

42
24



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

**REVISION DEL CONTROL INTERNO POR MEDIO
DEL FLUJO DE TRANSACCIONES**

SEMINARIO DE INVESTIGACION

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA**

P R E S E N T A ;

MARTIN JAIMES RIOS

A S E S O R :

C. P. GUILLERMO PRECIADO S.

MEXICO, D. F.,

1988



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

<u>Capítulo</u>	<u>Página</u>
Introducción	1
Antecedentes	4
I Evaluación del control interno	7
- La importancia de los controles internos	8
- El ambiente general de control interno	11
- La actitud de la compañía hacia los controles	13
- Control y planeación financiera	15
- Salvaguarda de los activos y técnicas de investigación y evaluación	16
II Concepto de ciclo	22
- Eventos económicos y transacciones	23
- Los ciclos en las empresas y sus funciones	27
- Ciclo de tesorería	31
- Ciclo de egresos y nóminas	37
- Ciclo de conversión	39
- Ciclo de ingresos	41
- Ciclo de informe financiero	43
III Análisis de riesgo general	47
- Propósito	47
- Preparación	52
- Documentación	54
IV Objetivos de los sistemas de control	60
- Autorización	62
- Procesamiento de transacciones	63
- Clasificación	67
- Salvaguarda física	69

<u>Capítulo</u>	<u>Página</u>
V Documentación de la revisión del flujo de las transacciones	72
- Tecnicas de control interno	73
- Flujo de transacciones y su proceso	75
- Objetivos de control de los ciclos	77
- Evaluaciones	79
- Obtención de información	80
- Evaluación de las técnicas de control interno	82
- Pruebas de auditoría	84
- Ejecución y documentación de las pruebas de cumplimiento	88
- Evaluación final	90
VI Pruebas sustantivas	92
- Extensión	92
- Efectos de controles	93
- Tipos de prueba	97
Citas bibliograficas	101
Conclusiones	103
Bibliografía	104

INTRODUCCION

Los Controles Internos comprenden el plan de organización, los procedimientos y registros que salvaguardan los activos de las empresas y proporcionan la confianza en los registros contables. Ellos son diseñados para proveer una razonable seguridad de que:

- Las transacciones son adecuadamente autorizadas por la Gerencia.
- Las transacciones son adecuadamente registradas para permitir la preparación de los estados financieros de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados y mantener el nivel apropiado de responsabilidad para el Control de los Activos.
- Los activos están salvaguardados; esto es, el acceso a ellos sólo es permitido de acuerdo a reglas establecidas por la Gerencia.
- Los registros de los activos son periódicamente comparados con los activos y las desviaciones son aclaradas de inmediato.

Uno de los hechos que dificulta más el logro de la eficiencia y optimización de los recursos ha sido la Inflación de México y del mundo, así como la falta de liquidez de las empresas.

La Gerencia necesita de Controles Internos para cumplir sus objetivos y establecer las correspondientes responsabilidades, independientemente de que es responsabilidad de la Gerencia el mantener sistemas de control. La mayoría de los Gerentes Generales de las Compañías probablemente cree que sus sistemas de control interno son adecuados. En el medio ambiente actual, sin embargo los Consejos de Administración y Directores, pueden querer más información específica que la obtenida con estos sistemas de control; y lógicamente desean conocer a detalle las debilidades y deficiencias de los propios sistemas.

Como resultado, muchas compañías están desarrollando nuevas alternativas para evaluar si se está cumpliendo con los objetivos fijados y en su caso identificar las carencias de los sistemas de control establecidos creando estrategias para corregirlos mediante el establecimiento de controles adecuados.

Al hablar de controles es importante aclarar los puntos que están interrelacionados y que en ocasiones se confunden, ésto es la diferencia entre los sistemas contables y controles contables.

Los Sistemas Contables procesan transacciones, ellos reconocen, calculan, clasifican, registran, suman y informan las transacciones. Los Controles Contables salvaguardan los activos y aseguran la confiabilidad de los registros. Una de sus principales funciones es la de prevenir y detectar errores e irregularidades que se producen en los sistemas contables.

