

# Métodos para examinar y evaluar el control interno



## Objetivos y resumen del capítulo

Una vez que haya leído y estudiado este capítulo, usted será capaz de:



1

Introducirse en la metodología para examinar y evaluar el control interno.

2

Conocer el método descriptivo como herramienta para examinar y evaluar el control interno.

3

Conocer el método gráfico como herramienta para examinar y evaluar el control interno.



- Referencia introductoria del examen y evaluación del control interno.
- Definición de examen y evaluación del control interno.

- Referencia introductoria del uso de este método.
- Figura 16.1, Ejemplo de análisis de procedimientos de operación (carátula).
- Figura 16.2, Ejemplo de análisis de procedimientos de operación (descriptivo).

- Referencia introductoria al uso de este método.
- Figura 16.3, Ejemplo de análisis de procedimientos de operación (gráfico).

4

Conocer el método de cuestionarios como herramienta para examinar y evaluar el control interno.

5

Conocer el método de detección de funciones incompatibles como herramienta para examinar y evaluar el control interno.

6

Identificar la necesidad de aplicar pruebas para asegurar el cumplimiento de las medidas o acciones de control instauradas.

7

Describir cómo debe documentarse el resultado del examen y evaluación del control interno.

- Referencia introductoria del uso de este método.
- Figura 16.4, Ejemplo de cuestionario de control interno.

- Referencia introductoria del uso de este método.
- Definición de segregación de funciones.
- Figura 16.5, Cédula de detección de funciones incompatibles base para la segregación de funciones.

- Aplicación de pruebas de cumplimiento para asegurar la validez de las aseveraciones expresadas por el personal entrevistado.
- Definición de pruebas de cumplimiento.
- Naturaleza y oportunidad de la aplicación de las pruebas de cumplimiento.
- Factores a considerar en la aplicación de las pruebas de cumplimiento.

- Integración del expediente con papeles de trabajo resultantes de la aplicación del método elegido para el examen y evaluación del control interno.
- Uso de cédulas de observaciones para complementar el expediente del examen y evaluación del control interno.
- Figura 16.6, Cédula de análisis de observaciones.

## 16.1 Introducción

En los capítulos contemplados a lo largo de este libro se trató, en una primera parte, la teoría del riesgo y del control, que incluyó la teoría del riesgo y el marco integral de la administración de riesgos empresariales; y la teoría del control y los modelos de control interno. En la segunda parte se entró en el terreno de la aplicación práctica de la teoría del riesgo y del control, que abordó las técnicas y herramientas disponibles para una efectiva implementación de la administración de riesgos empresariales; y la instauración de sistemas de control interno con base en los procesos caja y bancos, el sistema contable, la segregación de funciones incompatibles; y las transacciones de los ciclos de ingresos, compras, producción e inventarios, tesorería y nóminas; concluyendo con el análisis de la participación de la función de contraloría en el establecimiento y vigilancia del sistema de control interno.

Toca ahora en esta oportunidad el tratamiento de los métodos disponibles para el examen y evaluación del control interno: descriptivo, gráfico, cuestionarios y detección de funciones incompatibles, las figuras y formatos coadyuvantes en ese proceso, y las pruebas a efectuar para asegurar el cumplimiento del control interno, para epilogar el libro con el estudio de las tendencias del control interno.

Definición<sup>1</sup>

*El examen y evaluación del control interno que prevalece en la entidad sujeta a auditoría se debe llevar a cabo por el auditor para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo, para que pueda determinar la naturaleza, extensión o alcance, y oportunidad que va a dar en la aplicación de los procedimientos de auditoría.*

Para llevar a cabo el proceso motivo del presente capítulo, el auditor se puede apoyar en el uso de cualquiera de los métodos que se estudiarán en las siguientes secciones.

## 16.2 Método descriptivo

Como su nombre lo indica, consiste en la descripción de las actividades y procedimientos, en un sentido procesal, que el personal desarrolla en la unidad administrativa, proceso o función sujeto a auditoría; haciendo referencia, en su caso, a los sistemas administrativos y de operación, y a los

<sup>1</sup> Definición adaptada de:

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (2010), *Normas de Auditoría y Normas para Atestiguar*, Boletín 3050, Estudio y evaluación del control interno, párrafo 1, 31ª edición, México, IMCP.

registros contables y archivos que intervienen. Esta descripción debe hacerse de manera tal que siga el curso normal de las operaciones en todas las áreas o unidades administrativas participantes; nunca se practicará en forma aislada o con subjetividad, sino teniendo en cuenta la operación en el área o unidad administrativa precedente o donde se inicia, y su impacto en el área o unidad siguiente donde concluye.

Para la aplicación de este método, el auditor se puede apoyar en los formatos y ejemplo contemplados en la Forma Núm. 1, Procedimientos de operación (figura 16.1, Ejemplo de análisis de procedimientos de operación, carátula) y en la Forma Núm. 2, Procedimientos de operación (figura 16.2, Ejemplo de análisis de procedimientos de operación, descriptivo).

<b>Procedimientos de operación</b>		<b>Función: Crédito y cobranzas procedimiento: cobradores, recepción y entrega de cobranza</b>		
Inicia en: La preparación del reporte de cobranzas por el auxiliar de cobranzas		Termina: Al informar cada cobrador al jefe de cobranzas el resultado de su gestión		
Objetivo del procedimiento: Controlar la cobranza que se realiza vía cobrador				
<b>Políticas y disposiciones de control</b>		<b>Pruebas de cumplimiento. Observaciones</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• El jefe de cobranzas debe planear las rutas de cobro de los cobradores.</li> <li>• El reporte de cobranzas debe ser elaborado con apoyo en la tecnología de la información; si se elabora manualmente, debe ser llenado con tinta. Los renglones no utilizados deben ser cancelados.</li> <li>• El cobrador debe firmar de recibido por las facturas que le entregan para cobro.</li> <li>• El cobrador diariamente debe regresar a las oficinas de la entidad a rendir cuentas.</li> <li>• El cobrador debe recabar firmas y el sello de recibido, tanto del cajero por el dinero entregado, como del auxiliar de cobranzas por las facturas no cobradas que le devuelve.</li> </ul>				
Forma Núm. 1	Fecha:	Recopiló:	Revisó:	Página
				1 de 1

