



AUTOR: ROSA ELENA RUIZ AGUILAR

SISTEMAS DE CONTROL INTERNO		Clave:	1461
Plan:	2005	Créditos:	8
Licenciatura: Contaduría		Semestre:	4°
Área:	Auditoría	Hrs. Asesoría:	4
Requisitos: Ninguno		Hrs. Por semana:	4
Tipo de asignatura:	Obligatoria (x)	Optativa ()	

Objetivo general de la asignatura

Al concluir el curso el alumno identificará los objetivos y elementos del control interno en la estructura de una entidad, reconocerá sus aspectos normativos y los aplicará a la evaluación de las entidades.

Temario oficial (horas sugeridas 68)

1. Aspectos generales del control interno (10 hrs.)
2. Modelos de control interno (18 hrs.)
3. Estudio normativo a nivel del estudio y evaluación del control interno(24 hrs.)
4. Normas internacionales aplicables al estudio y evaluación del control interno (6 hrs.)
5. Tendencias (6 hrs.)

Introducción

Con el paso del tiempo el concepto de control ha ido evolucionando y perfeccionándose con la finalidad de hacer frente a las necesidades actuales de las empresas.



La globalización y el avance tecnológico han originado grandes e importantes cambios no solo en la emisión de la información financiera sino también en la operación de las entidades. Todas las empresas, independiente de su tamaño o actividad, requieren de controles que les ayuden a elevar el grado de cumplimiento de sus objetivos.

El control interno ayuda a las organizaciones a detectar con oportunidad, cualquier desviación significativa en el cumplimiento de las metas y objetivos establecidos que pudieran afectar sus operaciones y por lo tanto las declaraciones contenidas en sus Estados Financieros (EF).

En los últimos años, el tema de control interno ha tomado gran relevancia, las crisis financieras y los problemas de fraude, suscitados en Estados Unidos, provocaron la emisión de nuevas formas de implementar, mejorar y perfeccionar el control interno, pero no sólo eso, las autoridades también han emitido nuevas disposiciones de carácter prudencial en materia de control.

En este trabajo analizaremos en cinco temas los aspectos fundamentales en materia de control interno, desde sus orígenes hasta las tendencias que existen hoy en día al respecto.

En el **Tema 1** analizaremos los aspectos generales del control interno, veremos sus orígenes, su importancia e implementación, conoceremos en que consiste la función de auditoría y cual es responsabilidad en relación con el control. En el **Tema 2** conoceremos los nuevos modelos de control interno que se aplican en la actualidad. El **Tema 3** incluye una síntesis de las principales disposiciones normativas, aplicables al estudio y evaluación del Control interno. El **Tema 4** comprende una síntesis de algunas de las disposiciones emitidas en Estados Unidos en materia de Control. Por último en el **Tema 5** conoceremos las tendencias actuales relacionadas con el Control Interno.



Tema 1. Aspectos generales del Control Interno

Objetivo particular

Al finalizar el tema el alumno:

- Conocerá el origen y evolución del control interno
- Conceptualizará al control interno y precisará los objetivos y elementos que lo integran.
- Identificará cual es la importancia del control interno en las organizaciones.
- Conocerá en que consiste la función de auditoria e identificará cual es su responsabilidad en relación con el control interno.

Temario detallado

1.1 Definición

1.2 Enfoques históricos

1.3 Importancia

1.4 Implementación

1.5 Responsabilidad del auditor

Introducción

Todas las entidades, independiente de su tamaño o actividad, requieren de controles que le ayuden a lograr con sus objetivos.

Una entidad es una unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por una combinación de recursos humanos y financieros, coordinados por una autoridad que toma decisiones. Las operaciones que realiza la entidad son registradas contablemente y reportadas como información a través de los estados financieros (EEFF)¹.

Los EEFF son documentos que contienen las declaraciones que los administradores de la entidad hacen sobre su situación financiera y el resultado de sus operaciones².

¹ Normas de información financiera, Consejo Mexicano para la Investigación y desarrollo de Normas de Información financiera, México, D.F. 2006

² Normas de información financiera, Consejo Mexicano para la Investigación y desarrollo de Normas de Información financiera, México, D.F. 2006



En términos generales, la importancia del Control Interno radica en que su principal propósito es detectar con oportunidad cualquier desviación significativa en el cumplimiento de las metas así como objetivos establecidos que pudieran afectar las operaciones de la entidad y por lo tanto las declaraciones contenidas en los EEFF.

El Control Interno promueve la eficiencia de las operaciones, ayuda a reducir los riesgos a que pudieran estar expuestos los recursos, aporta mayor confiabilidad a la información financiera y operacional, proporciona mayor seguridad respecto al cumplimiento efectivo de las leyes, normas y políticas aplicables³.

En este tema conoceremos ¿qué es el control interno?, ¿cuáles son sus objetivos y elementos?, identificaremos su importancia e implementación en las entidades, conoceremos en que consiste la función de auditoría y su responsabilidad en relación con el control interno.

1.2 Enfoques históricos

El control interno fue definido por primera vez en 1936, por el Instituto Americano de Contadores, esta definición consideraba:

El término **control interno** se usa para describir aquellas medidas y métodos adoptados **dentro** de la organización en sí, para **salvaguardar el efectivo** y otros **activos de la compañía**, así como para **verificar la exactitud del registro** en los libros contables⁴.

En 1939 el Instituto Americano de Contadores creó la Comisión sobre Procedimientos de Auditoría. Dicha Comisión realizó en **1949** un **estudio analítico** dirigido particularmente a la consideración de la **naturaleza y características del Control Interno** y a la delineación de la responsabilidad de la gerencia y del auditor, en materia de Control Interno.

El estudio señaló que para lograr un sistema satisfactorio de control interno eran necesarias las siguientes características:

³ *Ibidem*

⁴ J. Mock Theodore, *Evaluación y juicio del auditor en relación con el control interno contable*.



- Contar con un plan de organización que proporcionará una segregación apropiada de responsabilidades funcionales.
- Contar con un sistema de autorización y procedimientos de registro adecuados para proporcionar control razonable sobre el activo pasivo ingresos y gastos,
- Realizar prácticas razonables en el desempeño de deberes y funciones de cada uno de los departamentos en la organización.
- Tener un grado de calidad del personal en relación con sus responsabilidades.

Como resultado del estudio la Comisión cambio la definición publicada en 1936, definiendo al Control Interno de la siguiente manera:

El Control Interno comprende el **plan de organización** y todos los **métodos así como procedimientos** que en forma coordinada se adoptan en un negocio para **salvaguardar sus activos**, verificar la exactitud y **confiabilidad de su información financiera**, promover la **eficiencia operacional** y provocar **adherencia a las políticas** prescritas por la dirección⁵.

A diferencia de la primera definición, esta última reconocía que un sistema de Control Interno se extiende más allá de aquellos asuntos relacionados directamente con las funciones de los departamentos de contabilidad y finanzas.

Esta definición se conservó sin modificaciones por un largo periodo de tiempo. En nuestro país, el **Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP)**⁶, a través de

⁵ *Ibidem*

⁶ Ver Tema 3



su **Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA)**⁷ encargada de emitir lineamientos generales en relación con el control interno, adoptó esta definición al incluirla en su boletín sobre el Estudio y Evaluación del Control Interno incluido en las Normas de auditoría generalmente aceptadas⁸.

En las últimas décadas, el control ha adquirido gran relevancia, y ha sido objeto de numerosos estudios, diversas organizaciones a nivel mundial se han dado a la tarea de analizar el concepto de control interno, con la finalidad de definir un nuevo marco conceptual que sea capaz de integrar una referencia común del significado e importancia del control interno.

Los nuevos modelos de control plantean una definición en un sentido amplio del control interno, proponen considerarlo no como un “libro” sino como un proceso que abarca todas las áreas de la organización, además considera a todo el personal de la empresa, como parte fundamental del mismo.

A continuación se presenta la definición propuesta por el modelo COSO⁹, emitido en 1992 por la Comisión Nacional sobre Reportes Financieros Fraudulentos de los Estados Unidos de Norteamérica¹⁰.

El COSO define al control como un **proceso** efectuado por el consejo de administración, la dirección y el resto del **personal** de una entidad, **diseñado** con el objeto de proporcionar un grado de **seguridad razonable** en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías: Eficacia y eficiencia de las operaciones Confiableza de la información financiera y el cumplimiento de las leyes y normas aplicables.

Como consecuencia de las crisis financieras ocasionadas por los fraudes cometidos en importantes compañías de Estados Unidos, se emitieron nuevas disposiciones en materia de control interno. Nuestro país no fue la excepción, en 2002 el Instituto

⁷ Dicha comisión tiene como objetivo fundamental determinar los procedimientos de auditoría recomendables para el examen de los EEFs que sean sometidos a la opinión del contador público.

⁸ Ver Tema 3

⁹ *The Committee of Sponsoring Organizations*

¹⁰ www.coso.org, Informe COSO emitido por *The Committee of Sponsoring Organizations*, EUA, 1992,



Mexicano de Contadores Públicos modificó el boletín 3050 relativo al Estudio y Evaluación del Control interno, con la finalidad de homologar la normativa aplicable en materia de control. Este nuevo concepto considera:

La estructura de control interno de una entidad consiste en las **políticas y procedimientos** establecidos para proporcionar una **seguridad razonable** de poder lograr los objetivos específicos de la entidad.¹¹

Esta definición, si bien es similar al concepto del COSO, aún no considera al control como un proceso, tampoco contempla al personal como parte del mismo.

La definición y estructura de Control que propone el modelo COSO describe e impulsa una nueva cultura administrativa en todo tipo de organizaciones, ha servido de plataforma para diversas definiciones y modelos de Control a nivel internacional.

Para fines del presente trabajo, tomaremos como referencia la definición del modelo COSO por ser el modelo mayoritariamente adoptado a la fecha, también por las relaciones comerciales y normativas que nuestro país tiene con Estados Unidos.

1.1 Definición

De acuerdo con el modelo COSO¹², el **Control Interno** es un **proceso** realizado por **la dirección, la gerencia y demás personal, diseñado** para aportar **seguridad razonable** sobre el logro de los **objetivos específicos de la entidad**, a través de la implementación y ejecución de métodos, políticas y procedimientos coordinados e interrelacionados para lograr:

- a. seguridad en la información financiera
- b. efectividad y eficiencia de las operaciones
- c. el cumplimiento de las leyes aplicables a la entidad

La definición anterior contempla varios conceptos fundamentales que a continuación se analizan¹³:

¹¹ NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA, IMCP, México 2005, p.51

¹² "Declaraciones sobre normas de auditoría", SAS No. 78 *Consideraciones sobre control interno*, p.97.

¹³ www.cemla.org/dpdf/aud-991109-mex.PDF, exposición del Banco de México, "Mejores prácticas en la auditoría externa"



- El control interno es un **proceso**, es un medio utilizado para la consecución de un fin, no un fin en sí mismo.
- El control interno lo llevan a cabo las **personas**, no se trata solamente de manuales de políticas e impresos, sino de personas en cada nivel de la organización.
- El control interno solo puede aportar un **grado de seguridad razonable**, no la seguridad total, a la dirección y al consejo de administración de la entidad, ya que sin importar que tan bien diseñado y operado, su efectividad está sujeta a limitaciones inherentes a él, tales como: malos entendidos, errores de juicio, descuido o fatiga personal, colusión entre personas de dentro y fuera de la entidad, cultura, costumbres, entre otros.
- El control interno no puede hacer que un mal gerente se convierta en un buen gerente. Asimismo, los cambios en la política o en los programas gubernamentales, las acciones que tomen los competidores o las condiciones económicas pueden estar fuera de control de la administración.
- El control interno está **diseñado** para facilitar la consecución de **objetivos** propios de cada entidad, por lo tanto su diseño estará en función de las necesidades de cada entidad y de la creatividad de las personas que lo diseñen.
- La **seguridad** en la **información financiera** se refiere a la preparación de estados financieros confiables y a la prevención de la falsificación de la información financiera.



- La **eficacia y eficiencia** de las operaciones de la entidad, incluye los objetivos de rendimiento, rentabilidad así como la salvaguarda de los recursos contra posibles pérdidas.
- El **objetivo de cumplimiento**, se refiere al acatamiento de las leyes y normas a las que está sujeta la entidad. Dependen de factores externos (como por ejemplo: la reglamentación en materia de medio ambiente), tienden a ser parecidos en todas las entidades, en algunos casos, o en todo un sector, en otros.

➤ **Elementos del control interno**¹⁴

De acuerdo con el **modelo COSO**, un sistema de control interno consta de **cinco elementos** interrelacionados entre sí. Dichos elementos, provienen de la manera en la cual la Administración de una empresa lleva a cabo sus responsabilidades y están integrados en su proceso de administración.

Los **elementos** que integran un sistema de control interno son:



Figura 1.1 Elementos del control

Aunque estos elementos se aplican en todas las entidades, las empresas pequeñas y medianas los implementan de manera diferente a las grandes empresas. Sus

¹⁴ www.coso.org, Informe COSO emitido por *The Committee of Sponsoring Organizations*, EUA, 1992



controles pueden ser menos formales y menos estructurados, aunque una pequeña empresa puede, sin embargo, tener un efectivo control interno.

A continuación se explican cada uno de estos elementos:

» **Ambiente de control**¹⁵

El ambiente de control es el **componente básico de la organización**, es el cimiento en que se apoyan los demás componentes del control interno. Aporta disciplina y estructura y refleja la **actitud general en la entidad**, la **conciencia y acciones de la administración y sus propietarios** respecto a la **importancia de los controles** y el peso que ejercen en la determinación de las políticas, sus procesos y estructura organizacional.

El ambiente de control establece el **tono de la organización** al influir sobre la conciencia de control de su personal, por lo tanto afecta a las probabilidades de información financiera fraudulenta y la sustracción de activos.

El ambiente de control está integrado a su vez por los siguientes factores:

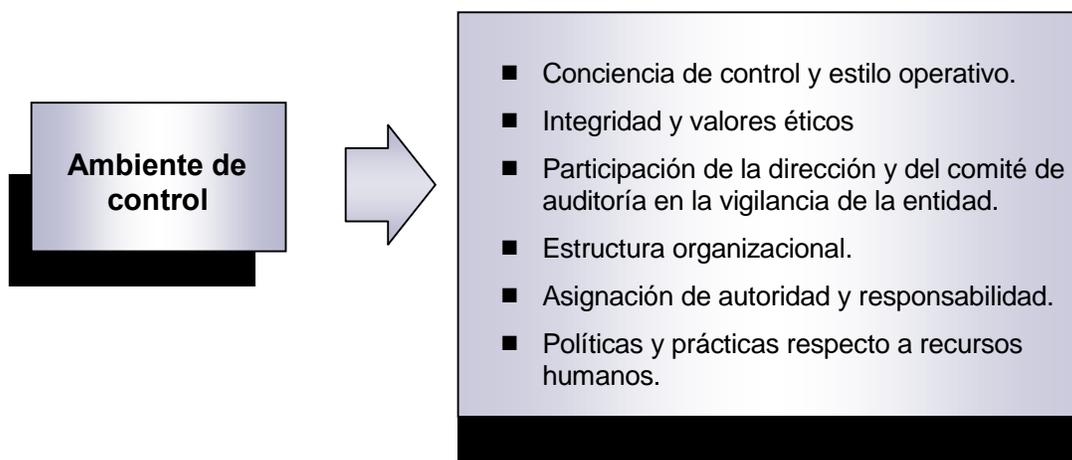


Figura 1.2. Factores que integran el ambiente de control

A continuación se explican brevemente cada uno de los factores que integran el ambiente de control.

¹⁵“Declaraciones sobre normas de auditoría” op. cit.



■ **Conciencia de control y estilo operativo**

La administración es responsable de dirigir, controlar las operaciones, así como de establecer, comunicar, vigilar sus políticas y procedimientos. El ambiente de control está influido principalmente por las acciones y decisiones de la administración.

La conciencia de control se refiere a la importancia que la administración le da al control interno. Es un concepto intangible que se puede definir como la actitud que la administración toma para asegurar que funcionen o no los controles.

En términos generales, la conciencia de control se refiere a las **actitudes y acciones que la administración asume**, con relación a:

- La importancia, cumplimiento y respeto de los controles.
- Las debilidades o errores que se le informan.
- La atención que presta a los sistemas de información.
- Las acciones que lleva a cabo ante o en condiciones inusuales.
- La actitud que toma ante presiones de los accionistas para alcanzar determinados resultados.

La conciencia de control se refleja en la sustancia de las políticas y procedimientos de la administración así como en sus acciones, más que en su forma, porque pueden establecerse controles pero no cumplirse. Por lo tanto, para que la conciencia de control sea un aspecto eficaz del ambiente de control, la administración debe establecer controles apropiados y difundir su convicción sólida sobre la importancia de respetarlos.

Por **ejemplo**, si la administración establece un plan para incrementar las ventas, ignorando las políticas de crédito, no debemos esperar entonces que el personal cumpla con los controles. En este caso la administración no estableció con sus acciones un ambiente propicio para la ejecución efectiva del control interno.



Por ejemplo: Si la dirección establece un plan para incrementar las ventas, ignorando las políticas de crédito, no debemos esperar entonces que el personal cumpla con los controles. En este caso la dirección no estableció con sus acciones un ambiente propicio para la ejecución efectiva del control interno

El **estilo operativo** se refiere al grado de riesgo que asume la administración al establecer los juicios para preparar los EEFF. Está determinado por la integridad, motivación, competencia, habilidades, capacidad, y aptitud que posea la administración.

También incluye la importancia que la administración le brinda a la capacidad que requiere cada uno de los puestos considerados como claves en la entidad. A mayor competencia del director, mayor conocimiento y experiencia exigirá a sus colaboradores.

■ Integridad y valores éticos

La integridad y los valores éticos son elementos esenciales del ambiente de control pues afectan el diseño, administración y vigilancia de los procesos clave de la entidad. La integridad y los valores, son producto tanto de las normas éticas como del comportamiento de la administración , incluyen:

a) Las acciones adoptadas por la administración para eliminar o reducir incentivos y tentaciones que pueden invitar al personal a realizar actos deshonestos, ilegales o no éticos, que afecten la confiabilidad de la información financiera.	b) La comunicación al personal de los valores de la entidad, sus normas de comportamiento, mediante declaraciones de políticas y códigos de conducta, así como mediante ejemplos de los ejecutivos.
---	--



Un ejemplo en relación con este factor, son los **códigos de conducta**, su existencia no asegura su cumplimiento, sin embargo indica la importancia que tiene para la administración las normas de conducta.

■ **Participación de la administración y del Comité de auditoría**

El ambiente de control y la cultura de la organización están influidos en forma significativa por el Consejo de Administración y el Comité de Auditoría, el grado de independencia del Consejo o del Comité de Auditoría respecto de la administración, la experiencia, la calidad de sus miembros, grado de implicación, vigilancia y el acierto de sus acciones son factores que inciden en la eficacia del control interno.

El Comité de Auditoría es un órgano de vigilancia nombrado por el consejo de administración cuya función principal es apoyar a la administración en la vigilancia de las políticas, procedimientos contables y de información financiera que se aplican en la entidad, así como también de las funciones de Auditoría interna y externa.

■ **Estructura organizacional**

La estructura organizacional de una entidad proporciona el marco general dentro del cual se planean, ejecutan, controlan y vigilan sus actividades así como operaciones, para lograr los objetivos de la empresa.

El establecimiento de una estructura organizacional adecuada incluye la consideración de las áreas clave de autoridad y responsabilidad, así como de las líneas apropiadas de información. Cada entidad desarrolla la estructura organizacional idónea para sus necesidades, de acuerdo con su tamaño y la naturaleza de sus actividades.

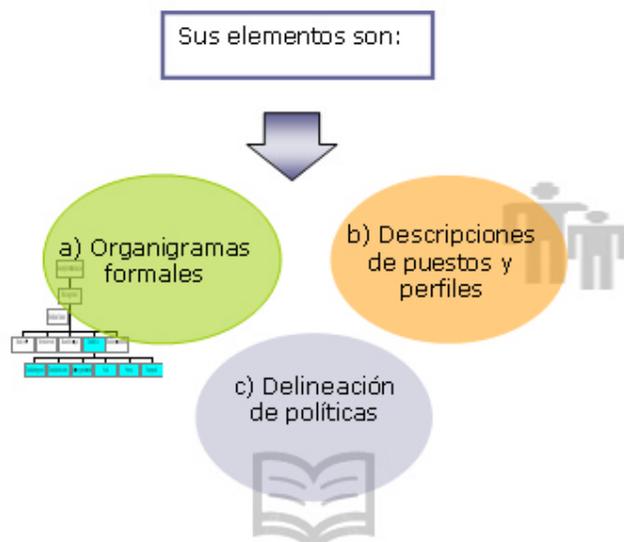


Figura 1.3 Elementos que integran la estructura organizacional de una empresa

■ Asignación de autoridad y responsabilidad

La asignación de autoridad y responsabilidad se refiere a las **políticas así como comunicaciones para asegurar que todo el personal comprende su función dentro de la empresa**, ayudan a que el personal reconozca cómo, de qué y por qué es responsable, también sirven para identificar la fuente de autorización de las operaciones de la entidad.

Incluye los siguientes aspectos:

 <p>Políticas sobre prácticas apropiadas de negocios, conflictos de interés y código de conducta.</p>	 <p>Asignación de autoridad y responsabilidad sobre objetivos organizacionales, actividades operativas y asuntos legales.</p>
 <p>Descripción de puestos de los empleados, delineando funciones específicas, relaciones jerárquicas y restricciones</p>	 <p>Documentación de los sistemas de cómputo, indicando los procedimientos para autorizar transacciones y aprobar cambios a los sistemas existentes.</p>



Figura 1.4. Factores de autoridad y responsabilidad

■ **Políticas y prácticas de recursos humanos**

Las políticas y prácticas respecto a recursos humanos incluyen las actividades de:



Figura 1.5. Actividades de recursos humanos

La eficacia de las políticas, procedimientos y controles, generalmente depende de las personas que las ejecutan. Por lo tanto, la competencia e integridad del personal son elementos esenciales del ambiente de control.

La habilidad de la compañía para reclutar y retener suficiente personal competente y responsable depende en gran medida, de sus políticas y prácticas sobre recursos humanos.

Por ejemplo la capacitación impartida por la empresa o por personal externo, comunican al personal funciones así como responsabilidades, muestran los niveles esperados de desempeño y comportamiento.

➤ **Evaluación de riesgos**

Los **riesgos** son las acciones, eventos o circunstancias, internas o externas a la empresa que afectan su capacidad para lograr sus objetivos.



Los riesgos pueden afectar la existencia de la empresa, sin embargo no existe una forma que nos garantice eliminarlos totalmente. Todas las entidades, independientemente de su tamaño, estructura, naturaleza o industria a la que pertenezcan, tienen riesgos en todos los niveles de su organización, la decisión de establecer **una empresa** es un riesgo.

La **administración** es la responsable de determinar el nivel de riesgo que su empresa puede aceptar y determinar acciones para mantenerlo en ese nivel. El nivel de riesgo apropiado para cada empresa varía en función de la naturaleza y circunstancias de cada negocio.

Algunas situaciones que generan riesgo pueden ser

- Cambios en el entorno de la entidad (ejemplo: nuevos reglamentos)
- Obsolescencia tecnológica
- Pérdida de mercado
- Dependencia hacia pocos clientes o proveedores
- Crecimiento o disminución acelerada
- La experiencia y competencia del responsable de una cuenta
- Personal nuevo
- Ubicación geográfica de la empresa o sucursales (incendios, huracanes, etc.)
- La naturaleza y complejidad de sus operaciones (materiales explosivos, químicos, etc.)

Los riesgos aumentan cuando la administración:

- Acepta compromisos sin considerar los riesgos originados.
- Firma contratos que exceden la capacidad de la empresa para cumplirlos.
- Debilita las políticas de crédito para aceptar nuevos clientes.
- Hace inversiones especulativas sin considerar coberturas de riesgos.



- No cumple con requerimientos legales o contractuales.

La **evaluación de riesgos** es un proceso en el cual una vez identificados los factores de riesgo, la administración considera su **importancia, la probabilidad de ocurrencia**, manejo o administración, estableciendo a través de planes, programas o acciones, controles que prevengan o detecten:

- Riesgos específicos en la realización de sus actividades normales.
- Cambios importantes que se originen dentro de la empresa (ejemplo: una huelga).
- Cambios importantes en la normativa contable o legal que pudieran afectar el registro de las operaciones.
- Otros eventos que afectan el entorno operativo de la empresa (ejemplo: una devaluación).

Proceso de evaluación de riesgos



Figura 1.6 Etapas del proceso de evaluación de riesgo

El propósito de ésta evaluación es de identificar, analizar y manejar los riesgos que pudieran afectar la capacidad de la empresa para lograr sus objetivos, es decir, aquellas situaciones que pudieran poner en peligro su continuidad de operación (problemas de negocio en marcha).



Ejemplo: La empresa X, S.A. realiza el 100% de sus compras de materia prima en dólares.

Proceso de **evaluación de riesgos**

1. Identificación del riesgo. Que ocurra una devaluación, lo cual provocaría un alza en el precio del dólar y por lo tanto el incremento de la deuda, lo que podría originar incapacidad de la empresa para cumplir con el pago de la obligación.
2. Probabilidad de ocurrencia 60%.
3. Establecimiento de controles Adquisición de un instrumento de cobertura que nos garantice la compra del dólar a un precio previamente establecido.

➤ **Información y comunicación**

Es el proceso de capturar e intercambiar la información necesaria para conducir, administrar y controlar las operaciones de una entidad. La calidad tanto de la **información como la comunicación** de una entidad afectan **la dirección en la toma de decisiones** oportunas, en el control de sus actividades y en la preparación de información financiera confiable.

» **Información**

Es el conjunto de datos generados por las operaciones y actividades (financieras y no financieras) que realiza una entidad. La información es necesaria en todos los niveles de la organización, para el logro de sus objetivos.

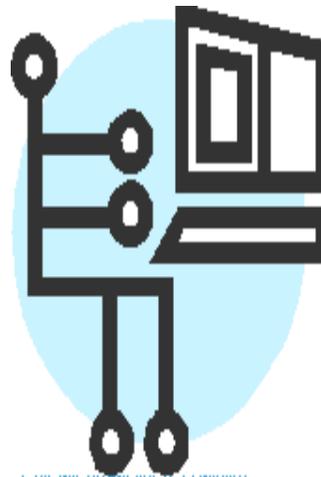
a) Sistemas de información

Los sistemas de información identifican, capturan, procesan los datos generados por las actividades y operaciones que realiza una entidad, también incluyen el reporte de los mismos, pueden ser computarizados, manuales o una combinación de ambos.



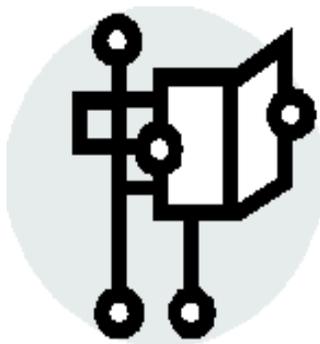
Al establecer los **sistemas de información en una entidad**, es necesario considerar, entre otros, los siguientes aspectos:

- Deben aportar a la dirección los informes necesarios sobre el desempeño de la empresa.
- Los reportes generados por los sistemas de información deben emitirse con oportunidad y contener el suficiente detalle para que sean de utilidad al personal idóneo.
- Deben existir controles que aseguren y vigilen la participación de los usuarios en el desarrollo, actualización y prueba de los programas de cómputo.
- Deben existir controles que aseguren el acceso a la información solo a personas autorizadas para ello.
- Debe existir un plan de recuperación de desastres para todos los centros de datos primarios.



b) **Sistemas de información financiera**

Son los métodos y registros establecidos para contabilizar, procesar, resumir e informar sobre operaciones, eventos, condiciones de la empresa, y para mantener responsabilidad sobre los activos, pasivos e inversión de los accionistas. Un **sistema de información financiera** debe contener tanto métodos como registros que:



- Identifiquen y registren todas las operaciones ocurridas.
- Describan oportunamente las operaciones para su adecuada clasificación.
- Cuantifiquen el valor de las operaciones en términos monetarios apropiadamente en los estados financieros.
- Determinen la fecha en que las operaciones ocurrieron para registrarlas en el periodo contable correspondiente.
- Presenten adecuadamente las operaciones y las revelaciones en los EEFF.

» **Comunicación**



La comunicación es el intercambio de información entre el personal idóneo para que descargue sus responsabilidades en tiempo y forma. La comunicación se realiza en todos los niveles de la organización a través de: manuales de políticas, procedimientos, de información financiera, memorandos, mensajes verbales y acciones de la administración.

Un **sistema efectivo de comunicaciones** debe contener:

- Controles que aseguren la comunicación al personal de sus deberes y responsabilidades.
- Mecanismos y canales de comunicación para que el personal reporte sospechas sobre irregularidades.
- Controles para el manejo de situaciones inesperadas.
- Controles para dar seguimiento oportuno a comunicaciones que recibe de compradores, proveedores, autoridades y otras entidades externas.
- Controles que aseguren la comunicación de las normas éticas y políticas de la empresa tanto al personal como a entidades externas (compradores, proveedores).



➤ **Actividades de control**

Tanto las actividades como operaciones de una entidad se realizan conforme a ciertas políticas establecidas por la administración. Los **controles** son las **políticas y procedimientos adicionales** establecidos por la administración para prevenir así como **detectar riesgos**, con ello proporcionar una seguridad razonable de lograr los objetivos en el desarrollo de las actividades y el registro de las operaciones de la entidad.

Su finalidad es la investigación de resultados inesperados o extraordinarios que permitan a la administración tomar las acciones correctivas necesarias.



Los controles pueden ser:

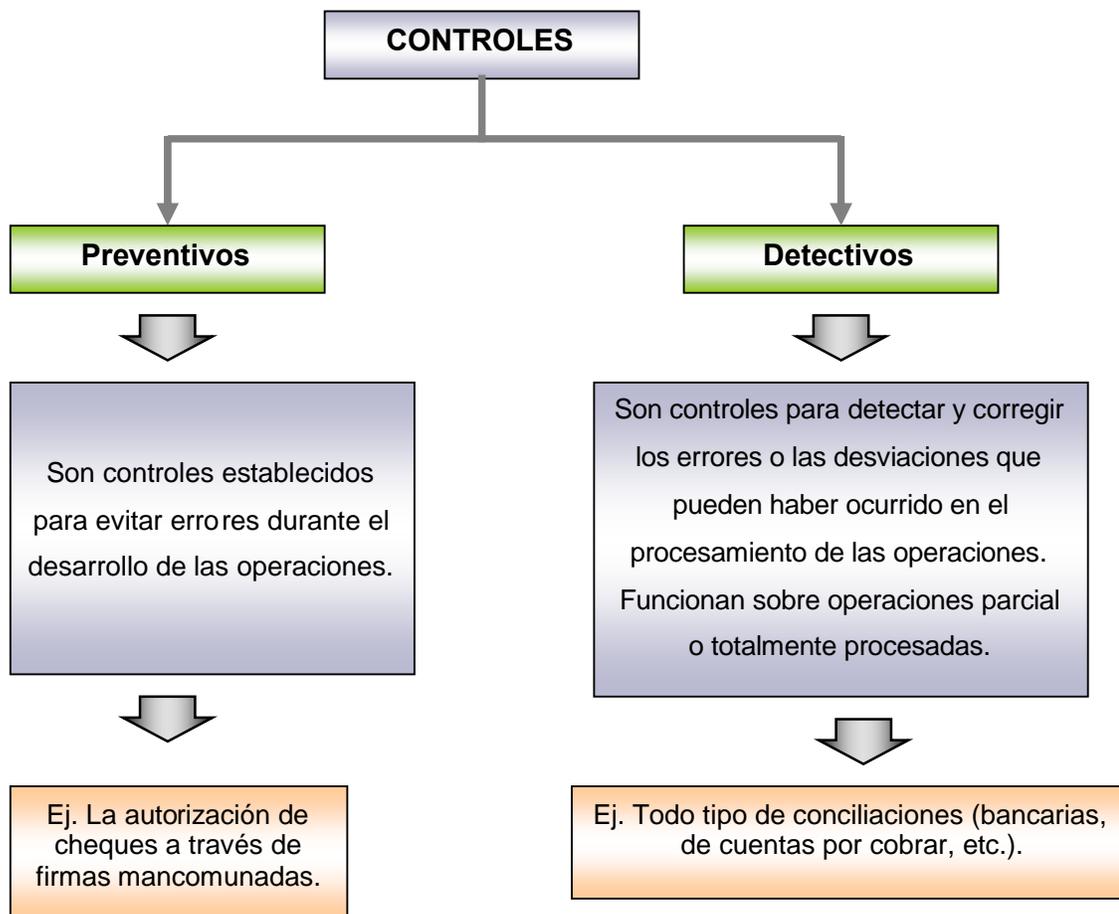


Figura 1.6 Tipos de controles

Los controles tanto preventivos como detectivos, **varían** de acuerdo al tipo de empresa, dependen de la **naturaleza** de las actividades de la empresa y de la competencia, preferencias e imaginación de las personas que los **diseñan**.

La **efectividad de los controles** establecidos en una entidad disminuyen el grado de riesgo de posibles errores o irregularidades que afecten su información financiera.



Los procedimientos de control están dirigidos a cumplir con los siguientes objetivos:

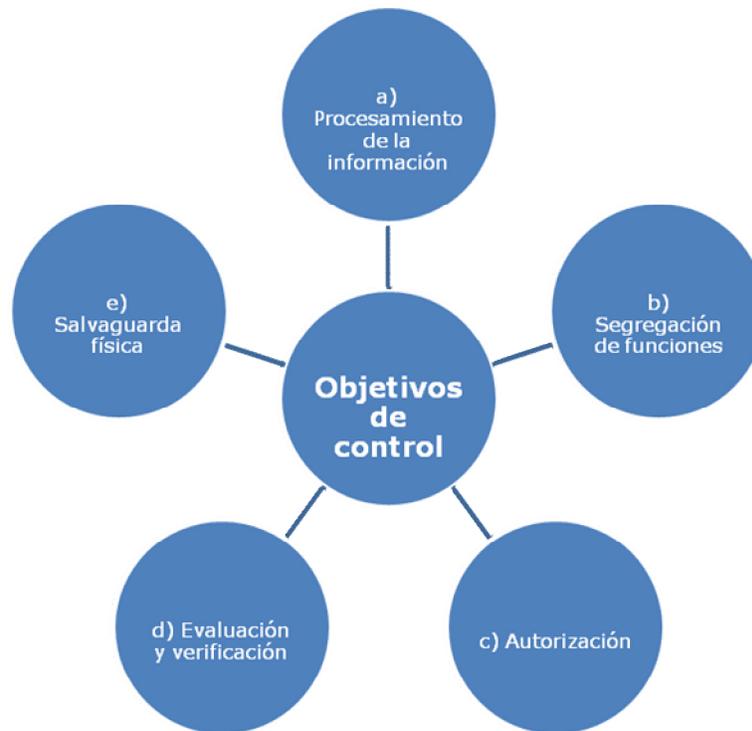


Figura 1.7. Objetivos de control

a) Procesamiento de la información

Los controles implementados en el procesamiento de la información deben asegurar confiabilidad en la información contable y deben lograr los siguientes **siete objetivos**:

1. Que se contabilicen todas las operaciones
2. Que todas las operaciones contabilizadas sean reales
3. Que todas las operaciones estén valuadas conforme a las bases contables correspondientes
4. Que todas las operaciones estén registradas en el periodo contable correspondiente
5. Que todas las operaciones estén clasificadas correctamente.
6. Que todas las operaciones estén sumariadas correctamente.
7. Que todas las operaciones estén transferidas al mayor correctamente.



Es importante mencionar que el procesamiento de la información financiera debe cumplir con los Postulados Básicos establecidos en las Normas de Información Financiera¹⁶. De acuerdo con la NIF A-1 “Estructura de las Normas de Información Financiera”, los Postulados son fundamentos que rigen el ambiente en el cual debe operar el sistema de información contable utilizado para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad. Por lo tanto, tienen influencia en todas las fases que comprenden dicho sistema contable, esto es, inciden en la identificación, análisis, interpretación, captación, procesamiento y finalmente en el reconocimiento contable de las operaciones que afectan económicamente a una entidad.