Los Controles Contables a menudo están tan integrados en los sistemas contables que ellos aparecen como parte del sistema, pero no lo son. Si los Controles son eliminados, el sistema usualmente registrará el proceso de las transacciones como si nada hubiera pasado. Pocas Compañías pueden operar sin sistemas contables, pero muchas pueden funcionar sin Controles Contables. En otras palabras, una compañía puede operar sin Sistemas Contables, pero muchas pueden funcionar sin Controles Contables. Esto es que la Compañía puede tener Sistemas Contables muy sofisticados; la Gerencia se enfrenta al doble problema de investigar, estudiar los controles y sistemas para poder manifestar que son adecuados. Por esta razón el desarrollo de formas simples y ordenadas que faciliten la evaluación de los Controles ha llegado a ser indispensable. Si consideramos el enfoque del Auditor, el estudio y la evaluación de los Controles Internos como una parte de su trabajo tiene un propósito definido, el establecer el alcance de la Auditoría.

En vista de lo anteriormente expuesto, es evidente la necesidad de una metodología que al indicar en forma sistemática, como revisar, evaluar y probar los procedimientos de contabilidad y los controles internos que permitan determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de la pruebas de Auditoría.

El objetivo de éste trabajo " Auditoria del Control Interno por medio del flujo de las Transacciones ", es el describir una metodología que facilite la revisión y evaluación de los sistemas y controles de las entidades económicas tanto al Auditor como a la Gerencia de la Compañía. Pretende también destacar la importancia en la revisión de los controles dentro del contexto de las actividades en los negocios de cada empresa a través de los " Ciclos " o " Grupos " de transacciones correspondientes a Tesorería, compras, nominas, conversión o producción, ingresos y reportes financieros. Cabe hacer la aclaración de que más que proporcionar un nuevo enfoque a la Auditoria pretende proporcionar una idea u orientación para mejorar la evaluación de los controles.

ANTECEDENTES

Una Auditoria es un examen de estados financieros o de otra información que se deriva de los procesos contables de un cliente. El propósito de la Auditoria es emitir un informe expresando una opinión sobre los estados financieros u otra información examinada. Más comúnmente, una Auditoria es un examen del balance de un cliente a una o más fechas y de los correspondientes estados de resultados, inversión de los accionistas y de flujo de efectivo por un período determinado. Normalmente el propósito de una Auditoria es expresar una opinión sobre si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera del cliente a la fecha o fechas del Balance General y los resultados de operaciones y flujo de efectivo por el o los periodos especificados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados consistentemente durante los periodos.

Una Auditoria puede sin embargo consistir en un examen de otro tipo de estados financieros u otra información. Bajo ciertas circunstancias el Auditor puede por ejemplo, llevar a cabo un examen e informar sobre :

- a) Estados Financieros de sociedades, asociaciones, individuos y fideicomisos.
- b) Los Estados Financieros de partes componentes de una sociedad (Subsidiarias, divisiones, etc.).
- c) Estados Financieros preparados sobre bases diferentes a las que prescriben los principios de contabilidad generalmente aceptados (ejemplo: estados financieros sobre base de cajas)
- d) Presentaciones de Estados Financieros, tales como contribuciones a los fondos de ahorro, estados de costo para reembolso a terceras partes, etc. (La lista de ejemplos es casi interminable).

Debe entenderse la distinción que existe entre preparar y auditar Estados Financieros u otra información.

Los Directores y la Gerencia de una entidad son responsables de -- adoptar políticas contables sólidas, de mantener un efectivo y -- adecuado sistema de cuentas, de salvaguardar los activos, de dise-- ñar un sistema de control interno que en otras cosas ayude a pro-- ducir estados financieros adecuados y de preparar estados finan-- cieras y otra información derivada de los procesos contables. Los Directores y la Gerencia son responsables de la preparación que -- se haga en los estados financieros y otra información que se pro-- porciona a los inversionistas, acreedores, dependencias gubernaa-- mentales y otros.

El Auditor Independiente puede influir en la forma y contenido de los estados financieros y otra información sujeta a examen. Los-- Auditores Independientes pueden proponer ajustes y modificaciones pero en el último análisis los Directores y la Gerencia del clien-- te deben tomar las decisiones finales en descargo de su responsa-- bilidad general sobre la información que se presenta en los esta-- dos financieros.

El Auditor sin embargo, es responsable de los dictámenes que ex-- pide. Esta responsabilidad puede extenderla a terceras personas -- usuarios de los dictámenes, así como al cliente. El compendio de-- Normas de Auditoria describe las circunstancias que pueden llevar a emitir un dictámen con salvedades.