**Figura 16.1** Ejemplo de análisis de procedimientos de operación (carátula)

Procedimientos de operación		Función: Crédito y cobranzas procedimiento: cobradores, recepción y entrega de cobranza		
Núm.	Unidad de trabajo	Actividad	Pruebas de cumplimiento. Observaciones	
1	Auxiliar de cobranzas	Con base en los cobros del día y las rutas de cobro previamente definidas por el jefe de cobranzas, prepara un reporte de cobranzas (original y dos copias) para cada cobrador.		
2		Entrega al cobrador las facturas relacionadas en el reporte, así como el original y primera copia del mismo; recaba la firma de recibido en la segunda copia, misma que conserva.		
3	Cobrador	Sale a cobrar, anotando en el reporte el resultado de su gestión. Si cobró, entrega la(s) factura(s) correspondiente(s) y anota con qué se le pagó. Si no cobró, anota las razones de ello.		
4		Al finalizar el día, acude a la caja de la empresa donde entrega el dinero cobrado junto con el reporte de cobranzas original.		
5	Caja	Recibe el efectivo cobrado anexo al reporte de cobranzas original, el cual conserva. Firma y sella de recibido en la primera copia del reporte.		
6	Cobrador	Acude con el auxiliar de cobranzas a quien devuelve las facturas no cobradas.		
7	Auxiliar de cobranzas	Recibe las facturas no cobradas. Firma y sella de recibido en la copia del reporte.		
8	Cobrador	Acude a informar al jefe de cobranzas el resultado de su gestión.		
9	Jefe de cobranzas	Obtiene una fotocopia de la primera copia del reporte de cobranzas, misma que conserva para su control.		
Forma Núm. 2	Fecha:	Recopiló:	Revisó:	Página
				1 de 1

**Figura 16.2** Ejemplo de análisis de procedimientos de operación (descriptivo)

## 16.3 Método gráfico

Es el método mediante el cual se contempla, por medio de cuadros o gráficas, el flujo de las operaciones a través de los puestos o lugares de trabajo donde se encuentran establecidas las medidas o acciones de control para su ejecución. Permite detectar con mayor facilidad los riesgos o aspectos donde se encuentren debilidades de control; aun reconociendo que el auditor requerirá invertir más tiempo en la elaboración de los flujogramas, y habilidad para desarrollarlos.

En la Forma Núm. 3, Procedimientos de operación (figura 16.3, Ejemplo de análisis de procedimientos de operación, gráfico), el lector encontrará un formato y ejemplo que le facilitará la comprensión y aplicación de este instrumento coadyuvante en el examen y evaluación del sistema de control interno. Observe que el ejemplo es el mismo al descrito en la figura 16.2 y graficado en la figura 16.3. Por lo que se refiere a la figura 16.1 (carátula), aplica también a la figura 16.3.

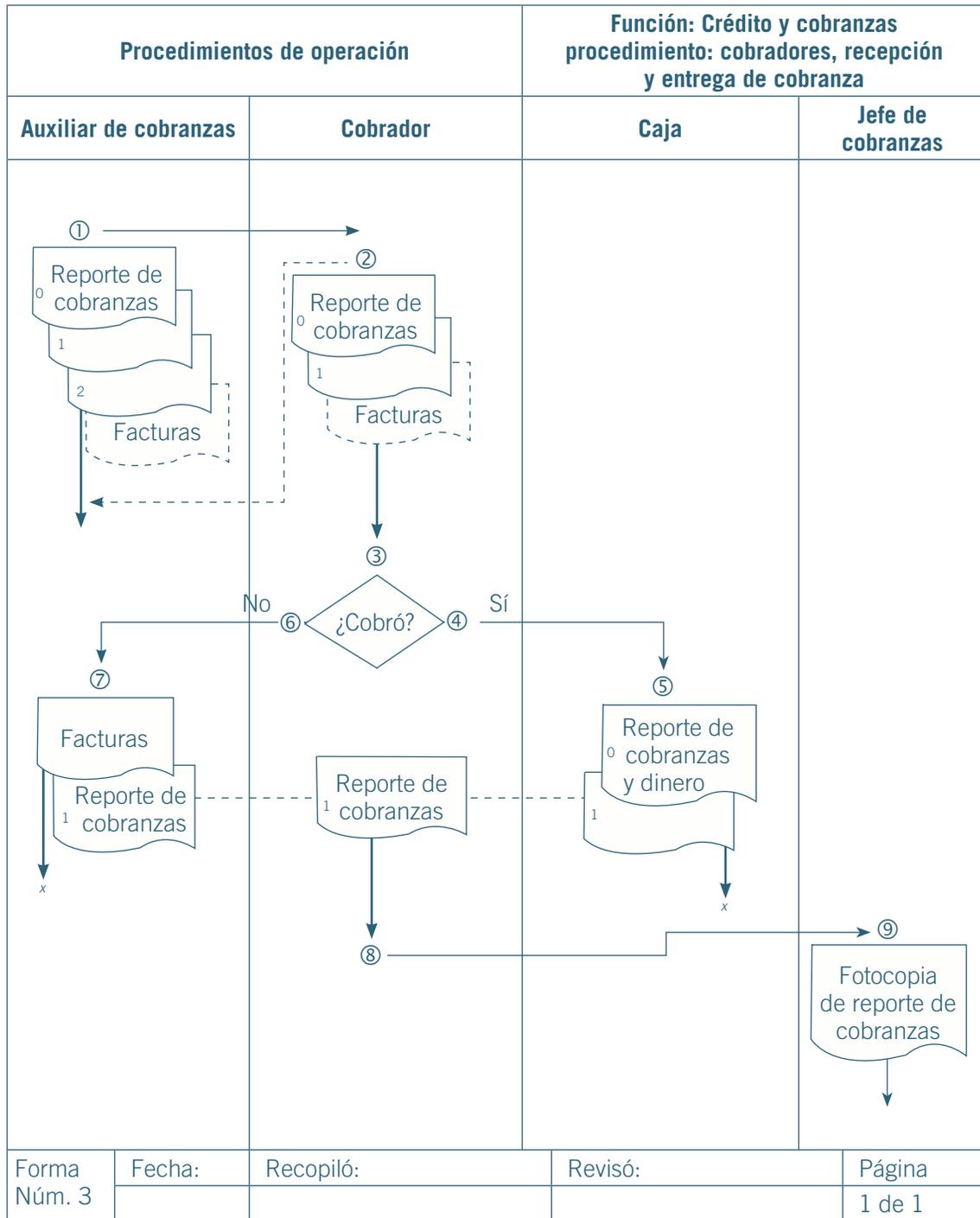


Figura 16.3 Ejemplo de análisis de procedimientos de operación (gráfico)