Los postulados básicos son:

CLASIFICACIÓN	POSTULADOS BÁSICOS
A) Postulado que obliga a la captación de la esencia económica en la delimitación y operación del sistema de información contable	1. Sustancia económica
B) Postulado que identifica y delimita al ente	2. Entidad Económica
C) Postulado que asume la continuidad del negocio	3. Negocio en marcha
D) Postulados que establecen las bases para el reconocimiento de contable de las operaciones	4. Devengación contable 5. Asociación de costos y gastos con ingresos 6. Valuación 7. Dualidad económica 8. Consistencia

Figura 1.8 Clasificación de los Postulados Básicos

Con la finalidad de que el alumno pueda profundizar en el estudio de los postulados, en el apéndice A se presentan las NIF A-1 “Estructura de las normas de información financiera” y la NIF A-2 “Postulados básicos”.

b) Segregación de funciones

¹⁶ Las Normas de Información financiera entraron en vigor en enero de 2006 y son el conjunto de pronunciamientos normativos, conceptuales, y particulares, emitidos por el CINIF (Consejo Mexicano para la investigación y desarrollo de las Normas de Información Financiera) o transferidos al CINIF, que regulan la información contenida en los estados financieros y sus notas, en un lugar y fecha determinados, y que son aceptados de manera amplia y generalizada por todos los usuarios de la información financiera.



Los controles deben asegurar que exista una adecuada división de funciones, con la finalidad de que ningún empleado o grupo de empleados esté en una posición que les permita incurrir en errores o irregularidades, o bien, ocultarlos, en el curso normal de sus labores.

No siempre es posible una segregación de funciones, por el número de empleados que se necesitarían, sin embargo, en esos casos deben existir otros controles que compensen la falta de segregación.

Las principales funciones que deben segregarse son:

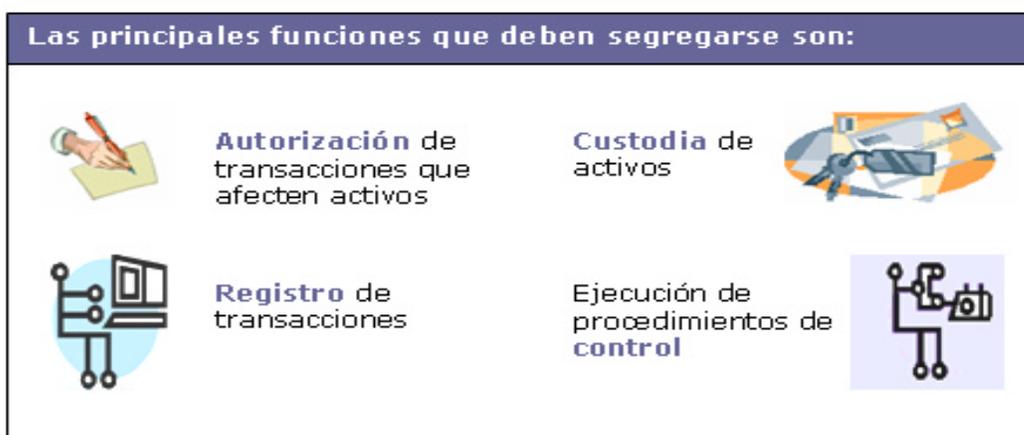


Figura 1.8. Funciones que deben de segregarse

c) Autorización

Las autorizaciones se deben otorgar de acuerdo con los criterios establecidos por la administración, por lo tanto, deben existir controles que aseguren que solo aquellas operaciones que reúnan los requisitos establecidos por la administración son reconocidas como tales y procesadas oportunamente.

d) Salvaguarda física y responsabilidad de activos

Deben existir controles que aseguren el acceso a los activos sólo a aquellas personas autorizadas de acuerdo con las políticas prescritas por la administración para tales efectos.

e) Verificación



Deben existir controles para verificar y evaluar de manera periódica:

1. Que los datos registrados relativos a los activos sujetos a custodia, existan físicamente.
2. Los saldos de los EEFF, informes, bases de datos y archivos.

➤ Vigilancia

Los sistemas de control interno al igual que cualquier empresa evolucionan con el tiempo. Los procedimientos y políticas de una entidad pierden efectividad o bien dejan de aplicarse debido a los cambios constantes que ocurren dentro y fuera de la entidad. La administración es la responsable de establecer acciones que le permitan determinar si el sistema de control interno es efectivo y continua vigente.

La **vigilancia** es el **proceso** en el cual la **administración evalúa la calidad de ejecución del Control Interno en el tiempo**. Implica evaluar el **diseño** y la **operación** de controles en forma oportuna y tomar acciones correctivas necesarias.

La evaluación se realiza a través de **acciones continuas**, evaluaciones **separadas**, o bien, **una combinación de ambas**.

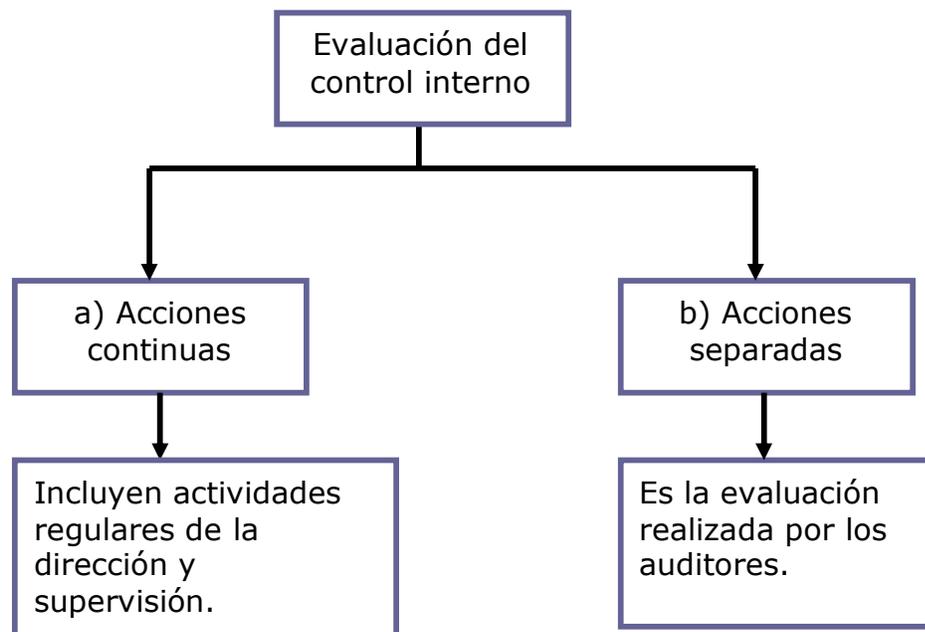


Figura 1.9. Evaluación de control interno

a) Acciones continuas de evaluación



La evaluación continua se da en el transcurso de las operaciones, incluye tanto las actividades normales de administración y supervisión, como otras actividades llevadas a cabo por el personal en la realización de sus funciones.

Las conciliaciones, las tomas físicas de inventarios y las revisiones de desempeño son algunos ejemplos de actividades de evaluación que se realizan de manera continua en una entidad y que permiten efectuar un seguimiento de la efectividad del control interno.

b) Acciones separadas de evaluación

La evaluación (**separada**) del control interno forma parte de las funciones normales de **auditoría interna**. La **Auditoría Interna**¹⁷ es una función independiente de evaluación establecida dentro de una organización, para examinar y evaluar sus actividades como un servicio a la misma organización.

Se considera una evaluación separada porque el auditor no participa en la ejecución de las operaciones que realiza la entidad, su función consiste en revisar y evaluar la efectividad con la cual se llevan a cabo dichas operaciones.

Este tema será tratado con mayor profundidad en el punto 1.5. de este capítulo.

1.3. Importancia

Todas las empresas, sin importar el tamaño o la actividad que realicen, necesitan establecer controles que le ayuden a obtener una seguridad razonable de que se logran los objetivos para los cuales fueron creadas.

Un sistema de control interno efectivo: **a) disminuye riesgos en la administración** de la entidad, en la **ejecución de sus operaciones**, por lo tanto **en el registro** de las mismas, con lo cual se asegura de forma razonable, **b) el cumplimiento de las aseveraciones** contenidas en los EEFF de una entidad.

a) Disminución de riesgos

¹⁷ *Statements on Internal Auditing Standards (SIAS)*- Declaraciones sobre las Normas para la Práctica de Auditoría Interna, emitidas por el Comité de Normas y responsabilidades profesionales del *Institute of Internal Auditors* –IIA, Estados Unidos, 2004



Los controles internos se diseñan e implantan con el fin de detectar, en un plazo deseado, cualquier desviación respecto a los objetivos de rentabilidad establecidos para cada empresa y de prevenir cualquier evento que pueda evitar el logro de los objetivos, la obtención de información confiable, oportuna y el cumplimiento de leyes y reglamentos.

Un sistema de control es efectivo sí previene o detecta a tiempo (en forma razonable) errores, irregularidades y cumple con los objetivos de procesamiento de información, autorización, custodia, segregación de funciones y verificación.



b) Cumplimiento de las aseveraciones contenidas en los EEFF

A mayor efectividad del control interno menor será la posibilidad de que los EEFF contengan **aseveraciones** equívocas que pudieran afectar la toma de decisiones de los usuarios interesados.

Las **aseveraciones en los EEFF**¹⁸ son declaraciones de la administración que se incluyen como parte integrante de los mismos y que, por su naturaleza, pueden ser implícitas o explícitas y se refieren a lo siguiente:

Las aseveraciones que se encuentran implícitas dentro de los EEFF son:

- **Existencia u ocurrencia**
- **Integridad**
- **Derechos y Obligaciones**
- **Valuación**
- **Presentación y Revelación**

- **Existencia u ocurrencia**

¹⁸ Normas y procedimientos de auditoría, Boletín 3060, pp.71 Y 72, IMCP, México, 2006



Significa que los activos y pasivos de la entidad existen a una fecha específica y que las operaciones registradas han ocurrido durante un cierto periodo.

- **Integridad**

Significa que todas las operaciones y saldos que deben presentarse en los EEFF se han incluido.

- **Derechos y Obligaciones**

Significa que los activos representan los derechos de la entidad y los pasivos las obligaciones de la misma a una fecha determinada.

- **Valuación**

Significa que todos los conceptos que integran los EEFF han sido incluidos en los mismos por los importes apropiados.

- **Presentación y Revelación**

Significa que los renglones particulares de los EEFF están adecuadamente clasificados, descritos y revelados.

Las aseveraciones implícitas se encuentran contenidas en cada rubro que integra los EEFF. Por ejemplo:

Compañía la Moda S.A.			
Estado de Situación Financiera al 31 de diciembre de 2004			
ACTIVO	2004	PASIVO	2004
Caja	20,000	Proveedores	946,500
Bancos	175,000	Acreedores diversos	285,000
Clientes	1,126,458	Impuestos por pagar	190,000
Inventarios	2,956,200	Préstamo bancario	500,000
	4,277,658	Total Pasivo	1,921,500
Circulante			
Mobiliario y equipo	1,721,342	CAPITAL CONTABLE	
Equipo de transporte	238,000		
Equipo de oficina	200,000	Capital social	2,500,000
Dep. acumulada	(660,000)	Rto. de ejercicios anteriores	973,100
	1,499,342	Utilidad del ejercicio	477,400
Fijo			



		Total Capital Contable	3,950,500
Gastos de instalación	95,000		
TOTAL DEL ACTIVO	\$ 5,872,000	TOTAL PASIVO Y CAPITAL	\$ 5,872,000

Al presentar este balance la administración de la compañía afirma que:

Los \$ 175,000 registrados en bancos: **existen**, son de su propiedad, es todo lo que tiene, por lo tanto está **todo** registrado, representan un **derecho** de disposición para la entidad **y que** están **valuados** y **presentados** de acuerdo con las bases contables correspondientes.

De igual forma afirma que **existe** una **obligación** de pago con los proveedores por \$ 946,500, que es **todo** lo que debe a esa fecha por ese concepto **y que** el rubro está **valuado y presentado** de acuerdo con las bases contables correspondientes.

Y así por cada uno de los rubros mostrados en este balance.

Como podemos observar con el solo hecho de mostrar en el balance el nombre del rubro y su saldo, la administración de la entidad realiza afirmaciones sin necesidad de utilizar palabras.

Los controles establecidos en una entidad, aseguran, en forma razonable, el cumplimiento de cada una de estas aseveraciones.

Las aseveraciones explícitas que realiza la administración de una entidad son las notas en los EEFF. Las notas forman parte integrante de los EEFF y son explicaciones que amplían el origen o significado de los datos y cifras que se presentan en los estados financieros, proporcionan información acerca de la entidad y sus operaciones que la han afectado o que podrían afectarla económicamente; así como sobre la repercusión de políticas contables y de cambios significativos¹⁹ Las ~~notas a los EEFF son las aseveraciones explícitas~~ que realiza la administración de una entidad, con el fin de ampliar o aclarar el significado de los rubros que integran los EEFF.

Ejemplo de una nota en los Estados Financieros:

NOTA CUENTAS POR COBRAR Y POR PAGAR

¹⁹ Normas de Información Financiera, NIF A-7, pp.7, IMCP, México, 2006.



Las cuentas por cobrar o por pagar en moneda extranjera se registran al tipo de cambio vigente a la fecha de su transacción y son valuadas al tipo de cambio emitido por el Banco de México, al cierre del ejercicio que se trate.

1.4. Implementación

La adecuada implementación del sistema de control interno brinda a las empresas mayor seguridad en la ejecución de sus operaciones y reduce los riesgos a los que están expuestas facilitando el registro oportuno de la totalidad de sus operaciones y el cumplimiento a la normatividad que les es aplicable.

Para implementar una estructura de control interno es necesario comprender cada uno de los elementos que lo integran y considerar los siguientes aspectos²⁰:



Figura 1.10 Factores para la implementación de un sistema de control

- **Tamaño de la entidad**

Los **negocios pequeños** tienen la misma necesidad de un buen control interno que los grandes, aún cuando las entidades grandes pudieran tener requisitos de información interna y externa más rigurosos, con frecuencia, las mismas características de un buen control interno existen en sustancia en las entidades pequeñas, pero su forma, pudiera ser diferente.

Generalmente las principales diferencias son:

- Proceso de comunicación menos formal, normalmente la comunicación es oral.

²⁰ Normas y procedimientos de auditoría, Boletín 3050, IMCP, México, 2006



- Supervisión ejercida por la alta gerencia (generalmente el dueño).
- El estilo de administración es directo, es decir, no existe mucha delegación de funciones.
- Pocos niveles gerenciales.
- Los procedimientos de control y la segregación de funciones no son tan extensos.
- Los procesos de auto-evaluación son menos formales.²¹

- **El personal**

El **personal** es muy importante en el establecimiento de un sistema de control interno, ya que ningún control que se establezca será efectivo si el personal que lo opera, no cuenta con un nivel de integridad y no se encuentra apropiadamente compensado. Dado que los sistemas los operan personas, éstas pueden con facilidad vulnerar cualquier punto de control e incluso modificar los procedimientos programados, provocar errores e irregularidades en el registro y control de los activos y operaciones de una entidad

- **Costo-beneficio**

Asimismo es muy importante que las entidades consideren que el **costo** de los controles **no debe exceder** a los **beneficios** que éstos proporcionarán a la organización.

1.5 Responsabilidad del auditor

Como ya hemos visto el diseño, operación y vigilancia del control interno son responsabilidad de la administración de la compañía. Sin embargo, para llevar a cabo la vigilancia de la funcionalidad y operación del control interno la administración realiza acciones de evaluación separada a través del área de **auditoría**.

Para delimitar cual es la responsabilidad del auditor en relación con el control interno, es necesario analizar brevemente en que consiste esta función.

- **Concepto de auditoría**

²¹ Normas y procedimientos de auditoría, Guía 6070 "Consideraciones en la auditoría de negocios pequeños, pp.855, IMCP, México, 2007)



En términos generales, la palabra auditoría puede aplicarse como sinónimo de **revisión**²². Desde el punto de vista de la Contaduría la auditoría es una actividad profesional, que lleva a cabo, un Contador Público o Licenciado en Contaduría para verificar los EEFF (Estados Financieros) de una entidad, sus operaciones, o bien, su proceso administrativo, con la finalidad de emitir un informe.

➤ **Clasificación**

Por su **ámbito de aplicación**, la auditoría, se clasifica en:



➤ **Auditoría Interna**

a) Concepto²³

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

Es una herramienta de prevención de riesgos y de fortalecimiento de operaciones, ya que participa activamente en el cumplimiento de los objetivos de la empresa.

Su **objetivo** es apoyar a los miembros de la empresa en el desempeño de sus actividades, proporcionándoles análisis, evaluaciones, recomendaciones, asesoría e información.

b) Funciones

²² Juan Ramón Santillana, *Auditoría interna integral*, p.6

²³ *Institute of Internal Auditors, Statements on Internal Auditing Standards (SIAS)*, IIA, EUA, traducción 2004



La auditoría interna examina y revisa los procesos de planeación, organización así como administración, sus evaluaciones incluyen todos los sistemas, procesos, operaciones, programas, funciones y actividades dentro de la entidad.²⁴

Las evaluaciones de auditoría interna asisten a la organización en el mantenimiento de controles efectivos mediante la **evaluación** de la eficacia y eficiencia de los mismos y promoviendo la **mejora continúa**.

Las evaluaciones de auditoría interna deberán enfocarse a evaluar:

- La confiabilidad e integridad de la información financiera y operativa.
- La eficacia y eficiencia de las operaciones.
- La protección de activos.
- El cumplimiento de leyes, regulaciones y contratos.

c) El auditor interno

Es el contador público o licenciado en contaduría que forma parte de la organización, su **función** consiste en revisar todas las operaciones que realiza la empresa, con la finalidad de emitir un informe sobre la razonabilidad de la efectividad con la cual se ejecutan dichas operaciones.

Por la naturaleza de sus actividades, el trabajo del auditor interno, implica la **aceptación de una responsabilidad**, ya que es considerado como profesional que **aporta confianza**, los resultados de su auditoría, sirven de base para la toma de decisiones de los niveles jerárquicos más importantes en la organización.

d) Ubicación del departamento de auditoría interna

La posición organizacional de la auditoría interna debe ser relevante para asegurar un amplio margen de cobertura y para asegurar acciones efectivas sobre los hallazgos y recomendaciones de auditoría.

De acuerdo con el tamaño y la estructura organizacional de la entidad, el departamento de auditoría interna debe estar ubicado dentro de los primeros niveles jerárquicos de la organización, con la finalidad de tener la suficiente autoridad y

²⁴ *Institute of Internal Auditors*, Normas para la práctica de auditoría interna,



respeto hacia las áreas que va a revisar así como una línea directa de comunicación con los niveles de toma de decisiones.

e) Responsabilidad del auditor interno en relación con el Control Interno

La función de auditoría interna forma parte de la estructura del control interno de una organización, es la encargada de realizar las acciones de vigilancia del diseño, ejecución, funcionalidad y mejora continua de los controles establecidos por la administración.

El alcance y la naturaleza de sus revisiones dependen de las peticiones que realice el consejo de administración, la administración o el comité de auditoría, así como del grado de efectividad del mismo control y de los cambios ocurridos en la propia organización o en el entorno de la misma.

➤ Auditoría Externa²⁵

Concepto

Para los propietarios, acreedores y terceros interesados en una empresa resulta de primordial importancia, contar con información útil y confiable para la toma de decisiones adecuadas. Los EEFF son el instrumento utilizado por la administración de una empresa para dar a conocer información de carácter económico sobre la misma. La información contenida en los EEFF sirve de base para la toma de decisiones no sólo para la propia entidad sino para un gran número de usuarios, (accionistas, empleados, autoridades, inversionistas, acreedores) es por ello que surge la necesidad de que un profesional **independiente a la entidad** revise el contenido de los EEFF, a través de una auditoría que le permita determinar el grado de confiabilidad de dichos EEFF.

La auditoría **externa** representa el examen de los EEFF de una entidad, que realiza un Contador Público ó Licenciado en Contaduría **independiente**, con la finalidad de emitir una opinión respecto a sí dichos estados presentan **razonablemente** la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital

²⁵ Normas y procedimientos de auditoría, IMCP, México 2006 *op. cit*



contable y los cambios en la situación financiera de la empresa, de acuerdo con las bases contables correspondientes.

El término razonablemente significa medianamente y se utiliza debido a que el auditor realiza su revisión con base en pruebas selectivas, es decir, no revisa la totalidad de las operaciones y por lo tanto no puede aseverar que todo esta correcto.

El auditor externo

Es el Contador Público o Licenciado en Contaduría **independiente** que, con base en su examen, emite una **opinión** sobre la información financiera que revisó de una entidad.

El auditor es llamado como un técnico independiente y de confianza para emitir una opinión, sobre la razonabilidad de la información que revisó. Su opinión por ser independiente a la de la administración de la empresa, permite incorporar credibilidad al contenido de los EEFF examinados, por lo que los resultados de su auditoría, sirven de base para la toma de decisiones no sólo de quien contrata al auditor, sino del público en general.

Responsabilidad del auditor interno en relación con el Control Interno

La preparación, el contenido de los EEFF así como el diseño, ejecución y vigilancia del control interno, **son responsabilidad de la administración de la entidad.**

La responsabilidad del auditor consiste en **expresar una opinión profesional independiente**, respecto a si los EEFF examinados presentan razonablemente la situación financiera de una empresa, de acuerdo con las bases contables correspondientes.

Para que el auditor pueda obtener una base razonable para sustentar su opinión, deberá realizar su auditoría de acuerdo con las **Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas**²⁶, las cuales requieren que se cubran todos los aspectos

²⁶ 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 ese trabajo, emitidas por el IMCP a través de su Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.



de importancia de los EEFF examinados, mediante la aplicación de procedimientos de auditoría.

Las normas de auditoría señalan que como parte de su trabajo, el auditor debe realizar un **estudio y evaluación del control interno**²⁷ establecido en la empresa sujeta a revisión, con la finalidad de verificar si los controles establecidos por la empresa aseguran el procesamiento confiable de la información contable y por tanto, permiten el cumplimiento de cada una de las aseveraciones efectuadas por la administración en los EEFF.

Los resultados del estudio y evaluación del control interno le ayudan al auditor a **determinar la naturaleza, el alcance**, así como la **oportunidad de sus procedimientos de auditoría**²⁸.

Conclusión

Como hemos visto en este primer tema el **control interno** es la parte medular de toda organización, independientemente de su tamaño o de la actividad que realice, el control interno aporta seguridad razonable sobre el logro de sus objetivos específicos, ya que, disminuye los riesgos a los que está expuesta cualquier entidad.

A través de la implementación y ejecución de los cinco elementos que integran el **Control interno**, permite que la entidad obtenga:

- A) seguridad en su información financiera,
- B) efectividad y eficiencia de sus operaciones, y
- C) el cumplimiento de las leyes aplicables a la misma.

En la actualidad y como consecuencia de numerosos escándalos financieros ocurridos en Estados Unidos a importantes compañías, el control interno ha tomado gran relevancia no sólo para las empresas sino también para las autoridades correspondientes y los estudiosos en la materia, que se han visto en la necesidad de buscar nuevas formas (modelos) de control que ayuden a las empresas a alcanzar sus objetivos.

²⁷ Para llevar a cabo esta evaluación el auditor deberá aplicar la metodología establecida en el boletín 5030 "Metodología para el estudio y evaluación del control interno" de las Normas de auditoría generalmente aceptadas, el estudio de dicho boletín será tratado en el Tema 3.

²⁸ Son las pruebas que aplica el auditor para llevar a cabo su revisión.



Ahora si bien es cierto que el Control interno es fundamental para una empresa, sin embargo para que el control sea de utilidad, es necesaria la función de auditoría, que como vimos en este tema, realiza la vigilancia de la funcionalidad y de la efectividad de los sistemas de control interno, a través del tiempo.

Es importante mencionar que a consecuencia de las obligaciones legales y necesidades en la administración de los negocios pequeños, los servicios de auditoría se han incrementado. En la guía 6070 “Consideraciones en la auditoría de negocios pequeños” de las Normas de auditoría generalmente aceptadas, se describen las características que comúnmente se encuentran en los negocios pequeños. Asimismo, incluye las consideraciones especiales en la documentación de la auditoría y los procedimientos esenciales para realizar una auditoría a negocios pequeños.

Bibliografía del tema 1

Normas y procedimientos de auditoría y normas para atestiguar, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), 2006, (26ª edición.)

Normas de información financiera, Consejo Mexicano para la Investigación y desarrollo de Normas de Información financiera, México, IMCP, 2006

THEODORE, J,Mock, *Evaluación y juicio del auditor en relación con el control interno contable*, México, IMCP, 1993.

Declaraciones sobre normas de auditoría (SAS), México, IMCP, 1998

Statements on Internal Auditing Standards (SIAS), *Institute of Internal Auditors- IIA*, EUA, traducción 2004

Normas para la práctica de auditoría interna, *Institute of Internal Auditors- IIA*, EUA, traducción 2004

Santillana, González, Juan Ramón, *Auditoría Interna Integral*, México, Thomson, 2005, (2ª edición.)

Cervantes, Adolfo, *La auditoría interna en México y Estados Unidos*, México, IMCP, México 2000.

Mendivil, Victor, *Elementos de auditoría*, México, Thomson, 2002 (5ª.edición)

Sitio de interes, Web



www.coso.org, Informe COSO, emitido por la Comisión Nacional sobre Reportes Financieros Fraudulentos de los Estados Unidos de Norteamérica (*The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway* Comisión) en septiembre de 1992.

www.cemla.org/dpdf/aud-991109-mex.PDF, exposición del Banco de México, "Mejores prácticas en la auditoría externa"

Actividades de aprendizaje

A.1.1. Realiza un análisis de las dos definiciones de control interno que a continuación se incluyen, indicando diferencias y similitudes con las definiciones tratadas en el punto 1.1.

1. El control comprende todos aquellos elementos de una organización, incluyendo los recursos, sistemas, procesos y estructura que en su conjunto apoyan y facilitan a los empleados en el cumplimiento de los objetivos de la empresa²⁹.

The Canadian Institute of Chartered Accountants

2. "El control interno de un negocio es su sistema de organización los procedimientos que tiene implantados y las personas con que cuenta, estructurados en un todo para lograr tres objetivos fundamentales:
a) obtener información financiera de las confiable y oportuna,
b) protección de los activos de la empresa y c) promover la eficiencia en la operación del negocio"³⁰.

Víctor Mendivil

A.1.2. Realiza el proceso de evaluación de riesgos para los siguientes escenarios, determinando un control preventivo y uno detectivo que ayude a minimizar el riesgo que hayas identificado.

A) La empresa Sistemas S.A. se dedica a la compra-venta de *software* y equipos de cómputo.

B) La empresa Azul, S.A. se ubica en la zona poniente de la ciudad, se dedica a la fabricación de alimentos perecederos desde hace diez años.

²⁹ Adolfo Cervantes, *La auditoría interna en México y Estados Unidos*, , p.99.

³⁰ Víctor Mendivil, *Elementos de Auditoría*, p.28



A.1.3. Selecciona una de las siguientes lecturas y realiza un análisis sobre la importancia del control interno en el éxito de estas empresas.

Lecturas propuestas:

McDonalds: La empresa que cambio la forma de hacer negocios en el mundo, de Love John , Grupo Editorial Norma, 19° edición, 2004.

Bimbo, Estrategia de Éxito Empresarial, de Roberto Servitje Sendra Prentice Hall, Primera edición 2003, México D. F. p.304

Questionario de autoevaluación

1. Define ¿qué es el control interno?
2. Desde tu punto de vista menciona ¿cuál es el beneficio principal que aporta el Control interno a las organizaciones?.
3. Explica brevemente cada uno de los elementos del Control interno
4. ¿Qué factores considerarías para establecer una estructura de control interno en una entidad?
5. ¿Cuáles son los objetivos que se deben alcanzar en el procesamiento de la información?
6. Investiga tres controles preventivos que se puedan aplicar en el área de producción.
7. Investiga tres controles detectivos que se puedan aplicar para el manejo del inventario.
8. Define ¿Qué es la auditoría?
9. Menciona cinco diferencias entre la auditoría interna y la auditoría externa
10. ¿Por qué se considera que la auditoría externa aumenta la confiabilidad en la información financiera?

Examen de autoevaluación

Selecciona la respuesta correcta

1. Aporta seguridad razonable en el logro de los objetivos
 - a. Control interno



- b. Auditoría Interna
 - c. Información financiera confiable
2. La administración no le da importancia a las sugerencias recibidas por parte de auditoría externa.
- a. Conciencia de control
 - b. Estilo operativo
 - c. Integridad y valores
3. La administración establece incentivos sobre volúmenes de ventas
- a. Estilo operativo
 - b. Políticas y prácticas de recursos humanos
 - c. Integridad y valores
4. Los empleados no pueden recibir regalos de los proveedores
- a. Políticas de RH
 - b. Asignación de autoridad y responsabilidad
 - c. Comunicación e información
5. Ayuda a mantener una comunicación directa entre el consejo y los auditores externos.
- a. Comité de auditoría
 - b. Junta directiva
 - c. Auditoría Interna
6. Las operaciones deben estar sumadas correctamente.
- a. Aseveración a los EEFF
 - b. Objetivo de procesamiento de la información
 - c. Valuación
7. Al realizar una conciliación bancaria, llevamos a cabo:
- a. Un control preventivo
 - b. Un control detectivo
 - c. Ninguno de los anteriores



8. Objetivo general del control interno:
 - a. Seguridad en la información
 - b. Procesamiento de la información
 - c. Vigilancia

9. Son elementos del control interno:
 - a. Ambiente de control y estilo operativo
 - b. Evaluación de riesgos y comunicación
 - c. Vigilancia y custodia de activos

10. Es un problema de negocio en marcha:
 - a. Obsolescencia tecnológica
 - b. No expresar los estados financieros
 - c. Ambos



Tema 2. Modelos de control

Objetivo particular

Al finalizar el tema el alumno:

- Conocerá de manera general el enfoque y la estructura de los modelos de control de negocios aplicables en la actualidad.
- Identificará diferencias y similitudes entre los modelos de control de negocios analizados.
- Conocerá que es la tecnología de información e identificará los modelos de control aplicables a la misma.

Temario detallado

2.1 Modelos de control de negocios

2.1.1 COCO

2.1.2 COSO Committee of Sponsoring Organizations

2.1.3 Cadbury

2.2 Modelos de control de tecnología de la información

2.2.1 CobiT (Control Objectives for Information and Related Technology)

2.2.2 Information Technology Control Guidelines (Canada)

Introducción

La globalización y los constantes avances tecnológicos han propiciado que se desarrollen nuevos modelos de trabajo en relación con el control interno, que permitan satisfacer los requerimientos presentes de las organizaciones. Los modelos de control de negocios y de tecnología de información, surgen como una propuesta que busca implementar nuevas formas para mejorar y perfeccionar el control en las organizaciones. En este tema analizaremos las características de algunos de los modelos de control de negocios y de tecnología de información más utilizados en la actualidad.



2.1 Modelos de control de negocios

En la evolución de la teoría del control interno se definió en un principio a los controles como mecanismos o prácticas para prevenir o identificar actividades no autorizadas, más tarde se incluyó el concepto de lograr que las cosas se hagan; actualmente se define al control como un proceso que aumenta las posibilidades de que se logren los objetivos de la organización.

La globalización y los constantes avances tecnológicos han propiciado que se desarrollen nuevos modelos de trabajo en relación con el control interno, que permitan satisfacer los requerimientos presentes de las organizaciones.

Los modelos de control de negocios surgen como una propuesta que busca implementar nuevas formas para mejorar y perfeccionar el control en las organizaciones.

Estados Unidos fue uno de los primeros países en desarrollar un modelo de control interno, el llamado **informe COSO**, publicado en 1992. Este modelo propone un **mejoramiento del control interno** y del gobierno corporativo en las organizaciones.

A partir de la divulgación del informe COSO se han publicado en varios países del mundo, diversos modelos de Control, así como numerosos lineamientos para un mejor gobierno corporativo; los más conocidos, además del COSO (USA), son los siguientes: Coco (Canadá), Cadbury (Reino Unido), Vienot (Francia), Peters (Holanda) y King (Sudáfrica) ³¹.

En los últimos años estos modelos han resurgido con una fuerza impresionante, como consecuencia de la presión pública para un mejor manejo de los recursos públicos o privados en cualquier tipo de organización, ante los numerosos escándalos financieros ocurridos en las últimas décadas.

³¹ El control interno procesos de autoevaluación, C.P.C. Oscar Espinosa Wong, XXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad, Montevideo, Uruguay.



En nuestro continente, los modelos COSO y COCO han sido los mayormente adoptados, es por ello que a continuación se hace una muy breve descripción del enfoque y estructura que cada uno plantea.

2.1.2. COSO *Committee of Sponsoring Organizations*³²

El modelo COSO o informe COSO (por sus siglas en inglés), es un modelo que propone un nuevo marco conceptual de control interno capaz de integrar las diversas definiciones y conceptos que se utilizan sobre este tema.

El “**Control Interno-Marco Integrado**” mejor conocido como el Modelo de Control COSO, fue desarrollado por la Comisión Nacional sobre Reportes Financieros Fraudulentos de los Estados Unidos de Norteamérica (*The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Comision*) en septiembre de 1992, en su elaboración participaron representantes de organizaciones profesionales de contadores, de ejecutivos de finanzas y de Auditores Internos.

El Modelo COSO, tanto con la definición de Control que propone, como con la estructura de Control que describe, impulsa una nueva cultura administrativa en todo tipo de organizaciones, y ha servido de plataforma para diversas definiciones y modelos de Control a nivel internacional³³.

El modelo ha tenido gran aceptación y difusión en los medios financieros así como en los consejos de administración de las organizaciones, resaltando la necesidad de que los administradores y altos directores presten atención al Control Interno, tal como COSO lo define, enfatizando la necesidad de los comités de auditoría y de una calificada auditoría tanto interna como externa, recalcando la necesidad de que el control interno forme parte de los diferentes procesos y no de mecanismos burocráticos.

³² Exposición del Banco de México, *Mejores prácticas en la auditoría externa*, www.cemla.org/pdf-991109-mex.PDF

³³ *El control interno procesos de autoevaluación*, C.P.C. Oscar Espinosa Wong, XXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad, Montevideo, Uruguay.



➤ **Definición de Control**³⁴

Como vimos en el tema anterior, el modelo COSO define al Control Interno como

“un proceso efectuado por el Consejo de Administración la Dirección y el resto del personal de una organización, diseñado para proporcionar una seguridad razonable respecto al logro de los objetivos dentro de las siguientes áreas: efectividad, eficiencia de las operaciones, confiabilidad de la información financiera y cumplimiento con las leyes y normas aplicables”.

En este sentido se entiende que el control interno se encuentra sobre las personas y, en consecuencia, en cualquier parte de los sistemas, procesos, funciones o actividades, no en forma separada como teóricamente se pudiera interpretar de los enunciados del **proceso administrativo**, que declaran que la administración organiza, planea, dirige y controla.

La concepción del **control** como un proceso implica que es un medio para alcanzar un fin y por lo tanto, el control no es un fin en sí mismo. Forma parte de los procesos básicos de la administración (planeación, ejecución y supervisión) para que funcione con efectividad, requiere ser construido "dentro" de la infraestructura de la organización, es decir, los controles deben ser incorporados en los sistemas que operan los procesos no añadidos o superpuestos a tales sistemas.

Para este modelo, el control interno es el **corazón de una organización**, la cultura, las normas sociales y ambientales que la gobiernan.

El COSO establece como premisa fundamental que todo el personal dentro de su ámbito de actuación en una organización, tiene participación y responsabilidad en el proceso de Control. En atención a que los sistemas de Control son diseñados, establecidos y operados por el personal e igualmente son modificados para finalmente ser evaluados, este modelo de Control asigna una gran importancia a los aspectos de competencia, honorabilidad y actitud del factor humano.