En el Dictámen el Auditor hace las siguientes afirmaciones :

" Nuestro examen se hizo de conformidad con Normas de Auditoria -- generalmente aceptadas y en consecuencia, incluyó aquellas prue-- bas de los registros de la contabilidad y aquellos procedimientos de Auditoria que consideramos necesarios en las circunstancias ". Esto indica al lector que existen Normas de Auditoria Generalmen-- te Aceptadas a las cuales el Auditor se ha adherido para llevar-- a cabo la Auditoria. Funcionalmente, estas normas proporcionan -- una referencia común que define tanto para los Auditores, el --- cliente y terceras partes, las caracterísitcas profesionales y -- competencia del Auditor, la naturaleza de su examen y lo que se --

intento obtener como resultados, así como el significado de su dictamen.

Asimismo esta afirmación refleja el juicio profesional de los individuos que llevan a cabo el trabajo, particularmente del contador a cargo de la Auditoria.

El ejercicio de Juicio Profesional es una responsabilidad muy seria. Las consecuencias de las decisiones profesionales afectan a Directores, Gerencias, Inversionistas, acreedores y terceras personas que utilizan o descansan en los dictámenes.

CAPITULO I

EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

La Literatura Profesional Autorizada contiene la siguiente descripción de los Controles Internos :

Los Controles Interno, en un amplio sentido, incluyen controles -- que pueden ser contables o administrativos.

Loas Controles Administrativos incluyen, pero no se limitan, al -- plan de organización, los pricedimientos y registros que atañen a los procesos de toma de decisiones que llevan a la Gerencia a la - autorización de las transacciones.

"Los Controles Contables comprenden el plan de organización, los - procedimientos y registros que atañen a la salvaguarda de los activos y la seguridad en los registros financieros y por consiguiente están diseñados para dar seguridad razonable de que :

- a) Las transacciones se ejecutan de acuerdo con la autorización general o especifica de la gerencia.
- b) Las transacciones se registran según sea necesario; 1. para - permitir la preparación de estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados o cualquier otro criterio aplicable a tales estados y 2. para mantener la contabili-
dad de los activos.
- c) El accso a los activos se permite solo de acuerdo con la au--
torización de la gerencia.
- d) Los activos registrados en la contabilidad se comparan con --
los activos existentes a intervalos razonables y se toma la acción apropiada con respecto a cualquiera diferencia" (1)

" Las definiciones procedentes no se excluyen mutuamente por necesi-
dad debido a que algunos de los procedimientos y registros com--
prendidos en el control contable pueden también estarlo en el Con-
trol administrativo. Por ejemplo , los registros de ventas y costos

clasificados por productos pueden ser usados con fines de control contable y también en tomar decisiones administrativas concernientes a precios unitarios u otros aspectos de las operaciones " .

Los Controles Contables Internos deben distinguirse de los Sistemas de Contabilidad.

Un Sistema de Contabilidad es una serie de tareas mediante las -- cuales se procesan las transacciones. Las tareas básicas de un -- sistema, generalmente incluyen el reconocimiento de un hecho económico (ejemplo: una venta) como una transacción, aprobación, -- cómputo, anotación, resumen, acumulación e informe.

Los Controles Contables Internos son los que se emplean para salvaguardar los activos y la confiabilidad de los registros financieros. Muchas de las técnicas del Control Interno están conformadas dentro de un sistema de tal modo que parecen ser parte de las tareas normales de procesamiento del sistema. Sin embargo, si el propósito de una tarea es controlar el procesamiento de transacciones, ésta debe considerarse como parte de los controles internos de la entidad.

Muchas entidades modernas pueden funcionar con Controles Contables Internos débiles pero dejarán de operar si los sistemas de procesamiento de las transacciones fallan.

LA IMPORTANCIA DE LOS CONTROLES INTERNOS

La importancia para el equipo de Auditoria de un " Plan de Organización, los procedimientos y registros que atañen a la salvaguarda de los activos y la seguridad de los registros financieros " del cliente (es decir, las técnicas de control contable interno del cliente) puede verse si se relacionan los objetivos generales de control interno (a, b, c y d anteriores) con el concepto de riesgo y evidencia.