**Nota:** Elaborar un memorándum sobre las pruebas de cumplimiento efectuadas y observaciones ha lugar.

No se debe soslayar que exista la posibilidad de que la entidad ya tenga elaborados estas descripciones y flujogramas, y que formen parte de manuales administrativos o de operación; por lo cual, el auditor se puede apoyar en ellos, sin necesidad de elaborarlos, y evaluará, además de los riesgos y las medidas o acciones de control que deben contener, su actualidad, pertinencia y apego por parte los usuarios.

## 16.4 Método de cuestionarios

Este método consiste en el empleo de cuestionarios que el auditor haya elaborado previamente, los cuales incluyen preguntas respecto a cómo se efectúa el manejo de las operaciones y transacciones, y quién tiene a su cargo las actividades o funciones inherentes. Los formulará de tal manera que las respuestas afirmativas indiquen la existencia de una adecuada medida o acción de control; mientras que las negativas señalen una falla o debilidad en el sistema establecido.

El empleo de esta herramienta para el examen y evaluación del control interno es el más generalizado en virtud de la rapidez en su aplicación. Para la elaboración de estos cuestionarios el lector se puede apoyar, entre otras fuentes, de las acciones de control expresadas en forma de aseveración en las secciones 6.2, 7.3, 9.2, 10.2, 11.5, 12.7 y 13.3 que forman parte de este libro, a las cuales habrá de cambiarse el tiempo verbal: de afirmación o aseveración a interrogación, cuidando que la redacción de la pregunta induzca un “sí” cuando se cumple con la medida o acción de control, y un “no”, cuando ésta no es acatada.

Para una mayor comprensión de esta recomendación, en la Forma Núm. 4, Cuestionario de control interno (figura 16.4) se presenta un ejemplo de cuestionario de control interno tomando como modelo las aseveraciones expresadas en forma de acciones de control contempladas en el tema 6.2, Sistema de control interno con base en el proceso caja y bancos.

Cuestionario de control interno			Proceso caja y bancos	
Concepto	Sí	No	N/A	Pruebas de cumplimiento. Observaciones
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. ¿Los ingresos se depositan y contabilizan diariamente?, ¿se identifica claramente el origen del ingreso?</li> <li>2. ¿Los ingresos recibidos vía transferencia bancaria se contabilizan diariamente?, ¿se identifica plenamente el origen del ingreso?</li> <li>3. ¿Se tienen instaurados controles de operación que aseguren que se cobren las mercancías vendidas o los servicios prestados?</li> <li>4. ¿Se asegura que las contrapartidas de ingresos se contabilicen oportuna y adecuadamente?</li> <li>5. ¿Se depositan intactos los ingresos? ¿Se tiene instaurada una política que prohíba disponer de ingresos en efectivo para efectuar gastos?, ¿se respeta estrictamente esa política?</li> <li>6. ¿Se asegura que no se mezclen las entradas de dinero con los fondos fijos de caja?</li> <li>7. ¿Se efectúan arqueos sorpresivos, cuidando que no se mezclen los ingresos en efectivo y otro tipo de fondos existentes para evitar que con ellos se cubran faltantes?</li> <li>8. ¿Cada cheque que se expide está soportado con la documentación correspondiente debidamente requisitada (previa revisión y autorización) y la póliza de egresos?</li> <li>9. ¿Se expiden los cheques con firmas mancomunadas?</li> <li>10. ¿Se tienen establecidas políticas para cancelar en un determinado tiempo los cheques expedidos en tránsito que no han sido cobrados?</li> </ol>				
Forma Núm. 4	Fecha:	Recopiló:	Revisó:	Página 1 de 4

**Figura 16.4** Ejemplo de cuestionario de control interno

Concepto		Sí	No	N/A	Pruebas de cumplimiento. Observaciones
<p>11. ¿Se tiene instaurada una política que prohíba firmar cheques en blanco?</p> <p>12. ¿Se mantienen en lugar seguro y apropiado (caja fuerte, de ser posible) los talonarios de cheques sin usar?</p> <p>13. ¿Se mantiene permanentemente actualizado, en el banco y en las oficinas de la empresa, el registro de autorización de firmas para expedir cheques?</p> <p>14. ¿Se adhieren a los talonarios, o a la póliza de egresos a que iban a dar origen, los cheques originales cancelados, destruyendo la sección de firma?</p> <p>15. ¿Se tiene establecida la política de que todos los cheques que se expidan se hagan nominativamente?</p> <p>16. ¿Se responsabiliza a una sola persona del manejo de las cuentas de cheques?</p> <p>17. ¿Se ejerce un control vigoroso sobre la recuperación inmediata, y acciones que procedan, de fondos provenientes de los cheques devueltos?</p> <p>18. ¿Están las cuentas de cheques a nombre de la empresa?</p> <p>19. ¿Cada pago que se efectúa vía transferencia electrónica está soportado con la documentación correspondiente debidamente requisitada (previa revisión y autorización) y la póliza de egresos?</p> <p>20. ¿Se responsabiliza a una sola persona de reunir la documentación que soporta un pago a efectuarse vía transferencia electrónica, otra autoriza el pago, otra lo procesa, y una más monitoreará todo el proceso?</p>					
Forma Núm 4	Fecha:	Recopiló:		Revisó:	Página 2 de 4