En este modelo, todos los miembros de la organización son responsables del control interno, el nivel de responsabilidad depende de la función que realicen en la empresa, como se muestra a continuación:

³⁴ www.coso.org, Informe COSO emitido por *The Committee of Sponsoring Organizations*, EUA, 1992



PUESTO	FUNCIONES
La administración	O cualquier denominación para el máximo ejecutivo en el cual recae en primer lugar la responsabilidad del control el cual debe liderar y revisar la manera en que los miembros controlan el negocio estos a su vez designan responsables de cada función, establecen políticas y procedimientos de control interno más específicos. La responsabilidad se organiza en cascada.
Responsables de las funciones Financieras	Los directores financieros y sus equipos tienen una importancia vital porque sus actividades están estrechamente vinculadas con el resto de unidades operativas y funcionales de una entidad. Normalmente están involucrados en el desarrollo de presupuestos y en la planificación financiera. Controlan, siguen y analizan el rendimiento, no sólo desde una perspectiva financiera sino también, en muchas ocasiones, en relación al resto de operaciones de la entidad y al cumplimiento de requisitos legales. El director financiero, el jefe de contabilidad, así como otros responsables de las funciones financieras de una entidad son claves para determinar la forma en que la administración ejerce el control.
Consejo de administrativo	<p>La administración es responsable ante el Consejo el cual debe ofrecer asesoría, pautas de actuación y conocer a profundidad las actividades de la entidad. Debe de estar preparado para una posible falla de la administración a través de una comunicación con los niveles altos, con los responsables financieros, jurídicos y de auditoría.</p> <p>Muchos consejos de administración llevan a cabo sus tareas a través de comités. Sus funciones y la importancia de sus trabajos varían de una entidad a otra, pero suelen incluir las áreas de auditoría, remuneraciones, finanzas, nombramientos etc. Cada comité puede poner un énfasis específico en determinados elementos del control interno.</p>
Comité de auditoría	<p>El comité o en su defecto el consejo está en una posición privilegiada, tiene la autoridad para interrogar a los directivos sobre la forma en que están asumiendo sus responsabilidades en cuanto a la información financiera, y para asegurar que se tomen medidas correctivas.</p> <p>El comité junto está muchas veces en la mejor posición dentro de una entidad para identificar situaciones en las que los altos directivos intenten eludir los controles internos o tergiversar los resultados financieros y actuar en consecuencia. Por ello, existen situaciones en las que el comité o el consejo deben afrontar directamente asuntos o circunstancias graves.</p> <p>En este sentido, la Comisión Treadway ha emitido directrices generales sobre la estructura y funciones que debe tener el comité de auditoría.</p>



Audidores internos	<p>Desempeñan un papel importante en la evaluación de la eficiencia de los sistemas de control y recomiendan mejoras a los mismos. Según las normas emitidas por el <i>Institute of Internal Auditors</i>³⁵ los auditores internos deben revisar:</p> <ul style="list-style-type: none">• “La confiabilidad, la integridad de la información financiera, operativa y los procedimientos empleados para identificar, medir, clasificar y difundir dicha información.”• “Los sistemas establecidos para asegurar el cumplimiento de políticas, planes, procedimientos, leyes y normativas ”• “Los medios utilizados para la salvaguarda de activos y verificar la existencia de los mismos”.• “Las operaciones para cerciorarse de si los resultados son coherentes con los objetivos y las metas establecidas y si se han llevado a cabo según los planes previstos”. <p>Todas las actividades de una entidad recaen dentro del ámbito de responsabilidad de los auditores internos (AI).</p> <p>Los AI solo pueden ser imparciales cuando no están obligados a subordinar su juicio al juicio de otros. El principal medio de asegurar la objetividad de auditoría es la asignación de personal adecuado para esta función, evitando posibles conflictos de intereses y prejuicios.</p> <p>La función de AI no tiene como responsabilidad principal el establecimiento del sistema de control interno.</p>
Otros empleados	<p>El control interno es hasta cierto punto responsabilidad de todos los empleados, casi todos producen información utilizada en el sistema de control o realizan funciones para efectuar el control.</p>
Auditoria externa	<p>Contribuyen al logro de los objetivos, aportan opinión independiente y objetiva, contribuyen directamente mediante la auditoria a los estados financieros.³⁶</p>

Cuadro 2.1. Responsabilidades del personal en relación al control interno

➤ Estructura del Control Interno³⁷

De acuerdo con este modelo el Control Interno está integrado por cinco componentes interrelacionados que representan en su conjunto lo necesario para alcanzar los objetivos propuestos por la organización.

³⁵ INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS - IIA, organización internacional dedicada al desarrollo del auditor interno y de la profesión de auditoría interna, creado en Estados Unidos en 1941.

³⁶ Exposición del Banco de México, “*Mejores prácticas en la auditoría externa*”, www.cemla.org/pdf-991109-mex.PDF

³⁷ www.coso.org, *op.cit.*



Estos **componentes** son:

AMBIENTE DE CONTROL	Es el elemento que proporciona disciplina y estructura, se determina en función de la integridad así como de la competencia del personal de una organización; los valores éticos son un elemento esencial que afecta a otros componentes del control. Entre sus factores se incluye la filosofía de la administración, la atención y guía proporcionados por el consejo de administración, el estilo operativo, así como la manera en que la gerencia confiere autoridad, asigna responsabilidades, organiza y desarrolla a su personal.
EVALUACIÓN DE RIESGOS	Es la identificación y análisis de los riesgos que se relacionan con el logro de los objetivos; la administración debe cuantificar su magnitud, proyectar su probabilidad y sus posibles consecuencias.
ACTIVIDADES DE CONTROL	Las actividades de control ocurren a lo largo de la organización, en todos los niveles y todas las funciones, incluyendo los procesos de aprobación, autorización, registro, verificación y custodia.
COMUNICACIÓN E INFORMACIÓN	Se debe generar información relevante y comunicarla oportunamente, de tal manera que permita a las personas entenderla y cumplir con sus responsabilidades.
MONITOREO	Los controles internos deben ser vigilados constantemente para asegurarse que el proceso se encuentra operando como se planeó y comprobar que son efectivos ante los cambios de las situaciones que les dieron origen, se lleva a cabo a través de evaluaciones continuas o separadas (auditoría interna).

Cuadro 2.2. Componentes del control interno

2.1.1. COCO³⁸

Este modelo fue dado a conocer por el Instituto Canadiense de Contadores Certificados (CICA) a través de un consejo encargado de diseñar y emitir criterios o

³⁸ Exposición del Banco de México, *Mejores prácticas en la auditoría externa*, www.cemla.org/pdf-991109-mex.PDF



lineamientos generales sobre control, el consejo denominado *The Criteria of Control Board*.

El modelo COCO³⁹ es producto de una profunda revisión del Comité de Criterios de Control de Canadá sobre el reporte COSO y cuyo propósito fue hacer el planteamiento de un modelo más sencillo y comprensible, ante las dificultades que en la aplicación del COSO enfrentaron inicialmente algunas organizaciones. El resultado es un modelo conciso, dinámico encaminado a mejorar el Control, el cual describe y define al Control en forma casi idéntica a lo que hace el modelo COSO.

El propósito del COCO es desarrollar orientaciones o guías generales para el diseño, evaluación y reportes sobre los sistemas de control dentro de las organizaciones.

➤ **Estructura del Control**

El cambio importante que plantea el modelo canadiense consiste en que en lugar de conceptualizar al proceso de Control como una pirámide de componentes y elementos interrelacionados, proporciona un marco de referencia a través de **veinte criterios generales**, que el personal en toda la organización puede usar para diseñar, desarrollar, modificar o evaluar el Control.

Los **criterios** son elementos básicos para entender y, en su caso, aplicar el sistema de control COCO. Se requieren adecuados análisis, comparaciones para interpretar los criterios en el contexto de una organización en particular, y para una evaluación efectiva de los controles implantados.

El llamado **ciclo de entendimiento básico del Control**, como se representa en el modelo, consta de cuatro etapas que contienen los veinte criterios generales, conformando un ciclo lógico de acciones a ejecutar para asegurar el cumplimiento de los objetivos de la organización, el cual se muestra a continuación:

PROPÓSITO

³⁹ *Canadian Criteria of Control Committee*



1. Los objetivos deben ser comunicados.
2. Se deben identificar los riesgos internos y externos que afecten el logro de objetivos.
3. Las políticas para apoyar el logro de objetivos deben ser comunicadas y practicadas, para que el personal identifique el alcance de su libertad de actuación.
4. Se deben establecer planes para guiar los esfuerzos.
5. Los objetivos y planes deben incluir metas, parámetros e indicadores de medición del desempeño.



COMPROMISO
<ol style="list-style-type: none"> 1. Se deben establecer y comunicar los valores éticos de la organización. 2. Las políticas y prácticas sobre recursos humanos deben estar consistentes de los valores éticos de la organización así como el logro de sus objetivos. 3. La autoridad y responsabilidad deben estar claramente definidas y consistentes de los objetivos de la organización, para que las decisiones se tomen por el personal apropiado. 4. Se debe fomentar una atmósfera de confianza para apoyar el flujo de la información.



APTITUD
<ol style="list-style-type: none"> 1. El personal debe tener los conocimientos, habilidades y herramientas necesarios para el logro de objetivos. 2. El proceso de comunicación debe apoyar los valores de la organización. 3. Se debe identificar y comunicar información suficiente y relevante para el logro de objetivos. 4. Las decisiones y acciones de las diferentes partes de una organización deben ser coordinadas. 5. Las actividades de control deben ser diseñadas como una parte integral de la organización.



EVALUACION Y APRENDIZAJE
<ol style="list-style-type: none"> 1. Se debe monitorear el ambiente interno y externo para identificar información que oriente hacia la reevaluación de objetivos. 2. El desempeño debe ser evaluado contra metas e indicadores. 3. Las premisas consideradas para el logro de objetivos deben ser revisadas periódicamente. 4. Los sistemas de información deben ser evaluados nuevamente en la medida en que cambien los objetivos y se precisen deficiencias en la información. 5. Debe comprobarse el cumplimiento de los procedimientos modificados. 6. Se debe evaluar periódicamente el sistema de control e informar de los resultados.



El COCO parte de la idea de que la unidad más pequeña en una organización es la persona, tomada individualmente y una persona ejecuta una tarea guiada por el entendimiento de:



- Su **propósito** (objetivo).
- El apoyo en su capacidad o **aptitud** para alcanzarlo (información, herramientas y habilidades).
- El sentido de **compromiso** para realizar debida y oportunamente su tarea.
- Que la misma persona debe vigilar y **evaluar** su desempeño.

En este modelo, es importante reiterar que la misma persona deberá vigilar y evaluar su desempeño, al igual que su entorno, para aprender de la experiencia pudiendo así ejecutar mejor su tarea para introducir los cambios necesarios.

La estructura del modelo canadiense requiere de creatividad para su interpretación y aplicación, es adaptable a cualquier organización una vez que se adecua a las necesidades de sus propios intereses, o usarla de referencia para desarrollar un modelo propio.

Para que este modelo funcione exitosamente se requiere de un alto grado de compromiso de los involucrados así como de un cabal entendimiento de los objetivos tanto generales como específicos de las operaciones de la empresa.

También es necesario un claro entendimiento de las fortalezas y debilidades de la organización, su relación con los riesgos y la oportunidad de alcanzar, de la mejor manera, los objetivos de la misma.

2.1.3. Cadbury⁴⁰

El modelo *CADBURY* fue desarrollado en el Reino Unido, por el comité del mismo nombre y adopta la misma interpretación amplia del control del modelo COSO, pero limita la responsabilidad de los reportes de control a la confiabilidad de la información financiera.

⁴⁰Exposición del Banco de México, *Mejores prácticas en la auditoría externa*, www.cemla.org/pdf-991109-mex.PDF



Sus elementos clave son similares, salvó la consideración de los sistemas de información como un componente integrador del control. Este modelo da un mayor énfasis a la evaluación de los riesgos como factor para el correcto funcionamiento de la organización.

2.2. Modelos de control de tecnología de la información

Contar con información oportuna y confiable permite la toma de decisiones así como operaciones de manera ágil. La rapidez de la tecnología con la cual el mundo se está moviendo ha dado lugar a que las empresas optimicen sus procesos de información convirtiéndose en sus activos más valiosos.

Implementar una solución sistematizada produce muchos beneficios pero también incrementa el **nivel de riesgo**, la implementación de un *software* adaptado a necesidades específicas, genera cambios en los procesos de negocios y de tecnología, lo cual tiene un impacto considerable tanto en los aspectos de control como de seguridad de la información.

De todos los riesgos de negocio, los de tecnología de información pueden ser los más difíciles de comprender y manejar, ya que la tecnología cambia continuamente, cada cambio fluye a través de las compañías creando nuevos riesgos. El **diseño de los controles** se vuelve un factor clave para el éxito al automatizar un negocio.

El Control Interno y sus tradicionales esquemas de trabajo se han visto impactados por la evolución de los sistemas de información, por la aplicación de nuevas estrategias motivadas por las necesidades de los negocios de expandir sus segmentos de mercado, por la diversificación, aseguramiento de la calidad en sus productos y servicios.

Los sistemas informáticos representan un reto y una solución cuando son utilizados como un medio de evaluación constante de controles.

La tecnología de información es una herramienta que facilita los procesos de negocios pero también afecta importantemente el control de las operaciones y el procesamiento de datos.



Los modelos de control de tecnología de información ayudan a comprender estos riesgos y a manejarlos efectivamente proporcionando un marco claro para su evaluación a través de metodologías para controlarlos, monitorearlos y medirlos.

En este tema analizaremos los aspectos generales de uno de los modelos de control de **tecnología de información** (TI) más utilizado en la actualidad: el modelo **COBIT**.

Con la finalidad de comprender adecuadamente en que consisten los modelos de control de tecnología de información, a continuación analizaremos brevemente lo que hoy en día se considera **tecnología de información (TI)**.

➤ **Tecnología de información (Ti)**⁴¹

El término TI se refiere a:

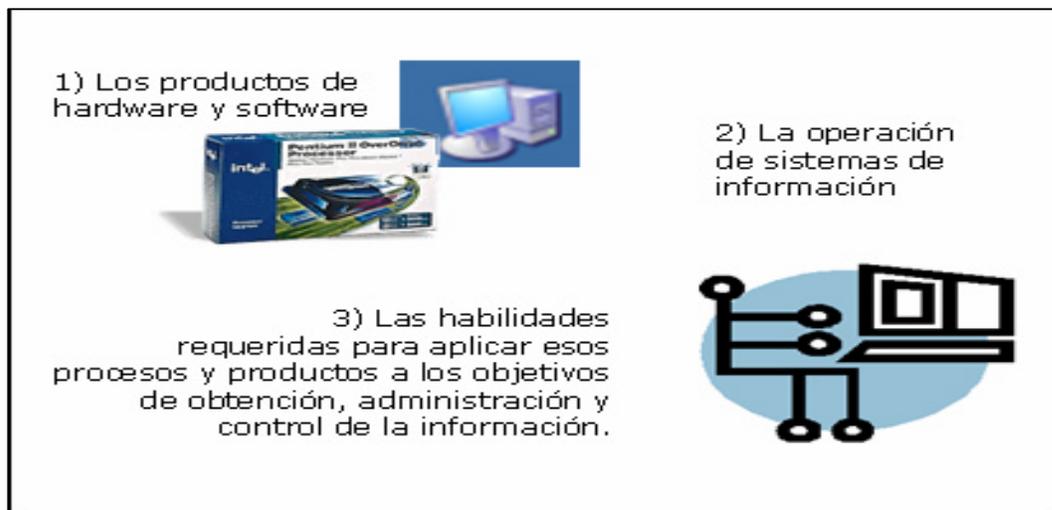
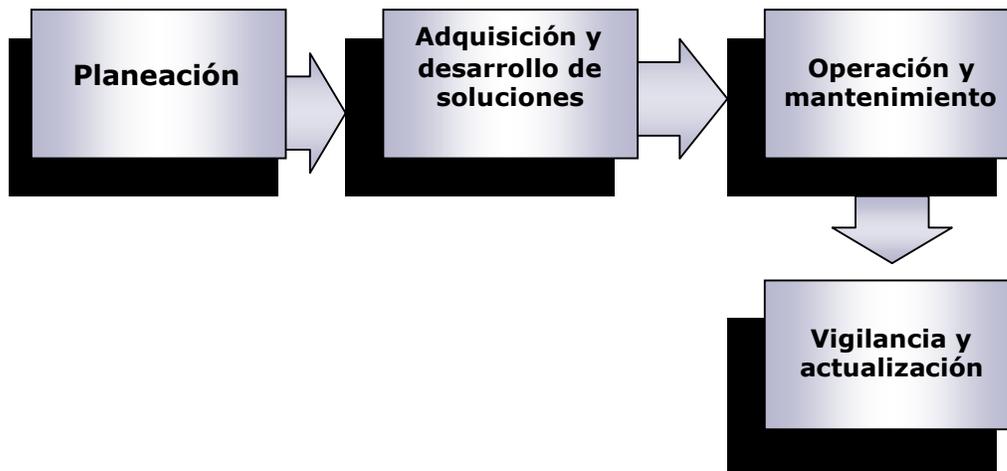


Figura 2.1 Elementos de la tecnología de información

⁴¹ Normas y procedimientos de auditoría, *op. cit.*



Generalmente la **TI** incluye las siguientes actividades:



Un elemento crítico para el éxito y la supervivencia de las organizaciones, es la administración efectiva de la Tecnología de Información (TI). En esta sociedad global (donde la información viaja a través del “ciberespacio” sin las restricciones de tiempo, distancia y velocidad) la TI se ha hecho cada día más importante debido a:

- La creciente dependencia a la información y a los sistemas que proporcionan dicha información.
- La vulnerabilidad de los sistemas.
- El costo de las inversiones actuales, futuras en información y en tecnología de información.
- El potencial que tienen las tecnologías para cambiar radicalmente las organizaciones y las prácticas de negocio, crear nuevas oportunidades y reducir costos.

Es por ello, que para muchas organizaciones, la información y la tecnología que la soporta, representan los activos más valiosos de la empresa.

Las organizaciones exitosas, reconocen los beneficios potenciales que la tecnología les puede proporcionar, sin embargo, también comprenden y administran los riesgos asociados con la implementación de nueva tecnología.



La administración de una empresa debe decidir la inversión razonable en seguridad y control en TI y cómo lograr un balance entre riesgos e inversiones en control en un ambiente de TI frecuentemente impredecible.

Las empresas deben tener una apreciación y un entendimiento básico de los riesgos y limitantes del empleo de la TI para proporcionar una dirección efectiva y controles adecuados.

CobiT es un modelo de control de TI enfocado a los negocios.

2.2 Modelos de control de tecnología de la información

2.2.1. CobiT⁴² (*Control Objectives for Information and Related Technology*)

La competencia global es ya un hecho. Las organizaciones se reestructuran con el fin de perfeccionar sus operaciones y al mismo tiempo aprovechar los avances en tecnología de sistemas de información para mejorar su posición competitiva.

La reingeniería en los negocios, las reestructuraciones, el *outsourcing*, entre otros, son cambios que impactan la manera en la que operan tanto los negocios como las entidades gubernamentales. Estos cambios han tenido y continuarán teniendo, profundas implicaciones para la administración y las estructuras de control operacional dentro de las organizaciones en todo el mundo.

La especial atención prestada a la obtención de ventajas competitivas y a la economía implica una dependencia creciente en la computación como el componente más importante en la estrategia de la mayoría de las organizaciones.

La automatización de las funciones organizacionales, por su naturaleza, dicta la incorporación de mecanismos de control más poderosos en las computadoras y en las redes, tanto los basados en *hardware* como los basados en *software*. Además, las características estructurales fundamentales de estos controles están evolucionando al mismo paso que las tecnologías de computación y las redes.

⁴² *Information systems audit. And control foundation, op.cit.*



Si los administradores, los especialistas en sistemas de información y los auditores desean en realidad ser capaces de cumplir con sus tareas en forma efectiva dentro de un marco contextual de cambios acelerados, deberán aumentar, mejorar sus habilidades tan rápidamente como lo demandan la tecnología y el ambiente. Es necesario comprender tanto la tecnología de controles involucrada como su naturaleza cambiante si se desea emitir, ejercer juicios razonables y prudentes al evaluar las prácticas de control que se encuentran en los negocios típicos o en las organizaciones gubernamentales.

En vista de estos continuos cambios, se desarrollo CobiT como un modelo de control de TI enfocado a los negocios que proporciona a las empresas un marco de referencia sobre **prácticas de seguridad y control de TI**.

➤ Definición

COBIT⁴³ (Objetivos de Control para la Tecnología de Información) es un modelo de control de TI diseñado por la *Information Systems Audit and Control Foundation* y empresas patrocinadoras como UNISYS y *Price Waterhouse Coopers*, como una fuente de instrucción para los profesionales dedicados a las actividades de control. COBIT contiene estándares para mejorar las prácticas de control y seguridad de las Tecnologías de Información (TI)⁴⁴.

COBIT se fundamenta en los Objetivos de Control existentes de la *Information Systems Audit and Control Foundation* (ISACF) y ha sido desarrollado como un estándar generalmente aplicable y aceptado para las buenas prácticas de seguridad así como de control en Tecnología de Información

La misión de COBIT es investigar, desarrollar, publicitar y promocionar **objetivos de Control de TI** internacionales, actualizados para ser usados por directivos de empresas y Auditores.

⁴³ *Ibidem*

⁴⁴ La ISACF y los patrocinadores de COBIT declaran que el uso de este producto no asegura un resultado exitoso. No deberá considerarse que este producto incluye todos los procedimientos o pruebas apropiados. Para determinar la conveniencia de cualquier prueba o procedimiento específico, los expertos en control deberán aplicar su propio juicio profesional a las circunstancias de control especiales presentadas por cada entorno de sistemas en particular.

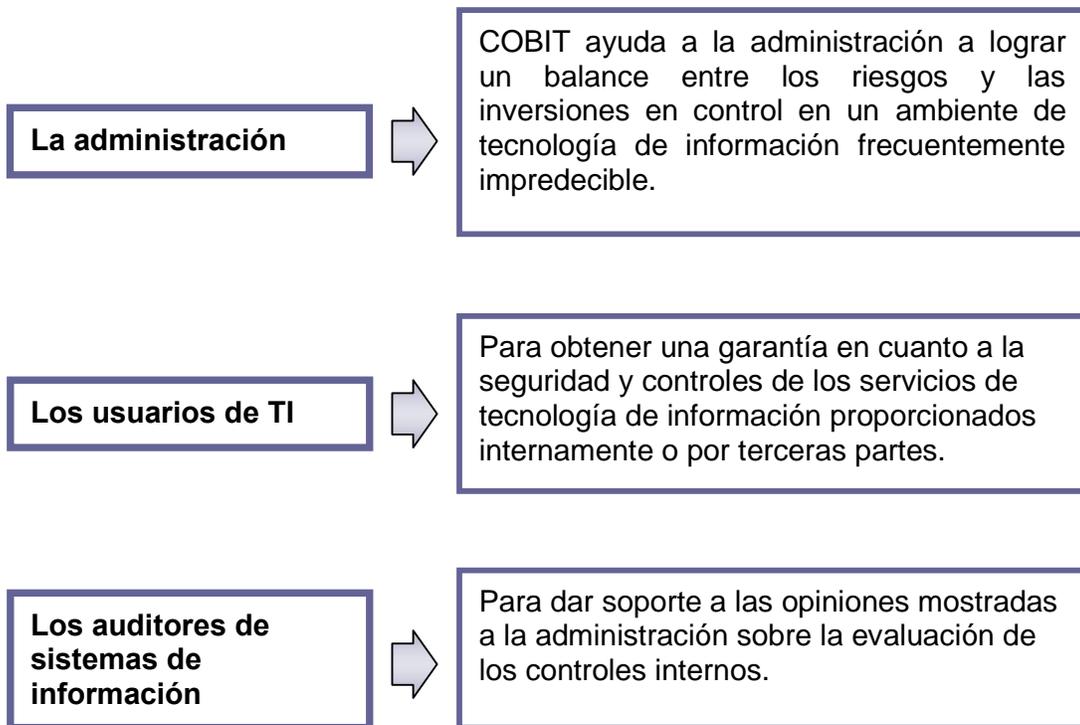


Los objetivos de COBIT son:

- El desarrollo de **políticas** claras, buenas prácticas para la seguridad y el control de Tecnología de Información.
- Proporcionar una base que esté estrechamente ligada a los objetivos de negocio, al mismo tiempo que se enfoca a la tecnología de información.
- Proporcionar un marco de referencia definido que ayude al entendimiento y a la administración de riesgos asociados con la TI y con tecnologías relacionadas.

➤ **Usuarios**

COBIT está diseñado para ser utilizado por:





➤ **Contenido**

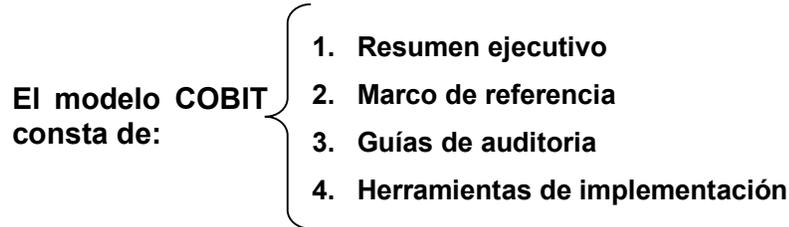


Figura 2.2. Elementos del modelo COBIT

1. Resumen Ejecutivo

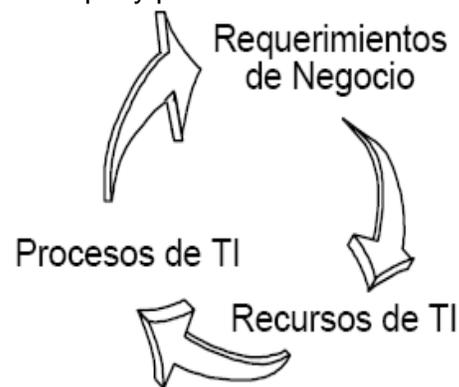
El Resumen Ejecutivo incluye una síntesis ejecutiva, dirigida a la administración, la cual contiene un entendimiento de los principios y conceptos claves de COBIT.

2. Marco de referencia

El Marco referencial de COBIT proporciona herramientas al propietario de procesos de negocio que facilitan el cumplimiento de esta responsabilidad.

El Marco Referencial comienza con una premisa simple y práctica:

Con el fin de proporcionar la **información que la empresa (requerimientos del negocio)** necesita para alcanzar sus objetivos, los **recursos de TI** deben ser administrados por un conjunto de **procesos de TI** agrupados en forma natural.



Por lo tanto, el marco referencial conceptual puede ser enfocado desde tres puntos estratégicos: **(a) recursos de TI, (b) requerimientos de negocio para la información y (c) procesos de TI.**

Por ejemplo, los gerentes de la empresa pueden interesarse en un enfoque de calidad y seguridad. Un Gerente de TI puede considerar recursos de TI por los cuales es responsable. Propietarios de procesos, especialistas de TI y usuarios



pueden tener un interés en procesos particulares. Los auditores podrán enfocarse el marco referencial desde un punto de vista de cobertura de control.

Estos tres **puntos estratégicos** son descritos en el Cubo COBIT que se muestra a continuación:

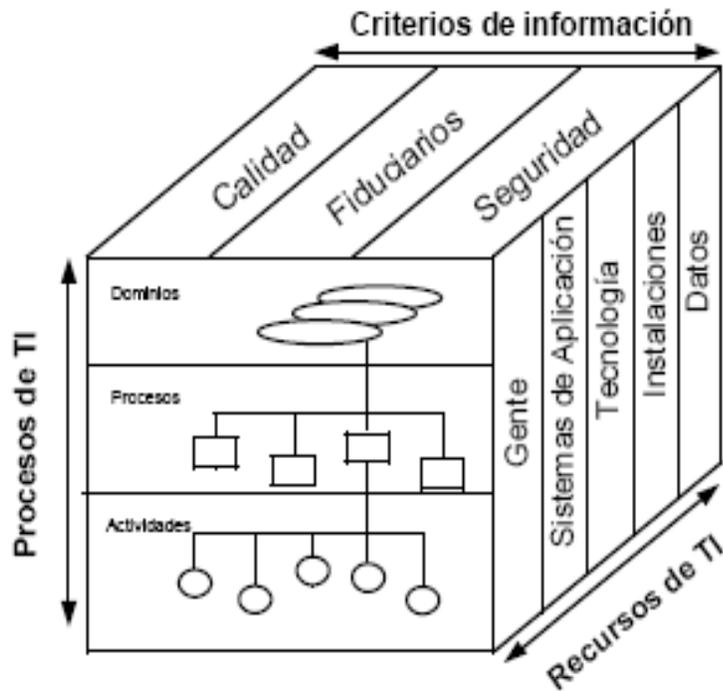


Figura 2.3. Puntos estratégicos del modelo COBIT

a. Recursos de TI

Los **recursos de TI** identificados en COBIT son:

- **Datos** Los elementos de datos en su más amplio sentido, por ejemplo, externos e internos, estructurados y no estructurados, gráficos, sonido, etc.
- **Aplicaciones** Se entiende como sistemas de aplicación la suma de procedimientos manuales y programados.



- **Tecnología** La tecnología cubre *hardware*, *software*, sistemas operativos, sistemas de administración de bases de datos, redes, multimedia, etc.
- **Instalaciones** Recursos para alojar y dar soporte a los sistemas de información.
- **Personal** Habilidades del personal, conocimiento, conciencia, productividad para planear, organizar, adquirir, entregar, soportar, monitorear servicios y sistemas de información.



Figura. 2.4. Recursos de TI

b. Requerimientos de negocio

Para satisfacer los objetivos del negocio, la información necesita concordar con ciertos criterios a los que COBIT hace referencia como **requerimientos de negocio** para la información.

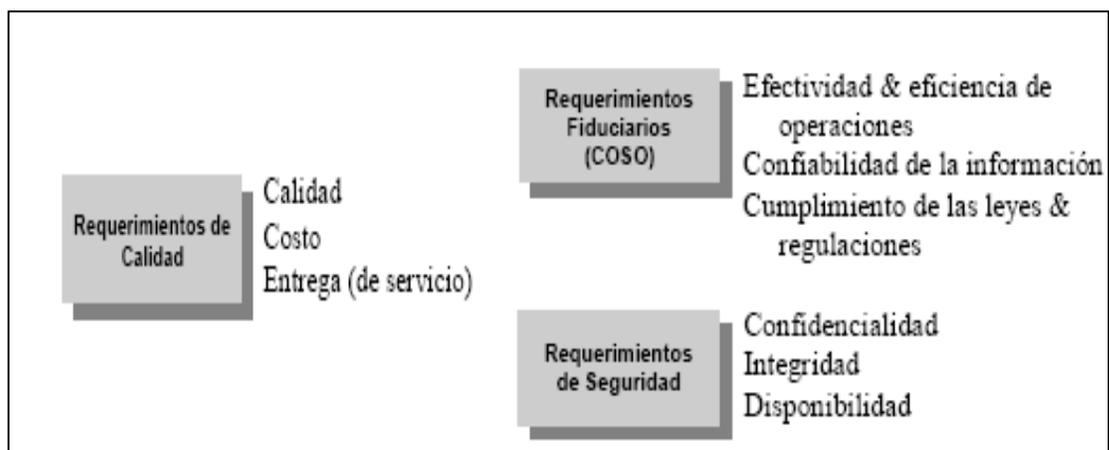




Figura 2.5. Requerimientos de negocio

Como parte de las buenas prácticas, la documentación es considerada esencial para un buen control y, por lo tanto, la falta de documentación podría ser la causa de revisiones y análisis futuros de controles de compensación en cualquier área específica en revisión.

La información que los procesos de negocio necesita estar proporcionada a través del empleo de recursos de TI. Con el fin de asegurar que los requerimientos de negocio para la información son satisfechos, deben definirse, implementarse, monitorearse, medidas de control adecuadas para estos recursos.

c. Procesos de TI

Existen, en esencia, tres niveles de actividades de TI al considerar la administración de sus recursos. Comenzando por la base, encontramos las **actividades y tareas** necesarias para alcanzar un resultado medible. Las actividades cuentan con un concepto de ciclo de vida, mientras que las tareas son consideradas más cortas. Algunos ejemplos de esta categoría son las actividades de desarrollo de sistemas, administración de la configuración y manejo de cambios.

La segunda categoría incluye los **procesos** que son una serie de actividades o tareas conjuntas tareas llevadas a cabo como soporte para la planeación estratégica de TI, evaluación de riesgos, planeación de la calidad, administración de la capacidad y el desempeño.

Al nivel más alto, los procesos son agrupados de manera natural en **dominios**. Su agrupamiento natural es confirmado frecuentemente como dominios de responsabilidad en una estructura organizacional, y está en línea con el ciclo administrativo o ciclo de vida aplicable a los procesos de TI, como se muestra en la figura siguiente:

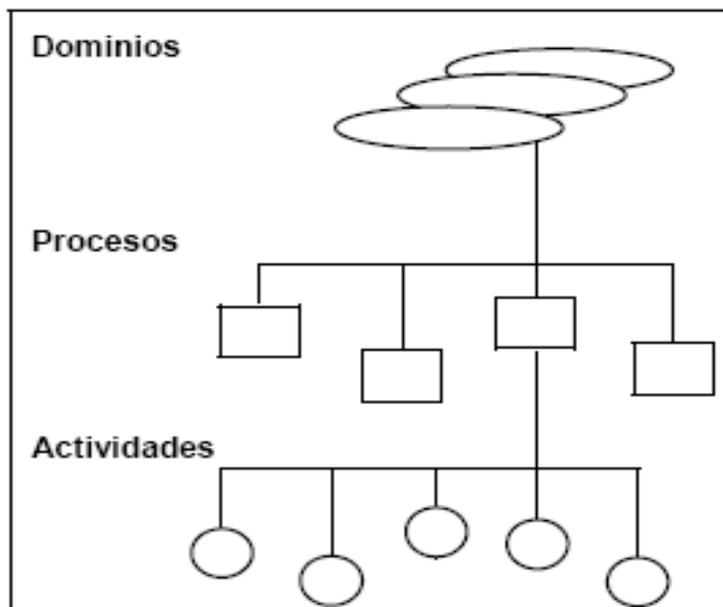


Figura 2.6. Procesos de TI

El marco de referencia de COBIT se integra de un conjunto de treinta y cuatro Objetivos de Control de alto nivel, uno para cada uno de los Procesos de TI, agrupados en **cuatro dominios**: (1er) planeación y organización, (2º) adquisición e implementación, (3er) entrega (de servicio) y (4º) monitoreo, los cuales se muestran a continuación:

1er. Dominio: Planeación y Organización

Este dominio cubre la estrategia, las tácticas y se refiere a la identificación de la forma en que la tecnología de información puede contribuir de la mejor manera al logro de los objetivos del negocio. Además, la consecución de la visión estratégica necesita ser planeada, comunicada y administrada desde diferentes perspectivas. Finalmente, deberán establecerse una organización y una infraestructura tecnológica apropiadas. Sus **objetivos de control** son:

1. Definición de un plan estratégico de TI
2. Definición de la Arquitectura de Información
3. Determinación de la dirección tecnológica





4. Definición de la Organización y de las Relaciones de TI
5. Manejo de la Inversión en Tecnología de Información
6. Comunicación de la administración y aspiraciones de la gerencia
7. Administración de Recursos Humanos
8. Aseguramiento del cumplimiento de requerimientos externos
9. Evaluación de Riesgos
10. Administración de proyectos
11. Administración de Calidad

2º. Dominio: Adquisición e Implementación

Para llevar a cabo la estrategia de TI, las soluciones de TI deben ser identificadas, desarrolladas o adquiridas, así como implementadas e integradas dentro del proceso del negocio. Además, este dominio cubre los cambios y el mantenimiento realizados a sistemas existentes. Sus objetivos son:

1. Identificación de Soluciones
2. Adquisición y Mantenimiento de *Software* de Aplicación
3. Adquisición y Mantenimiento de Arquitectura de Tecnología
4. Desarrollo y Mantenimiento de Procedimientos relacionados con Tecnología de Información
5. Instalación y Acreditación de Sistemas
6. Administración de Cambios



3er. Dominio: Entrega de Servicios y Soporte

En este dominio se hace referencia a la entrega de los servicios requeridos que abarca desde las operaciones tradicionales hasta el entrenamiento, pasando por seguridad y aspectos de continuidad. Con el fin de proveer servicios, deberán establecerse los procesos de soporte necesarios. Incluye el procesamiento de los datos por sistemas de aplicación, frecuentemente clasificados como controles de aplicación.

1. Definición de Niveles de Servicio
2. Administración de Servicios prestados por Terceros
3. Administración de Desempeño y Capacidad





4. Aseguramiento de Servicio Continuo
5. Garantizar la Seguridad de Sistemas
6. Identificación y Asignación de Costos
7. Educación y Entrenamiento de Usuarios
8. Apoyo y Asistencia a los Clientes de TI
9. Administración de la Configuración
10. Administración de Problemas e Incidentes
11. Administración de Datos
12. Administración de Instalaciones
13. Administración de Operaciones

4to. Dominio: Monitoreo

Todos los procesos necesitan ser evaluados regularmente a través del tiempo para verificar su calidad y suficiencia en cuanto a los requerimientos de control.

1. Monitoreo del Proceso
2. Evaluar lo adecuado del Control Interno
3. Obtención de Aseguramiento Independiente
4. Proveer Auditoría Independiente



Dirigiendo estos treinta y cuatro Objetivos de Control de alto nivel, el propietario de procesos de negocio podrá asegurar que se proporciona un sistema de control adecuado para el ambiente de tecnología de información.