Se ha expresado anteriormente en éste capítulo que la Auditoria es una actividad expuesta a riesgos. El riesgo global que los estados financieros estén substancialmente equivocados en algún aspecto importante, incluye los riesgos conexos de que : (a) errores e irregularidades importantes van a ocurrir en los sistemas de contabilidad mediante los cuales se preparan los estados financieros y (b) cualesquiera errores e irregularidades importantes que ocurran no serán descubiertos mediante los procedimientos de Auditoria aplicados. Es evidente que el primero de estos riesgos se reduce radicalmente si las técnicas de Control Contable Interno logran los objetivos manifestados. Cuando se cumplen los objetivos y por tanto se reduce el riesgo, el equipo de Auditoria puede confiar, hasta cierto grado, en que los sistemas de contabilidad del cliente producirán estados financieros no afectados por errores o irregularidades importantes. Esto significa que se necesitará hacer menos pruebas para cumplir la norma de que debe obtenerse suficiente evidencia mediante inspección, observación, averiguaciones y confirmaciones como fundamento razonable de una opinión sobre los estados financieros que se examinan.

Esto no indica, sin embargo, que se puede confiar completamente en los controles contables internos y no hacer pruebas. Los controles contables internos tienen limitaciones; ellos se establecen y mantienen, normalmente, por la Gerencia para proporcionar certeza razonable, pero no absoluta, que se logran los objetivos teniendo en consideración la relación de los costos probables y los posibles beneficios. Aún en los casos que estén en uso técnicas de control interno particularmente bien diseñadas, pueden surgir errores e irregularidades que no se descubren por diversas causas : fraude gerencial, colusión entre empleados, malentendidos errores de juicio y descuidos. Por ello, el equipo de Auditoria confía en los controles internos y en las pruebas sustantivas como fundamentos para una opinión sobre un juego de estados financieros.

Existen, desde luego, situaciones en que el equipo de Auditoria decidirá no confiar en los controles contables bien sea porque los controles no son satisfactorios o el esfuerzo que se requiere

para probar el cumplimiento con los procedimientos y técnicas de control establecidos para justificar la confianza en los mismos es - mayor que el esfuerzo requerido para hacer pruebas substantivas. Estas últimas situaciones están siendo más escasas, sin embargo, - según cambia la naturaleza de los sistemas de contabilidad de procesos manuales y sencillos con computadoras a procesos más complejos con ese equipo .

En muchos sistemas es fácil para el equipo de Auditoría examinar los datos de entrada original, listas de transacciones, diarios y mayores generales, y ejecutar otras pruebas substantivas de las -- cuentas. Pero a medida que el ámbito de la contabilidad se torna más complejo y aumenta el número de transacciones, se incrementa drásticamente, la dificultad y el costo de las pruebas sustantivas. Muchos de los sistemas avanzados de computadoras tienen características tales como :

- Acción recíproca de los sistemas con computadora.
- Inicio automático de asientos y transacciones de contabilidad que se basan en condiciones o hechos externos.
- Acceso, desde lejos a los archivos y programas de computadoras a través de la telecomunicación.
- Integración de todos los archivos de datos en un sistema de base de datos accesible a varios sistemas distintos de procesamiento de transacciones.
- Proceso de transacciones en tiempo real en vez de proceso por lotes; y
- Tan importante volúmen, que no es razonable imprimir toda la salida de la computadora.

Como resultado de tales características muchas de las " Pistas de Auditoría " (Listado de transacciones, diarios, etc.), no se preparan rutinariamente.

La falta de pistas de auditoría visibles recalcan la conveniencia de confiar en los controles contables internos con la amplitud -- máxima justificable.

EL AMBIENTE GENERAL DE CONTROL INTERNO

Un aspecto importante de cualquier sistema de Control Interno es - la forma en que la alta gerencia supervisa y controla la operación de la empresa. La gerencia crea un ambiente general que establece las actitudes en toda la organización y desarrolla las políticas, - procedimientos y guías que producen un efectivo y continuo manejo de las operaciones de la entidad. Una comprensión de éste ambiente general de control interno es crítica para que el auditor determine el alcance de la auditoría, el cual se basará entre otras cosas en su punto de vista sobre los controles contables interno. La evaluación que el auditor hace del ambiente de control interno debe - contestar a una pregunta básica " ¿ La actitud y acciones de la -- gerencia hacia los controles indican que los controles dentro de - los ciclos podrían operar en forma efectiva ? " Sin una guía general y la continua participación de la gerencia, no se puede asegurarse que los controles dentro de los ciclos funcionen en forma -- efectiva o que los errores e irregularidades importantes, puedan - evitarse y corregirse oportunamente.