Concepto			Sí	No	N/A	Pruebas de cumplimiento. Observaciones
21. ¿Se archivan en lugar seguro y apropiado todos los comprobantes que soportan tanto los ingresos como los egresos?						
22. ¿Las facturas y documentación original que soportan las adquisiciones de inmuebles, maquinaria y equipo se resguardan en un lugar adecuado y de acceso restringido?, ¿se adjunta fotocopia de esa documental en la póliza de egresos que corresponda?						
23. ¿Están soportados todos los ingresos y los egresos con documentos que permitan conocer su origen y autorización?						
24. ¿Se prepara un reporte diario de saldos en cuentas de cheques?, ¿se confrontan esos saldos con los registros contables?						
25. ¿Se elaboran programas de flujo de efectivo para prever oportunamente tanto la inversión de sobrantes de dinero como la obtención de créditos para cubrir eventuales necesidades de liquidez?						
26. ¿Están separadas físicamente las actividades de ingresos de las de egresos?						
27. ¿Se procura mantener los niveles mínimo posible de dinero en operación?						
28. ¿Se tiene adoptada la política de afianzar a todos los empleados que manejan fondos y valores?, ¿se evalúa el costo-beneficio de esta política?						
29. ¿Se tiene contratada una póliza de seguro de resguardo de efectivo?, ¿se evalúa el costo-beneficio de esta política?						
Forma Núm 4	Fecha:	Recopiló:			Revisó:	Página
						3 de 4

Concepto		Sí	No	N/A	Pruebas de cumplimiento. Observaciones
<p><b>30.</b> ¿Se cuenta con buenos dispositivos de custodia que salvaguarden físicamente el dinero en operación; por ejemplo, bóvedas, caja fuerte, receptores temporales blindados?, ¿se limita el acceso a esos dispositivos y se tienen perfectamente identificados a quienes se les permite acceder?</p> <p><b>31.</b> ¿Son adecuadas las instalaciones de caja? ¿Están restringidos los accesos al área de caja?</p> <p><b>32.</b> ¿Se concilian mensualmente los estados de cuenta bancarios con el control de las cuentas de cheques y los registros contables?</p> <p><b>33.</b> ¿Las partidas en conciliación son investigadas y atendidas por personal independiente al manejo y custodia de fondos y chequeras?</p> <p><b>34.</b> Para efectos de balance general, ¿son valuadas a precio de cotización, a la fecha de ese balance, las monedas extranjeras propiedad de la entidad?</p> <p><b>35.</b> ¿Son adecuados los cortes de ingresos y egresos al cierre de operaciones para efectos de elaboración de estados financieros?</p> <p><b>36.</b> ¿Se verifica mensualmente que los saldos en registros auxiliares sean iguales al de la cuenta de mayor que corresponda?</p>					
Forma Núm. 4	Fecha:	Recopiló:		Revisó:	Página 4 de 4

Por último, es prudente comentar que los formatos referidos en los párrafos anteriores son presentados a manera de propuesta, ya que los usuarios de estos instrumentos pueden adaptarlos acorde con sus propias necesidades y terminología que estén acostumbrados a utilizar.

## 16.5 Detección de funciones incompatibles

En pasajes de la NIA 315, Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno [tratada en la sección 15.4, Normas internacionales de auditoría (NIA) relevantes al control interno], entre otras NIA, se aprecia el uso de la frase “segregación de funciones” como aspecto a considerar por el auditor en su examen y evaluación del control interno. ¿Qué se debe entender al respecto?, ¿cómo o con qué instrumentos se puede detectar y evaluar?

### Definición

*Por segregación de funciones se entiende el proceso de evitar que un empleado lleve a cabo actividades que pueden ser incompatibles con otras, ya que pudiesen provocar un debilitamiento o nulificación de los controles, con los riesgos que ello implica.*

Como ejemplo de segregación de funciones se tiene el relativo a que una medida clásica en materia de control de nóminas dice que “el que la hace no la paga”; esto es, un empleado elaborará la nómina y otro será el que la pague. Si un empleado llevara a cabo ambas funciones, se estaría ante el riesgo de que pudiera alterar la nómina, asignando percepciones a un empleado apócrifo o ficticio y quedárselas para sí. En consecuencia, para reforzar el control y evitar ese riesgo, se deben “segregar” ambas actividades asignando cada una a un empleado diferente.

Para verificar que haya una adecuada segregación, el auditor habrá de detectar funciones cuya incompatibilidad pueda dar lugar al debilitamiento o nulificación de los controles. Esta tarea la puede llevar a cabo apoyándose en la aplicación de cuestionarios o gráficas de procedimientos de operación (y su correspondiente evaluación) al personal involucrado en la administración, operación y control de la unidad administrativa, proceso o función sujeto a auditoría.

Otra opción alterna sería con el uso de cuestionarios cuyo modelo se propone en la figura 16.5, Cédula de detección de funciones incompatibles base para la segregación de funciones (Forma Núm. 5), el cual está clasificado en cinco secciones o funciones principales contra las que se cruzan otras funciones las cuales, en caso de ser ejecutadas por la misma persona, darán lugar a una incompatibilidad. Esto es, en la parte superior derecha del cuestionario se menciona la función principal y ahí mismo se anotarán los nombres de los ejecutantes; sobre el lado izquierdo del mismo cuestionario se consignan otras funciones donde también se registrarán los nombres correspondientes. Si el nombre de la persona que realiza la función principal se repite en las otras funciones, se constituirá una función incompatible que será señalada a continuación en la columna Pruebas de cumplimiento. Observaciones y, en consecuencia, será una falla o debilidad del control interno que requerirá una inmediata segregación de funciones.