Los **Objetivos de Control** son las declaraciones, resultados deseados o propósitos a ser alcanzados al implementar procedimientos de control en una actividad particular de TI. Los objetivos de control han sido desarrollados para su aplicación en sistemas de información en toda la empresa.

3. Guías de auditoría

Las Guías de Auditoría, **contienen los pasos de auditoría** correspondientes a cada uno de los treinta y cuatro objetivos de control de TI de alto nivel para proporcionar asistencia a los auditores de sistemas en la revisión de los procesos de TI con respecto a los trescientos dos objetivos detallados de control recomendados para proporcionar a la gerencia certeza o una recomendaciones de mejoramiento.



4. Herramientas de implementación

Contiene el Conocimiento de la Administración y Diagnóstico de Control de TI, una Guía de Implementación, proporciona lecciones aprendidas por organizaciones que han aplicado COBIT rápida y exitosamente en sus ambientes de trabajo.

El conjunto de herramientas de implementación incluye la **Síntesis Ejecutiva**, proporcionando a la administración de una empresa conciencia y entendimiento de COBIT. También se incluyen varios casos de estudio que detallan cómo organizaciones en todo el mundo han implementado COBIT exitosamente. Adicionalmente, se incluyen respuestas a las veinticinco preguntas más frecuentes acerca de COBIT y varias presentaciones para distintos niveles jerárquicos y audiencias dentro de las organizaciones.

En resumen, los Recursos de TI necesitan ser administrados por un conjunto de procesos agrupados en forma natural, con el fin de **proporcionar la información** que la **empresa** necesita para **alcanzar sus objetivos**.

Debe tomarse en cuenta que estos procesos pueden ser aplicados a diferentes niveles dentro de una organización. Por ejemplo, algunos de estos procesos serán aplicados al nivel corporativo, otros al nivel de la función de servicios de información, otros al nivel del propietario de los procesos de negocio.

2.2.2. Information Technology Control Guidelines (Canadá)⁴⁵

La identificación de controles convenientes es un riesgo que proviene con el desarrollo y el uso de la tecnología de información. **Las pautas del control de la tecnología de información** es un modelo desarrollado por el **Instituto Canadiense de Contadores** (CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS- CICA) que proporciona medios prácticos de identificar, de entender, de determinar y de

⁴⁵ www.cica.org



poner controles en la ejecución de la tecnología de información en todos los tipos de empresas.

La primera publicación de este modelo fue en 1970 y ha tenido diversas modificaciones debido a los cambios extensos ocurridos en la tecnología de información. Actualmente el modelo incluye: objetivos del control, estándares mínimos del control y técnicas del control, aplicables a cualquier tipo de empresas y en cualquier nivel de la organización. Este **modelo** asume que los usuarios tendrán **capacidad y experiencia** en el campo del control de la tecnología de información y requiere del juicio de los usuarios para decidir la aplicación de alguna de las técnicas del control presentadas.

Las pautas de control ponen énfasis en las actividades y en las responsabilidades, y sus principios son:

1. La **independencia de la tecnología**, que asegura que el modelo se pueda aplicar en todos los niveles de tecnología permitiendo que surjan nuevas tecnologías.
2. La **gerencia de riesgo**, que describe diferentes tipos de riesgos y de relaciones entre riesgo y control.

La última publicación de este modelo se integra de los siguientes capítulos: responsabilidad de la gerencia y del control de riesgo; planeamiento de la tecnología de información; sistemas de información adquisición, desarrollo y mantenimiento; ayuda de las operaciones de computadora y de los sistemas de información; seguridad de la tecnología de información; continuidad del negocio y planeamiento de la recuperación del desastre; y el uso basó control.

➤ **Conclusión**

Como hemos visto, en esencia, todos los modelos hasta ahora conocidos, persiguen los mismos propósitos, y las diferentes definiciones, aunque no son idénticas, muestran gran similitud, sin embargo, el COSO es el modelo mayormente adoptado, sobre todo en países de Latinoamérica, debido principalmente a las relaciones comerciales que se tienen con Estado Unidos. Para que estos nuevos modelos



funcionen se necesita un cambio radical en la cultura y esquemas de control en las organizaciones mismo que deberá estar soportado por la decisión de los más altos niveles directivos de la misma.

Bibliografía del tema 2

ESPINOSA, Wong, Oscar, *El control interno procesos de autoevaluación*, XXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad, Montevideo, Uruguay.

CERVANTES, Adolfo, *La Auditoria Interna en México y Estados Unidos*, México, IMCP, 2000

Mejores prácticas en la auditoría externa, exposición del Banco de México, Normas y procedimientos de auditoría, boletín 3140, México, IMCP, 2006

INFORMATION SYSTEMS AUDIT AND CONTROL FOUNDATION, reimpresso con la autorización de la *Information Systems Audit and Control Foundation*, traducido al español 2da Edición, para la Información y Tecnologías afines por Gustavo A. Solís MONTES, CISA con el permiso de la *Information Systems Audit and Control Foundation* ("ISACF"). Copyright 1996, 1998.

Sitios de interés, Web

www.cemla.org/pdf-991109-mex.PDF.

Informe COSO emitido por *The Committee of Sponsoring Organizations*, EUA, 1992, www.coso.org

Actividades de aprendizaje

- A.2.1.** Realiza un cuadro comparativo entre el modelo COSO y el modelo COCO y señala cinco diferencias y cinco similitudes entre ambos modelos.
- A.2.2.** Realiza un trabajo de investigación sobre alguno de los siguientes modelos de control: *KING*, *VIENTO* o *CADBURY*. El trabajo debe incluir una breve descripción del modelo considerando, antecedentes, definición de control interno que plantea, estructura y características.
- A.2.3.** Realiza un trabajo de investigación con el tema *Medidas de seguridad que han adoptado las empresas en relación con la seguridad informática*. Para realizarlo puedes consultar revistas especializadas en el tema, referencias bibliográficas, o bien, a través de una investigación de campo. El trabajo debe



incluir carátula, introducción, desarrollo del trabajo (con un máximo de cinco cuartillas), conclusiones, glosario y bibliografía.

A.2.4. Realiza un trabajo de investigación sobre este modelo e indica 5 diferencias en relación al modelo CoBiT tratado en el tema

Questionario de autoevaluación

1. ¿Qué es un modelo de control de negocios?
2. ¿Por qué se desarrollaron los modelos de control de negocios?
3. Explica brevemente en que consiste el modelo COSO
4. De acuerdo con el modelo COSO explica ¿cuál es la responsabilidad del administración y del auditor interno en relación con el control interno?
5. Menciona tres características del modelo COCO
6. Explica en que consiste el llamado “ciclo de entendimiento” del modelo COCO
7. ¿A qué se refiere el término Tecnología de información?
8. ¿Qué es un modelo de tecnología de información?
9. ¿Cuál es la estructura del modelo COBIT?
10. De acuerdo con COBIT, ¿A qué se refiere el término recursos de tecnología de información?

Examen de autoevaluación

Selecciona la respuesta correcta

1. Este modelo considera que el control forma parte de los procesos básicos de la administración.
 - a. COSO
 - b. COCO
 - c. *Cadbury*
2. El COCO establece como premisa fundamental que todo el personal dentro de su ámbito de actuación en una organización, tiene participación y responsabilidad en el proceso de Control.



- a. cierto
 - b. falso
3. Revisa la confiabilidad y la integridad de la información financiera, operativa y los procedimientos empleados para identificar, medir, clasificar y difundir dicha información:
 - a. Comité de auditoría
 - b. Auditoría interna
 - c. Auditoría externa
 4. Identificar los riesgos internos y externos que afecten el logro de objetivos, es un propósito del modelo COCO.
 - a. cierto
 - b. falso
 5. Son elementos del modelo COSO
 - a. ambiente de control, propósito y autoridad
 - b. Información y monitoreo
 - c. autoridad y actividades de control
 6. Son los elementos básicos para entender y, en su caso, aplicar el sistema de control COCO.
 - a. guías generales
 - b. criterios
 - c. propósitos
 7. Forman parte del ciclo de entendimiento básico del control del modelo COCO
 - a. criterios y aptitudes
 - b. compromisos y objetivos
 - c. evaluación y aprendizaje
 8. La adquisición y mantenimiento de los equipos es una actividad de TI.
 - a. cierto
 - b. falso



9. Es un proceso de TI.
 - a. Actividad
 - b. Aplicación
 - c. Procesamiento de datos

10. Incluye al hardware, software, sistemas operativos, sistemas de administración de bases de datos, redes, multimedia.
 - a. COBIT
 - b. Aplicaciones
 - c. Tecnología



TEMA 3. NORMATIVIDAD NACIONAL SOBRE DEL ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO Y SU METODOLOGÍA

Objetivo particular

Al finalizar el tema el alumno:

- Conocerá la función del Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA) del IMCP.
- Conocerá los pronunciamientos normativos emitidos por la CONPA aplicables al estudio y evaluación del control interno.
- Conocerá en que consiste el estudio y evaluación del control interno realizado por el auditor externo.
- Identificará cual es la importancia y la finalidad de la evaluación del control interno.

Temario detallado

Este es el que se propone en el 2005

3.1. Comisión de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos

3.1.1. Boletines

3.1.2. Guías

3.2. Métodos de evaluación

Introducción

Como profesional, el auditor externo adquiere responsabilidad, no solamente con la persona que contrata sus servicios, sino con los usuarios de dicha información que utilizan el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones. Es debido a este carácter de responsabilidad social, por lo que la profesión, desde sus inicios, se ha preocupado por asegurar que el desempeño de servicios profesionales se efectúe con un alto nivel de calidad.

Debido a que el trabajo del auditor requiere en gran medida del empleo del juicio profesional, no es posible establecer procedimientos uniformes, sin embargo existen ciertos fundamentos que son la base para que el auditor realice su trabajo, en



términos generales a estos fundamentos básicos del trabajo de auditoría se les llama: **Normas de auditoría**⁴⁶

Las normas de auditoría, son emitidas por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP. Las normas son los lineamientos que rigen la actuación del auditor. Estas normas requieren que el auditor realice como parte de su auditoría un Estudio y evaluación del Control interno establecido en la empresa sujeta a revisión.

En este tema conoceremos en que consiste esta evaluación, cual es su finalidad y como se lleva a cabo. Así mismo analizaremos la normativa emitida por la Comisión de Normas, aplicable al tema y los nuevos pronunciamientos emitidos en relación con el tema de fraude, su implicación en la auditoría de EEFF, con el Estudio y evaluación del control interno.

3.1 Comisión de normas y procedimientos auditoría (CONPA) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos⁴⁷ (IMCP)

Desde los inicios de la contaduría pública en nuestro país, los miembros de la profesión sintieron la necesidad de agruparse no sólo para uniformar su práctica profesional y autoimponerse una serie de normas de carácter tanto ético como técnico, sino también para proteger los intereses de los usuarios, de sus servicios y del público en general.

Fue así que en 1917 se formó la primera agrupación profesional, la cual fue denominada Asociación de Contadores Públicos, contando con once miembros. Años más tarde, el 6 de octubre de 1923 se constituyó el Instituto de Contadores Públicos titulados de México, cuya finalidad era agrupar a los miembros de la profesión.

En **1965** el IMCP adquirió el carácter de Organismo Nacional, con el propósito de representar a la profesión contable nacional, obteniendo en 1977 el reconocimiento oficial de Federación de Colegios de Profesionistas.

⁴⁶ Normas y procedimientos, *op.cit.*, Boletín 1010,

⁴⁷ *Ibidem*



En la actualidad, la constitución y funcionamiento del IMCP, están regulados básicamente por sus estatutos y reglamentos, en vigor desde el 30 de octubre de 1987.

Uno de los **objetivos fundamentales del IMCP**, consiste en propugnar por la unificación de criterios, lograr la implantación, aceptación de normas, principios, procedimientos básicos de ética y actuación profesional por parte de sus asociados.

Para cumplir con este objetivo, el IMCP cuenta con un **Comité Ejecutivo Nacional**, el cual incluye una Vicepresidencia de Legislación para coordinar y vigilar el trabajo de las comisiones emisoras de disposiciones fundamentales en materia de: Estatutos, Ética profesional, Educación profesional continua, Normas y procedimientos de auditoría.

Origen de la CONPA

Una de las comisiones normativas más antiguas y trascendentes del IMCP es la **Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría** (denominada así desde octubre de 1971), la cual fue establecida en el año de 1955, con el propósito fundamental de determinar los procedimientos de auditoría recomendables para el examen de los estados financieros que sean sometidos a la opinión del contador público.



Objetivos

Los objetivos de la Comisión son:

- Determinar las normas de auditoría a que deberá sujetarse el contador público independiente que emita dictámenes para terceros, con el fin de confirmar la veracidad, pertinencia o relevancia y suficiencia de información de su competencia.
- Determinar procedimientos de auditoría para el examen de los estados financieros que sean sometidos a dictamen de contador público.



- Determinar procedimientos a seguir en cualquier trabajo de auditoría, en sentido amplio, que lleve acabo el contador público cuando actúa en forma independiente.

- Hacer las recomendaciones de índole práctica que resulten necesarias como complemento de los pronunciamientos técnicos de carácter general emitidos por la propia Comisión teniendo en cuenta las situaciones particulares que con mayor frecuencia se presentan a los auditores en la práctica de su profesión.

Integración de la Comisión

Los integrantes de la Comisión son propuestos por el Comité Ejecutivo Nacional (Comité) del IMCP. Posteriormente se procede a hacer la designación oficial de sus miembros, quienes desempeñarán sus cargos durante un periodo de dos años.

Para ser miembro de la Comisión, se deben reunir los siguientes requisitos de calidad:

- Gozar de prestigio profesional en el desempeño de sus actividades.
- Tener cuando menos seis años de desempeño profesional.
- Ser el responsable del área técnica o tener una posición destacada en la entidad en que se desarrolle.
- Ser socio de la firma a que pertenezca en el desempeño de la contaduría pública independiente.
- Haber actuado como expositor o conferenciante en cursos, seminarios o haber sido profesor en instituciones de enseñanza donde se imparta la carrera de contaduría pública.

Normativa emitida por la CONPA

Los boletines emitidos⁴⁸ por esta Comisión se clasifican de la siguiente forma:

◆ Normas de auditoría

⁴⁸ La normativa emitida por la CONPA se actualiza y modifica constantemente y cada año el IMCP emite un compendio de las mismas, el cual actualmente incluye 67 boletines comprendidos en 7 series.



Las normas de auditoría 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. (Este tema será tratado en el punto 3.2 de este capítulo)

◆ **Procedimientos de auditoría**

Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos o circunstancias examinadas, mediante las cuales el contador público obtiene las bases necesarias para fundamentar su opinión.

Los procedimientos constituyen la opinión de los miembros de la Comisión, con respecto a la mejor forma de realizar el trabajo de auditoría. Su aplicación deberá hacerse a juicio del auditor de acuerdo con las circunstancias.

◆ **Otras declaraciones**

Las otras declaraciones son los medios a través de los cuales la Comisión da a conocer políticas, programas, estudios, ejemplos, opiniones, guías, etcétera.

La Comisión considera que independientemente de la obligación de **normar la actuación del contador público como auditor independiente** que asegure alta calidad de sus servicios, tiene el compromiso de promover y patrocinar la publicación de elementos materiales que contribuyan al desarrollo profesional del contador público en el campo de la auditoría, a mantener y aumentar su capacidad técnica, integrar una doctrina profesional de alto nivel y adaptada a las circunstancias y modalidades especiales de este trabajo en nuestro país.

Publicación de los pronunciamientos normativos emitidos por la CONPA

El compendio de boletines emitidos por la CONPA se publican anualmente, por el IMCP con el nombre de: "Normas y procedimientos de auditoría"⁴⁹. Actualmente el

⁴⁹ El compendio se publica cada año, ya que generalmente cambia por la emisión de nuevos pronunciamientos o bien la modificación o actualización de los ya existentes.



compendio de Normas y procedimientos de auditoría incluye 68 boletines comprendidos en 7 Series, como se muestra a continuación:

Serie 1000	Disposiciones generales
2000	Normas personales
3000	Normas de ejecución
4000	Normas de información
5000	Procedimientos de auditoría
6000	Otras declaraciones de la Comisión
7000	Normas relativas a servicios para atestiguar



Normas de Auditoría generalmente aceptadas⁵⁰

Como profesional, el auditor externo adquiere **responsabilidad**, no solamente con la persona que contrata sus servicios, sino con los usuarios de dicha información que utilizan el resultado de su trabajo como base para **tomar decisiones**. Es debido a este carácter de responsabilidad **social**, por lo que la profesión, desde sus inicios, se ha preocupado por asegurar que el desempeño de servicios profesionales se efectúe con un alto nivel de calidad.

Debido a que el trabajo del auditor requiere en gran medida del empleo del **juicio profesional⁵¹**, no es posible establecer procedimientos uniformes, sin embargo, existen ciertos fundamentos que son la base para que el auditor realice su trabajo, en términos generales a estos **fundamentos básicos del trabajo de auditoría** se les llama: **Normas de auditoría**.

a) Concepto

Las normas de auditoría 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.

b) Clasificación

Las normas de auditoría se clasifican en:

⁵⁰ *Normas y procedimientos de auditoría, op.cit.* Boletín 1010 y boletín 1020

⁵¹ El juicio profesional se refiere al empleo de los conocimientos técnicos y experiencia necesarios para seleccionar posibles cursos de acción en el diseño y la aplicación de sus procedimientos de auditoría.

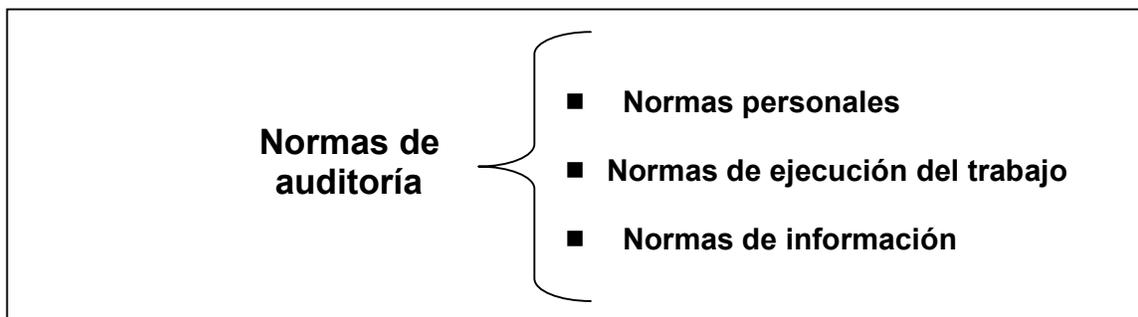


Figura 3.1. Clasificación de normas de auditoría

■ **Normas personales**

Las normas personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas existen cualidades que el auditor debe tener pre adquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional. Se dividen en:



- a. **Entrenamiento técnico y capacidad profesional**
- b. **Cuidado y diligencia profesionales**
- c. **Independencia**

■ **Normas de ejecución del trabajo**

Se refieren a los elementos básicos e indispensables en la ejecución del trabajo de auditoría, se clasifican en:



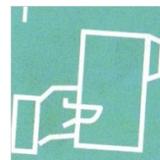
- I. **Planeación y supervisión**
- II. **Estudio y evaluación del control interno**
- III. **Obtención de evidencia suficiente y competente**

■ **Normas de información**



Las normas de información se refieren a los requisitos mínimos de calidad que se deben considerar en la preparación y presentación del dictamen o informe del Auditor.

1. **Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión**
2. **Bases de opinión sobre estados financieros**



Estudio y Evaluación del Control Interno

Concepto

El Estudio y Evaluación del Control Interno (**EyECI**) se efectúa con el objeto de cumplir con la **segunda norma de ejecución** del trabajo que señala: El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuado del control interno existente, que le sirva de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él y le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría⁵²

Es decir, el auditor debe estudiar y evaluar el control interno de la empresa cuyos EEFF va a auditar⁵³.

El conocimiento, evaluación del control interno deben permitir al auditor establecer una relación específica entre la calidad del control interno de la entidad y la naturaleza, alcance así como oportunidad de las pruebas de auditoría. Por otra parte, el auditor deberá comunicar las debilidades o desviaciones al control interno que haya detectado (situaciones a informar).⁵⁴

Finalidad

La finalidad del EyECI es verificar si los controles establecidos por la empresa aseguran el procesamiento confiable de la información contable y por tanto, permiten

⁵² Normas y procedimientos de auditoría, *op. cit.*, Boletín 1010.

⁵³ Víctor Mendivil, Elementos de Auditoría, , P.29

⁵⁴ Normas y procedimientos de auditoría *op. cit.*, Boletín 3050,



el cumplimiento de cada una de las aseveraciones⁵⁵ efectuadas por la administración en los EEFF.

El EyECI se realiza:

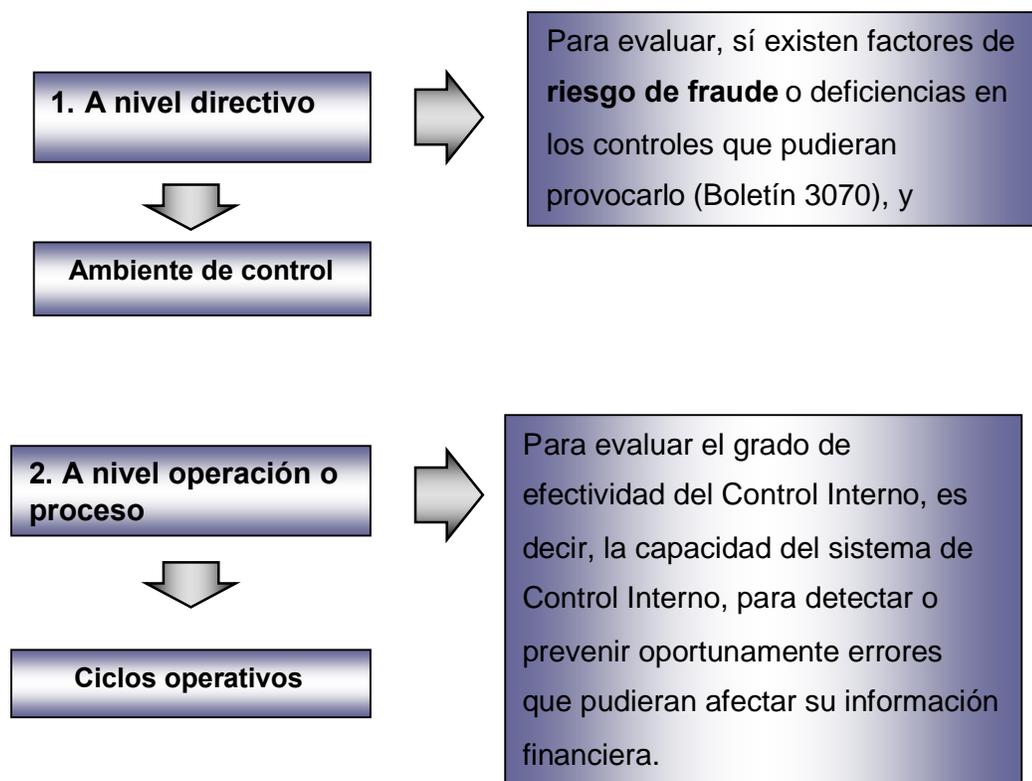


Figura 3.2 Estudio y evaluación del control interno

Los resultados de la evaluación del Control Interno (CI), son una parte importante del diseño y determinación de las pruebas de auditoría que aplicará el auditor para llevar a cabo su revisión.

⁵⁵ Ver Tema 1



3.2. Métodos de evaluación

Los métodos utilizados para llevar a cabo el EyECI (Estudio y evaluación del control interno) son:

1. Cuestionarios

De acuerdo con las características del negocio (naturaleza, complejidad, tamaño) se diseñan cuestionarios, los cuales consisten en una serie de preguntas que se efectúan al personal de la empresa acerca de su manejo, registros y/u operaciones.

Deben ser diseñados de tal forma, que nos permitan identificar:

- A nivel empresa, posibles factores de riesgo de fraude.
- A nivel operación, los controles que tiene establecidos la empresa para el cumplimiento de cada una de las aseveraciones a los EEFF.



2. Descriptivo

En este método, se llevan a cabo entrevistas con los funcionarios y el personal operativo de la empresa, sobre el desarrollo de las operaciones sujetas a revisión, y se plasman en un PT (explicación detallada), que incluye: área, proceso u operación revisada, y nombre, puesto y firma de la persona que nos proporcionó la información.

3. Gráfico

El método gráfico se realiza de igual forma que el descriptivo, sólo que en vez de narrar las operaciones en un documento, se realizan diagramas de flujo y/o recorridos de los procesos u operaciones.

Este método normalmente se utiliza para evaluar el CI a nivel operativo, ya que nos ayuda a identificar fácilmente donde pueden ocurrir errores.

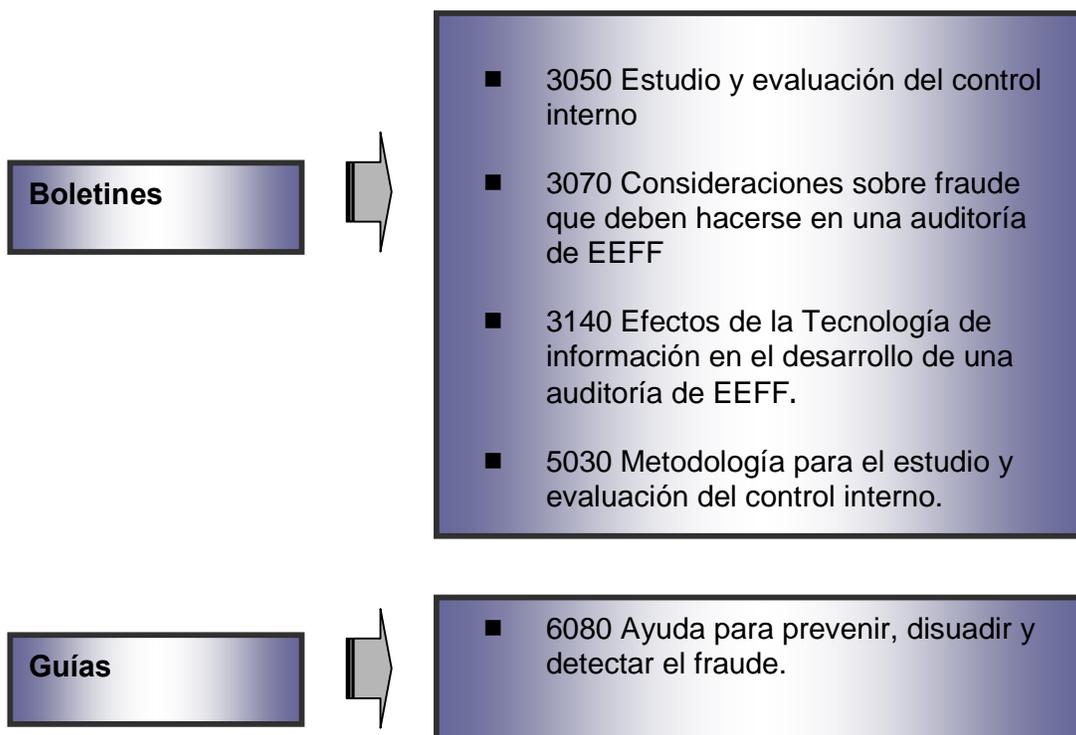


El uso de cualquiera de éstos métodos no es limitativo, la forma y el alcance de la evaluación del CI se verá influida por el tamaño, la complejidad de la entidad y la naturaleza de su estructura de CI⁵⁶.

⁵⁷Por ejemplo en una entidad grande y compleja, podrán emplearse cuestionarios, descripciones y diagramas, en cambio en una entidad pequeña, un memo descriptivo podrá ser suficiente⁵⁸.

Pronunciamientos normativos emitidos por la CONPA aplicables al EyECI

Actualmente los **boletines y guías** emitidos por la CONPA en materia de Control interno son:



⁵⁶ *Ibidem*

⁵⁷ *Normas y procedimientos de auditoría, op. cit.* Boletín 3050.

⁵⁸



Figura 3.3. Boletines y guías de la CONPA

A continuación se presenta un resumen de cada uno de los boletines y guías antes mencionados con la finalidad de que el alumno conozca la normativa vigente, aplicable al EyECI.

■ **Boletín 3050 Estudio y evaluación del control interno**

Concepto

El estudio y evaluación del control interno se efectúa con el objeto de cumplir con la norma de ejecución del trabajo que requiere que: "El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuado del control interno existente, que le sirva de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él y le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría".

Alcance

Este Boletín trata sobre el estudio y evaluación del control interno que el auditor efectúa en una revisión de EEFF practicada conforme a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

Objetivos

Los objetivos de este boletín son:

- a) Definir los **elementos de la estructura del Control interno**.
- b) Establecer los **pronunciamientos normativos aplicables a su estudio y evaluación**, como un aspecto fundamental al diseñar la estrategia de auditoría.
- C) Señalar los lineamientos que deben seguirse al informar sobre debilidades o desviaciones al control interno.



Estructura del Control interno

a) Concepto

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



b) Elementos

La estructura del control interno se integra de los siguientes cinco elementos:

- I. El ambiente de control
- II. La evaluación de riesgos
- III. Los sistemas de información y comunicación
- IV. Los procedimientos de control
- V. La vigilancia

La división del control interno en cinco elementos proporciona al auditor una estructura útil para evaluar el impacto de los controles internos de una entidad en la auditoría. Sin embargo, esto no necesariamente refleja cómo una entidad considera e implementa su control interno; asimismo, **la primera consideración del auditor se refiere a cómo un control específico afecta las aseveraciones en los EEEFF** más que su clasificación en uno de los elementos de control interno, antes mencionados, en particular.

I. Ambiente de control

Representa la combinación de factores que afectan las políticas y procedimientos de una entidad, fortaleciendo o debilitando sus controles.

Se integra por los siguientes factores:

- **Actitud de la Administración hacia los controles internos establecidos:**

El hecho de que una entidad tenga un ambiente de control satisfactorio depende fundamentalmente de la actitud y las medidas de acción que tome la administración que de cualquier otra cosa. Si el compromiso para ejercer un buen control interno es deficiente, seguramente el ambiente de control será deficiente.

La **efectividad del control interno** depende en gran medida de la integridad y de los valores éticos del personal que diseña, administra y vigila el control interno de la entidad.



- **Estructura de organización de la entidad:**

Si el tamaño de la estructura de la organización no es apropiado para las actividades de la entidad, o el conocimiento y la experiencia de los gerentes y personal clave no es la adecuada, puede existir un mayor riesgo en el debilitamiento de los controles.

- **Funcionamiento del consejo de administración y sus comités:**

Las actividades del consejo de administración y otros comités (Como el de Auditoría) pueden ser importantes para fortalecer los controles, siempre y cuando estos sean participativos e independientes de la Administración.

- **Métodos para asignar autoridad y responsabilidad:**

El auditor debe verificar que la asignación de autoridad y responsabilidad esté acorde con los objetivos y metas organizacionales, que éstos se hagan a un nivel adecuado, sobre todo las autorizaciones para cambios en políticas o prácticas.

- **Métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de las políticas y procedimientos, incluyendo la función de auditoría interna:**

El grado de supervisión continua sobre la operación que lleva a cabo la Administración, da al auditor una evidencia importante de si el sistema de control interno está funcionando adecuadamente y de si las medidas correctivas se realizan en forma oportuna.

- **Políticas y prácticas de personal:**

La existencia de políticas y procedimientos para contratar, entrenar, promover y compensar a los empleados, así como la existencia de códigos de conducta u otros lineamientos de comportamiento, fortalecen el ambiente de control.



- **Influencias externas que afectan las operaciones y prácticas de la entidad.**

La existencia de canales de comunicación con clientes, proveedores y otros entes externos que permitan informar o recibir información sobre las normas éticas de la entidad o sobre cualquier cambio en las necesidades de la misma, así como el seguimiento a dichas comunicaciones, fortalecen los controles de una entidad.

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

II. La evaluación de riesgos

El propósito de la evaluación de riesgos de la entidad es el de identificar, analizar y administrar riesgos que pueden afectar los objetivos de la entidad.

Por ejemplo, la evaluación de riesgos puede contemplar cómo la entidad considera la posibilidad de operaciones no registradas o cómo identifica y analiza estimaciones o provisiones importantes en los EEFF

Los **riesgos relevantes** para la emisión de reportes financieros incluyen eventos o circunstancias externas e internas que pueden ocurrir y afectar la habilidad de la entidad en el registro, procesamiento, agrupación o reporte de información, consistente con las aseveraciones de la Administración en los EEFF.

Algunos de estos riesgos pueden ser:

- **Nuevo personal:** El nuevo personal puede tener un enfoque diferente con relación al control interno.
- **Crecimientos acelerados:** Un crecimiento acelerado en las operaciones puede forzar demasiado los controles y crear el riesgo de que éstos no se lleven a cabo o se ignoren.
- **Nuevas tecnologías:** La incorporación de nuevas tecnologías dentro de los procesos productivos o los sistemas de información pueden cambiar los riesgos asociados con el control interno.



- **Cambio en pronunciamientos contables:** La adopción de un nuevo pronunciamiento contable o un cambio en los ya existentes, puede afectar los riesgos relacionados con la preparación de los estados financieros.

El auditor deberá investigar como el cliente lleva a cabo la evaluación de riesgos relevantes de la entidad, y cuales son las medidas que realiza para su administración y manejo.

III. Los sistemas de información y comunicación

Los sistemas de información consisten en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar y producir información cuantitativa de las operaciones que realiza una entidad económica.

La calidad de los sistemas generadores de información afecta la habilidad de la Administración para tomar decisiones, para controlar las actividades de la entidad y en la preparación de reportes financieros confiables y oportunos.

El auditor debe revisar que el sistema contable establecido en la entidad, cuente con métodos y registros que:

- 📄 Identifiquen y registren únicamente operaciones reales y autorizadas por la Administración.
- 📄 Describan oportunamente todas las operaciones con el detalle necesario que permita su adecuada clasificación
- 📄 Cuantifiquen las operaciones en unidades monetarias
- 📄 Registren las operaciones en el periodo correspondiente.
- 📄 Presenten y revelen adecuadamente dichas operaciones en los EEFF.

El auditor debe obtener un entendimiento de las formas que la entidad utiliza para informar las funciones, responsabilidades y cualquier aspecto importante con relación a la información financiera.



IV. Los procedimientos de control

Son los procedimientos y políticas que establece la Administración, proporcionan una seguridad razonable, de que se van a lograr en forma eficaz y eficientemente los objetivos específicos de la entidad.

Los controles persiguen diferentes objetivos y se aplican en distintos niveles de la organización y del procesamiento de las operaciones. Atendiendo a su naturaleza, los controles pueden ser: preventivos o detectivos.

Los controles están dirigidos a cumplir con los siguientes objetivos:

- Autorización
- Segregación de funciones
- Registro de operaciones
- Custodia de activos.
- Verificaciones y valuación de las operaciones registradas.

El hecho de que la administración establezca formalmente controles, no necesariamente significa que éstos estén operando efectivamente. El auditor debe evaluar la manera en que la entidad ha aplicado los controles, su uniformidad de aplicación, qué persona las ha llevado a cabo y, finalmente, basado en dicha evaluación, determinará el grado de efectividad de dichos controles.

V. La vigilancia

Una importante responsabilidad de la Administración es **establecer y mantener los controles internos**, así como vigilarlos con objeto de identificar si estos están operando efectivamente y si deben ser modificados cuando existen cambios importantes.

La vigilancia es un proceso que **asegura la eficiencia del control** interno a través del tiempo, incluye la evaluación del diseño y operación de procedimientos de control en forma oportuna, así como aplicar medidas correctivas cuando sea necesario.



Este proceso se lleva a cabo a través de actividades en marcha (en el momento que se llevan a cabo las operaciones normales), evaluaciones separadas o por la combinación de ambas. La existencia de un departamento de **auditoría interna** o de una persona que realice funciones similares, contribuye en forma significativa en el proceso de vigilancia.

El auditor debe conocer los tipos de actividades que la entidad lleva a cabo para vigilar el adecuado funcionamiento del control interno sobre la información financiera, incluyendo cómo esas actividades son utilizadas para iniciar acciones correctivas.