Aunque un ambiente de estricto control no garantiza la efectividad de las técnicas de control de un ciclo específico, la ausencia de un control efectivo puede destruir la efectividad de los controles en general y en consecuencia la confiabilidad final de la información producida por sistema contable.

Las Normas de Auditoría describen en parte el concepto de un am--- biente general de Control Interno como sigue :

Muchos factores tienen un impacto significativo en la selección y efectividad de los procedimientos y técnicas de control de la contabilidad de una compañía ".

" El termino ambiente del control interno contable es una forma - muy común de describir estos factores, algunos son claramente vi--

sibles como lo es una política escrita y formal de conducta corporativa o una función de auditoría interna. Algunas son intangibles como la competencia e integridad del personal.

Algunas como la estructura organizacional y la forma en que la gerencia comunica, pone en práctica y refuerza sus políticas, varía tan ampliamente entre las compañías que se pueden más contrastar que comparar entre sí ".

Aún cuando es posible que los procedimientos y técnicas de Control Contable puedan trabajar en una compañía que tiene un ambiente de poco control, no es probable que la gerencia pudiera tener una seguridad razonable de que los objetivos más amplios del Control Interno Contable se logren a menos que la Compañía tenga un ambiente que establezca un nivel apropiado de conciencia de control.

El ambiente de Control Interno involucra a todos los empleados de una compañía, sin embargo, el papel del consejo de administración para establecer un ambiente de control apropiado no puede dejar de enfatizarse. El liderazgo en la comunicación de un atmósfera apropiada de control debe provenir del consejo y la alta gerencia. Ese liderazgo incluye la creación de una estructura organizacional apropiada. Usar prácticas gerenciales sólidas, establecer un control sobre ejecución y requerir adherencia a normas apropiadas de conducta y ética incluyendo el cumplimiento con las leyes y reglamentos aplicables.

Entre los principales elementos de un ambiente general de Control Interno se encuentran :

- La actitud de la Compañía hacia los controles.
- El énfasis que se ponga al control y planeación financiera.
- La importancia que le de la Gerencia a la definición y comunicación de los criterios gerenciales.
- Las características generales del ambiente de PED.
- El énfasis que se le de a la salvaguarda de los activos y a las técnicas de evaluación y comprobación.

LA ACTITUD DE LA COMPAÑIA HACIA LOS CONTROLES

La Estructura Organizacional de una entidad sirve de marco a la planeación, dirección y control de las actividades de la empresa; involucra las relaciones de información, las funciones que deben realizar las unidades de la organización y su control, así como la asignación de responsabilidades. La actitud de la alta gerencia hacia los controles se nota con frecuencia por el grado en que se involucra con las unidades operativas particularmente cuando están separadas geográficamente o están descentralizadas.

Si la entidad está estructurada en una forma que permite lograr sus necesidades de operación interna e información externa es más probable que existan procedimientos sólidos de control. Por otro lado la falta de una estructura apropiada puede tener el efecto contrario. La sensibilidad de la gerencia es otro elemento del ambiente de control. Cuando la gerencia está disponible para discutir decisiones clave o problemas potenciales, el personal de la organización está más inclinado a asumir un papel activo en la resolución de los problemas potenciales porque sentirán que la gerencia se interesa en sus problemas.

Una organización que funciona de esta manera puede lograr un ambiente de Control Interno más sólido.

La gerencia en algunas entidades considera el control y la planeación financieras como esenciales para administrar, operar el negocio, proporcionar a los accionistas, acreedores y terceros información significativa y oportuna.

La actitud de la Gerencia hacia el control y planeación financiera puede tener un impacto importante sobre la calidad de la gente en la organización financiera y como resultado en la utilidad de la información financiera disponible.

El ambiente de control interno y la operación de los controles internos dependen en gran parte de la calidad del personal.

Los problemas de personal tales como los que resultan de la inexperiencia o conocimiento contable insuficiente tienden a originar errores en los sistemas contables; en consecuencia las políticas de personal que enfatizan la contratación de personal calificado, entrenamiento adecuado, promociones, etc., son elementos importantes del ambiente de control, ya que la calidad del personal es -- importante, los cambios en el personal clave, año con año pueden tener un lugar importante en el ambiente de control. Una función de control interno efectivo, puede juzgar un papel importante en el ambiente de control. El grado de su efectividad dependerá no solamente de la capacidad de su personal, sino también del grado de apoyo que reciba de la gerencia y del consejo de administración. Si el personal operativo se percata de que la gerencia apoya la función de auditoría, da respuesta a sus informes y recomendaciones es probable que exista una acción más afectiva mejorando así la efectividad de los controles internos.