<b>Cédula de detección de funciones incompatibles</b>		<b>Función principal Núm. 1</b>		
		Nombre de los empleados que manejan ingresos: caja, por correo, cobradores, vendedores, transferencias electrónicas, etc., <b>antes</b> de su registro inicial: _____ _____ _____ _____		
<b>Otras funciones</b>		<b>Pruebas de cumplimiento. Observaciones</b>		
1. Nombre de los empleados que preparan y manejan documentos base para facturar: _____ _____ _____				
2. Nombre de los empleados que manejan registros iniciales de ventas: _____ _____ _____				
3. Nombre de los empleados que autorizan notas de crédito y manejan la documentación soporte: _____ _____ _____				
4. Nombre de los empleados que aprueban las rebajas y devoluciones sobre ventas: _____ _____ _____				
Forma Núm. 5	Fecha:	Recopiló:	Revisó:	Página
				1 de 8

**Figura 16.5** Cédula de detección de funciones incompatibles base para la segregación de funciones

Otras funciones		Pruebas de cumplimiento. Observaciones		
<p><b>5.</b> Nombre de los empleados que manejan registros iniciales de rebajas o devoluciones sobre ventas:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p>				
<p><b>6.</b> Nombre de los empleados que preparan, suman, comprueban y autorizan los registros en diario general y en auxiliares:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p>				
<p><b>7.</b> Nombre de los empleados que intervienen en el registro final, o sea el libro mayor:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p>				
Forma Núm. 5	Fecha:	Recopiló:	Revisó:	Página 2 de 8

<p><b>Cédula de detección de funciones incompatibles</b></p>		<p><b>Función principal Núm. 2</b>                  Nombre de los empleados que manejan ingresos y preparan depósitos, realizan o envían depósitos (incluyendo vía transferencia electrónica), etc., <b>después</b> de su registro inicial:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p>		
<p><b>Otras funciones</b></p>		<p><b>Pruebas de cumplimiento. Observaciones</b></p>		
<p><b>1.</b> Nombre de los empleados que preparan y manejan documentos base para facturar:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p><b>2.</b> Nombre de los empleados que manejan registros iniciales de ventas:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p><b>3.</b> Nombre de los empleados que autorizan notas de crédito y manejan la documentación soporte:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p><b>4.</b> Nombre de los empleados que aprueban las rebajas y devoluciones sobre ventas:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p><b>5.</b> Nombre de los empleados que manejan registros iniciales de rebajas y devoluciones sobre ventas:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p>				
<p>Forma Núm. 5</p>	<p>Fecha:</p> <p>_____</p>	<p>Recopiló:</p> <p>_____</p>	<p>Revisó:</p> <p>_____</p>	<p>Página 3 de 8</p>

Otras funciones		Pruebas de cumplimiento. Observaciones		
<p><b>6.</b> Nombre de los empleados que aprueban los registros iniciales de compras:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p>				
<p><b>7.</b> Nombre de los empleados que manejan los registros iniciales de compras:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p>				
<p><b>8.</b> Nombre de los empleados que preparan y manejan documentos base para soportar un egreso:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p>				
<p><b>9.</b> Nombre de los empleados que aprueban los registros iniciales de egresos:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p>				
<p><b>10.</b> Nombre de los empleados que preparan, suman, comprueban y autorizan los registros en el diario general y en auxiliares:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p>				
<p><b>11.</b> Nombre de los empleados que intervienen en el registro final, o sea el libro mayor:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p>				
Forma Núm. 5	Fecha:	Recopiló:	Revisó:	Página 4 de 8

<p><b>Cédula de detección de funciones incompatibles</b></p>		<p><b>Función principal Núm. 3</b></p> <p>Nombre de los empleados que firman cheques individualmente, manejan cheques ya firmados en forma mancomunada, tienen a su cargo un facsímil para la firma de cheques y efectúan transferencias electrónicas de pago o egresos:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p>		
		<p><b>Otras funciones</b></p>		<p><b>Pruebas de cumplimiento. Observaciones</b></p>
<p><b>1.</b> Nombre de los empleados que aprueban los registros iniciales de compras:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p><b>2.</b> Nombre de los empleados que preparan y manejan documentos base para soportar un egreso:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p><b>3.</b> Nombre de los empleados que aprueban los registros iniciales de egresos:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p>				
<p>Forma Núm. 5</p>	<p>Fecha:</p> <p>_____</p>	<p>Recopiló:</p> <p>_____</p>	<p>Revisó:</p> <p>_____</p>	<p>Página 5 de 8</p>

Otras funciones		Pruebas de cumplimiento. Observaciones		
<p>4. Nombre de los empleados que preparan, suman, comprueban y autorizan los registros en diario general y en auxiliares:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p>				
<p>5. Nombre de los empleados que intervienen en el registro final, o sea el libro mayor:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p>				
Forma Núm. 5	Fecha:	Recopiló:	Revisó:	Página 6 de 8

<p><b>Cédula de detección de funciones incompatibles</b></p>		<p><b>Función principal Núm. 4</b></p> <p>Nombre de los empleados que laboran individualmente al pagar sueldos y salarios, manejan cheques firmados, efectúan transferencias electrónicas a tarjetas de débito o manejan dinero ensobretado para el mismo propósito:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p>		
<p><b>Otras funciones</b></p>		<p><b>Pruebas de cumplimiento. Observaciones</b></p>		
<p><b>1.</b> Nombre de los empleados que preparan o manejan documentos base para el pago de sueldos y salarios brutos y netos a pagar:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p><b>2.</b> Nombre de los empleados que preparan los cheques de nómina o transferencias electrónicas a tarjetas de débito para el pago de sueldos y salarios:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p><b>3.</b> Nombre de los empleados que manejan registros iniciales de nóminas:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p>				
<p>Forma Núm. 5</p>	<p>Fecha:</p> <p>_____</p>	<p>Recopiló:</p> <p>_____</p>	<p>Revisó:</p> <p>_____</p>	<p>Página 7 de 8</p>

Otras funciones		Pruebas de cumplimiento. Observaciones		
<p>4. Nombre de los empleados que preparan, suman, comprueban y autorizan los registros en el diario general y en auxiliares:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p>				
<p>5. Nombre de los empleados que intervienen en el registro final, o sea el libro mayor:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p>				
Forma Núm. 5	Fecha:	Recopiló:	Revisó:	Página 8 de 8