Estudio y Evaluación del Control interno

a) Consideraciones generales

Al evaluar una estructura de control interno el auditor deberá considerar los siguientes aspectos:

- Tamaño de la entidad
- Características de la actividad económica en la que opera
- Organización de la entidad
- Naturaleza del sistema de contabilidad y de las técnicas de control establecidas
- Problemas específicos del negocio
- Requisitos legales aplicables



Por ejemplo, una estructura de organización con una delegación formal de autoridad, podrá influir favorablemente de modo importante en el ambiente de control de una entidad grande. Sin embargo, una entidad pequeña, con participación efectiva del dueño-gerente, normalmente no requiere de procedimientos contables extensos ni de registros contables sofisticados o procedimientos de control formales, tales como políticas escritas, seguridad de la información o procedimientos para obtener cotizaciones competitivas.



b) Evaluación preliminar

Al iniciar el estudio y evaluación del control interno de una entidad, el auditor deberá:

- ☐ Comprender el ambiente de control establecido por la Administración para detectar errores potenciales.
- ☐ Describir y verificar su comprensión de los procedimientos de control de la Administración, incluyendo aquellos relativos a la evaluación de riesgos.
- ☐ Conocer los procesos de mayor riesgo de la entidad y evaluar su importancia.
- ☐ Evaluar el diseño de los sistemas de control en los procesos de mayor riesgo, para determinar si es probable que sean eficaces para prevenir o detectar y corregir los errores potenciales identificados.
- ☐ Seleccionar los procesos a evaluar, diseñar las pruebas aplicar determinando **la naturaleza y el alcance de las mismas**.
- ☐ **Documentar** (Con memorandums, gráficas o diagramas) su conocimiento y comprensión de la estructura de control interno, como parte del proceso de planeación de la auditoría.

c) Pruebas de cumplimiento

Las pruebas de cumplimiento son pruebas diseñadas por el auditor, para comprobar si uno o más procedimientos de control interno estaban en operación durante el periodo auditado.

Su finalidad es reunir evidencia suficiente para concluir si los sistemas de control establecidos por la administración, prevendrán, detectarán y corregirán errores potenciales que pudieran tener un efecto importante en los EEFF.

Estas pruebas implican el examen de documentación de operaciones para buscar la presencia o ausencia de atributos específicos (controles detectivos).

d) Resultados del EyECI

Con base en los resultados obtenidos de la aplicación de las pruebas de cumplimiento, se determina el grado de efectividad de los controles (alto, medio, bajo) y el riesgo de control de los EEFF.



El **grado de efectividad** de los controles se determina considerando:

a) si los controles probados **prevén o detectan** errores antes o durante el proceso de las operaciones y b) sí los controles probados permiten que se cumpla con los objetivos de **procesamiento** de información, **autorización**, **salvaguarda**, **segregación de funciones** y **evaluación**.

El **riesgo de control**⁵⁹ representa el riesgo de que los errores importantes al agregarse a otros errores que pudieran existir en un rubro específico de los EEFF, no sean prevenidos o detectados oportunamente por el sistema de control interno contable en vigor.

Por lo tanto, **a menor efectividad del control interno, el riesgo de control es mayor** y a la inversa.

El riesgo de control, combinado con otros dos riesgos (**inherente y de detección**)⁶⁰ le permiten al auditor determinar la naturaleza, el alcance y la oportunidad de sus pruebas auditoría (sustantivas).

Es decir, con base en la combinación del riesgo inherente, de control y detección, el auditor determina el tipo pruebas que aplicará (**naturaleza**), el porcentaje de revisión (**alcance o extensión**) y el momento (**oportunidad**) en el que deberá aplicar sus pruebas.

A mayor efectividad del control interno, disminuye la posibilidad de que los EEFF contengan aseveraciones equivocadas, se reduce también el riesgo de que existan irregularidades (fraude) que pudieran tener un impacto significativo en los EEFF, y por lo tanto el trabajo del auditor disminuye.

e) Comunicación de situaciones a informar

En virtud de que las expectativas de los usuarios con respecto a la responsabilidad del auditor para informar por escrito sobre debilidades o desviaciones relacionadas

⁵⁹ *Ibid* Boletín 3030

⁶⁰ *Ibid*



con la estructura del control interno se han incrementado, ha sido necesario definir las situaciones a informar, así como la forma y contenido de dicho informe.

Las situaciones a informar son asuntos que llaman la atención del auditor y que en su opinión deben comunicarse al cliente, ya que representan deficiencias importantes en el diseño u operación de la estructura del control interno, que podrían afectar negativamente la capacidad de la organización para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera uniforme con las afirmaciones de la Administración en los EEFF.

Esta comunicación se debe hacer con personas de alto nivel de autoridad y responsabilidad, tales como el consejo de administración, el dueño de la entidad o con quienes haya contratado al auditor, preferentemente por escrito, y deberá ser documentada en los papeles de trabajo.

Algunas de estas situaciones pueden ser:

- Diseño inadecuado de la estructura del control interno en general.
- Ausencia de una adecuada segregación de funciones
- Falta de revisión y aprobación adecuada de las operaciones, pólizas contables o reportes emitidos.
- Medidas deficientes para la protección de activos.

f) Forma y contenido del informe

El informe donde se comunican las situaciones a informar, debe contener:

- La indicación, el propósito de la auditoría, este es emitir una opinión sobre los estados financieros y no proporcionar una seguridad del funcionamiento de la estructura del control interno.
- Los aspectos considerados como "situaciones a informar".
- Las restricciones establecidas para la distribución de tal comunicación.

El auditor deberá considerar si debe comunicar los asuntos importantes durante el curso de la auditoría o al concluirla, en función de la urgencia de una acción correctiva inmediata.



■ Boletín 5030 Metodología para el EyECI

Alcance

Este boletín incluye los procedimientos recomendados para el estudio y evaluación del control interno. Los procedimientos señalados en este boletín son aplicables al estudio y evaluación de la estructura del control interno, cuando éstos se realizan **como parte de una auditoría de EEFF** conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Es importante señalar, que existen diversos enfoques válidos para llevar a cabo dicho estudio y evaluación, que pueden ser aplicables según el criterio del auditor.

Objetivo

El objetivo de este boletín es dar a conocer los procedimientos de auditoría recomendados para llevar a cabo y documentar el EyECI durante el proceso de planeación de una auditoría de estados financieros.

Procedimientos recomendados para el Estudio de los elementos de la estructura del control interno

1. Procedimientos aplicables a la evaluación del ambiente de control

El ambiente de control es el resultado conjunto de diversos factores que afectan la efectividad global del control interno.

El auditor debe evaluar si el ambiente de control promueve sistemas contables confiables y procedimientos de control efectivos

Para evaluar adecuadamente los factores del ambiente de control, el auditor deberá investigar y documentar en sus papeles de trabajo, lo siguiente:





En relación con las características e integridad de la administración y su habilidad para desarrollar sus funciones, el auditor debe investigar y documentar:

- La posible participación de la administración en actos ilegales;
- Actitud de la administración para aceptar riesgos anormales de alto nivel en la toma de decisiones.
- Cambios continuos de bancos, abogados o auditores.
- Existencia de dificultades personales significativas u otras influencias en quienes integran la administración que pudieran afectar adversamente su integridad, actitudes o desempeño.
- Si la administración está concentrada en una persona o en un grupo pequeño.
- Sí existe alguna persona que sin ser accionista, ni tener en la entidad un puesto ejecutivo, ejerza influencia significativa en los asuntos de la entidad;

El auditor debe evaluar y documentar el compromiso de la administración sobre lo razonable de los EEF, considerando:

- Si la administración de la entidad aplica agresivamente la normativa contable.
- Si se rehúsa a aceptar y registrar los ajustes de auditoría o si busca distorsionar los resultados.
- La probable existencia de un número significativo de operaciones con partes relacionadas fuera del curso normal de los negocios.

En relación con el diseño y mantenimiento de los sistemas contables y controles internos efectivos, el auditor debe revisar si existe:

- Falta de interés de la administración por las deficiencias que lleguen hacerse de su conocimiento.
- Establecimiento de políticas con respecto a prácticas de negocios, conflicto de intereses y código de conducta.
- Establecimiento de procedimientos que prevengan actos ilegales.



Otras situaciones que el auditor deberá observar y considerar son las siguientes:

- El grado de rotación del personal en puestos clave.
- Si la empresa ha cumplido con fecha de cierre o de entrega de información.
- El número de errores ocurridos en auditorías anteriores.

Con respecto a la estructura organizacional, el auditor deberá considerar, entre otros los siguientes aspectos:

- Lo apropiado de ésta con respecto al tamaño y a la naturaleza de la entidad.
- Si los recursos humanos y materiales de las áreas de finanzas, contabilidad y sistemas son adecuados.
- La complejidad de la estructura, Ej.: Si tiene sucursales, afiliadas.
- Si el grado de supervisión y control son adecuados al tamaño y naturaleza de la empresa.

El auditor deberá verificar el funcionamiento del Consejo de Administración y sus Comités, considerando para ello:

- La experiencia y reputación de sus miembros.
- Si es adecuado en relación con la naturaleza y tamaño de la entidad.
- La periodicidad con la que se reúnen para establecer objetivos y políticas, revisar el desempeño de la entidad y tomar acciones adecuadas y si se preparan oportunamente y firman las minutas de las juntas.
- El Grado de autoridad y los recursos con los que cuenta el Consejo o el Comité para cumplir adecuadamente sus funciones de vigilancia del proceso de la información financiera.

En cuanto a métodos para la adecuada asignación de autoridad y responsabilidad, el auditor debe verificar:



- Que se hayan dado a conocer los objetivos generales y particulares de la entidad de manera clara y comprensible.
- Que la entidad cuente con un organigrama general y particular de cada una de sus áreas.
- Si existen descripciones de puestos, delineando funciones específicas, relaciones jerárquicas y restricciones, y que estas establecidas claramente responsabilidades y niveles de autoridad.
- Si cuenta con políticas por escrito referentes a: Prácticas de negocios, Conflicto de intereses y Código de conducta.
- La documentación de los sistemas de cómputo, indicando los procedimientos para autorizar operaciones y aprobar cambios a los sistemas existentes.
- Si existe un proceso formal de planeación y presupuesto como herramienta para vigilar los resultados y objetivos del negocio.
- Si la empresa cuenta con un departamento de auditoría interna, su posición organizacional, la competencia de sus colaboradores y las funciones que desempeña.

En relación con las políticas y prácticas de personal, el auditor deberá verificar que la entidad cuente con:

- Procedimientos y políticas por escrito para reclutar, contratar, capacitar, evaluar, promover, compensar y proporcionar al personal los recursos necesarios para que pueda cumplir con sus responsabilidades asignadas.
- Descripciones de trabajo adecuadas para cada puesto.
- Canales adecuados de comunicación hacia todos los niveles de personal que proporcionen un flujo oportuno y eficiente de información de carácter general, de negocios, técnica, etc.

2. Procedimientos aplicables a la revisión de la evaluación de riesgos

El auditor debe evaluar cuáles son los procedimientos que ayudan a la entidad para identificar, analizar, administrar los riesgos, y cómo mide su impacto en la información financiera.



Tomar decisiones de negocios como puede ser ampliar las líneas de crédito para obtener más clientes, puede traer consigo un problema potencial de cuentas incobrables, que debe ser neutralizado a través de procedimientos de control más rigurosos, por ejemplo, mediante análisis de crédito más estrictos.

3. Procedimientos aplicables a la revisión de los sistemas de información

El auditor deberá obtener un conocimiento general del sistema contable de los medios y formas que utiliza la administración para comunicar a las distintas áreas de la organización las funciones y responsabilidades de cada una de ellas, relacionadas con la operación del sistema de control interno.

Ese conocimiento le permitirá al auditor identificar los riesgos específicos asociados con el control interno y desarrollar un plan de auditoría adecuado. La información necesaria puede obtenerse como parte del proceso de planeación, de pláticas con las gerencias de finanzas y de procesamiento de datos con la asesoría de un especialista en computación, cuando así se requiera.

El uso de **Tecnología de Información** (TI) es un elemento importante en el proceso de la información contable, independientemente del tamaño de la entidad. Para determinar la naturaleza y el grado de conocimientos que se requiere sobre el uso de TI⁶¹, y la necesidad de ayuda de un especialista, el auditor deberá determinar:

- 📄 El grado en que se utilizan.
- 📄 La complejidad del entorno y el volumen de operaciones que se procesan.
- 📄 La importancia de la TI para la entidad.

El auditor deberá conocer el sistema contable, y las principales aplicaciones que lo alimentan.

⁶¹ Los lineamientos para llevar a cabo esta revisión se establecen en el Boletín 3140 Efectos del de la TI en el desarrollo de una auditoría de EEFF.

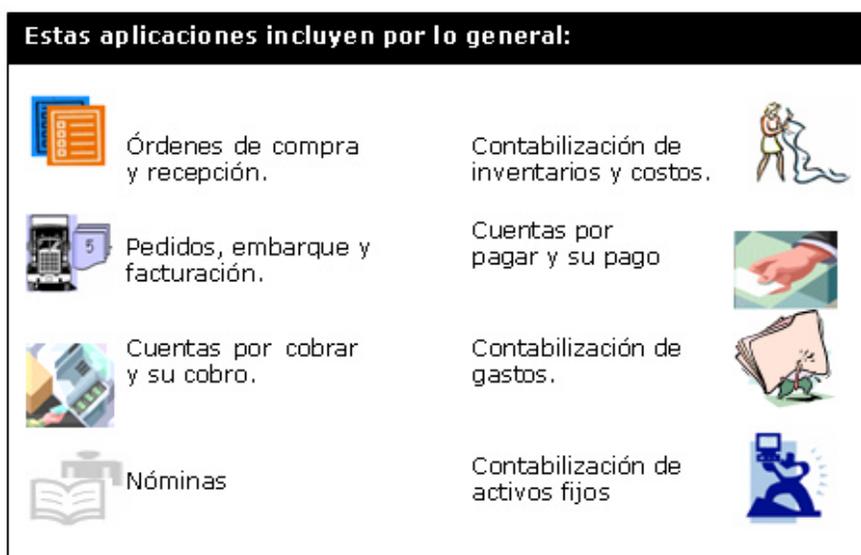


Figura 3.4. Aplicaciones del sistema contable

El auditor deberá preparar una lista de las aplicaciones contables más importantes (ej. ventas/cuentas por cobrar) y de las cuentas de los EEFF con las que se relacionan y por cada aplicación deberá:

- Elaborar una breve descripción general que incluya el propósito de la aplicación; controles del usuario y programados; función en el inicio de las operaciones, e historia de los errores de proceso.
- Describir el perfil de la aplicación, determinando el volumen de las operaciones y describir el nivel de complejidad del procesamiento.
- Definir las funciones clave (ej. preparación de facturas, actualización de archivos, emisión de informes) y la frecuencia de su uso (ej. diario).
- Verificar la historia del sistema, señalando las fechas o periodos de adquisición, instalación y/o modificación.

Procedimientos aplicables a la revisión de los sistemas de comunicación

El auditor debe verificar la forma en la que los asuntos relevantes son comunicados (memorandos, manuales, etc.), la frecuencia y los canales de comunicación implementados tales como:

Canales de comunicación

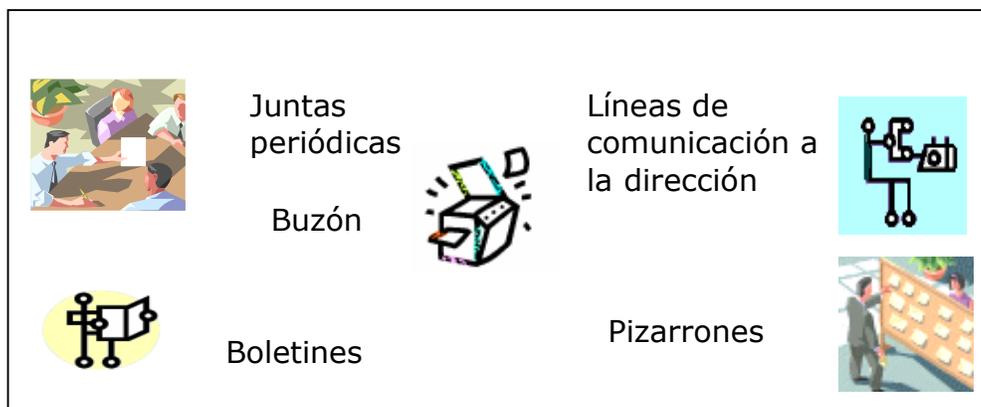


Figura 3.5. Canales de comunicación

4. Procedimientos aplicables a la revisión de los procedimientos de control

Los controles son aquellos procedimientos que establecen la administración de una entidad para proporcionar una seguridad razonable de lograr sus objetivos; sin embargo, el hecho de que existan formalmente políticas o procedimientos de control, no necesariamente significa que estén operando efectivamente, por lo cual, el auditor deberá confirmar este hecho, cerciorándose de la uniformidad de aplicación de los procedimientos y de qué personas llevan a cabo esas aplicaciones.

Por lo general, no es necesario probar todos los procedimientos de control identificados en las gráficas de flujo de operaciones, memorandos descriptivos o cuestionarios que contribuyen al logro total o parcial de los objetivos de control⁶².

Es importante probar aquellos procedimientos de control cuyos objetivos son considerados clave en función de los riesgos de auditoría que están implicados.

El alcance con que se deberán probar estos procedimientos de control, dependerá de factores tales como:

- La importancia del área en relación con los saldos de las cuentas que se presentan en los EEFF.
- La importancia de los objetivos de control dentro del sistema contable.

⁶² La planeación de una auditoría no requiere entender en su totalidad los procedimientos de control para cada cuenta o tipo de transacción.



- La importancia de un procedimiento de control en particular para el logro de un objetivo de control.

5. Procedimientos aplicables a la revisión de la vigilancia

Normalmente la evaluación de la vigilancia de las operaciones es documentada junto con la evaluación de los controles internos clave de la entidad.

Por ejemplo, si los sistemas de la entidad emiten un listado de saldos contrarios de proveedores, y éstos son revisados por auditoría interna dentro de los dos meses siguientes, es probable que el auditor tenga que aplicar pruebas de auditoría para cerciorarse que los saldos contrarios importantes determinados al cierre del ejercicio, han sido analizados y en su caso, se han registrado las correcciones relativas dentro del ejercicio

Por cada elemento evaluado, el auditor deberá documentar a través de cuestionarios, diagramas de flujo o por medio de memorandos descriptivos las investigaciones que haya efectuado.

▫ Evaluación de la estructura del control interno

La evaluación de la estructura del control interno es una etapa clave del trabajo de auditoría, en la cual el juicio del auditor tiene un papel relevante, al decidir si su entendimiento del ambiente de control, del sistema contable, de los sistemas de comunicación, y de aquellos procedimientos de control identificados como fundamentales para el logro total o parcial de los objetivos de control, le permiten prevenir o descubrir errores o irregularidades importantes que pueden afectar los EEFF de la entidad.

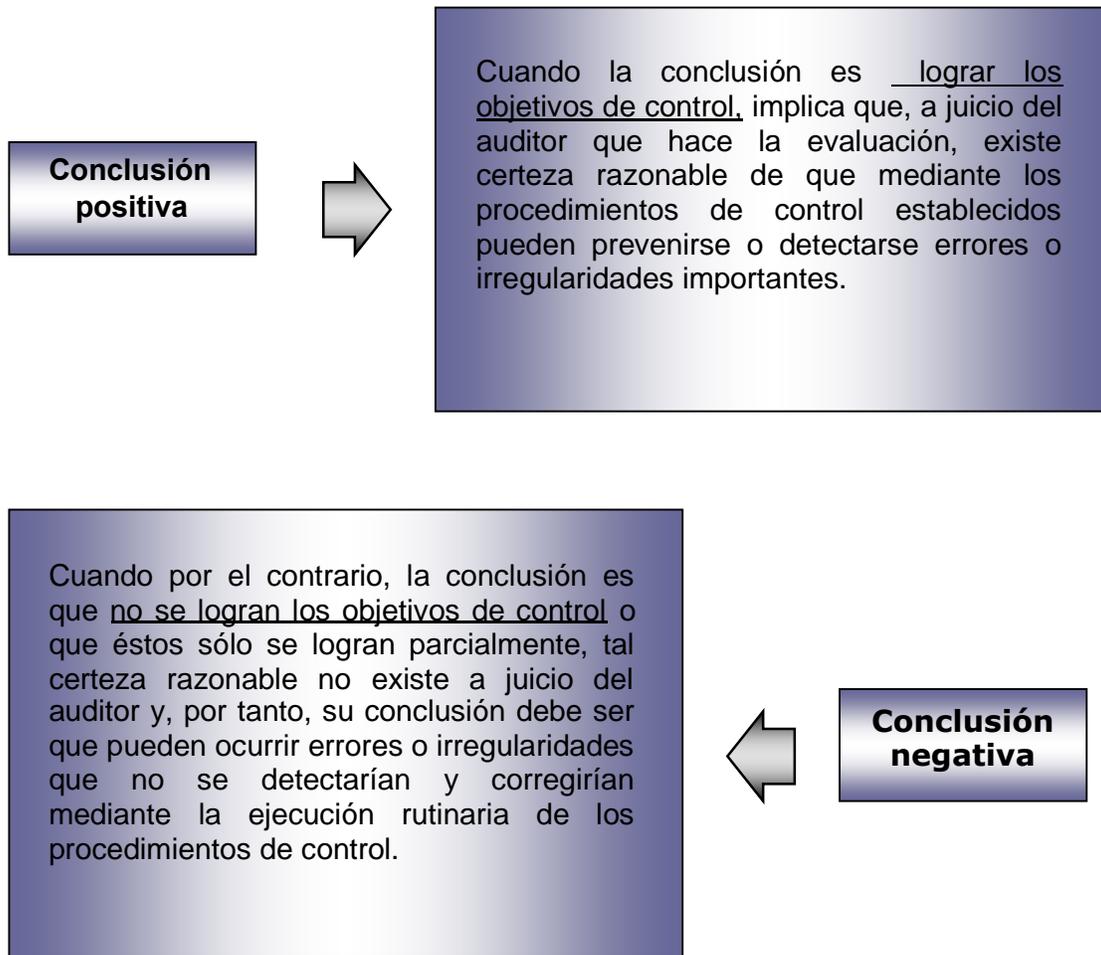


Figura 3.6. Resultados de la evaluación del control interno

Por ejemplo, un archivo maestro puede estar deficientemente controlado, lo que podría posibilitar la emisión de facturas a precios no autorizados que distorsionarían tanto las ventas como los saldos de las cuentas por cobrar

El grado en que se logra un objetivo de control en particular, depende de las respuestas a la siguiente serie de preguntas básicas:

- ¿Qué podría salir mal? ¿Evitarían los procedimientos de control existentes que esto sucediera?
- Si sucediera, ¿se descubriría en la ejecución normal de las actividades? si así fuera ¿cuándo?



- Si no se descubriera el error o la irregularidad en forma oportuna, ¿qué efecto tendría esto en los saldos que aparecen en los EEFF de la entidad?

Si al contestar las preguntas anteriores se llega a la conclusión de que podrían ocurrir errores o irregularidades que puedan afectar en forma importante los saldos de los EEFF de la entidad, será necesario contestar una pregunta más:

- - ¿Qué pruebas sustantivas específicas deben diseñarse para determinar el efecto de los errores o irregularidades, si los hubiere, sobre los EEFF, y en su caso, registrar la corrección correspondiente?

Diseño de Pruebas Sustantivas

Una vez efectuada la evaluación del control interno, el auditor podrá diseñar en forma congruente con dicha evaluación las pruebas sustantivas que le permitan obtener la evidencia necesaria para emitir una opinión sobre los EEFF de la entidad.

Una **prueba sustantiva**, está diseñada para llegar a una conclusión con respecto al saldo de una cuenta. Las pruebas sustantivas incluyen técnicas tales como: confirmaciones, observación física, cálculo, inspección, investigación, etc.

La **naturaleza** (tipo de prueba) y **alcance** (porcentaje de revisión) de las pruebas sustantivas dependen del tipo y volumen de errores que pudieran ocurrir en los procesos contables de la entidad y que no fueran detectados por los procedimientos de control interno establecidos en ella.

Por lo tanto, a menor cantidad de errores de importancia de control que pudieran ocurrir, menor será el alcance de las pruebas sustantivas, y a la inversa.

Programa de auditoría



Con el objetivo de que el Contador Público considere adecuadamente, dentro de su auditoría, el riesgo de fraude en los estados financieros a dictaminar, la CONPA emitió en 2004 el nuevo Boletín 3070 “Consideraciones sobre fraude que deben hacerse en una auditoría de estados financieros”.

Alcance

Este boletín es aplicable a las auditorías de EEFF que se realizan de acuerdo a las Normas de Auditoría y no se refiere a otros servicios que se le solicitan al auditor relativos a detección o prevención de fraudes.



▫ Objetivo

Los objetivos de este boletín son:

- a) Describir y presentar las características de fraude,
- b) Establecer pronunciamientos normativos y
- c) Proporcionar guías sobre las consideraciones de fraude que debe contemplar el auditor al diseñar los procedimientos que aplicará en la auditoría de EEFF para cumplir con las normas de auditoría.

Concepto de fraude para auditoría

El concepto legal de fraude es muy extenso y no es responsabilidad ni competencia del auditor el realizar determinaciones legales de cuándo un fraude ha ocurrido, por lo que el interés que el auditor debe tener sobre fraude se circunscribe específicamente al impacto que ese acto tiene o puede tener en los EEFF; por lo tanto, para efectos de auditoría, se considera fraude:

A las **distorsiones provocadas** en el **registro de las operaciones** y en la **información financiera** o actos intencionales para **sustraer o malversación de activos** (robo), u **ocultar obligaciones** que tienen o pueden tener un impacto significativo en los estados financieros sujetos a examen.





Clasificación del fraude

Existen dos tipos de fraude de interés para auditoría:

1. Fraudes relacionados con la información financiera.
2. Fraudes provenientes del robo o la malversación de activos.

A continuación se explican las características de cada uno de ellos.

1. Fraudes relacionados con información financiera

Éstos son producidos por distorsiones, alteraciones o manipulaciones intencionales de las cifras presentadas o por omisiones en las cantidades o revelaciones de los EEFF y que causan que éstos no estén presentados, en todos sus aspectos importantes, de conformidad con las bases contables correspondientes.

La información financiera fraudulenta puede ser el resultado de:

- × Manipulación, falsificación, distorsión o alteración de los documentos que soportan la información, los registros contables que son la base para la preparación de los EEFF.
- × Alteración, distorsión u omisión intencional en las declaraciones de la administración en relación con los EEEFF, eventos, operaciones u otra información significativa.
- × No aplicar o aplicar incorrectamente algún o algunas bases contables que pueden tener efecto significativo en la adecuada clasificación, presentación y revelación de la información financiera, con el propósito de presentar una mejor situación financiera y resultados.

La intención de un acto es muy difícil de determinar, particularmente en asuntos relacionados con estimaciones contables y la aplicación de las **Normas de información financiera.**

Por ejemplo, la insuficiencia de una estimación contable puede ser un error o puede ser el resultado de un acto intencional para presentar mejores cifras en los EEFF



A pesar de que una auditoría no está diseñada para determinar intenciones, **el auditor tiene la responsabilidad de planear y realizar su examen** para tener una seguridad razonable de que los EEFF están libres de errores, sean éstos intencionales o no.

2. Fraudes provenientes del robo de activos

El robo de activos puede ser realizado de diferentes maneras como son: **alterar** la recepción de productos, **sustraer** activos o hacer que la entidad pague por productos o servicios que no se han recibido (**malversación**), etc.

El robo de activos suele estar acompañado de falsificación de documentos y/o de registros contables. Un deficiente control interno sobre los activos puede aumentar la susceptibilidad de que estos sean sujetos a robo.

Los robos de activos pueden ocurrir debido, por ejemplo, a la presencia de alguna de las siguientes situaciones:

- Falta de segregación de funciones y/o revisiones independientes.
- Inadecuada supervisión por la administración de los empleados responsables de los activos; por ejemplo, de activos en sucursales foráneas.
- Inadecuada investigación de las solicitudes de empleo para puestos con acceso a activos.
- Registro contable inadecuado de los activos.
- Falta de sistemas de autorización y aprobación de operaciones; por ejemplo, de compras.
- Falta de documentación completa y oportuna de operaciones con activos; por ejemplo, notas de crédito de devoluciones de mercancía.
- Falta de vacaciones obligatorias para los empleados que realizan funciones claves de control o de custodia.
- Inadecuado entendimiento por la administración de tecnología de la información, lo que puede permitir a los empleados de esta área de la entidad que cometan robos.



- Conducta indicativa de resentimiento o insatisfacción del personal con la entidad en general o con otros empleados.
- Cambios en la conducta o en el estilo de vida de empleados, que pueden ser indicativos de que han cometido robos de activos de la entidad.

Factores de riesgo de fraude

Normalmente ciertas condiciones están presentes cuando un fraude ocurre; a estas condiciones se les conoce como **factores de riesgo de fraude**.

Algunos de estos factores son:

- Presiones para lograr resultados
- Establecimiento de incentivos sobre metas irreales o inalcanzables.
- Inexistencia, incumplimiento, o bien, ineficiencia de controles.
- Falta de valores éticos, lo cual, contribuye a que las personas acepten cometer intencionalmente actos deshonestos.

La administración tiene una excelente posición para perpetrar fraudes debido a que frecuentemente está en posición de manipular directa o indirectamente los registros contables y presentar información financiera fraudulenta.

Normalmente, cuando se presenta información financiera fraudulenta, la administración ha violado los controles que aparentan estar funcionando en forma efectiva. La administración puede pedir directamente a sus empleados que perpetren el fraude o que le ayuden a llevarlo a cabo. La forma en que la administración puede violar los controles puede ocurrir de muchas maneras impredecibles.

Típicamente, la administración y los empleados involucrados en un fraude tomarán los pasos necesarios para ocultar el mismo a los auditores y a otros, dentro o fuera de la entidad. El fraude puede ser ocultado reteniendo evidencia, haciendo declaraciones falsas o falsificando documentación.



Por ejemplo, alterando los reportes de embarque. Los empleados o miembros de la administración que han robado efectivo tratarán de ocultarlo falsificando firmas o aprobaciones electrónicas en las autorizaciones de desembolsos

Una auditoría conducida de acuerdo a **normas** rara vez involucra la autenticación de estas evidencias debido a que los auditores no están entrenados o no se espera que sean expertos en autenticar firmas o documentos. Adicionalmente, un auditor seguramente no descubrirá la existencia o modificación de un documento que se da a través de un arreglo entre la administración y terceras personas involucradas.

El fraude puede ser ocultado a través de colusión entre la administración, empleados o terceras partes. Esa colusión puede causar que en base a la evidencia que examine y que en realidad es falsa, el auditor concluya que una operación es adecuada.

Por ejemplo, a través de la colusión se puede entregar al auditor evidencia falsa de que los controles internos de la compañía están funcionando adecuadamente, o varios individuos pueden dar explicaciones consistentes, sobre resultados inesperados en un procedimiento analítico, o el auditor puede recibir confirmaciones falsas de terceras partes que están en colusión con la administración

A pesar de que los fraudes usualmente se ocultan y la intención de la administración sobre ciertas operaciones es difícil de determinar, la presencia de ciertas condiciones puede sugerir al auditor la posibilidad de que exista un fraude.

Por ejemplo, la utilización de documentación apócrifa para soportar erogaciones, la falta de estados de cuenta referentes a cuentas de cheques o a inversiones, la ausencia de respuesta o la recepción de copias de respuestas a solicitudes de confirmación enviadas por el auditor en lugar de los originales debidamente firmados por quien corresponde, la desaparición de un contrato importante, entre otros

Sin embargo, debe tenerse presente que estas circunstancias pueden resultar de situaciones diferentes a fraude.

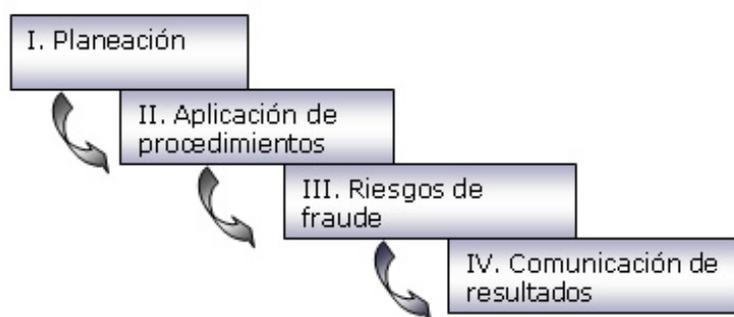


Evaluación del riesgo de fraude⁶⁵

La auditoría de EEEFF no tiene por objetivo el descubrir errores o irregularidades⁶⁶; sin embargo, la responsabilidad del auditor se da cuando dichos errores o irregularidades no se descubrieron por el hecho de no haber cumplido con las normas de auditoría.

De acuerdo con este boletín es necesario que al hacer una auditoría de EEEF, consideremos si existen diversos factores de riesgo de fraude y evaluemos el riesgo de afirmaciones equívocas contenidas en los EEEF, con la finalidad de que diseñemos adecuadamente nuestras pruebas de auditoría.

Como se muestra en el diagrama, la evaluación de riesgo de fraude se puede realizar en cuatro etapas:



A continuación se muestra una breve explicación de cada una de ellas.

I. Planeación

En la etapa de planeación el auditor utilizando su juicio profesional, debe determinar con que personal de su equipo y otros especialistas va a mantener constante comunicación, así como el intercambio de ideas sobre como y donde consideran que la información financiera es susceptible a errores o alteraciones importantes causadas por fraude.

⁶⁵ Norma Hernández Viveros, *Contaduría Pública*, “Para reflexionar en la auditoría de EEEF”, CPC, IMCP, México, Julio 2004.

⁶⁶ Normas de Auditoría, *op. cit.* Boletín 1020



Es importante hacer énfasis en mantener siempre en mente durante todo el trabajo, la posibilidad de la existencia de errores o alteraciones significativas.

La discusión en la etapa de la planeación debe ser documentada incluyendo cómo y cuándo se llevó a cabo dicha discusión, los miembros del equipo que participaron así como los asuntos discutidos.

II. Procedimientos aplicados

El auditor debe asentar en sus papeles de trabajo los procedimientos aplicados para obtener la información necesaria para identificar y evaluar los riesgos de distorsiones significativas en los EEFF debido a fraude.

Cuando el auditor reúna la información que le permita conocer la operación de la entidad debe aplicar ciertos procedimientos tales como preguntas a la administración sobre cómo consideran el riesgo de fraude en la entidad, la forma en que se informa al consejo de administración, al comité de auditoría, al comisario y a otros.

Además, el auditor debe utilizar su juicio profesional para determinar con quien se debe hacer estas indagaciones y la extensión de las mismas.

III. Riesgos de fraude

Se debe documentar aquellos riesgos específicos de distorsiones significativas en los EEFF debido a fraude y que fueron identificados, así como una descripción de la respuesta del auditor a esos riesgos.

Cuando el auditor concluya la evaluación de los riesgos de fraude, en respuesta y con escepticismo profesional, debe proceder a obtener y evaluar la evidencia de la auditoría, aplicando por ejemplo: procedimientos adicionales o diferentes.

Cuando los resultados de las pruebas de auditoría identifiquen distorsiones en los EEFF, el auditor debe considerar si esas distorsiones son o no indicativas de fraude; además, si el efecto de ellas en los EEFF no es significativo, el auditor de todas maneras debe evaluar las implicaciones.



Si el efecto es significativo o no es posible evaluarlo, el auditor debe:

- Obtener evidencia adicional.
- Considerar las implicaciones en otros aspectos de la auditoría.
- Discutir el asunto y el enfoque de la investigación posterior con personal de un nivel apropiado de la administración, también puede ser directamente con el consejo de administración, el comité de auditoría o un órgano semejante.
- Sugerir que el cliente consulte con sus asesores legales.

IV. Comunicaciones

Finalmente, el auditor debe evidenciar la naturaleza de las comunicaciones acerca de fraude hechas a la administración.

Cuando un fraude involucra a la alta administración, la comunicación debe hacerse directamente, como ya se mencionó con anterioridad, con el consejo de administración, el comité de auditoría o con algún órgano semejante.

La revelación de posibles fraudes a otras partes distintas a las ya descritas no es responsabilidad del auditor, excepto si se trata de cumplimiento a ciertos requerimientos contractuales y legales, o en respuesta a un citatorio judicial.

- **Boletín 3140 Efectos de la Tecnología de Información (TI) en el desarrollo de una auditoría de EEFF.**

Alcance

Este boletín se refiere al impacto de la TI en una auditoría de EEFF, es obligatorio para auditorías de EEFF de ejercicios que inicien el 1 de enero de 2006 y sustituye al Boletín 5080 “Efectos del procesamiento electrónico de datos en el examen del control interno”.

Este boletín trata únicamente sobre el efecto en la auditoría que tiene un ambiente de TI y al EyECI de la TI llevado a cabo por el auditor, para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que dará a sus procedimientos de auditoría.

