o inexistentes sobre la probabilidad de errores y la naturaleza, oportunidad y alcance requeridos de las pruebas de auditoría.

- El impacto sobre los estados financieros y el impacto correspondiente sobre la auditoría de aquellos cambios ocurridos en el sistema contable de la empresa durante el período bajo examen.

Si, en base a estas consideraciones, el auditor llega



a la conclusión de que aparentemente el cliente ha establecido procedimientos de control eficaces para reducir la probabilidad de errores, y desea confiar en estos procedimientos debe entonces satisfacerse de que dichos procedimientos de control funcionaron eficazmente durante el período bajo examen. Una parte integral de la conclusión del auditor involucra su satisfacción de que no existe una probabilidad significativa de que la gerencia haya pasado por alto procedimientos esenciales de control.

#### IV.V EVALUACION DE LOS RESULTADOS.

Durante la fase final del proceso de planificación, el auditor integra e interpreta toda la información recopilada tanto en lo que corresponde al proceso de planeación como a las decisiones y resultados de la evaluación y estudio del control interno. Se puede definir como "evaluación de los resultados" la forma en que el auditor piensa lograr su objetivo esencial de auditoría, de adquirir suficiente material evidencial competente.

La evaluación de los resultados refleja, en términos generales, la naturaleza y alcance de las pruebas de auditoría a realizar y las justificaciones lógicas que sustentan la selección de dichas pruebas. Este enfoque es un "puente" entre las decisiones generales de la auditoría y la información administrativa presentada en el plan de trabajo de la auditoría y los procedimientos detallados

de auditoria contenidos en los programas de trabajo de pruebas sustantivas.

La evaluación de los resultados es una manera organizada y completa de ayuda al auditor en el análisis de los factores que tienen influencia sobre las decisiones de auditoria.

Normalmente se prepara una evaluación de resultados ya después de completar las evaluaciones preliminares de las aplicaciones contables importantes. En ese punto, el auditor ya cuenta con conocimientos suficientes sobre las aplicaciones y procesos del cliente para poder evaluar la posibilidad de que ocurran errores de importancia para la auditoria y, por lo tanto, pueda diseñar procedimientos eficaces y eficientes para corroborar las aseveraciones contenidas en los saldos de cuentas.

Se hace una reconsideración cada año de la evaluación de los resultados de la auditoria empleada en el pasado a fin de determinar si aún sigue siendo apropiado. En los casos en que a) la naturaleza del negocio del cliente y su control interno contable, no hayan cambiado de manera significativa, y b) la revisión del equipo de auditoria respecto al enfoque al del año anterior lleven a la conclusión de que dicha evaluación aún refleja los resultados deseados, puede utilizarse la evaluación del año anterior. Si la evaluación de auditoria para ciertas cuentas es suficientemente sencilla, los programas de

auditoría pueden incluirse en la evaluación de los resultados de auditoría, eliminando así la necesidad de tener programas de auditoría separados para dichas cuentas.

Debe lograrse una evaluación de los resultados independientemente de que tenga o no el auditor la intención de confiar en los procedimientos de control del cliente o se piensa satisfacer de la confiabilidad de los datos y criterios relevantes por medio de pruebas mas amplias de los saldos de cuentas.

La evaluación de los resultados se elaborará antes de llevar a cabo muchas pruebas de auditoría con el objeto de evitar la aplicación de procedimientos inadecuados o innecesarios. Después, de llevar a cabo las pruebas de auditoría, puede ser que el auditor se percate de problemas que requieren que partes del plan general de auditoría sean modificados. Si la nueva información es de tal importancia que afecta el enfoque hacia la auditoría de una cuenta o grupos de cuentas de importancia, dicha información puede ser incluida al plan general directamente o puede ser incluida en el plan por referencia a través de un memorandum por separado.

No existe un formato definido para la cédula de "evaluación de los resultados" de auditoría. El plan puede ser largo o corto, dependiendo de la complejidad del trabajo. Debe contener los detalles suficientes para explicar la naturaleza, oportunidad y alcance de las

puebas sustantivas. La evaluación no debe ser una repetición del programa de auditoría, sino debe ser el documento de transición entre el plan de trabajo de auditoría y los programas de detallados de auditoría.

Factores que sirven de base para la toma de decisiones sobre la evaluación de los resultados :

- Características de la cuenta.

Por lo general, estas características se toman en consideración durante la etapa de planeación preliminar de la auditoría. Por lo tanto esta parte de la evaluación puede ser concluida con anterioridad a la toma de decisiones sobre enfoques. Las características que deben de tomarse en consideración son las siguientes :

Importancia.

Tamaño de la cuenta y su integración.

Volúmen de movimientos.

Experiencia obtenida en auditorías anteriores.

Nuevos tipos de transacciones.

Capacidad del personal y cambios de personal.

Complejidad técnica del proceso de registro y de examinar al cuenta.

- Evaluación del riesgo.