Con frecuencia las prácticas y políticas contables de una entidad, particularmente si se les compara con las de otras entidades dentro de la misma industria y la calidad histórica de sus controles internos reflejarán las actitudes de la gerencia y su consejo de administración. Algunas compañías preparan análisis que permiten comparar sus políticas con aquellos otros de la misma industria - lo que ayuda a evaluar su posición competitiva.

Otro factor histórico que puede proporcionar alguna información sobre el ambiente de controles es la experiencia anterior sobre los errores de la entidad, las irregularidades, las transacciones especiales y los litigios. Cuando estos asuntos son recurrentes y de importancia pueden ser el resultado de falta de atención por parte de la gerencia o por lo menos puede ser un indicativo de -- que el personal considera que esa es la actitud de la gerencia.

En algunos casos pueden haber otros factores, algunos de los cuales son fácilmente reconocidos y que pueden resultar en acciones del personal operativo de terceros que hagan inefectivos los contratos.

CONTROL Y PLANEACION FINANCIERA

Los planes financieros cuantifican todo el proceso de planeación de una entidad, establecen planes a corto y largo plazo (presupuestos) de la entidad, así como la estructura para informar a la gerencia y al consejo de administración. Si los planes están también desarrollados, apropiadamente comunicados y efectivamente administrados, proporcionan una herramienta poderosa para informar y controlar los eventos económicos.

Los planes a largo plazo y los presupuestos constituyen herramientas que permiten a los gerentes proponer acciones a tomar, recibir aprobaciones, saber que se espera de ellos y llevar a cabo de manera prevista las acciones para lograr los objetivos y metas de la entidad.

Los estados financieros e informes clave que comparan los resultados reales con los presupuestos, son los que :

- a) Proporcionan los elementos a la gerencia para evaluar los resultados.
- b) Ayudan a obtener una seguridad razonable de que las transacciones se están ejecutando de acuerdo con los criterios de la gerencia.
- c) Contribuyen a desarrollar una actitud de responsabilidad en todos los niveles de una entidad.

La existencia de estados financieros internos bien preparados generalmente es buen indicativo de que existe control y planeación financiera.

SALVAGUARDA DE LOS ACTIVOS Y TECNICAS DE
INVESTIGACION Y EVALUACION

Por la misma razón que la gerencia debe establecer y comunicar un plan claramente trazado para comunicar su autoridad, también debe establecer y comunicar planes para salvaguardar los activos (Controles físicos, Control de Formas y Registros importantes) y para revisar y evaluar periódicamente los activos reportados.

La salvaguarda de los activos se refiere a la protección " Contra pérdidas derivadas de errores o irregularidades intencionales o no (en el proceso de las transacciones y el manejo de los activos que les son relativos) y a la confiabilidad de los registros financieros para propósitos de información externa ". Este objetivo requiere que el acceso a los activos, tanto el acceso físico directo como el acceso indirecto a través del procesamiento de documentos y registros críticos sea limitado al personal autorizado. El número y la habilidad de la gente a quién el acceso es permitido, debe estar en relación a la naturaleza de los activos y la facilidad con que puedan perderse. También los deberes y responsabilidades de aquéllos que tienen acceso a los activos deben segregarse de aquéllos que tienen acceso a los registros y documentación crítica y viceversa.

Las técnicas de revisión y evaluación aplicadas oportuna y adecuadamente pueden revelar cuándo los activos físicos concuerdan con las cifras registradas y proporcionar evidencia de cualquier transacción no registrada o registrada incorrectamente.

Al entender el impacto de las salvaguardas, revisión y técnicas de evaluación en el elemento crítico es asegurar que la alta gerencia está conciente de su importancia y haya incluido criterios adecuados en sus políticas generales y manuales que aseguren se cumpla con el objetivo.