<p><b>Cédula de detección de funciones incompatibles</b></p>		<p><b>Función principal Núm. 5</b>                  Nombre de los empleados que tienen a su cargo la guarda y custodia de valores, control físico de inventarios, y guarda y custodia de facturas de bienes muebles:                  _____                  _____                  _____</p>			
		<p><b>Otras funciones</b></p>		<p><b>Pruebas de cumplimiento. Observaciones</b></p>	
<p><b>1.</b> Nombre de los empleados que preparan y manejan documentos base para el registro de valores, de inventarios y facturas de bienes muebles:                  _____                  _____                  _____</p> <p><b>2.</b> Nombre de los empleados que manejan registros iniciales de valores, de inventarios y de bienes muebles:                  _____                  _____                  _____</p> <p><b>3.</b> Nombre de los empleados que elaboran y autorizan notas de cargo y manejan la documentación soporte:                  _____                  _____                  _____</p> <p><b>4.</b> Nombre de los empleados que aprueban los registros iniciales de compras:                  _____                  _____                  _____</p>					
<p>Forma Núm. 5</p>	<p>Fecha:</p>	<p>Recopiló:</p>		<p>Revisó:</p>	<p>Página 9 de 8</p>

Otras funciones		Pruebas de cumplimiento. Observaciones		
<p><b>5.</b> Nombre de los empleados que manejan los registros iniciales de compras:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p>				
<p><b>6.</b> Nombre de los empleados que preparan o manejan documentos base para el pago de sueldos y salarios brutos y netos a pagar:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p>				
<p><b>7.</b> Nombre de los empleados que preparan los cheques y transferencias electrónicas a tarjetas de débito por concepto de pago de nómina:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p>				
<p><b>8.</b> Nombre de los empleados que ensobretan el efectivo a pagar o tramitan la transferencia a tarjetas de débito por concepto de sueldos y salarios:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p>				
<p><b>9.</b> Nombre de los empleados que manejan registros iniciales de nómina:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p>				
Forma Núm. 5	Fecha:	Recopiló:	Revisó:	Página 10 de 8

Otras funciones		Pruebas de cumplimiento. Observaciones		
<p><b>10.</b> Nombre de los empleados que preparan, suman, comprueban y autorizan los registros en diario general y en auxiliares:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p>				
<p><b>11.</b> Nombre de los empleados que intervienen en el registro final, o sea el libro mayor:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p>				
Forma Núm. 5	Fecha:	Recopiló:	Revisó:	Página 11 de 8

## 16.6 Pruebas de cumplimiento<sup>2</sup>

Si se analizan detenidamente los cuatro métodos expuestos para el examen y evaluación del control interno referidos en las secciones precedentes, se apreciará que, cualquiera que sea el método que se aplique, el auditor dependerá de las respuestas que le dé el entrevistado; por lo cual, a un auditor prudente y sensato le surgirá el siguiente cuestionamiento: ¿Se me estará diciendo la verdad?

Se debe reconocer que una condición natural del ser humano es buscar siempre su autoprotección, por lo cual se corre el riesgo de que las respuestas que se obtengan pudiesen estar sesgadas para no revelar la situación real imperante; por tal razón, el auditor deberá realizar pruebas para cerciorarse de que efectivamente están operando los procedimientos o medidas de control en los términos que le fueron transmitidos. Estas pruebas son las denominadas de cumplimiento.

### Definición

*Una prueba de cumplimiento es el medio de comprobación de que los procedimientos o medidas de control interno estuvieron operando con efectividad durante el periodo auditado y verificar, asimismo, si prevalecen en la operación durante la ejecución de la auditoría.*

Por lo general, y por efectos prácticos y de tiempo a invertir, no es necesario comprobar todos los procedimientos o medidas de control interno identificados a través de la aplicación de memorandos descriptivos, gráficas de flujo, cuestionarios o detección de funciones incompatibles, que contribuyen al logro total o parcial de los objetivos de control. Siempre será importante probar aquellos cuyos objetivos son considerados clave en función de los riesgos inherentes, residuales y de auditoría.

### Naturaleza y oportunidad

La naturaleza y la oportunidad en la aplicación de las pruebas de cumplimiento están relacionadas entre sí, ya que existen procedimientos o medidas de control interno que producen evidencia documental, la cual puede examinarse en cualquier momento. En cambio, otros procedimientos, como la supervisión estrecha de personal, no dejan tal evidencia, por lo cual en estos casos el cumplimiento sólo puede probarse mediante una observación visual directa en el momento en que esos procedimientos son ejecutados por el personal de la unidad administrativa, proceso o función sujeto a auditoría.

El examen de transacciones (prueba sustantiva) para determinar si fueron procesadas correctamente, puede respaldar una conclusión de que los controles están funcionando de manera

<sup>2</sup> Fuente de referencia complementaria:

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (2010), *Procedimientos de auditoría*, Boletín 5030, Metodología para el estudio y evaluación del control interno, párrafos 70 a 75, 1ª edición, México, IMCP.

satisfactoria; pero el procesamiento correcto no es necesariamente un indicativo de que los controles estuvieron operando; por lo tanto, es preferible verificar los resultados mismos de los procedimientos o medidas de control, en lugar de los resultados del procesamiento.

En entidades cuyos sistemas de información dependen altamente de tecnología de la información, el auditor deberá evaluar la conveniencia de involucrar a un especialista en esta área para probar el control interno a través de pruebas en la computadora, las cuales pueden ser más eficientes y confiables que revisar controles de usuario u otro tipo de controles manuales.

Como regla general, las pruebas de cumplimiento deben concluirse antes de iniciar las pruebas sustantivas; lo que permitirá ajustar eficientemente el alcance de éstas para determinar si las primeras demuestran que determinados controles no están operando, o lo están haciendo de forma deficiente.

### Factores a considerar

Por último, en la aplicación de las pruebas de cumplimiento, y para ponderar con mayores elementos la calificación y confianza que el auditor dará a los procedimientos o medidas de control establecidos en la unidad administrativa, proceso o función sujeto a auditoría, se recomienda tomar en cuenta los siguientes factores:

1. La *frecuencia* (siempre, ocasionalmente, nunca) con que fueron aplicados los procedimientos o medidas de control. Tales procedimientos o medidas se deben cumplir de manera consistente.
2. La *calidad* (buena, regular, mala) con que se aplican los procedimientos o medidas de control. La calidad de la ejecución puede ser probada mediante discusiones con el entrevistado sobre el criterio seguido con respecto a las decisiones adoptadas sobre el particular.
3. El *ejecutor* (compatible, incompatible) del procedimiento o medida de control, indicando su nombre y cargo. Las actividades asignadas al responsable o ejecutor del procedimiento o medida de control deben ser compatibles con otras tareas o responsabilidades encomendadas.