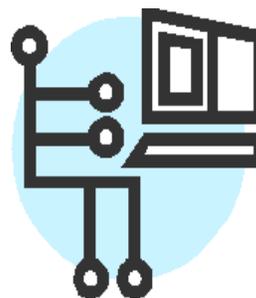
Concepto



Como ya lo hemos visto, el Boletín 3050 menciona que el auditor debe conocer, evaluar, y en su caso, probar los sistemas de TI como parte fundamental del EyECI, documentar adecuadamente sus conclusiones sobre su efecto en la información financiera.

El EyECI incluye el análisis y la comprensión de los métodos que se utilizan para procesar la información financiera, con objeto de determinar si las técnicas establecidas cumplen con los objetivos de control interno; por lo tanto cuando la TT forma parte del control interno contable (ambiente de TI) y de éste se deriva información sujeta a examen, el auditor debe realizar su estudio y evaluación y como resultado de dicho trabajo, deberá documentar adecuadamente sus conclusiones sobre el efecto de la TI en sus pruebas de auditoría, ya que la utilización de la TI en las aplicaciones contables de importancia, puede influir en la naturaleza, extensión y oportunidad de los procesamientos de auditoría a realizar.

En auditoría se considera que existe un ambiente de TI en el control interno contable cuando está involucrada una computadora de cualquier tipo o tamaño en actividades que pudieran afectar la confiabilidad de la información financiera de importancia para la auditoría, tales como el inicio, autorización, registro, procesamiento y reporte de las operaciones importantes, así como la prevención o detección de fraude, incluyendo la segregación de funciones, ya sea que dicha computadora esté operada por la entidad o por terceros.



Un ambiente de TI puede afectar:

- Los procedimientos del auditor para comprender los sistemas de contabilidad y de control interno.
- La evaluación del riesgo específico del negocio.
- El diseño, desarrollo de pruebas de control y de procedimientos sustantivos adecuados para cumplir con el objetivo de la auditoría y el tipo de evidencia que deberá reunirse para lograr conclusiones.
- La decisión de apoyarse en especialistas.



La TI por su complejidad, su constante evolución, requiere de personal con entrenamiento técnico y capacidad profesional adecuados. El auditor debe considerar si se necesitan habilidades especializadas en TI en una auditoría para obtener una comprensión suficiente de los sistemas de contabilidad y del control interno relacionado, para determinar el efecto del ambiente de TI sobre la evaluación del riesgo general, riesgo a nivel de cuenta, de clase de operaciones, para diseñar, realizar pruebas de control y procedimientos sustantivos adecuados.

Pronunciamientos normativos

Al realizar la evaluación un ambiente de TI en una auditoría de EEFF, el auditor deberá:

- Adquirir suficiente entendimiento de los sistemas de información financiera y de control interno que le permita planear la auditoría así como elaborar un enfoque de auditoría eficiente.
- Tener suficiente conocimiento de TI para planear, dirigir, supervisar y revisar el trabajo realizado.
- Considerar si se requieren habilidades o aptitudes especializadas de TI en una auditoría, y en su caso apoyarse de un especialista.
- Entender el ambiente de TI, su influencia en la evaluación de riesgos inherentes y de control⁶⁷, así como en las consideraciones que deben realizarse sobre aspectos de fraude⁶⁸.
- Hacer una evaluación de los riesgos implícitos a las aseveraciones importantes de los EEFF.
- Considerar el ambiente el ambiente de TI al diseñar los procedimientos de auditoría.
- Adquirir suficiente conocimiento del sistema de TI relacionado con los reportes de información financiera, incluyendo el uso de programas de recuperación y análisis de datos.

⁶⁷ Boletín 3030

⁶⁸ Boletín 3070



La TI puede generar riesgos específicos en el control interno de una entidad, de los que el auditor debe de estar conciente, entre estos riesgos se incluyen:

- Dependencia de programas que procesen información correcta en forma incorrecta o que procesen incorrectamente información correcta.
- Acceso no autorizado a información que podría resultar en destrucción, modificaciones indebidas de información, incluyendo el registro de operaciones no autorizadas, inexistentes o registro inexacto de operaciones.
- Modificaciones no autorizadas de información en los archivos maestros, de operaciones, a sistemas, programas, o bien dejar de efectuar modificaciones necesarias a sistemas o programas.
- Nuevas tecnologías con mayor grado de complejidad.

Para el diseño de sus procedimientos de auditoria, considerando el ambiente de TI, el auditor deberá:

- Conocer y documentar los controles generales.
- Evaluar si dichos controles cumplen con estándares aceptables.
- Seleccionar los controles generales clave.
- Probar lo controles clave.
- Concluir acerca del efecto de las debilidades de control identificadas, si las hubiera.

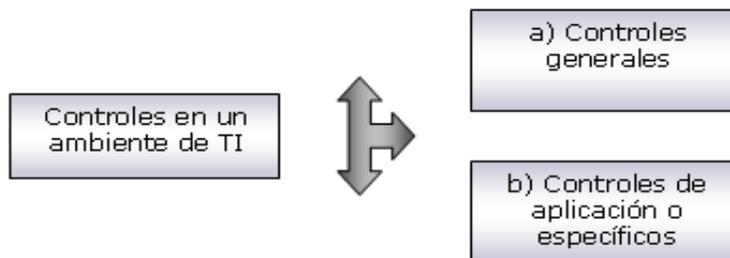
Controles en un ambiente de TI

Los controles sobre el procesamiento por computadora, que ayudan a lograr los objetivos del control interno, incluyen tanto procedimientos manuales como procedimientos integrados en programas de computadora. Dichos procedimientos comprenden los controles que afectan al entorno de TI (controles de aplicación TI).

Estos controles deben cumplir como ya lo hemos visto, con cinco objetivos que son: autorización, procesamiento, salvaguarda, verificación, evaluación y segregación de funciones. Para que el control interno funcione en una empresa determinada, es necesario que su estructura organizacional este diseñada para quienes son responsables del establecimiento de los procedimientos de control y de su supervisión, tengan la autoridad necesaria para cumplir con esos objetivos.



Los controles que intervienen en un ambiente de TI se dividen en:



a) Controles Generales

Los controles generales son los controles y procedimientos que proveen un soporte para asegurar que los sistemas de aplicación procesan operaciones confiablemente; éstos se pueden aplicar a uno más sistemas y a uno o más ambientes de procesamiento.

El propósito de los controles generales es establecer un marco de referencia de control global sobre las actividades de TI y proporcionar un nivel **razonable**⁶⁹ de seguridad para lograr los objetivos generales de control interno⁷⁰.

Algunos ejemplos de controles generales de TI pueden ser:

- Controles de seguridad física y ambiental.- Relativos al acondicionamiento físico y medidas de seguridad en el área donde se localiza el equipo de cómputo.
- Controles de organización y administración.- Diseñados para establecer un marco de referencia organizacional sobre las actividades de TI, ej. segregación de funciones incompatibles y la capacitación del personal.

⁶⁹ El término razonable es sinónimo de medianamente y se utiliza debido a que no existe la seguridad total de que los controles funcionen o bien de que las personas los apliquen correctamente, siempre existirá el riesgo de errores, descuidos, malos entendidos, etc.

⁷⁰ Efectividad y eficiencia operacional, seguridad en la información financiera y cumplimiento de leyes.



- Desarrollo de sistemas y controles de mantenimiento.- Están diseñados para establecer control sobre: cambios a sistemas, acceso de documentación de sistemas, adquisición de sistemas de aplicación de terceros, entre otros.
- Controles de operación de computadoras y seguridad – Están diseñados para controlar que los sistemas son usados para propósitos autorizados únicamente, el acceso a las operaciones de la computadora es restringido a personal autorizado, solo se usan programas autorizados y los errores de procesamiento son detectados y corregidos.
- Controles de software de sistemas – Controles diseñados para proporcionar certeza razonable de que el software del sistema (sistema operativo) se adquiere o desarrolla de manera autorizada.
- Controles de entrada de datos.- Diseñados controlar el acceso de datos que alimentan al sistema, el acceso a datos y programas debe estar restringido a personal autorizado.
- Controles de emergencia.- Diseñados para la anticipación o solución de problemas con el equipo o los sistemas. Por ejemplo: respaldo de datos, procedimientos de recuperación para usarse en caso de robo, pérdida o destrucción intencional o accidental, etc.

b) Controles de aplicación o específicos

Los controles de aplicación o específicos se refieren a los establecidos en la operación del computador que incluye entrada, proceso y salida de datos, es decir, que todos los datos se procesen una sola vez oportunamente (entrada), sujetos a un

proceso de validación (proceso) y que sean la base para producir información confiable y completa (salida).





El propósito de los controles de aplicación de TI es establecer procedimientos específicos de control sobre las aplicaciones contables para proporcionar seguridad razonable⁷¹ de que todas las operaciones están autorizadas, registradas y procesadas completamente, con exactitud y con oportunidad.

Algunos controles de aplicación de TI incluyen:

- Controles sobre los datos de entrada.-Están diseñados para proporcionar una seguridad razonable de que las operaciones son autorizadas en forma apropiada antes de ser procesadas por la computadora y las operaciones incorrectas son rechazadas, corregidas, y si es necesario, procesadas nuevamente con oportunidad.
- Controles sobre el procesamiento y sobre los archivos de datos de la computadora – Diseñados para proporcionar certeza razonable de que las operaciones, son procesadas en forma apropiada por la computadora, no están perdidas, añadidas, duplicadas o cambiadas en forma no apropiada y los errores de procesamiento son identificados y corregidos oportunamente.
- Los controles sobre los datos de salida – Diseñados para proporcionar certeza razonable de que los resultados del procesamiento son exactos, el acceso a los datos de salida esta restringido a personal autorizado y los datos de salida se proporcionan al personal autorizado apropiado oportunamente.
- Controles sobre restricciones.- Diseñados para que personas no autorizadas no puedan crear, modificar o borrar información de los archivos de datos o ingresar sin autorización operaciones para su procesamiento.

Revisión de controles de TI

El auditor deberá considerar como afectan los controles generales a las aplicaciones de TI importantes para la auditoria.

⁷¹ El término razonable es sinónimo de medianamente y se utiliza debido a que no existe la seguridad total de que los controles funcionen o bien de que las personas los apliquen correctamente, siempre existirá el riesgo de errores, descuidos, malos entendidos, etc.



El control sobre los datos de entrada, procesamiento, archivos de datos y datos de salida puede desempeñarse por personal de TI, por usuarios del sistema, por un grupo de control separado o puede ser programado en el *software* de aplicación.

Los controles de aplicación de TI que el auditor debe probar incluyen: los controles manuales ejercidos por el usuario, los controles sobre los datos de salida del sistema y los procedimientos de control programados.

Evaluación

Los controles generales de TI pueden tener un efecto importante en el procesamiento de operaciones en los sistemas de aplicación. Si estos controles no son efectivos, puede haber un riesgo de que pudieran ocurrir **aseveraciones erróneas y no ser detectadas en los sistemas de aplicación**. Así, las debilidades en los controles generales de TI pueden imposibilitar la prueba de ciertos controles de aplicación de TI; sin embargo, los procedimientos manuales ejercidos por los usuarios pueden proporcionar control efectivo al nivel de aplicación.

Ti en entidades pequeñas y medianas.

Los sistemas de información en organizaciones pequeñas o medianas son probablemente menos formales que en las organizaciones de mayor tamaño, pero su función es igualmente importante.

Las entidades pequeñas con participación activa por parte de la administración pueden no requerir descripciones extensas de los procedimientos contables, registros contables sofisticados, o políticas por escrito. La comunicación puede ser menos formal y más fácil de lograr en una compañía pequeña o mediana. La comunicación implica permitir la comprensión de las funciones y responsabilidades individuales correspondientes al control interno sobre reporte de información financiera.

El auditor debe adquirir suficiente conocimiento del sistema de información relacionada con reporte de información financiera a fin de entender:



- Las operaciones de importancia para los estados financieros.
- Los procedimientos, tanto automatizados como manuales, mediante los cuales se inicien, registren, procesen, y reporten desde que tiene lugar hasta su inclusión en los EEFF.
- Los registros contables correspondientes, ya sean electrónicos o manuales, que sustenten la información, así como cuentas específicas de los EEFF implicadas en el inicio, registro, procesamiento y reporte de operaciones.
- El proceso de reporte de información financiera empleado para la preparación de los EEFF de la entidad, que incluye estimaciones contables y revelaciones importantes.

Cuando se utiliza TI a fin de iniciar, registrar, procesar, o reportar operaciones y otra información financiera para su inclusión en los EEFF, es posible que los sistemas así como programas incluyan controles relacionados con las aseveraciones correspondientes de cuentas importantes o puedan ser determinantes para el funcionamiento eficiente de los controles que dependan de TI.

■ **Guía 6080 Ayuda a prevenir, disuadir y detectar el fraude**

Introducción

Toda entidad está expuesta al fraude, mismo que tradicionalmente ha estado enfocado a la sustracción de activos o malversación de los mismos. Sin embargo, recientemente ha llamado la atención como tema novedoso, el fraude en la información financiera.

Este último, ha adquirido su importancia por la cantidad de casos que se han presentado en empresas públicas. Lo anterior, ha originado que se revisen los aspectos de control y sea necesario revisar los factores que inciden en el fraude, así como recomendar los programas para mitigarlo.

Este documento proporciona a las entidades una guía sobre los temas que inciden en el fraude, así como las medidas que pueden tomar para prevenir, disuadir y/o



detectar el fraude en cualquiera de sus modalidades, incluso el relativo al fraude financiero.

Alcance

Esta guía fue emitida en 2004 como respuesta a las preocupaciones que han manifestado las autoridades, los usuarios de la información financiera y el público en general en relación con el tema de fraude.

El boletín 3070, ya analizado, se refiere a las Consideraciones sobre fraude que deben hacerse al realizar una auditoría de EEFF, esta guía incluye medidas que al ser implementadas en cualquier empresa ayudan a prevenir, disuadir y detectar el fraude.

Responsabilidad de la Administración

Las administraciones de las entidades son las responsables del diseño, implantación de sistemas, procedimientos para la prevención, detección del fraude que junto con el consejo de administración u otro órgano de vigilancia, deben asegurar una cultura y un entorno que fomenten la honradez así como la conducta ética. Sin embargo, debido a las características del fraude, pueden ocurrir distorsiones importantes en los EEFF, a pesar de la presencia de programas y controles como los que se describen en este documento.

El fraude puede variar desde los robos de menor cuantía por parte de los empleados y comportamiento improductivo, hasta la malversación de activos y el fraude a través de emisión de EEFF fraudulentos.

El fraude en los EEFF puede dar por resultado un efecto adverso significativo en el valor de mercado de la entidad, en su reputación y en su habilidad para lograr objetivos estratégicos.

Un número de casos altamente publicitados, han intensificado el conocimiento de los efectos de la emisión de EEFF fraudulentos, y ha inducido a muchas organizaciones a ser más pro-activas en la aplicación de medidas para prevenir o disuadir su ocurrencia.



La malversación de activos aunque con frecuencia no afecta de manera importante las cifras incluidas en los EEFF, de alguna manera pueden resultar en pérdidas substanciales si un empleado deshonesto tiene el incentivo y la oportunidad para cometer un fraude.

El riesgo de fraude puede ser reducido por medio de una combinación de medidas y acciones de prevención, disuasión y detección. Sin embargo, el fraude puede ser difícil de detectar porque con frecuencia involucra un encubrimiento a través de la falsificación de documentos o la colusión entre la administración, los empleados, terceras personas o entidades.

Por lo tanto, es importante enfatizar la importancia de la prevención del fraude que podría reducir las oportunidades para cometerlo; y la disuasión, que podría convencer a los individuos para no cometer fraude, debido a la probabilidad de detección y su castigo. Aunque, las medidas de prevención y disuasión son mucho menos costosas que el tiempo y el gasto requeridos para la detección e investigación del fraude.

La **administración** tiene tanto la **responsabilidad** como los medios **para implantar medidas para reducir la incidencia del fraude**. Las disposiciones tomadas por una entidad para **prevenir y disuadir** el fraude también pueden ayudar a crear un ambiente positivo en el lugar de trabajo que mejore la habilidad de la entidad para reclutar y retener empleados honestos de alta calidad.

Medidas para prevenir, disuadir y detectar el fraude

Las siguientes son algunas las medidas que la entidad puede implementar para prevenir, disuadir y detectar el fraude.

Crear y mantener una cultura de honestidad y alta ética.

Es responsabilidad de la entidad crear una cultura de honestidad y alta ética; comunicar con claridad a cada empleado lo que es una conducta aceptable, así como las expectativas que se tienen de él. Crear una cultura de honestidad y alta ética incluye:



Establecimiento del buen ejemplo a seguir en los altos niveles de la entidad.

Los directores y funcionarios dentro de la entidad son los que establecen el ejemplo a seguir para el comportamiento ético. Investigaciones sobre el desarrollo moral sugieren fuertemente que la honestidad tiene mejor arraigo donde se establece el buen ejemplo. La **alta gerencia de una entidad** no puede actuar de una manera y esperar que otros dentro de la misma actúen de manera diferente.

La alta gerencia debe demostrar a los empleados, a través de hechos y acciones, que el comportamiento deshonesto o poco ético no será tolerado, aun cuando el resultado de la acción beneficie a la entidad. Es más, debe quedar claro que todos los empleados recibirán igual tratamiento, sin importar sus puestos.

Por ejemplo, declaraciones de la administración respecto a la imperante necesidad de cumplir con los objetivos operativos y financieros, pueden causar presiones excesivas que lleven a los empleados a cometer fraude para lograrlos

Establecer metas inalcanzables para empleados les podrá presentar dos alternativas desagradables: fallar o engañar.

En contraste, una declaración de la administración que establezca: “Somos agresivos en nuestra manera de alcanzar nuestros objetivos, pero requerimos emitir información financiera veraz en todo momento,” les indica claramente a los empleados, que la integridad es un requisito. Un mensaje en este sentido, también lleva implícito que la entidad tiene “tolerancia cero” hacia el comportamiento poco ético, incluida la emisión de información financiera fraudulenta.

La piedra angular de un entorno efectivo anti-fraude es una cultura con un sólido sistema de valores, fundamentado en la integridad. Tal sistema de valores se refleja con frecuencia en un **código de ética y/o de conducta** (los códigos). Estos códigos reflejan los valores fundamentales de la entidad, y proporcionan guía a los empleados en las decisiones que toman durante su día de trabajo.

Los códigos pueden incluir temas como la ética, la confidencialidad, conflictos de intereses, propiedad intelectual y fraude. Para que los códigos sean efectivos, éstos deben ser comunicados a todo el personal en una forma entendible.



1.2. Creación de un ambiente positivo de trabajo

Las malversaciones ocurren con menos frecuencia cuando los empleados tienen sentimientos positivos respecto a la entidad, que cuando se sienten abusados, amenazados o ignorados.

Sin un entorno positivo en el lugar de trabajo, hay más posibilidad de baja moral entre los empleados, situación que puede afectar la actitud del empleado respecto a la comisión de un fraude contra la entidad.

La falta de interés de la administración por sus empleados, entrenamiento deficiente o pocas oportunidades de promoción, son factores que disminuyen el entorno positivo de trabajo y que pueden aumentar el riesgo de fraude.

A los empleados se les debe:

- Dar la oportunidad para aportar ideas en el desarrollo y actualización de los códigos de ética y conducta de la entidad.
- Proporcionar los medios para obtener consejo dentro de la entidad, antes de que tomen decisiones que podrían tener implicaciones legales o éticas significativas.
- Alentar a que comuniquen sus inquietudes y que se le den los medios para comunicarlas (de manera anónima si lo prefieren), respecto a potenciales violaciones al Código de Ética de la entidad, sin temor a amenazas o castigos.

Por ejemplo, algunas compañías usan un buzón que está dirigido a un funcionario responsable, un auditor interno o algún otro funcionario de confianza responsable de investigar y reportar incidentes de fraude o actos ilegales

Contratar y promover empleados apropiados

Cada empleado tiene un conjunto único de valores y código propio de ética. Cuando enfrentan demasiada presión y una oportunidad de fraude es percibida, algunos



empleados se comportarán en forma deshonesta en lugar de evitar sufrir las consecuencias negativas de un comportamiento deshonesto.

Para que una entidad tenga éxito en la prevención del fraude, debe tener políticas efectivas que minimicen la posibilidad de contratar o promover personas con bajos niveles de honestidad, especialmente en puestos de confianza.

Algunos **procedimientos pro activos de contratación** y promoción pueden ser:

- Llevar a cabo investigaciones sobre los antecedentes de individuos que están bajo la posibilidad para su contratación o promoción a un puesto de confianza.
- Verificar los datos de escolaridad, puestos anteriores y referencias personales de los candidatos.
- Entrenar periódicamente a todos los empleados sobre los valores y los códigos de ética y conducta de la entidad.
- Realizar revisiones periódicas de desempeño

Entrenamiento

Los empleados de nuevo ingreso deben recibir entrenamiento en el momento de su contratación, sobre los valores, los códigos de ética y conducta de la entidad. Dicho entrenamiento debe cubrir en forma explícita, las expectativas para todos los empleados respecto a:

- Su obligación de reportar ciertos asuntos.
- Una lista del tipo de asuntos, incluyendo el fraude real o bajo sospecha, que deben ser comunicados junto con ejemplos específicos.
- Información sobre la manera de reportar tales asuntos.

Los empleados deben recibir periódicamente cursos de repaso; debe ser específico para el nivel del empleado dentro de la entidad, ubicación geográfica y responsabilidades asignadas.

Confirmación anual de adherencia al código de ética y/o de conducta

La administración debe establecer con toda claridad que todo empleado será responsable de actuar dentro de los códigos de ética y/o de conducta de la entidad.



Todos los empleados de nivel gerencial y de funciones financieras, así como otros empleados en áreas que pueden estar expuestos al comportamiento poco ético (por ejemplo, compras, ventas y comercialización), deben firmar una declaración de adherencia al Código de Ética y de Conducta por lo menos una vez al año.

Disciplina

La manera en que la entidad reacciona ante incidentes de sospecha de fraude puede mandar un fuerte mensaje a toda la entidad, ayudando así a reducir el número de ocurrencias en el futuro. Las siguientes acciones se deben tomar en respuesta a un incidente de fraude:

- Una investigación a fondo del incidente.
- Acciones apropiadas y consistentes en contra de los perpetradores.
- Los controles relevantes deben ser evaluados y mejorados.
- Un renovado esfuerzo de comunicación y entrenamiento para reforzar los valores, los códigos de ética y conducta y las expectativas de la entidad.

Las expectativas respecto a las consecuencias de cometer un fraude deben ser comunicadas con claridad a toda la entidad.

Por ejemplo, una declaración por parte de la administración en el sentido de que acciones deshonestas no serán toleradas. los violadores deberán ser despedidos y referidos a las autoridades competentes, establece claramente las consecuencias; puede servir de freno valioso para cualquier malversación

Evaluación de los procesos y controles en contra del fraude

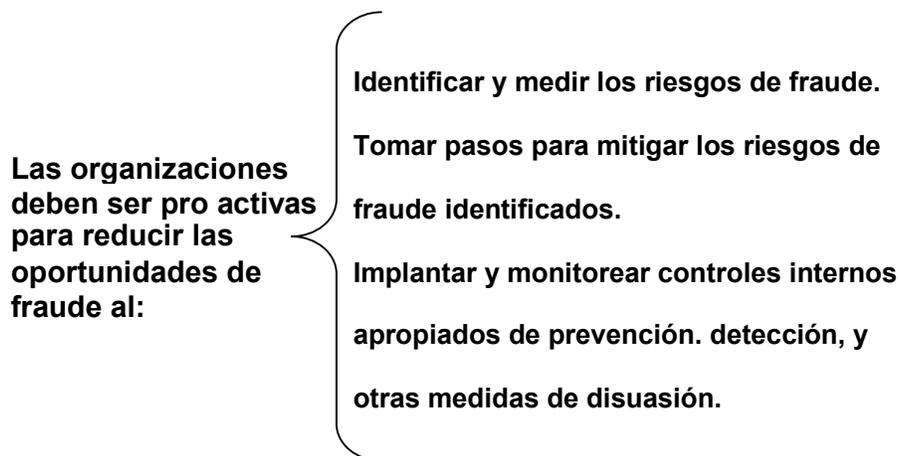


Figura 3.7. Reducción de posible fraude

Reportes financieros fraudulentos ni malversaciones de activos pueden ocurrir sin que se perciba la oportunidad para cometer y encubrir el hecho.

Identificación y medición de los riesgos de fraude

Al identificar los riesgos de fraude, la entidad debe considerar las características organizacionales, de la industria y las específicas del país que ejercen influencia sobre el riesgo de fraude. La naturaleza y amplitud de las actividades de evaluación del riesgo de fraude de la administración deben ir de acuerdo con el tamaño de la entidad y la complejidad de sus operaciones.

La administración debe desarrollar una elevada “conciencia de fraude” y un programa adecuado de administración de riesgo de fraude, con supervisión por parte del consejo de administración, del comité de auditoría u órgano similar.

Mitigar los riesgos de fraude

Podrá ser posible reducir o eliminar ciertos riesgos de fraude haciendo cambios en las actividades y procedimientos de la entidad.



Por ejemplo, el riesgo de malversación de fondos puede ser reducido implantando un sistema de centralización de fondos para recibir pagos en un solo banco, en lugar de recibir dinero en todas las ubicaciones de la entidad

El riesgo de corrupción puede ser reducido monitoreando muy de cerca los procesos de compra.

El riesgo de fraude en los EEFF se puede reducir implementando el uso de centros de servicios compartidos que proporcionen servicios contables a varios segmentos, afiliadas o a ciertas localidades geográficas de las operaciones de la entidad. Un centro de servicios compartidos puede ser menos vulnerable a la influencia del gerente local de operaciones y es posible que se implanten medidas más extensas de detección de fraude con mayor efectividad.

Implantar y supervisar controles internos apropiados

Algunos riesgos son inherentes al entorno de la entidad, pero la mayoría puede ser enfrentada con un **sistema adecuado de control interno**.

Una vez que se ha hecho la valoración del riesgo de fraude, la entidad puede identificar los procesos, controles y otros procedimientos necesarios para mitigar los riesgos identificados.

Un control interno efectivo incluirá un entorno de control interno adecuadamente desarrollado, un sistema de información efectivo y seguro, así como actividades de control y supervisión apropiadas.

Dada la importancia que tiene la tecnología de la información en el soporte de las operaciones así como en el procesamiento de operaciones, la administración también necesita implementar y **mantener controles apropiados**, ya sea automatizados o manuales, sobre la información generada por los sistemas.

En especial, la administración debe evaluar si se han implantado los **controles internos apropiados**, en las áreas que la administración ha identificado como de



riesgo de actividad fraudulenta, así como el establecimiento de controles sobre el proceso de emisión de información financiera. Debido a que el proceso de emisión de información financiera fraudulento puede iniciar en un periodo intermedio, la administración también debe evaluar lo apropiado de los controles internos sobre reportes financieros intermedios.

La emisión de información financiera fraudulenta a los altos niveles de la administración típicamente involucra la violación de los controles internos dentro del proceso de emisión de información financiera.

En vista de que la alta gerencia tiene la capacidad de anular los controles, de influenciar a otros a perpetrar o encubrir un fraude, la necesidad de un fuerte sistema de valores y una cultura ética de emisión de información financiera se hace cada vez más importante.

Lo anterior ayuda de crear un entorno en que otros empleados no aceptarán participar en la comisión de un fraude y usarán los procedimientos establecidos para reportar cualquier invitación a cometer un ilícito.

La posibilidad de violación de los controles por parte de la alta gerencia también aumenta la necesidad de **establecer medidas apropiadas de supervisión** por parte del consejo de administración, del comité de auditoría u órgano de vigilancia semejante.

La emisión de información financiera fraudulenta a niveles inferiores de la administración o de empleados, puede ser frenado, disuadido o detectado por medio de controles apropiados de monitoreo, como requerir que gerentes del más alto nivel supervisen y evalúen los resultados financieros reportados por unidades individuales de operación o subsidiarias. Fluctuaciones inusuales en los resultados de unidades de operación y/o subsidiarias, desviaciones significativas respecto a las fluctuaciones esperadas, podrán indicar alguna manipulación potencial por los gerentes, el personal de unidades departamentales o de operación.

Desarrollo de un proceso apropiado de supervisión



Para prevenir o detectar efectivamente el fraude, la entidad debe tener implantada una función apropiada de supervisión.

La supervisión puede ser de variadas formas, realizada por muchos dentro y fuera de la entidad, bajo la vigilancia global del comité de auditoría u otro órgano de vigilancia semejante.

Algunos de los **elementos internos y externos** que intervienen en el proceso de **supervisión** son:

Elementos externos de supervisión:

Consejo de administración, comité de auditoría u órgano de vigilancia semejante

El comité de auditoría u órgano de vigilancia tiene la responsabilidad de supervisar las actividades de la administración y de considerar el riesgo de emisión de información financiera fraudulenta que involucra la anulación de controles internos o la colusión.

También debe evaluar la implantación de medidas anti-fraude y la creación de un apropiado buen ejemplo. Una supervisión activa por el comité de auditoría puede ayudar a reforzar el compromiso de la administración de crear una cultura de “cero tolerancia” al fraude.

El comité de auditoría de la entidad también debe asegurar que la alta gerencia (en especial el director general) implante medidas adecuadas de **disuasión y prevención** que protejan a los inversionistas, empleados y demás colaboradores

El comité de auditoría desempeña un importante papel ayudando al consejo de administración a cumplir sus funciones de supervisión respecto al proceso de emisión de información financiera de la entidad y al sistema de control interno.

El comité de auditoría podrá revisar la razonabilidad de la información reportada por la entidad, comparándola con resultados anteriores, pronosticados, con empresas similares o promedios de la industria. Además, la información recibida en



comunicaciones de auditores externos puede ayudar al comité de auditoría en su evaluación del control interno de la entidad y para determinar el riesgo potencial de emisión de información financiera fraudulenta.

Como parte de su responsabilidad de supervisión, el comité de auditoría debe alentar a la alta gerencia a proporcionar un mecanismo por medio del cual se puedan **reportar inquietudes** respecto a conducta poco ética, fraude real o bajo sospecha, o violaciones al código de ética y/o conducta, o a la política de ética de la entidad.

Si la alta gerencia está involucrada en un fraude, es probable que los niveles inferiores de la administración estén conscientes de ello; por lo tanto, el consejo de administración, el comité de auditoría o el órgano de vigilancia, deben considerar el establecimiento de una línea abierta de comunicación con miembros de la administración a uno o dos niveles por debajo de la dirección general, para que comuniquen el fraude o sospecha de fraude al consejo de administración u órgano de vigilancia.

El comisario

De acuerdo con la Ley general de sociedades mercantiles, es la figura responsable de la vigilancia de las sociedades.

Su función principal es realizar un examen periódico de las operaciones, documentación, registros y demás evidencias comprobatorias, en el grado y extensión que sean necesarios, con el propósito de efectuar la vigilancia de las operaciones que la ley les impone, para así poder rendir su dictamen anual a la Asamblea General Ordinaria de Accionistas, respecto de la veracidad, suficiencia y razonabilidad de la información presentada por el consejo de administración o administrador general único a la asamblea de accionistas para su aprobación.

Resulta evidente que la información financiera sobre la cual el (los) comisario(s) deben afirmar que es veraz ante la asamblea de accionistas, con lleva una alta responsabilidad que requiere un proceso de análisis y revisión, así como de un alto



grado de calificación y aptitudes profesionales que convenientemente deben recaer en un Contador Público con los conocimientos técnicos suficientes acordes a la responsabilidad que implica tal función.

El comisario debe mantener una comunicación constante y permanente con los auditores internos y la administración, a efectos de prevenir situaciones de malversación de activos, así como con los auditores externos a fin de coadyuvar y/o participar en actividades tendientes a prevenir situaciones vulnerables que pudiesen facilitar la emisión de información financiera fraudulenta, ya que en este último caso, de presentarse, ya no permitiría afirmar que dicha información financiera es veraz.

Es conveniente que la función de comisario esté encomendada a un profesional experto en temas financieros, de control y con conocimientos técnicos contables, para que pueda ejercer a plenitud sus funciones.

Es evidente que no es recomendable el que otros terceros sin la experiencia ni los conocimientos en materia de reportes financieros, controles y principios contables, realicen la función de comisario, debido a lo complejo y a la alta responsabilidad que esta actividad con lleva.

Auditores externos

Los auditores externos pueden coadyuvar con la administración y el consejo de administración o comité de auditoría mediante la evaluación de los procesos establecidos para la identificación y medición, así como a las acciones que se derivan de los riesgos de fraude.

El consejo de administración o comité de auditoría debe mantener un diálogo abierto y continuo con sus auditores externos acerca de los procesos de administración del riesgo y del sistema de control interno, incluyendo la susceptibilidad de la existencia de fraude en la emisión de información financiera o malversación de activos.

Elementos internos de supervisión:

Administración



La alta gerencia es responsable de supervisar las actividades llevadas a cabo por los empleados, lo hace implantando, monitoreando procesos y controles. Sin embargo, la administración también puede iniciar, participar, o dirigir, la comisión y encubrimiento de un acto fraudulento. En consecuencia, el comité de auditoría u órgano de vigilancia tiene la responsabilidad de supervisar las actividades de la alta gerencia y de considerar el riesgo de emisión de información financiera fraudulenta que involucra la anulación de controles internos o la colusión.

Audidores internos

Un eficaz equipo de auditoría interna puede ser sumamente útil en la realización de aspectos de la función de supervisión. Sus conocimientos de la entidad podrán permitirles que identifiquen indicadores que pudieran sugerir que se ha cometido un fraude.

Las **Normas para la Práctica Profesional de Auditoría Interna** emitidas por el Instituto de Auditores Internos de los Estados Unidos de América (Normas IIA en inglés) indican lo siguiente: El auditor interno debe tener conocimientos suficientes para identificar los indicadores del fraude, mas no se espera que tenga la pericia de una persona cuya responsabilidad primaria es la detección e investigación del fraude.

Los auditores internos también tienen la oportunidad de evaluar los riesgos de fraude y los controles, así como recomendar acciones para mitigar riesgos y mejorar controles. También pueden utilizar procedimientos analíticos y otros, para aislar anomalías y realizar revisiones detalladas de cuentas de alto riesgo y/o operaciones para identificar fraudes potenciales en los EEFF.

Los auditores internos deben tener una **línea de comunicación independiente y directa** a los comités de auditoría u órgano de vigilancia, que les facilite expresar cualquier inquietud respecto al compromiso de la administración con los controles internos apropiados o para reportar sospechas de fraude que involucren a la administración.

Conclusión



En este tema se mostró un breve compendio de la normativa nacional emitida por la CONPA, aplicable al estudio y evaluación del control interno que realiza el auditor externo como parte de su trabajo.

Como vimos el EyECI le permite al auditor no sólo determinar la efectividad de los controles aplicables las operaciones de una entidad, sino que le permite identificar posibles factores de riesgos de fraude que pudieran tener un impacto significativo en los EEFF sujetos a revisión.

Es importante considerar que la implementación del sistema de control interno así como su vigilancia y funcionamiento son responsabilidad de la administración de una entidad, el estudio que realiza el auditor aunque es parte fundamental de la vigilancia del mismo, su finalidad es contribuir en la determinación de la naturaleza, alcance y oportunidad de las pruebas que el auditor aplicará para llevar a cabo su revisión.

La normativa emitida en esta materia, se ha modificado y continúa el estudio para hacer frente a las condiciones actuales de las empresas, pero sobre todo para hacer frente a las nuevas disposiciones legales emitidas en este sentido.

Bibliografía del tema 3

Normas y procedimientos de auditoría, México, IMCP, 2006

MENDIVIL, Víctor, *Elementos de auditoría*, ECAFSA, México 2002.

HERNÁNDEZ, Viveros Norma, *Contaduría Pública* “Para reflexionar en la auditoría de EEFF”, México, IMCP, Julio 2004.

Actividades de aprendizaje

A.3.1. Realiza un trabajo de investigación que incluya los siguientes puntos:
Nombre del Presidente del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, periodo en el cual llevará a cabo sus funciones, ¿Cuál es su trayectoria? y por último menciona cinco funciones que realice en el desempeño de su cargo.



- A.3.2.** Elabora un programa de auditoría para revisar una operación de compra, consultando la siguiente bibliografía: *Guías de auditoría para empresas industriales y comerciales*, México, IMCP, 2002.
- A.3.3.** Elabora un cuadro sinóptico que resuma el contenido del boletín 3140.
- A.3.4.** Investiga en la Ley general de sociedades mercantiles cinco funciones que realice el Comisario.