Para elaborar la evaluación del riesgo, primero el auditor debe tomar en consideración los varios factores que afectan el riesgo de la cuenta. Dichos factores incluyen los siguientes :

- La evaluación preliminar de los controles sobre varias aplicaciones de datos
- La evaluación preliminar de procesos de datos no rutinarios
- La evaluación preliminar de procesos de estimaciones.
- La evaluación del medio ambiente del control interno.
- Resultados de auditoría de ejercicios anteriores.
- Información sobre la cuenta para el año en curso.

Después, el auditor debe referirse a las evaluaciones preliminares de los factores anteriores con el objeto de comprender los tipos de errores que pudieran ocurrir y determinar la probabilidad de que estos ocurran.

Finalmente, el auditor deberá documentar su evaluación del riesgo en la cédula de evaluación de resultados y con esto establecer las bases para el enfoque de verificación. El auditor indica las áreas en que se piensa confiar en los procedimientos de control del cliente y las áreas en que no se piensa tener dicha confianza. Si el auditor ha determinado que la probabilidad de que ocurran cierto tipo de errores es más que pequeña, debe documentar estos tipos de errores, estimar la desviación máxima en la presentación de la cuenta e indicar si resultarían más

eficaces pruebas sustantivas para efectos de detectar errores potenciales.

Asimismo, la evaluación de los resultados debe contener información relativa a lo siguiente :

- Procedimientos que deben aplicarse en otras áreas.
- Las decisiones sobre enfoque relativos a aplicarse.

Esto ayuda a correlacionar la planeación el estudio y evaluación del control interno con las pruebas sustantivas.

## C O N C L U S I O N E S

El haber desarrollado este trabajo ha traído a mi mente ciertas conclusiones que a continuación menciono.

Es indudable que la profesión de un contador es completa y requiere de mucho estudio. Ya que es necesario conocer o tener cuando menos noción de varias áreas de estudio a la vez debido a la diversidad de entidades que visita, ya que éstas pueden ser maquiladoras o comercializadoras de diferentes productos.

Como una profesión completa requiere de sus códigos normativos que son la base o la guía de acción, ya que de no existir estos, cada quién haría su trabajo a su conveniencia y encausado a sus intereses, es por esto que los profesionistas deben saber y entender las normas que regulan esa imparcialidad de criterios, son guía en nuestro campo de acción y que da sentido al trabajo que desempeñamos sustentándolo con investigaciones bien documentadas que respaldan su opinión.

Debido al crecimiento mercantil y a la evolución de los sistemas de información nuestra profesión se actualiza al mismo tiempo, gracias a todas las instituciones y asociaciones de estudiosos, pero como el ser humano siempre trata de resistirse al cambio y el haber modificado la manera de evaluar el control interno parece un tanto difícil de aceptar y de aplicar, pero siguiendo una buena técnica se pueden obtener buenos resultados, es por esto

que en este trabajo les muestro los pasos del estudio y evaluación del control interno por aplicaciones significativas en donde se llega a un puente que hay entre ambas partes de la auditoría, estudio y evaluación del control interno y la correlación con pruebas sustantivas, para esto se crea una cédula llamada "evaluación de los resultados", en donde se plasma la conclusión del estudio y evaluación del control interno, es decir, el alcance, naturaleza y oportunidad de las pruebas sustantivas. A través de este sistema se obtienen mayores beneficios como son : una mejor planeación de la auditoría, un ahorro de tiempo y costo, un mejor dictamen y sugerencias más profundas e interesantes para las compañías que requieran de los servicios de un contador público.

Para la aplicación de esto se requiere de un buen conocimiento y un mayor estudio de las fases que se mencionan en este trabajo.



## B I B L I O G R A F I A

- AUDITORIA CONCEPTOS Y METODOS.  
Jhon J. Willingham, D.R.  
Carmichael. Mc. Graw Hill, 1978. PP. 462
- AUDITORIA, INTEGRACION DE CONCEPTOS Y PROCEDIMIENTOS.  
Donald H. Taylor y G. William Galzen. México.  
LINUSA.  
1987. PP. 963.
- PRINCIPIOS BASICOS DE AUDITORIA. Arthur W. Holmes.  
México.  
C.E.C.S.A., 1971, PP. 51 A 79.
- EL DICTAMEN EN LA CONTADURIA PUBLICA. Tellez Trejo.  
México. E.C.A.S.A., 1988. PP. 440.
- NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México. 1989.  
Boletines A, C, D.  
E-02, E-03 SERIE J y F-05.
- GUIAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México. 1987.  
Guía 3 y Guía 6.
- CURSO DE ADMINISTRACION MODERNA. Koontz/O'Donnell.  
México. 1979. PP. 914.
- ADMINISTRACION DE EMPRESAS. A. Reyes Ponce. México.  
1972. PP. 355 a 383.
- ADMINISTRACION. James A. F. Stoler / Charles Wankell. México. Prentice Hall. 1989. PP. 655 a 742.
- REVISTA DE CONTADURIA PUBLICA. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México.  
Agosto de 1978. PP. 58 a 64.  
Septiembre de 1978. PP. 44 a 49.  
Octubre de 1978. PP. 36 a 41.