## Documentación del resultado del examen y evaluación del control interno

Cualquiera que haya sido el método elegido para examinar y evaluar el control interno, el resultado del trabajo deberá quedar debidamente documentado en un expediente que incluya los papeles de trabajo resultantes de la aplicación del método para el examen y evaluación del control interno instaurado en la unidad administrativa, proceso o función sujeto a auditoría.

El expediente se complementará con las cédulas de análisis de observaciones (figura 16.6) que consignen cada una de las observaciones (también denominadas oportunidad de mejora o inconsistencia) determinadas en el proceso de examen y evaluación del control interno corres-

pondiente, para lo cual se recomienda el uso de la Forma Núm. 6, Análisis de observaciones, cuyo contenido enseguida se comenta:

<b>Análisis de observaciones</b>		<b>Unidad administrativa, proceso o función sujeto a auditoría:</b> _____ _____		
Observación:				
Riesgos:				
Criterios:				
Causas:				
Consecuencias:				
Opciones de solución:			Beneficios:	
Comentado con:			Sus comentarios:	
Forma Núm. 6	Fecha:	Recopiló:	Revisó:	Página
				1 de 1

**Figura 16.6** Cédula de análisis de observaciones

1. *Unidad administrativa, proceso o función sujeto a auditoría.* Nombre de la unidad administrativa, proceso o función cuyo control interno fue objeto de examen y evaluación.
2. *Observación.* Oportunidad de mejora o inconsistencia detectada.<sup>3</sup> Cada observación deberá estar debidamente soportada con evidencia documental, testimonial o de otra naturaleza, como es el caso de grabaciones de audio o video.
3. *Riesgos.* Riesgos presentes, probables, inherentes o residuales provocados o que puede provocar la observación.
4. *Criterios.* Son las disposiciones o conceptos ideales cuya inobservancia, parcial o total, contribuyó a que se materializara la observación. Dentro de los criterios por considerar se pueden incluir los siguientes:
  - a) Disposiciones regulatorias y directivas: leyes, reglamentos, políticas, manuales, objetivos y metas, etcétera.
  - b) Opiniones de expertos.
  - c) Experiencias administrativas.
  - d) Objetivos o políticas generales expresados verbalmente.
  - e) Buenas prácticas generalmente observadas.
  - f) Sentido común.
5. *Causas.* Causas que dieron origen a la observación, oportunidad de mejora o inconsistencia; dentro de las causas se pueden apuntar las siguientes:
  - a) Negligencia o descuido.
  - b) Organización defectuosa.
  - c) Sistema de control interno deficiente.
  - d) Normas inadecuadas, inexistentes, obsoletas o imprácticas.
  - e) Decisión consciente o instrucción de desviarse de las normas.
  - f) Falta de honestidad.
  - g) Falta de delegación de autoridad.
  - h) Falta de conocimiento de los requisitos.
  - i) Falta de esfuerzo o interés.
  - j) Falta de recursos humanos, materiales o financieros.
  - k) Falta de supervisión.
  - l) Falta de capacitación.
  - m) Falta de comunicación.
  - n) Falta de buen juicio o sentido común.
  - o) Falta de voluntad para cambiar.
  - p) Inadvertencia de beneficios potenciales de los cambios propuestos.
  - q) Inadvertencia del problema.
6. *Consecuencias.* Efectos de la observación, oportunidad de mejora o inconsistencia. Deberá procurarse que, en la medida de lo posible, esta consecuencia sea cuantificable. Como consecuencias típicas pueden señalarse las siguientes:

<sup>3</sup> Algunos autores y auditores se inclinan por denominar "condición" (o sea la situación encontrada por el examinador) a la observación, oportunidad de mejora o inconsistencia.

- a) Uso antieconómico o ineficiente de los recursos humanos, materiales o financieros.
  - b) Pérdidas de ingresos potenciales.
  - c) Gastos indebidos.
  - d) Violación de disposiciones legales y administrativas.
  - e) Ineficiencia laboral.
  - f) Desmoralización del personal.
  - g) Control inadecuado de recursos o actividades.
  - h) Inseguridad de que se trabaje como debiera ser.
  - i) Informes poco útiles, poco significativos o inexactos.
- 7.** *Opciones de solución.* Presentar o proponer las probables opciones de solución.
- 8.** *Beneficios.* Beneficios probables o potenciales que se esperan en cada opción.
- 9.** *Comentado con, sus comentarios.* Anotar el nombre de la persona o personas con quienes se comentó la observación, oportunidad de mejora o inconsistencia, así como su reacción o comentarios. Nunca se deberá pasar por alto este punto. En lo prudente y posible, recabar la firma de la persona o personas con quienes se comentó la observación, oportunidad de mejora o inconsistencia.

**PREGUNTAS DE REPASO**

- 1.1** ¿Cuáles son los cuatro métodos disponibles para examinar y evaluar el control interno?
- 1.2** Proporcione la definición de examen y evaluación del control interno.
- 2.1** ¿En qué consiste el Método descriptivo para examinar y evaluar el control interno?
- 2.2** ¿De qué formatos se puede apoyar el auditor para examinar el control interno mediante el Método descriptivo?
- 3.1** ¿En qué consiste el Método gráfico para examinar y evaluar el control interno?
- 3.2** ¿De qué formatos se puede apoyar el auditor para examinar el control interno mediante el Método gráfico?
- 3.3** ¿Se puede apoyar el auditor con descripciones o gráficas que ya tenga elaboradas la entidad auditada? Justifique su respuesta.
- 4.1** ¿En qué consiste el Método de cuestionarios para examinar y evaluar el control interno?
- 4.2** ¿A qué fuentes puede recurrir el auditor para elaborar sus cuestionarios de control interno?
- 4.3** ¿Cómo debe ser la redacción de un cuestionario de control interno?
- 4.4** ¿De qué formatos se puede apoyar el auditor para examinar el control interno mediante el Método de cuestionarios?
- 5.1** ¿En qué consiste el Método de detección de funciones incompatibles para examinar y evaluar el control Interno?
- 5.2** Proporcione la definición de segregación de funciones.
- 5.3** Cite un ejemplo clásico de segregación de funciones.
- 5.4** ¿A qué puede dar lugar una incompatibilidad de funciones?
- 5.5** ¿Cómo pueden ayudar los cuestionarios o gráficas para detectar funciones incompatibles?
- 5.6** ¿De qué formatos se puede apoyar el auditor para examinar el control interno mediante el Método de detección de funciones incompatibles?, ¿cómo se detectan las funciones incompatibles a través del uso de esos formatos?
- 6.1** ¿Por qué es necesario aplicar pruebas de cumplimiento?
- 6.2** Proporcione la definición de prueba de cumplimiento.
- 6.3** ¿Es necesario comprobar todos los procedimientos o medidas de control? Justifique su respuesta.
- 6.4** ¿Cuál es la naturaleza y oportunidad en la aplicación de pruebas de cumplimiento?
- 6.5** ¿Cuándo y por qué se deben aplicar las pruebas de cumplimiento?
- 6.6** ¿Cuáles son los factores a considerar en la aplicación de las pruebas de cumplimiento?
- 7.1** ¿Cuáles son los dos grupos de documentos con los que se integra la documentación del resultado del examen y evaluación del control interno?
- 7.2** ¿Qué utilidad conlleva el uso de la Forma 6, Análisis de observaciones?
- 7.3** ¿Cuáles son los apartados que conforman la Forma 6, Análisis de observaciones?