Questionario de autoevaluación

1. ¿Qué es la CONPA?
2. ¿Qué son las normas de auditoría, como se clasifican y para qué sirven?
3. ¿Cuál es la finalidad del EyECI?
4. ¿Cuándo se considera que un control es efectivo?
5. ¿En qué difiere el modelo de control del boletín 3050 del modelo COSO?
6. ¿Qué se considera un fraude en auditoría?
7. ¿En qué difiere una prueba de cumplimiento y una prueba sustantiva?
8. ¿Cómo se determina la naturaleza, el alcance y la oportunidad de una prueba sustantiva?
9. Menciona cinco medidas que recomendarías como auditor para disuadir el fraude
10. ¿Cuál es la responsabilidad del auditor en relación con el fraude?
11. ¿Cuál es el efecto de la Tecnología de Información en la evaluación del control interno?
12. Menciona tres diferencias entre las funciones que realiza el comisario y el comité de auditoría.

Examen de autoevaluación

Selecciona la respuesta correcta

1. Es una de las normas relativas a la ejecución del trabajo:
 - a. Capacidad profesional
 - b. Estudio y evaluación del control
 - c. Preparación de información
2. Son los medios a través de los cuales la CONPA da a conocer políticas y programas:



- a. Normas de auditoría
 - b. Procedimientos de auditoría
 - c. Otras declaraciones
3. Elemento del control interno que evaluamos para determinar la posible existencia de riesgo de fraude:
- a. Ambiente de control
 - b. Participación del comité de auditoría
 - c. Evaluación de riesgos
4. Método que permite identificar fácilmente donde ocurren errores y se utiliza para evaluar el control interno aplicable a una operación.
- a. Cuestionarios
 - b. Descriptivo
 - c. Gráfico
5. Son objetivos de las actividades de control
- a. Asignación de autoridad y evaluación de riesgos
 - b. Autorización y registro de operaciones
 - c. Seguridad en la información y eficiencia operacional
6. Los requisitos legales aplicables son:
- a. Es un aspecto que debe considerar el auditor al evaluar una estructura de control interno
 - b. Es un objetivo que se logra con el control interno
 - c. Es un factor que puede generar fraude
7. La finalidad de pruebas de cumplimiento es reunir evidencia para determinar el grado de efectividad de los controles.
- a. Cierto
 - b. Falso



8. Son planeación, aplicación de procedimientos, evaluación de riesgos y comunicación de resultados:
 - a. Elementos de la evaluación del control interno
 - b. Etapas de la evaluación del riesgo de fraude
 - c. Ninguna de las anteriores

9. Un buzón es un medio efectivo para prevenir fraudes.
 - a. Cierto
 - b. Falso

10. Las Firmas mancomunadas en una cuenta bancaria es un ejemplo de:
 - a. Control general
 - b. Control detectivo
 - c. Control preventivo



TEMA 4. **NORMATIVA INTERNACIONAL APLICABLE AL ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO**

Objetivo particular

Al finalizar el tema el alumno:

- Conocerá algunos de los pronunciamientos normativos internacionales emitidos en Estados Unidos, en materia de estudio y evaluación del control interno: Disposiciones contenidas en las Declaraciones sobre normas de auditoría (*Statements on auditing standards-SAS*), y las disposiciones contenidas en la Ley *Sarbanes-Oxley* en materia de control.

Temario detallado

4.1 *International Standards on Auditing de la International Federation of Accountant's*

4.2 *Sarbanes-Oxley Act*

Introducción

En el año 2000 la empresa ENRON llegó a ser catalogada por la revista especializada *Fortune* como la quinta en importancia en Estados Unidos y la decimotercera a nivel mundial, erigiéndose como el ideal corporativo para otras empresas, siendo valuada en 60,000 millones de dólares en el 2001. Era en pocas palabras símbolo de ganancias y ejemplo de administración eficiente.

Sin embargo, su quiebra junto con el de otras empresas como *Worldcom* y *Xerox*, constituyó un parte aguas histórico. Inversiones apoyadas en pasivos y sin flujos de efectivos, diversificación de negocios en derivados, registros contables sin fundamento, colusión con los auditores, conflictos de interés, son solo algunas de las irregularidades ocurridas en estas compañías. Lo anterior trajo como consecuencia una caída del sistema financiero estadounidense y la pérdida de credibilidad en la función de auditoría a nivel mundial.



Estas situaciones obligaron a las autoridades financieras estadounidenses a implementar diversas medidas regulatorias al respecto.⁷² En julio de 2002 el congreso de Estados Unidos aprobó la ley *Sarbanes-Oxley* cuyo propósito fundamental es construir y restaurar la confianza en información financiera de empresas públicas, convirtiéndose en la más significativa reforma a las leyes de valores desde su emisión original⁷³.

A fin de proporcionar un marco normativo de referencia, en este tema se presentan algunas de las principales publicaciones o regulaciones que han emitido las autoridades de Estados Unidos en materia de control interno.

No se trata de un estudio de interpretación de leyes o reglamentos, ni tampoco se incluye la totalidad de las regulaciones que se mencionan sólo se describen algunos párrafos relacionados con el tema de estudio.

4.1. International Standards on Auditing de la International Federation of Accountant's

4.1.1. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)⁷⁴

El Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, AICPA por sus siglas en inglés, es la organización profesional más grande de Contadores Públicos Certificados (CPC) en los Estados Unidos de América (EUA). Se creó en 1936 de la fusión del *American Institute of Accountants* y de la *American Accounting Association*.

En la actualidad cuenta con más de 350,000 miembros, la mayoría laboran en la industria, el gobierno y la educación, en las áreas de: auditoría, contabilidad, impuestos, consultoría, comercial, planificación financiera personal y tecnología de negocio.

La finalidad del AICPA es promover y proteger la profesión de contabilidad, en EUA, autorregular la práctica de los CPC, establecer y difundir programas para ayudar a los CPC a mantener la competencia profesional.

⁷² Javier Soní, *Veritas*, No. 1592 “La ley Sarbanes-oxley y su concordancia con la circular única emitida por la CNBV”, p.29

⁷³ *Ibid.* c

⁷⁴ <http://www.aicpa.org>



Entre sus funciones se encuentran:

- Preparar y aplicar el Examen Uniforme de CPC,
- Desarrollar normas profesionales (*Statements on Auditing Standards*),
- Brindar soporte técnico a sus agremiados.
- Mantener las relaciones públicas de la profesión.
- Apoyas a la comunidad académica.
- Representar a la profesión ante el Congreso de EUA y las agencias federales.

4.1.2 Concepto

Como lo vimos en el punto anterior, el AICPA es el organismo encargado de emitir las normas profesionales en materia de auditoría: **Statements on Auditing Standard – SAS (Declaraciones sobre normas de auditoría)**.

Las primeras **SAS** fueron emitidas en 1939 y de ahí hasta la fecha se han seguido emitiendo nuevas SAS o se ha actualizado o modificado las existentes, hasta la fecha se han publicado 111 SAS.

Las **SAS** son las pautas que un auditor (en EUA) usa para determinar si se han preparado las declaraciones financieras de acuerdo con los *Generally Accepted Accounting Principals (GAAP)*⁷⁵.

Las SAS son de gran trascendencia, no sólo en Estados Unidos, su aplicación está contemplada en nuestra normas de auditoría de manera **supletoria**, además las relaciones comerciales con ese país hacen que estemos cada vez más apegados a ellas, por lo que es muy importante tener conocimiento de las mismas.

En el cuadro siguiente, 4.1. se muestran algunas de las SAS vigentes a la fecha, las cuales se relacionan con los temas tratados en los capítulos anteriores.

SAS 1	Declaraciones sobre normas de auditoría
SAS 55 y 78	138 Comunicaciones 138 sobre el control interno en una auditoría de EEFF
SAS 60	

⁷⁵ Son los Normas de información financiera generalmente aceptados de EUA, su equivalencia con la normativa en nuestro país serían las Normas de Información Financiera.



	139 Comunicación de asuntos relacionados con la estructura de control interno observados en una auditoría.
SAS 82 y 99	Comunicaciones de fraude en una auditoría de EEFF
SAS 90	Comunicaciones al comité de auditoría

Cuadro 4.1. SAS (Statements on Auditing Standard)

A continuación se muestra una breve síntesis del contenido de cada una de ellas:

⁷⁶**SAS No. 1 Declaraciones sobre normas de auditoría**

La **auditoría** comprende una revisión metódica y un examen de lo auditado incluyendo la verificación de información específica según lo determina el auditor o lo establece la práctica profesional general. El propósito de la auditoría es, usualmente, expresar una opinión o formar una conclusión sobre lo auditado.

El **propósito de una auditoría** independiente es determinar si los EEFF del cliente son presentados de manera razonable en todos los aspectos **importantes** y de acuerdo con los principios de contabilidad. Esta determinación solamente puede efectuarse después que el auditor realizó una auditoría de acuerdo con las SAS las cuales se dividen en:

- a. Normas Generales
- b. Normas para la ejecución del trabajo
- c. Normas de información

El auditor también puede ser contratado para informar sobre EEFF preparados de acuerdo a la base de efectivo, a la base de liquidación, o en cuanto a su conformidad con los principios contables de otros países. **También puede ser que se le solicite una opinión no formal concerniente a la aplicación de principios contables.**

Las normas de ejecución del trabajo requieren que el auditor reúna suficiente evidencia **comprobatoria** corroborativa **suficiente y** competente como base para formular una opinión sobre los EEFF. La **evidencia** puede definirse como cualquier **información** que tenga un impacto al **determinar que los EEFF** están presentados en forma razonable de acuerdo a los principios contables.

⁷⁶ Declaraciones sobre normas de auditoría, *American Institute of Certified Public Accountants*, Tomos I al 7.



⁷⁷SAS No. 55 y 78 Consideraciones sobre el control interno en una auditoría de EEFF

La SAS 55 da pautas específicas para lograr el objetivo establecido en la segunda norma de auditoría, que requiere obtener una comprensión suficiente del control interno para planear la auditoría.

Describe al **control interno** como un “proceso efectuado por la junta directiva, la gerencia u otro personal de la entidad, diseñado para proporcionar seguridad razonable en cuanto al logro de los objetivos en las siguientes categorías:

1. Confiabilidad de la presentación de información financiera.
2. Eficacia y eficiencia de las operaciones.
3. Cumplimiento de las leyes y regulaciones correspondientes”.

Una vez establecidos los objetivos, la gerencia debe también establecer el proceso que estimula su cumplimiento y logro por parte de los empleados. Los **cinco elementos** siguientes son básicos para lograr el éxito del procedimiento de control interno:

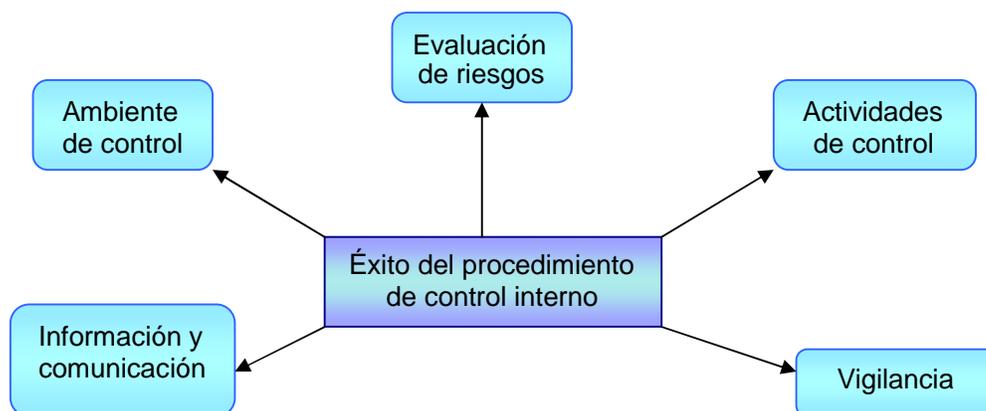


Figura 4.2. Elementos en el logro del control interno

Las SAS 78 es un complemento a la SAS 55 y requiere que el auditor comprenda el sistema de control interno del cliente para que esto le sirva de base para planear su

⁷⁷Ibid



auditoría. La evaluación del control interno hecha por el auditor determina, en parte, la naturaleza, momento y alcance de los procedimientos de auditoría sustantivos.

⁷⁸SAS No. 60 Comunicación de asuntos relacionados con la estructura de control interno observados en una auditoría.

Las situaciones a informar son aquellas que atraen la atención del auditor y que a juicio suyo deben comunicarse al comité de auditoría ya que representan deficiencias importantes en el diseño o funcionamiento del control interno que pueden afectar adversamente a la capacidad de la entidad para registrar, procesar, resumir y revelar datos financieros en conformidad con las afirmaciones de la gerencia en los EEFF.

⁷⁹SAS 82 y 99 Consideraciones de fraude en una auditoría de EEFF⁸⁰

La SAS 82 fue emitida en 1997 y en 2002 fue actualizada con la SAS 99. La aplicación de esta norma es obligatoria para las auditorías de EEFF de los períodos que iniciaron el 15 de Diciembre de 2002 o posteriores.

De acuerdo con esta norma la responsabilidad del auditor es planear y realizar una auditoría para obtener la seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de errores materiales, causado por error o por fraude. La SAS 99 contiene una guía ampliada de cómo los auditores cumplen sus responsabilidades en relación al riesgo de fraude.

Esta norma requiere que los auditores realicen:

- a. Una evaluación del riesgo de fraude considerando:
 - Incentivos y/o presiones para perpetrar un fraude
 - Oportunidad para llevar a cabo un fraude
 - Actitud y/o razones para justificar la acción fraudulenta
- b. Investigaciones sobre la administración y el personal clave de la entidad
- c. Revisiones analíticas adicionales de ingresos y egresos durante la planeación.

⁷⁸ *Ibid*

⁷⁹ *Ibid*

⁸⁰ SAS 99 Consideraciones de fraude en una Auditoría de EEFF, www.deloitte.com/mx



- d. Una evaluación de si los programas y controles de la entidad contra el fraude han sido diseñados en forma idónea y puestos en operación.
- e. El diseño de procedimientos de auditoría adicionales o diferentes para obtener una evidencia más confiable.

SAS 90: Comunicaciones del comité de auditoría

La SAS 90 reemplaza a la SAS 61, Comunicación los comités de auditoría y mejora la SAS No. 71, Información financiera intermedia. Esta norma requiere una discusión entre el auditor, la gerencia y el comité de auditoría.

Se indica que ciertos asuntos relacionados con la auditoría deben comunicarse a los supervisores de la función de presentación de informes financieros. Quien recibe tales comunicaciones es el comité de auditoría o alguna otra persona que tenga la misma autoridad y responsabilidad.

El propósito de la comunicación es proveer al comité de auditoría con información adicional sobre el alcance y resultados de la auditoría que pueden ayudarle a supervisar el proceso de presentación de informes financieros y sus revelaciones correspondientes. La comunicación puede ser por escrito u oral, además esta comunicación debe ocurrir oportunamente, bien sea antes o después de la emisión del dictamen, dependiendo de las circunstancias.

4.2 SARBANES – OXLEY ACT

Concepto

En respuesta a la gran cantidad de escándalos contables y corporativos que involucraron en situaciones de fraude a importantes empresas de los Estados Unidos de Norteamérica, el Congreso de dicho país aprobó el 30 de julio de 2002 La *Ley Sarbanes-Oxley*⁸¹, con el afán de proteger a los inversionistas de las empresas públicas reguladas por la *Security and Exchange Comisión (SEC)*⁸².

⁸¹ Esta Ley fue promovida por el Senador Paul Sarbanes y el representante de los Estados Unidos Michael Oxley, por lo cual lleva sus nombres.

⁸² Es el órgano de vigilancia de las empresas que cotizan en la Bolsa de valores en EUA.



Objetivo

El propósito fundamental de esta ley es el construir y restaurar la confianza en la información financiera de las empresas públicas, convirtiéndose en la más significativa reforma a las leyes de valores desde su emisión original⁸³.

Obligatoriedad

Esta ley contiene una serie de estándares que afecta entre otros a la Administración de las empresas⁸⁴, a los Comités de Auditoría, a los Auditores internos y Externos de empresas públicas que cotizan en el mercado bursátil estadounidense⁸⁵.

El cumplimiento de las disposiciones de esta ley es obligatorio no sólo para las compañías localizadas en Estados Unidos sino también para las compañías mexicanas registradas en las bolsas de valores estadounidenses y las subsidiarias de compañías de Estados Unidos ubicadas en México.

Estructura

La Ley Sarbanes-Oxley (Ley SOX) consta de once títulos o secciones que van desde la creación de responsabilidades adicionales para los Consejos Directivos de las empresas, hasta sanciones penales. Así mismo, requiere a la SEC la creación o implementación de reglamentos o lineamientos para el cumplimiento de esta nueva Ley.

La ley SOX establece:

- Nuevas regulaciones para los Consejos corporativos y los Comités de Auditoría.
- Nuevos estándares de responsabilidad y penas criminales para la administración corporativa.
- Nuevos estándares de independencia para los auditores externos, y
- La creación de una Junta supervisora Contable de las empresas públicas, que depende de la SEC y se encarga de supervisar a las firmas contables así como de generar estándares de contabilidad.

⁸³ p.29

⁸⁴ Particularmente empresas cuyo valor de capitalización de mercado sea mayor de 75 millones de dólares.

⁸⁵ María Alcalá, *Veritas*, No. 1596 “Carga u oportunidad para la profesión contable”, p.45



Contenido

El aspecto central de esta ley se refiere al control en la incidencia de fraudes en una organización, no sólo al fraude por falsedad de declaraciones en los EEFF sino hace referencia a todos los casos de fraude en los que se desvirtúe de manera importante los EEFF, la malversación de activos y el fraude por corrupción.

El proceso de cumplimiento de esta ley, de manera muy general, es que cada empresa que cotiza en bolsa a través de una inversión, deuda pública o que esté involucrada en el proceso de fusión o adquisición por parte de empresas públicas deberá tener por parte de sus directivos, general y de finanzas, una certificación de la efectividad de sus controles internos acompañados de la opinión del auditor externo mismos que deberán acompañar a su informe anual.

A partir de esta ley los auditores reportarán a un Comité de Auditoría y no a la Administración de la empresa. La característica principal de los integrantes de este Comité de Auditoría es la independencia, que es el motivo principal de esta ley ⁸⁶.

La ley está integrada por secciones las cuales establecen diversas disposiciones que constituyen prácticas sanas de negocios que mejoran la reputación de una organización al enviar mensajes de que la empresa está llevando a cabo esfuerzos serios en aras de publicar únicamente información financiera precisa.

A continuación se presenta un resumen de las secciones de la Ley SOX relacionadas con el Control interno.

1. Sección 404 Reporte sobre el control interno

La sección 404⁸⁷ consiste en una evaluación anual por parte de la administración acerca de los controles internos.

Esta sección establece que es responsabilidad de la administración constituir y mantener una estructura adecuada de control interno y procedimientos para reportar

⁸⁶ *Ibid*

⁸⁷ La aplicación de esta sección se inicio en los ejercicios terminados después del 15 de noviembre de 2004.



financieramente, así como una evaluación al final del último ejercicio fiscal acerca de la efectividad de los controles y procedimientos⁸⁸.

La ley SOX obliga a la **administración** tener mayor control sobre su régimen interno con el único fin de generar confianza y evitar cualquier tipo de fraude.

Para el cumplimiento de esta ley el **ambiente de control** (tratado en capítulos anteriores) se convierte en uno de los componentes clave de control interno de una entidad sobre todo porque establece el tono de la misma influye en la conciencia de las personas dentro de una organización y es el fundamento de todos los componentes del sistema de control interno.

La **Administración** de la compañía siempre ha tenido la **responsabilidad del diseño y mantenimiento del control interno**. Ahora con esta ley tiene la responsabilidad de informar anualmente sobre el control interno de la entidad y dar a conocer la información financiera. Los **auditores externos** serán los **encargados de auditar a la administración en cuanto a la efectividad del control interno** y realizarán pruebas independientes incluyendo al ambiente de control, que al contrario de un control a nivel de actividad que se limita a un flujo de procesamiento, el ambiente de control en una estructura dominante afecta a muchas actividades de negocios. Incluye, como ya hemos visto, valores éticos y de integridad de la administración, una filosofía operativa y sobre todo el compromiso hacia la competencia organizacional.

La sección 404 requiere que la **administración evalúe e informe de la efectividad del control interno** de una compañía sobre la **cuestión financiera**, esto representa un cambio considerable en evaluación del control. El ambiente de control es una parte integrante del sistema del control interno por lo tanto debe comprenderse, evaluarse y ponerse a prueba, primero por la administración y posteriormente por los auditores externos.

Esta sección también requiere un reporte del auditor externo quien debe emitir un informe acerca de la evaluación del control interno hecho por la administración.

⁸⁸ Javier Soní, *op. cit.*



En relación con este requerimiento, la sección 103 que el *Public Company Accounting Oversight Board* ⁸⁹ (**PCAOB**), adoptará normas especificando la forma en que los auditores externos deberán describir en su reporte de auditoría el alcance de sus pruebas acerca de la estructura de control interno y de los procedimientos que aplicaron al llevar a cabo la revisión requerida por la sección 404.

Para ello, deben presentar asuntos detectados en sus pruebas de los controles internos, una evaluación acerca de si los controles y procedimientos proporcionan registros razonablemente detallados para reflejar adecuadamente las operaciones y permitir la preparación de EEFF de acuerdo con las bases contables correspondientes, una descripción de debilidades importantes en esos controles internos y de cualquier falta de cumplimiento importante encontrada al hacer las pruebas.

Con la llegada de esta ley, el auditor tiene una serie de nuevas responsabilidades que apuntan a:

- Evaluar los controles relativos a fraudes, las deficiencias y los reportes de la administración.
- Obtener un entendimiento del diseño de los controles.
- Probar y evaluar la efectividad operativa de los controles.
- Tener independencia ⁹⁰

Además, en relación con la función de auditoría, la ley prohíbe que las firmas registradas de contadores públicos que estén auditando alguna emisora, proporcionen en el mismo ejercicio, cualquiera de los siguientes servicios⁹¹:

- Servicios de contabilidad u otros relacionados con la preparación de EEFF.
- Implementación y diseños de sistemas información financiera .

⁸⁹ Organismo creado en EUA como mecanismo de supervisión para asegurar que el trabajo de los auditores se realizará dentro de los estándares más altos de calidad, independencia y ética.

⁹⁰ Javier Soni, *op. cit.*

⁹¹ *Contaduría Pública*, No.374, "Aportación de la profesión contable a través de los servicios de la auditoría independiente", p.16



- Avalúos, servicios actuariales, de auditoría interna, de recursos humanos y legales.
- Funciones gerenciales.
- Servicios de banca de inversión y asesoría en inversiones,
- Peritajes no relacionados con la auditoría.

Sección 406 Código de ética

La sección 406 requiere que todas las compañías públicas tengan un **código de conducta** para la administración y los funcionarios de finanzas, que contenga procedimientos apropiados de cumplimiento y ejecución. De acuerdo con esta ley, las bolsas de valores han hecho extensivo este requisito para que el código cubra a todos los directores, funcionarios y empleados; lo han convertido en una **condición para seguir cotizando en bolsa**.

Un factor muy importante para lograr un ambiente de control ético y programa de cumplimiento exitoso, es la disposición de la agente para presentarse con información que pueda indicar faltas. Dándose cuenta de la importancia de una comunicación hacia arriba y confidencial la ley recomienda este tipo de **“dar el aviso”** motivando a las compañías de propiedad pública a tener una cultura más abierta que aliente a los empleados a comunicar si tienen una creencia razonable de que se ha violado alguna ley.

La **sección 301** precisa que el **Comité de Auditoría** de todas las corporaciones públicas deberá **establecer y supervisar la operación de un sistema que permita la comunicación anónima** confidencial de empleados sobre preocupaciones relativas a asuntos cuestionables de contabilidad y auditoría. El propósito de esta sección es motivar a los empleados a reportar las faltas que se relacionen con información financiera fraudulenta.

Con motivo adicional para motivar a que se revele información para ponerla en acción, **la Sección 806** de la ley dirige a las compañías a adoptar **procedimientos para proteger a los empleados que dan información sobre faltas** financieras corporativas. No se permite a las compañías “destituir, remover, suspender,



amenazar, acosar o de cualquier modo discriminar” contra dichos empleados. La ley autoriza castigos penales para los infractores ⁹².

Sección 302 Certificación de información financiera

En relación con esta sección la SEC aprobó la regla “Certificación de Revelaciones en los reportes trimestrales y anuales de las compañías” el 27 de agosto del 2002. Esta certificación señala requiere que el director general y el de finanzas certifiquen que han revisado los reportes que se están entregando; éstos no contienen omisiones materiales o información “no verídica” que los EEFF presentan razonablemente en todos los aspectos importantes la situación financiera, resultados de las operaciones y flujos efectivos del emisor.

También deben certificar que en su más reciente evaluación han revelado a los auditores y al comité de auditoría del emisor:

- Todas las deficiencias significativas en el diseño u operación de los controles internos que podrían afectar adversamente la habilidad del emisor para registrar, procesar, sumar, reportar información financiera e identificar todas las debilidades importantes en los controles internos.

- Cualquier fraude, ya sea importante o no, que involucre a la administración o a otros empleados que tengan un papel significativo en los controles internos del emisor⁹³.

Repercusiones de la Ley SOX para la profesión contable⁹⁴

Esta legislación ha traído cambios no sólo en el país donde se emitió sino en países como el nuestro, debido a las relaciones económicas con Estados Unidos. Uno de los principales cambios ha sido la emisión de la nueva Ley del Mercado de Valores (LMV) decretada por el presidente Vicente Fox Quezada el 28 de diciembre de 2005, la cual contempla situaciones similares a las de la Ley Sarbanes-Oxley y regula a las

⁹² Curtis C. Verschoor, *Veritas*, “Mejorará la ética el acta *Sarbanes-Oxley*”, p.36.

⁹³ *Contaduría Pública, op. cit.*

⁹⁴ Carlos Garza Elizondo, *Ley Sarbanes-Oxley*,



compañías que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores (Este tema será estudiado en el tema 5).

En materia fiscal, se ha contemplado como propuesta de **Reforma al Código Fiscal de la Federación**, la modificación de los Art. 5° y 26 para quedar como sigue:

Artículo 5o. Cuando se realicen actos que, en lo individual o en su conjunto, sean artificiales o impropios para la obtención del resultado conseguido, las consecuencias fiscales aplicables a las partes que en dichos actos hayan intervenido, serán las que correspondan a los actos idóneos o apropiados para la obtención del resultado que se haya alcanzado. Se considera que un acto es artificial o impropio cuando se reúnan los siguientes requisitos:

I. Que dichos actos produzcan efectos económicos iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos idóneos o apropiados.

II. Que los efectos fiscales que se produzcan como consecuencia de los actos artificiales o impropios, consistan en cualquiera de los siguientes:

- a. La disminución de la base o del pago de una contribución.
- b. La determinación de una pérdida fiscal, en cantidad mayor a la que legalmente corresponda.
- c. La obtención de un estímulo o de cualquier otro beneficio fiscal, presente, pasado o futuro.

Artículo 5o.-A. Cuando se realicen actos o contratos simulados, las consecuencias fiscales aplicables a las partes que en ellos hayan intervenido, serán las que correspondan a los actos o contratos realmente realizados.

Artículo 26. Fracción XVI. Los contadores, abogados o cualquier otro profesionista, que emitan opinión que conduzca a los contribuyentes a la realización de los actos artificiosos o impropios a que se refieren los tres últimos párrafos del artículo 5o. de este Código, por las contribuciones que sean determinadas por la aplicación de dichas disposiciones.



Sin embargo a la fecha, los cambios no se han realizado por lo que continua pendiente la reforma del Código al respecto.

➤ **Conclusión**

Como hemos visto la normativa aplicable al EyECI en nuestro país toma como base a las SAS, por lo que las similitudes son significativas, en gran medida esto ha facilitado las relaciones comerciales entre empresas estadounidenses y mexicanas al unificar, en gran medida, la normativa aplicable en relación con el control y la función de auditoría.

Por lo que se refiere a la Ley SOX, como vimos, esta nueva reglamentación trae tanto retos como oportunidades, algunos de los beneficios que aporta son:

- Fortalece el papel del comité de auditoría en el proceso de reportes financieros.
- Refuerza las responsabilidades de la administración en la información financiera y en los controles internos.
- Eleva la importancia de la auditoría, la necesidad de seguridad adicional y transparencia.
- Fortalece la supervisión sobre la profesión contable.

Sin embargo, los costos para cumplir con la ley son altos, las compañías registradas ante la SEC tendrán desembolsos elevados y cumplirán un número de pasos adicionales para asegurar su cumplimiento. Al aumentar el alcance de la auditoría aumentan también sus costos, las presiones asociadas a la ley las sufrirán no sólo las compañías que quieren cotizar en Bolsa sino también las firmas que les hacen sus auditorías.

Bibliografía del tema 4

Declaraciones sobre normas de auditoría, *American Institute of Certified Public Accountants*, IMCP, México 1998, Tomos I al 7.

ALCALÁ, Canto, Mará, “Carga u oportunidad para la profesión contable”, Revista Veritas No. 1596, agosto 2004, México, CCPM



GARZA, Elizondo, Carlos, Ley Sarbanes-Oxley, material de la IV Semana de tópicos fiscales impartida por el Colegio de Contadores Públicos de Matamoros, A.C., 01 de diciembre de 2005.

RAMOS, Michael, "Ambiente bajo control", Veritas No. 1601, enero 2005, México, CCPM.

SONÍ, Javier, "La ley Sarbanes-oxley y su concordancia con la circular única emitida por la CNBV", Revista *Veritas* No. 1592, abril 2004, México, CCPM.

TIBURCIO, Celorio, Alberto, "Aportación de la profesión contable a través de los servicios de la auditoría independiente", Contaduría Pública No.374, octubre 2003, IMCP, México.

VERSCHOOR, Curtis, "Mejorará la ética el acta Sarbanes-Oxley", Revista *Veritas* No. 1594, junio 2004, CCPM, México.

SAS 99 Consideraciones de fraude en una Auditoría de EEFF, www.deloitte.com/mx

Sitios de interés, Web

<http://www.aicpa.org>

Actividades de aprendizaje

- A.4.1. Realiza un trabajo de investigación de mínimo diez cuartillas en relación con el *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)*, desarrollando los siguientes puntos: Antecedentes, objetivos, integrantes, principales funciones, importancia y repercusiones a la profesión contable.
- A.4.2. Realiza un trabajo de investigación en revistas especializadas en Contaduría, sobre el Caso Enron, analiza las causas, consecuencias del mismo en relación con los temas de control interno y fraude tratados anteriormente.
- A.4.3. Realiza un cuadro sinóptico donde muestres diferencias y similitudes entre las normas de auditoría emitidas por el IMCP y las SAS.

Cuestionario de autoevaluación

1. ¿Qué son las SAS?
2. Investiga el número de SAS emitidas a la fecha en la cual contestes este cuestionario.



3. Investiga en las normas de auditoría del IMCP ¿a qué se refiere el término aplicación supletoria?
4. De acuerdo con la SAS 99 ¿Cuál es la responsabilidad del auditor en relación con el fraude?
5. ¿Qué es la Ley Sarbanes-Oxley y como está integrada?
6. ¿Qué reglamenta la Ley SOX
7. ¿Por qué es importante la ley SOX?
8. ¿De qué manera podría esta ley repercutir en las empresas mexicanas?
9. De acuerdo con la ley SOX ¿Porqué son importantes los códigos de ética?
10. De qué manera afecta la ley SOX a la actividad de auditoría externa.

Examen de autoevaluación

Selecciona la respuesta correcta

1. Su finalidad es promover y proteger la profesión de contabilidad, en EUA:
 - a. IASB
 - b. IIA
 - c. AICPA
2. Es el órgano de vigilancia de las empresas que cotizan en la Bolsa de valores en EUA:
 - a. SEC
 - b. PCAOB
 - c. AICPA
3. SAS que se refieren a las consideraciones de fraude en una auditoría de EEFF:
 - a. 60 y 72
 - b. 55 y 78
 - c. 82 y 99
4. SAS que se refieren a las consideraciones sobre control interno:
 - a. 60 y 72
 - b. 55 y 78
 - c. 82 y 99
5. Las SAS se dividen en:
 - a. Normas personales, de trabajo y de información



- b. Normas generales, de ejecución y de información
 - c. Normas generales, de obtención de evidencia y de información
6. Información que tiene un impacto al determinar que los EEFF están presentados en forma razonable de acuerdo a los principios contables:
- a. Confiable y relevante
 - b. Evidencia
 - c. Información financiera
7. De acuerdo con la SAS 82 el control interno es un proceso efectuado por la junta directiva, la gerencia u otro personal de la entidad diseñado para proporcionar seguridad razonable en cuanto al logro de los objetivos.
- a. Cierto
 - b. Falso
8. De acuerdo con la SAS 60 las situaciones a informar son:
- a. Situaciones que atraen la atención del auditor que a juicio suyo deben comunicarse al comité de auditoría.
 - b. Observaciones efectuadas por el auditor interno como resultado de su trabajo.
 - c. El resultado de la aplicación de las pruebas sustantivas que aplico el auditor y que deben informarse al consejo de administración.
9. Responsabilidad de la administración para el cumplimiento de la sección 404 de la ley SOX.
- a. Establecer un comité de auditoría integrado por consejeros independientes.
 - b. Informar anualmente sobre el control interno de la entidad.
 - c. Establecer mecanismos de comunicación entre los empleados y la administración.
10. Es una condición para seguir cotizando en bolsa establecida en la sección 406 de la ley SOX:
- a. Tener un código de ética



- b. Que los funcionarios clave estén certificados
- c. Proteger a los empleados que den aviso de irregularidades.



TEMA 5. TENDENCIAS

Objetivo particular

- Conocerá algunas de las tendencias actuales en materia de control interno.

Temario detallado

5.1. Proyectos en auscultación nacionales e internacionales

5.1.1. Circular única de la CNBV

5.1.2. Código de Mejores Prácticas Corporativas

5.1.3. Gobierno corporativo

5.1.4. Ley del Mercado de Valores

5.1.5. Informe sobre el examen del control interno relacionado con la preparación de la información financiera.

Introducción

Antes de abordar el tema, es conveniente aclarar que debido a que el temario oficial de la asignatura no plantea temas particulares, se incluyen los subtemas mencionados anteriormente debido a la importancia que revisten para el entendimiento de la materia en conjunto.

En este tema se analizarán algunas de las tendencias que han tenido mayor impacto y utilidad hoy en día, en materia de control interno.

Estas tendencias están enfocadas a eficientar el control interno con el objeto de enfrentar los retos y cumplir las exigencias que imponen las empresas en la actualidad.

5.1.1. Circular única de la CNBV

Debemos reconocer que los importantes acontecimientos del 2002 relacionados con fraudes corporativos y contables ocurridos principalmente en los Estados Unidos afectaron sensiblemente la confianza en las empresas, en su información financiera, en factores relacionados con el proceso de su preparación y la validación de los mismos, así como la confianza en los auditores independientes.



Sus impactos negativos han afectado a toda la profesión, lo que ha dado lugar a regulaciones adicionales que tienen un impacto significativo en la profesión contable, como es el caso de la Ley *Sarbanes-Oxlex* o nuevas normas de auditoría, temas tratados en el capítulo anterior.

En nuestro país el IMCP ya ha trabajado en las necesidades actuales de la comunidad financiera y de los organismos reguladores.. La **Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV)** como organismo regulador del sistema financiero, emitió el 19 de marzo de 2003 la **Circular única**, con la finalidad de regular la prestación de los servicios del Contador Público independiente.⁹⁵

Esta disposición señala que el contador público independiente o cualquier otro miembro de la firma donde desempeñe sus labores, no podrá:

- Preparar la contabilidad ni los EEFF de la emisora, su controladora, subsidiarias, afiliadas o asociadas, así como los datos que utilice como soporte de los mismos, es decir, una firma de contadores no podrá ofrecer servicios contables y de auditoría a una misma empresa.
- Operar, supervisar, diseñar o implantar los sistemas de información que soporten los EEFF o generen información significativa para la elaboración de los mismos de la emisora, por ejemplo está prohibido que la firma diseñe programas de cómputo para la empresa que está auditando.
- Realizar valuaciones o avalúos que sean relevantes para los EEFF de la emisora.
- Participar en las decisiones de la emisora, por ejemplo ser el auditor externo y formar parte del consejo de administración.
- Participar en la auditoría interna y controles contables relativos a los EEFF de la emisora, es decir, la firma de contadores que realice la auditoría externa de EEFF de una empresa no puede ofrecer a esa misma empresa el servicio de auditoría interna.

⁹⁵ Alberto Tiburcio Celorio, *Contaduría Pública*, “Aportación de la profesión contable a través de los servicios de la auditoría independiente”, p.16



- Reclutar y seleccionar personal de la emisora para que ocupen el cargo de director general o cualquier de los dos niveles inmediatos inferiores a éste.⁹⁶

5.1. 2. Código de mejores prácticas corporativas

A. Comité de mejores prácticas corporativas

Una práctica muy extendida en el mundo es que cada país recoja su problemática particular, reglamente y sugiera la adopción de prácticas de control que permitan mejorar el gobierno corporativo de las compañías.

Entre los países líderes en la emisión de códigos de mejores prácticas están Estados Unidos, Canadá, Inglaterra, Francia, España, Holanda y Sudáfrica, se conocen documentos como el *Blue Ribbon Committee*, el *Cadbury Code*, *Greenbury Report and Code of Good Practice*.

Por otro lado organismos multilaterales como la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional también han emitido recomendaciones al respecto. En general **los códigos establecen principios mínimos** y condiciones comunes que permiten mejorar el gobierno corporativo de las empresas.

Para que los inversionistas tengan confianza en el manejo de las empresas es necesario que éstas cuenten con transparencia en su administración y que se fomente una adecuada revelación a los inversionistas.

En este sentido diversos **sectores de la economía** mexicana han manifestado su interés en que las empresas del país alcancen estándares internacionales que les permitan ser más competitivas transparentando su administración y ofreciendo mayor confianza a los inversionistas nacionales y extranjeros.

⁹⁶ *Ibid*



Con este objetivo en mente, por iniciativa del Consejo Coordinador Empresarial, se formó un **Comité de Mejores Prácticas Corporativas** integrado por miembros representativos de los sectores: industrial, gubernamental, financiero y servicios, entre otros.

A continuación se muestran algunos de las empresas que tienen representación el Comité:

- Grupo BAL
- Consejo Coordinador Empresarial
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos
- Asociación de Banqueros de México
- Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas
- Profesores de Universidades
- Profesionistas Independientes
- Bolsa Mexicana de Valores
- Grupo DESC
- Grupo CARSO
- Comisión Nacional Bancaria y de Valores
- Banco de México
- Secretaria de Hacienda y Crédito Público

La primera labor de este Comité consistió en analizar experiencias internacionales sobre mecanismos que han logrado dar a conocer de manera transparente la información acerca del manejo de las empresas. Se encontró que el medio más utilizado y adecuado para lograr este fin han sido los códigos de mejores prácticas, ya que en estos se establecen principios que ayudan a lograr armonía entre los diversos participantes de las empresas mejorando así el gobierno corporativo de las mismas.

B. Concepto⁹⁷

⁹⁷ CONSEJO CORPORATIVO DE ALTA EFECTIVIDAD, Cevallos Jesús, Deloitte & Touche, México 2003.



Debido a lo anterior, el Comité elaboró el Código de Mejores Prácticas para México, en el cual se establecen recomendaciones prácticas y voluntarias⁹⁸, para mejorar el **gobierno cooperativo** de las empresas mexicanas.

Las **recomendaciones** del código van encaminadas a definir principios que contribuyen a mejorar el funcionamiento del consejo de administración y a la revelación información a los accionistas.

De manera específica las recomendaciones del código, buscan:

- a. Que las sociedades amplíen la información relativa se estructura administrativa,
- b. Que las sociedades cuenten con mecanismos que procuren que su información financiera sea suficiente.
- c. Que existan procesos que promuevan la participación y comunicación entre los consejeros.
- d. Que existan procesos que fomenten una adecuada revelación a los accionistas.

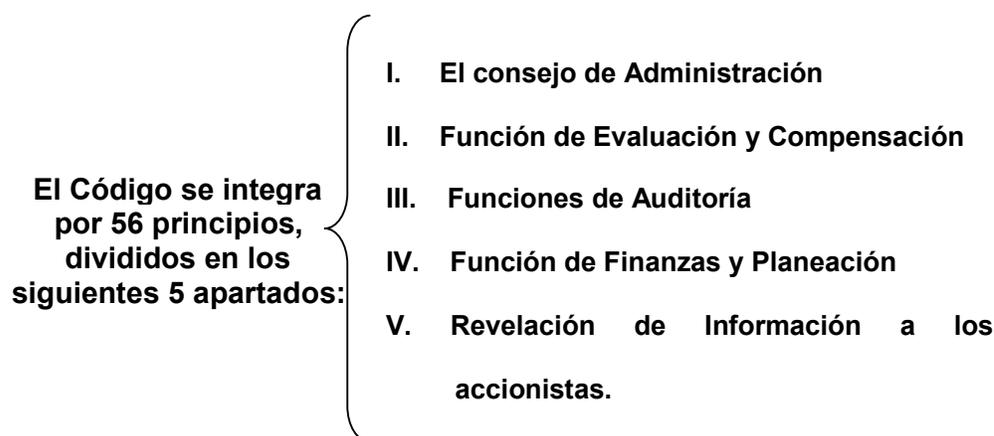


Figura 5.1. Principios que integran el código de mejores prácticas

I. El consejo de Administración

⁹⁸ Las empresas que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores están obligadas a aplicar las recomendaciones del Código.



Dentro de este apartado se señalan recomendaciones en relación con las funciones, integración, estructura y operación de los consejos de administración, así como también de los deberes de los consejeros.

II. Función de Evaluación y Compensación

El Comité recomienda que exista un mecanismo que apoye al Consejo de administración en el cumplimiento de la función de evaluación y compensación del director general y de los funcionarios de alto nivel de la empresa.

III. Función de Auditoría

El Comité recomienda que exista un mecanismo que apoye al Consejo en la verificación del cumplimiento de la función de auditoría, asegurándose que las auditorías interna y externa se realicen con la mayor objetividad posible y que la información financiera sea transparente, suficiente y refleje adecuadamente la posición financiera de la empresa.

Controles Internos

En este apartado el código hace recomendaciones en relación con el control interno. En este sentido, el código recomienda la implementación de los siguientes principios:

El **sistema de control interno** constituye el medio por el cual el Consejo asegura que la sociedad opera en un ambiente general de control. Dicho sistema da mayor certeza de que lo acordado por el Consejo está siendo llevado a cabo adecuadamente.

Principio 41.- Sugiere que se someta a la aprobación del consejo de administración los lineamientos generales del sistema de control interno.

Es importante que los accionistas tengan información sobre la existencia de procesos definidos dentro de los cuales la sociedad opera, esta cuenta con un proceso administrativo ordenado y que se tengan control adecuado de los activos. Para cumplir con lo anterior los reportes emitidos por los auditores



externos e internos pueden servir de apoyo para verificar la efectividad del sistema de control.

Principio 42.- Sugiere que se apoye al consejo evaluando la efectividad del sistema de control interno, se emita una opinión sobre los controles financieros y operacionales.

Principio 43.-Sugiere que los auditores externos validen la efectividad del sistema de control interno y emitan un reporte respecto a dichos controles.

Se sugiere que la empresa además de dictaminar sus EEFF, contrate específicamente a un contador público independiente (diferente al que le realiza la auditoría de EEFF) para examinar e informar sobre la efectividad del sistema de control interno (este tema será tratado en el punto 5.5.)

IV. Función de Finanzas y Planeación

El comité recomienda que exista un mecanismo que apoye al Consejo en la función de finanzas y planeación en especial en la evaluación de la estrategia a largo plazo del negocio, las principales políticas de inversión y financiamiento. Para cumplir con dicha función se puede apoyar en las estructuras internas de la empresa como lo es el área de finanzas.

V. Revelación de Información a los accionistas

Esta sección contiene las recomendaciones aplicables a la información que se presenta a los accionistas a través de las asambleas ordinarias y extraordinarias.

5.1.3. Gobierno Corporativo

Concepto

El gobierno corporativo es, en esencia, la forma en que la entidad se gobierna; es decir, la manera en que el consejo de administración o el órgano supremo (en el caso de entidades gubernamentales) determina el rumbo de la organización, y la forma en que se asegura de que esas determinaciones se lleven a cabo. Para ello, monitorea la gestión de la administración general considerando, como uno de los



aspectos más importantes, su reacción a los riesgos que pudieran afectar el logro de los objetivos de la entidad⁹⁹.

¹⁰⁰A través del buen gobierno corporativo, los intereses se alinean, las **responsabilidades se distribuyen**, los **conflictos se identifican**, se dan a conocer, se les da seguimiento y se **resuelven**.

Objetivos

El gobierno corporativo busca:

- a. La transparencia, objetividad, equidad en el trato de los socios y accionistas de una entidad.
- b. La gestión de su junta directiva.
- c. La responsabilidad social de sus organismos de control, frente a los grupos de interés como; clientes, proveedores, empleados, inversionistas y sociedad en general.

El concepto de gobierno corporativo plantea **un consejo de administración activo** que a través de comités como el de auditoría, mantengan una estrecha supervisión de la administración de la empresa.

El manejo del gobierno corporativo no implica una doble administración sino por el contrario, una administración fortalecida que cuenta con un proceso de seguimiento, asesoría, soporte respecto al desarrollo y resultado de la empresa.

La **OCDE** (Organización para la cooperación y el desarrollo económico)emitió en mayo de 1999 sus **principios de gobierno corporativo** y en términos generales, considera que el marco de gobierno corporativo de una empresa debe:

- Proteger a todos sus accionistas y asegurar un trato equitativo para todos ellos, inclusive minoritario y extranjero

⁹⁹ José Manuel Gutiérrez Juvera, *Contaduría* , “La evaluación y autoevaluación del comité de auditoría”,

¹⁰⁰ Jesús Cevallos, Gomez,; Guillermo Cruz, Reyes, *Deloitte & Touche* , “Consejo Corporativo de Alta fektividad”,



- Reconocer los derechos de los terceros interesados.
- Revelar de manera precisa y oportuna los asuntos importantes que incidan en el logro de los objetivos del negocio.
- Ser un guía estratégico y efectivo, monitoreando la administración de la empresa.

En relación con los **Consejos de administración** (en adelante: Consejo), señala que las funciones específicas de sus miembros difieren de acuerdo con las leyes de cada país y los estatutos de cada compañía, sin embargo, es importante incluir como **funciones** de los mismos los siguientes puntos:

- Revisión y dirección de: los planes de acción principales, políticas de riesgos, presupuestos anuales, planes de negocio y supervisión de gastos mayores e inversiones.
- Selección, monitoreo, reemplazo de ejecutivos clave y supervisión de los planes de sucesión.
- Revisión de remuneraciones de ejecutivos clave y de los miembros del consejo, asegurándose que la nominación de estos últimos sea formal y transparente.
- Supervisión de conflictos de interés de la alta dirección, de miembros del consejo y accionistas, incluyendo uso indebido de los activos de la compañía.
- Asegurar de la integridad de los sistemas de información contable y financiera de la empresa, incluyendo la auditoría externa.
- Asegurar una infraestructura de control interno suficiente y adecuada a las necesidades de la organización, garantizando una administración y control efectivo del riesgo.
- Implantar un **Comité de Auditoría** que asegure prácticas efectivas de gobierno corporativo que permitan la adecuada supervisión de la administración de la empresa. El Comité deberá contar con la participación de consejeros independientes a la organización.
- Conocer y supervisar la adecuadamente la documentación de procesos y sus niveles de cumplimiento.



- Supervisar los niveles de cumplimiento de las leyes aplicables a la empresa.
- Asegurar un proceso suficiente y correcto de revelación de información al interior y exterior de la empresa.

En muchos casos los integrantes del Consejo no tienen el tiempo suficiente y la metodología para cumplir con estas responsabilidades, por eso es de suma importancia que los consejeros implanten y soporten el funcionamiento de un Comité de Auditoría que cuente con la participación de un grupo de profesionales en la materia que asegure y facilite el buen desempeño de las responsabilidades, haciendo sencillo el conocimiento así como seguimiento de asuntos por parte de los integrantes del Consejo.

El Gobierno Corporativo implica tener a los dueños, directores y personal trabajando juntos por el buen desarrollo de la empresa.

Importancia

Por lo general los **Directores generales** (o **CEO's** llamados así por sus siglas en inglés) tienen cierta tendencia en participar y ser los promotores de organizaciones que tengan **resultados de corto plazo**, mientras que los **inversionistas** tradicionalmente buscan un **negocio estable**, productivo y de **largo plazo**.

El **Gobierno Corporativo** existe para mediar intereses y sacar el mayor beneficio de ambas posiciones, las cuales no son excluyentes en sí mismas.

Algunos de los objetivos corporativos en los que existe una posición de conflicto natural entre la administración de la empresa y los accionistas, son:

- Quién y cómo se mantiene el control de la empresa, cuál es el verdadero marco de medición respecto a la efectividad del negocio.
- Cuál es la estructura y naturaleza de capital, inversiones de activo así como pasivos que se deben mantener.
- Rentabilidad que debe esperarse en este ejercicio vs. rentabilidad de futuros ejercicios.



- Nombramiento de directores o gerentes clave.
- Cuáles son los derechos de los accionistas y consejeros, principalmente respecto a la administración del negocio.

El siguiente esquema nos permite identificar claramente las distintas interrelaciones entre los Accionistas, el Consejo y la Administración de la empresa.



Figura 5.2. Triángulo del gobierno corporativo

El triángulo del gobierno corporativo nos permite identificar claramente las distintas interrelaciones entre los Accionistas, el Consejo y la Administración de la empresa. Quién gobierna y cómo. Es importante recordar siempre que: **los inversionistas son dueños; los directores y gerentes trabajan para los dueños.**

Un gobierno corporativo efectivo, en sí mismo adiciona valor al desarrollo de corto plazo en la compañía y al mismo tiempo genera mayores elementos de valor en el precio de la acción. Así mismo, identifica y reduce aquellas posibilidades de que se presenten riesgos de eventos negativos que limiten o reduzcan el logro de objetivos de negocio¹⁰¹.

5.1.4. Ley del mercado de valores

Concepto¹⁰²

¹⁰¹ *Ibid*

¹⁰² Ley del Mercado de Valores, 2006, México.



La Ley del Mercado de Valores (LMV) fue decretada por el presidente Vicente Fox Quezada el 28 de diciembre de 2005, regulará a las compañías que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores, contempla situaciones similares a las de la Ley Sarbanes-Oxley.

Estructura¹⁰³

La LMV se integra de 423 artículos contenidos en 16 títulos, como se muestra a continuación:

Título I	Disposiciones preliminares
Título II	De las sociedades anónimas del mercado de valores
Título III	De los certificados bursátiles, títulos opcionales y otras disposiciones
Título IV	De la inscripción y oferta de valores
Título V	De las adquisiciones de valores objeto de revelación
Título VI	De los intermediarios del mercado de valores
Título VII	De los asesores en inversiones
Título VIII	De los organismos autorregulatorios
Título IX	De los sistemas de negociación bursátiles y extrabursátiles
Título X	Del depósito, liquidación y compensación de valores
Título XI	De otras entidades que participan en el desarrollo del mercado de valores
Título XII	De la auditoría externa y otros servicios
Título XIII	De las autoridades financieras
Título XIV	De las infracciones y prohibiciones de mercado y de los delitos
Título XV	De los procedimientos administrativos
Título XVI	Disposiciones finales

Objetivo¹⁰⁴

El objetivo de esta ley es desarrollar un mercado de valores equitativo, eficiente y transparente; proteger los intereses del público inversionista; minimizar el riesgo sistémico; fomentar una sana competencia.

La LMV regula:

- I. La inscripción, actualización, suspensión, cancelación de la inscripción de valores en el Registro Nacional de Valores y la organización de éste.
- II. La oferta e intermediación de valores.
- III. A Las sociedades anónimas que coloquen acciones en el mercado de valores bursátil y extrabursátil.

¹⁰³

¹⁰⁴



IV. Las obligaciones de las personas morales que emitan valores, así como de las personas que celebren operaciones con valores.

V. La organización y funcionamiento de las casas de bolsa, bolsas de valores, instituciones para el depósito de valores, contrapartes centrales de valores, proveedores de precios, instituciones calificadoras de valores y sociedades que administran sistemas para facilitar operaciones con valores.

VI. El desarrollo de sistemas de negociación de valores que permitan la realización de operaciones con éstos.

VII. La responsabilidad en que incurrirán las personas que realicen u omitan realizar los actos o hechos que esta Ley sanciona.

VIII. Las facultades de las autoridades en el mercado de valores.

Disposiciones en materia de Gobierno corporativo y auditoría¹⁰⁵

En materia de gobierno corporativo la LMV contempla los siguientes cambios:

- a. Modifica las **funciones del consejo de administración** de las sociedades anónimas bursátiles, estableciendo que el Consejo se convertirá en un **órgano de vigilancia**, establecerá las estrategias generales para la buena y sana conducción del negocio.
- b. El **director general** de estas sociedades, será el responsable de la **gestión, conducción y ejecución** de los negocios de manera cotidiana; de la existencia y mantenimiento de los sistemas de contabilidad, control y registro; del cumplimiento de los acuerdos del consejo y de la asamblea así como de la revelación de información relevante.
- c. Desaparece la figura del **comisario** y las funciones de vigilancia se distribuyen entre el consejo de administración, los comités de auditoría y el auditor externo.
- d. La **vigilancia** de las sociedades anónimas bursátiles y de las personas morales que éstas controlen, estará a cargo del consejo de administración mediante el o los **Comités** que se establezcan, así como por la firma que realice la auditoría externa de la sociedad.

¹⁰⁵ José Salazar Tapia, Contaduría Pública “La nueva Ley del Mercado de Valores, algunas repercusiones en la contaduría pública”,



Los **Comités** estarán integrados por **consejeros independientes** que no tengan conflicto de intereses garantizando con esto la imparcialidad de sus recomendaciones. Si el consejo no acatara las recomendaciones del comité, este hecho debe ser revelado a los inversionistas. La función y responsabilidad de los consejeros así como directivos es procurar la creación de valor en beneficio de la sociedad, actuar con lealtad y diligencia.

En materia de gobierno corporativo la LMV contempla los siguientes cambios:

Algunas disposiciones en relación con la función de auditoría externa la establecidas en la LMV son:

- a. Los **auditores externos**, socios de una firma de Contadores Públicos, deberán ser honorables, cumplir con los requisitos personales y profesionales que señale la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV), así como con los requisitos de control de calidad que establezca dicha Comisión.
- b. Tanto la firma, socios de ésta así como el personal que forme parte del equipo de auditoría deberán ser **independientes**.

Por ejemplo, no tener relación de dependencia económica, relaciones financieras, prestar servicios adicionales a los de auditoría y no exceder de determinado número de años como auditor externo

- c. Se adecua el régimen de infracciones y sanciones, para considerar como delitos graves, algunas conductas que actualmente no se consideran como tales, por ejemplo:
 - Los auditores externos responderán por los daños y perjuicios que ocasionen cuando por negligencia inexcusable, el dictamen que proporcionen:
 - Contenga vicios u omisiones que en razón de su profesión



- Intencionalmente omitan información relevante de la que tengan conocimiento
 - Incorporen información falsa o que induzca a error
 - Sugieran o acepten que una determinada transacción se registre en contravención de las bases contables correspondientes.
- Los auditores externos serán sancionados con prisión de dos a diez años, cuando:
- Alteren los registros contables.
 - Destruyan u ordenen que se destruyan total o parcialmente, información, documentos o archivos, incluso electrónicos, con el propósito de impedir u obstruir los actos de supervisión de la Comisión.
 - Presenten a la Comisión documentos, información falsa, alterada con el objeto de ocultar su verdadero contenido o contexto, asienten o declaren ante ésta hechos falsos.
- El auditor externo será sancionado con multa de 200 a 10,000 días de salario cuando omita suministrar a la CNBV los informes, opiniones y demás elementos de juicio en los que sustenten sus dictámenes así como conclusiones.
- Se considera que no se incurrirá en responsabilidad por los daños o perjuicios que ocasionen, cuando los auditores externos actuando de buena fe y sin dolo, rindan su dictamen u opinión:
- Con base en información proporcionada por la persona a la que otorguen sus servicios.
 - Estén apegados a los procedimientos y, en su caso, metodologías, con que cuenten para realizar el análisis, evaluación o estudio que corresponda a su profesión.



En conclusión con esta ley se mejoran no sólo las prácticas relacionadas con Gobierno Corporativo, sino que también se establecen reglas precisas respecto a la actuación del auditor externo, con lo cual se motiva al auditor externo a mantener los altos niveles de calidad, ética, independencia y profesionalismo, se fomenta el establecimiento de políticas sanas en las empresas, por lo tanto se brinda mayor protección a los inversionistas.

Informe sobre el examen del control interno relacionado con la preparación de la información financiera.

Como lo vimos en el Tema 4, la sección 404 de la Ley SOX requiere que la administración evalúe e informe de la efectividad del control interno de una compañía sobre la cuestión financiera. Esta sección señala que el auditor externo será quien deberá llevara cabo la revisión del control interno hecho por la administración y emitir un informe sobre dicha evaluación.

En este sentido la Comisión de Normas y procedimientos de auditoría del IMCP, emitió en diciembre de 2006 el boletín **7030 Informe sobre el examen del Control Interno relacionado con la preparación de Información financiera.**

El boletín 7030 entro en vigor el 1 de enero de 2007 establece las **normas y proporciona guías** al Contador Público (auditor) que es contratado para **examinar e informar sobre la efectividad** del diseño y operación del sistema de **control interno** relacionado con la información financiera a una fecha o periodo determinado.

El objetivo de la auditoría del examen del control interno sobre información financiera es expresar una opinión profesional sobre la evaluación de la administración acerca de la efectividad del control interno sobre información financiera de la entidad. De acuerdo con este boletín para tener una base para expresar una opinión, el auditor externo debe planear y realizar una auditoría, de tal forma que le permita obtener una seguridad razonable acerca de si la entidad mantiene, en todos los aspectos importantes, un control interno efectivo sobre la información financiera a la fecha especificada en la evaluación de la administración.



Para llevar a cabo su revisión el auditor deberá evaluar:

- El diseño y la efectividad operativa del control interno de la entidad.
- El diseño y la efectividad operativa del control interno de un componente de la entidad. Por ejemplo de un área operativa como el área de Compras.
- La efectividad del diseño del Control Interno de una entidad.
- El diseño y la efectividad operativa del control interno de la compañía basado en el criterio de alguna entidad regulatoria. Por ejemplo: En el caso de un Banco podrían ser los criterios emitidos por la CNBV.

El auditor que realice un trabajo de esta naturaleza deberá cumplir con las normas para atestiguar (serie 7000 de las normas y procedimientos de auditoría).

El auditor deberá comunicar el resultado de su trabajo al Comité de auditoría, al Consejo de Administración o en su caso al funcionario de mayor nivel jerárquico en la organización. Esta comunicación deberá hacerse por escrito, siguiendo los formatos de informes que se incluyen en este Boletín para tales efectos¹⁰⁶.

Con la emisión de este boletín, la CONPA permite que este tipo de trabajos que realiza el C.P. se lleven a cabo considerando criterios mínimos de aplicación, sin dejar de considerar que cada empresa es diferente y por lo tanto el auditor tendrá que aplicar su juicio profesional en la evaluación de los controles.

➤ **Conclusión**

Con el surgimiento de la Ley *Sarbanes-Oxley* y de organismos de vigilancia como el PCAOB, EUA ha dado un paso muy importante para monitorear y revisar a las compañías públicas que cotizan en sus mercados de valores, con el objeto de disminuir las incidencias de fraude corporativo perfilado contra los inversionistas.

¹⁰⁶ *Ibid*



Estas nuevas disposiciones han fomentado el establecimiento de una nueva figura corporativa en las empresas conocido como gobierno corporativo, además del apego a mejores prácticas corporativas y a la creación de los comités de auditoría que fortalecen la función del consejo de administración y por lo tanto la confianza de los inversionistas¹⁰⁷.

Nuestro país también está trabajando en materia de regulación de las empresas que cotizan en Bolsa, la emisión de la Circular Única así como del código de Mejores prácticas son un ejemplo de nuevas disposiciones que ayudarán a las empresas a ser más transparentes y a eficientar la calidad de su administración.

En diciembre de 2005 entró en vigor la Ley del mercado de valores que regula a las compañías que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores, dicha Ley contempla situaciones similares a las de la Ley *Sarbanes-Oxley*, tiene por objeto desarrollar el mercado de valores en forma equitativa, eficiente y transparente; proteger los intereses del público, fomentar un buen gobierno corporativo así como establecer responsabilidades y sanciones específicas para la función de auditoría externa.

Bibliografía del tema 5

Proyecto de Auscultación boletín 7030 Informe sobre el examen del control interno relacionado con la preparación de la información financiera, IMCP, Diciembre 2006, México.

Ley del Mercado de Valores, México, 2006.

Código de Mejores Prácticas Corporativas, Consejo Mexicano Coordinador empresarial, 2006, México.

Cevallos, Gómez, Jesús; Cruz, Reyes, Guillermo, "Consejo Corporativo de Alta Efectividad", *Deloitte & Touche*, México, 1ª. Edición, 2003.

TIBURCIO, Celorio, Alberto, "Aportación de la profesión contable a través de los servicios de la auditoría independiente", *Contaduría Pública* No. 374, IMCP, México, Octubre 2003.

¹⁰⁷ Bernardo Soto, Peñafiel, , Contaduría Pública "Regla 404 de la Ley *Sarbanes-Oxley* y la Norma de Auditoría N° 2 emitida por el PCAOB"



SALAZAR, Tapia, José, “La nueva Ley del Mercado de Valores, algunas repercusiones en la contaduría pública”, *Contaduría Pública* No. 396, Agosto 2005, IMCP, México.

SOTO, Peñafiel, Bernardo, “Regla 404 de la Ley *Sarbanes-Oxley* y la Norma de Auditoría N° 2 emitida por el PCAOB”, *Contaduría Pública* No. 396, agosto 2005, México, IMCP.

GUTIÉRREZ, Juvera, José Manuel, “La evaluación y autoevaluación del comité de auditoría”, *Contaduría Pública* No.397, septiembre 2005, IMCP, México.

Sitios de interés, Web

www.imcp.org.mx

Actividades de aprendizaje

- A.5.1.** Realiza un trabajo de investigación en relación con alguno de los siguientes códigos de mejores prácticas: *Blue Ribbon Committee*, el *Cadbury Code*, *Greenbury Report* o *Code of Good Practice* y realiza un cuadro comparativo con el código de mejores prácticas emitido por el Comité de Mejores Prácticas Corporativas .
- A.5.2.** Investiga en la Ley General de sociedades mercantiles ¿cuáles son las funciones del consejo de administración? y realiza un cuadro comparativo en relación con las disposiciones de la LMV aplicables al Consejo de administración.

Cuestionario de autoevaluación

1. ¿Qué es un código de mejores prácticas?
2. ¿Por qué es importante su aplicación?
3. ¿Quiénes integran el Gobierno corporativo en una entidad?
4. Menciona tres disposiciones contenidas en la LMV en relación con la función de auditoría.
5. De acuerdo con la LMV ¿cuál es la función del comité de auditoría?
6. Menciona tres objetivos corporativos en los que existe una posición de conflicto natural entre la administración de la empresa y los accionistas.
7. Menciona cinco organizaciones que tengan representación en el Comité de Mejores Prácticas.



8. De acuerdo con el Código de mejores prácticas en que consiste la función de finanzas y planeación.
9. Menciona cuales son los principios de gobierno corporativo emitidos por la OCDE.
10. Menciona el nombre de tres empresas que están obligadas a aplicar la LMV y el código de mejores prácticas.

Examen de autoevaluación

Selecciona la respuesta correcta

1. Organismo internacional que también ha emitido un código de mejores prácticas:
 - a. FMI
 - b. IIA
 - c. PCAOB

2. Fomenta la transparencia, objetividad, equidad en el trato de los socios y accionistas de una entidad:
 - a. Comité de auditoría
 - b. Ley del mercado de valores
 - c. Gobierno corporativo

3. Disposiciones que debe observar el C.P. cuando realiza el examen de la efectividad del Control Interno:
 - a. Boletín 3070
 - b. Ley SOX
 - c. Normas para atestiguar

4. La revisión de los presupuestos anuales:
 - a. Es una función del Comité de auditoría
 - b. Es una responsabilidad del consejo de administración
 - c. Es responsabilidad de la administración

5. Es un ejemplo que genera un Conflicto de intereses:
 - a. Ser auditor externo y profesor al mismo tiempo
 - b. Proporcionar servicios de consultoría y asesoría financiera



- c. Comprar acciones de la empresa a la cual se le realiza una auditoría de EEFF.

6. Están orientados al logro de resultados a corto plazo:
 - a. Directores
 - b. Consejo de administración
 - c. Los consejeros independientes

7. De acuerdo con el gobierno corporativo el nombramiento del gerente de Finanzas es una función del:
 - a. Comité de auditoría
 - b. Consejo de administración
 - c. Director

8. Los auditores serán sancionados con prisión cuando:
 - a. No apliquen un procedimiento de auditoría
 - b. Destruyan evidencia
 - c. No presenten a tiempo su dictamen

9. Los auditores serán sancionados con multas cuando:
 - a. No entregue la información que se le solicite
 - b. Falsee información
 - c. En ninguna de las dos situaciones anteriores

10. Organismo que regula al sistema financiero mexicano:
 - a. Bolsa Mexicana de Valores
 - b. Consejo coordinador empresarial
 - c. CNBV



Bibliografía básica

- ALCALÁ, Canto, Mará, “Carga u oportunidad para la profesión contable”, *Veritas* No. 1596, agosto 2004, México, CCPM
- BLEWINS, Dallas R., *Internal control: an introduction*, United States of America, Institute of Internal Auditors, 1994, 112 pp.
- CERVANTES, Adolfo, *La auditoría interna en México y Estados Unidos*, México, IMCP, México 2000.
- CEVALLOS, Gómez, Jesús; Cruz, Reyes, Guillermo, “Consejo Corporativo de Alta Efectividad”, *Deloitte & Touche*, México, 1ª. Edición, 2003.
- Código de Mejores Prácticas Corporativas, Consejo Mexicano Coordinador empresarial, 2006, México.
- Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission, Coopers & Lybrand L.L.P., Internal Control-Integrated Framework*, Estados Unidos, 1994.
- CPC Norma Hernández Viveros, Artículo “Para reflexionar en la auditoría de EEFF”, *Contaduría Pública*, México, IMCP, Julio 2004.
- Declaraciones sobre normas de auditoría, American Institute of Certified Public Accountants, IMCP, México 1998, Tomos I al 7.
- Espinosa, Wong, Oscar, *El control interno procesos de autoevaluación*, XXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad, Montevideo, Uruguay.
- ESTUPIÑAN, Gaitan, Rodrigo, *Control Interno y Fraudes con base en los Ciclos Transaccionales: Análisis de Informe COSO*, Bogotá, Ecoe, 2002, 352 pp.
- Federación Internacional De Contadores, *Normas Internacionales de Auditoría*, última edición, México, IMCP.
- GARZA, Elizondo, Carlos, *Ley Sarbanes-Oxley*, material de la IV Semana de tópicos fiscales impartida por el Colegio de Contadores Públicos de Matamoros, A.C., 01 de diciembre de 2005.
- GUTIÉRREZ, Juvera, José Manuel, “La evaluación y autoevaluación del comité de auditoría”, *Revista Contaduría Pública* No.397, septiembre 2005, IMCP, México.
- INFORMATION SYSTEMS AUDIT AND CONTROL FOUNDATION*, reimpresso con la autorización de la *Information Systems Audit and Control Foundation*, traducido al español 2da Edición, para la Información y Tecnologías afines por Gustavo A. Solís Montes, CISA con el permiso de la *Information Systems Audit and Control Foundation* (“ISACF”). Copyright 1996, 1998.



Instituto Mexicano De Contadores Públicos, *Normas y procedimientos de Auditoría*, y Normas para atestiguar, última edición, México, IMCP.

KELL, Walter, *Auditoría Moderna*, 2da. Edición, México, CECSA, 1995, 718 pp.

Ley del Mercado de Valores, México, 2006.

MACK, Theodore, *Evaluación y juicio del auditor en relación con el Control Interno Contable*, última edición México, IMCP, 1993,

Mejores prácticas en la auditoría externa, exposición del Banco de México,

www.cemla.org/pdf-991109-mex.PDF.

Proyecto de Auscultación boletín 7030 Informe sobre el examen del control interno relacionado con la preparación de la información financiera, IMCP, diciembre 2006, México.

RAMOS, Michael, "Ambiente bajo control", *Veritas* No. 1601, enero 2005, México, CCPM.

SALAZAR, Tapia, José, "La nueva Ley del Mercado de Valores, algunas repercusiones en la contaduría pública", *Contaduría Pública* No. 396, Agosto 2005, IMCP, México.

SONÍ, Javier, "La ley *Sarbanes-oxley* y su concordancia con la circular única emitida por la CNBV", *Veritas* No. 1592, abril 2004, México, CCPM.

SOTO, Peñafiel, Bernardo, "Regla 404 de la Ley *Sarbanes-Oxley* y la Norma de Auditoría N° 2 emitida por el PCAOB", *Contaduría Pública* No. 396, agosto 2005, México, IMCP.

TIBURCIO, Celorio, Alberto, "Aportación de la profesión contable a través de los servicios de la auditoría independiente", *Contaduría Pública* No. 374, IMCP, México, Octubre 2003.

VERSCHOOR, Curtis, "Mejorará la ética el acta *Sarbanes-Oxley*", *Revista Veritas* No.1594, junio 2004, CCPM, México.

Bibliografía complementaria

ARENS, Alvin, *Auditoría: Un Enfoque Integral*, sexta edición, México, Prentice Hall, 2002, 918

COOK, J.W. *et al*, *Auditoría*, 3a. edición, México, MC GRAW HILL, 1994, 615 p.

Defliese, Philip L., *et al*, *Auditoría Montgomery*, México, Limusa, 1997.

HOLMES, Arthur W., *Auditoría, principios y procedimientos*, México, Limusa, 1992, Tomo I y II, 800 pp.



- Instituto Mexicano De Contadores Públicos, *Declaraciones sobre normas de auditoría*, última edición.
- MENDIVIL, Víctor, *Elementos de auditoría*, México, Thomson, 2002 (5ª.edición)
- MESSIER William, *Auditing & Assurance Services*, 3ª. Edición Estados Unidos, McGraw-Hill, 2003, 795 pp.
- MORA Montes, Ricardo, *Auditoría de estados financieros por Contadores Públicos*, México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2002. 2v. pp.
- NORMAS de información financiera, Consejo Mexicano para la Investigación y desarrollo de Normas de Información financiera, México, IMCP, 2006
- NORMAS para la práctica de auditoría interna, *Institute of Internal Auditors- IIA*, EUA, traducción 2004
- PERDOMO, Abraham, *Fundamentos de Control Interno*, 7ª . edición, México, ECAFSA, 2000, 344 pp.
- ROOT, Steven, *Internal Control: Understanding and Implementing the COSO Report*, Estados Unidos, Wiley, 1998.
- SANTILLANA, González, Juan Ramón, *Auditoría Interna Integral*, Thomson, México, 2005, (2ª edición.)
- SANTILLANA, Juan Ramón, *Establecimiento de sistemas de control interno*, 2ª. Edición, México, Thomson, 2003, 323 pp.
- STATEMENTS on Internal Auditing Standards (SIAS)*, *Institute of Internal Auditors- IIA*, EUA, traducción 2004
- WHITTINGTON, Ray, *Auditoría: Un Enfoque Integral*, 12ª. Edición, Colombia, McGraw-Hill, 2000, 624 pp.
- WHITTINGTON, Ray, *Principles of Auditing and other assurance services*, 14ª. Edición, Estados Unidos, McGraw-Hill, 2004, 763 pp.

Sitios de interés, Web

<http://www.deloitte.com/mx>

<http://www.aicpa.org>

<http://www.coso.org>

<http://www.imcp.org.mx>



**RESPUESTAS A LOS EXÁMENES DE AUTOEVALUACIÓN
SISTEMAS DE CONTROL INTERNO**

Tema 1	Tema 2	Tema 3	Tema 4	Tema 5
1. a	1. a	1. b	1. c	1. a
2. a	2. b	2. c	2. a	2. c
3. c	3. a	3. a	3. c	3. c
4. b	4. a	4. c	4. b	4. b
5. a	5. b	5. b	5. b	5. c
6. b	6. b	6. a	6. b	6. a
7. b	7. c	7. a	7. b	7. b
8. a	8. a	8. b	8. a	8. b
9. b	9. a	9. b	9. b	9. a
10. a	10. c	10. c	10. a	10. c