- 7.4 ¿Con qué debe estar soportada cada observación?
- 7.5 ¿Qué riesgos ha provocado o puede provocar una observación?
- 7.6 ¿A qué se refiere el concepto “criterios”? ¿cuáles son éstos?
- 7.7 Mencione diez causas que pueden dar origen a una observación.
- 7.8 Mencione cinco consecuencias que puede provocar una observación.
- 7.9 ¿Por qué es conveniente mencionar en una cédula de observaciones las opciones de solución y los beneficios probables de las recomendaciones?
- 7.10 ¿Por qué es conveniente comentar (y obtener comentarios) una observación con el personal auditado?



### INVESTIGACIONES PARA AMPLIAR Y REFORZAR EL CONOCIMIENTO

1. Investigue en una entidad a la que tenga facilidad de acceso y que cuente con una sólida función de auditoría interna, cuál es el método que aplica para examinar y evaluar el control interno. Evalúe la solidez, consistencia y utilidad práctica del método utilizado.
2. Investigue si existe algún otro método para examinar y evaluar el control interno, adicional a los cuatro métodos contemplados en este capítulo.



### EJERCICIOS

1. Con base en el resultado de la investigación número 1, prepare un escrito que contenga las recomendaciones pertinentes resultado de su investigación y evaluación.
2. Con base en el resultado de la investigación número 2, prepare un escrito que describa otro método, adicional a los cuatro métodos contemplados en este capítulo, que eventualmente haya localizado, para examinar y evaluar el control interno.
3. Seleccione al azar cinco cuentas contables incluidas en la sección 7.3, Acciones de control aplicables a las operaciones que se registran en cada cuenta contable, y con base en las acciones de control contempladas en esas cuentas, desarrolle sus respectivos cuestionarios de control interno.
4. Solicite en una entidad a la que tenga facilidad de acceso le permitan desarrollar un procedimiento de operación, aplicando para tales efectos la Forma Núm. 1, Procedimientos de operación (carátula) y la Forma Núm. 2 o 3, Procedimientos de operación (descriptivo o gráfico), la que usted elija. Aplique pruebas de cumplimiento y prepare un escrito que contenga los resultados y recomendaciones pertinentes resultantes de ese trabajo.
5. Solicite en una entidad a la que tenga facilidad de acceso le permitan aplicar la Forma Núm. 5, Cédula de detección de funciones incompatibles base para la segregación

de funciones, en sus cinco funciones principales. Aplique pruebas de cumplimiento y prepare un escrito que contenga los resultados y recomendaciones pertinentes resultantes de ese trabajo.

- 6.** Con apoyo en los Objetivos Estratégicos de Control Interno (OEI) incluidos en la sección 9.2, Sistema de control interno con base en transacciones del ciclo de ingresos, seleccione al azar un OEI por cada uno de los objetivos de autorización, de procesamiento y clasificación de transacciones, de verificación y evaluación, y de salvaguarda física. Con base en las acciones de control contempladas en los objetivos seleccionados, desarrolle un cuestionario de control interno.
- 7.** Con apoyo en los Objetivos Estratégicos de Control Interno (OEI) incluidos en la sección 10.2, Sistema de control interno con base en transacciones del ciclo de compras, seleccione al azar un OEI por cada uno de los objetivos de autorización, de procesamiento y clasificación de transacciones, de verificación y evaluación, y de salvaguarda física. Con base en las acciones de control contempladas en los objetivos seleccionados, desarrolle un cuestionario de control interno.
- 8.** Con apoyo en los Objetivos Estratégicos de Control Interno (OEI) incluidos en la sección 11.5, Sistema de control interno con base en transacciones del ciclo de producción e inventarios, seleccione al azar un OEI por cada uno de los objetivos de autorización, de procesamiento y clasificación de transacciones, de verificación y evaluación, y de salvaguarda física. Con base en las acciones de control contempladas en los objetivos seleccionados, desarrolle un cuestionario de control interno.
- 9.** Con apoyo en los Objetivos Estratégicos de Control Interno (OEI) incluidos en la sección 12.7, Sistema de control interno con base en transacciones del ciclo de tesorería, seleccione al azar un OEI por cada uno de los objetivos de autorización, de procesamiento y clasificación de transacciones, de verificación y evaluación, y de salvaguarda física. Con base en las acciones de control contempladas en los objetivos seleccionados, desarrolle un cuestionario de control interno.
- 10.** Con apoyo en los Objetivos Estratégicos de Control Interno (OEI) incluidos en la sección 13.3, Sistema de control interno con base en transacciones del ciclo de nóminas, seleccione al azar un OEI por cada uno de los objetivos de autorización, de procesamiento y clasificación de transacciones, de verificación y evaluación, y de salvaguarda física. Con base en las acciones de control contempladas en los objetivos seleccionados, desarrolle un cuestionario de control interno.