El grado de confianza que el Auditor deposita en los controles Internos en un trabajo de Auditoría en particular, se determina con base en el juicio realizado por el equipo de Auditoría. Si el --- equipo de Auditoría planea descansar en los controles internos, - debe hacer un estudio y evaluación de los controles internos existentes en el período de la Auditoría para determinar cuándo los - procedimientos de control están convenientemente diseñados para - proveer una certeza razonable de que podrán prevenir o detectar - errores o irregularidades. El equipo de Auditoría debe considerar la efectividad de los procedimientos específicos de control, tanto individuales como combinados en los términos de su importancia en la prevención o detección de cierta clase de transacciones o - cuentas. Si uno o más procedimientos de control específicos son - adecuados para prevenir o detectar cierto tipo de errores o irregularidades, el auditor no necesita considerar otros procedimientos. El punto de vista del equipo de Auditoría sobre el ambiente-general de control interno será un elemento importante en la de--terminación del grado de confianza esperada en los controles in--ternos de los ciclos.

Si el equipo de Auditoría no planea confiar en los controles in--ternos de los ciclos para restringir a pruebas sustantivas (por--ejemplo: cuando los controles están defectuosos uno se espera que operen en forma efectiva , o cuando el equipo de Auditoría opina--que las pruebas sustantivas serán más eficientes), la documenta--ción deberá limitarse a enunciar las razones por las que se deci--dió no ampliar la revisión. Un entendimiento de los controles con--tables internos a nivel ciclo no necesita documentarse.

La definición básica de controles contables internos mencionada - en párrafos siguientes indica que la evaluación requerida, debe - hacerse cuando las técnicas de control de la empresa dan una cer--teza razonable de que los siguientes objetivos son conocidos :

- Las transacciones son ejecutadas de acuerdo a la autorización general o especificada de la gerencia.
- Las transacciones se registran de forma que :

- a) Permitan la preparación de los estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados o algún otro criterio aplicable a dichos estados.
- b) Mantener responsabilidades de los activos.
 - El acceso a los activos debe permitirse sólo con la autorización de la gerencia.
 - Los registros contables de los activos deben compararse con los activos físicos en intervalos razonables y debe tomarse una acción apropiada con respecto a cualquier diferencia.

El siguiente concepto de Auditoría a través del flujo de transacciones es sólido, pero requiere afinarse para que sea útil en las diferentes situaciones de empresa, particularmente :

- Deben hacerse evaluaciones separadas para las diferentes categorías de transacciones. Un estudio y evaluación de las técnicas de control contable de ventas, por ejemplo, no proporciona bases para evaluar los controles sobre compras.
- El objetivo debe también estar claramente expuesto para que tenga significado la evaluación de técnicas específicas de control sobre una categoría particular de transacciones.

El concepto de Auditoría por medio del Flujo de las Transacciones ayuda a afinar estos conceptos.

Una Auditoría comprende pruebas de los Controles Internos Contables, los Registros, las Transacciones y otra Información de importancia con el objetivo de obtener ya sea evidencia en relación con la validez y propiedad del tratamiento contable de las transacciones y saldos o bien evidencia que indique la posibilidad de que existan errores o irregularidades de importancia. El término pruebas o muestreo se utiliza en su sentido más amplio para describir los procedimientos de Auditoría específicos que deben llevarse a cabo (ejemplo: observación e investigaciones acerca del comportamiento de algunas técnicas de control interno, el examen-

de la evidencia documental de que una técnica de control interno se efectuó durante un período, la inspección, la circularización, etc.). Las pruebas comprenden también otros procedimientos tales como la revisión analítica, la obtención de cartas de confirmación y la prueba al cien por ciento del saldo de una cuenta o de un grupo de transacciones. El muestreo por otro lado, es el proceso de seleccionar aquellas partidas de un universo de partidas relacionadas (ejemplo: los registros) a los cuales se aplicarán pruebas específicas para evaluar alguna característica de un grupo como un todo.

Las pruebas y los muestreos en una Auditoría se realizan de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las que tienen una aceptación por parte de la profesión contable y son conocidas por los usuarios de los estados financieros en México.

La Auditoría es un negocio de riesgo, cada vez que un contador público emite una opinión sin salvedades existe la posibilidad (o sea el riesgo) de que los Auditores involucrados hayan llegado a una conclusión errónea que de hecho los estados financieros u otra información están equivocados, de manera importante el riesgo en la Auditoría es que los Auditores involucrados sin saberlo pueden emitir una opinión inadecuada sobre los estados financieros. Es una combinación de riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de descubrimiento.

El Riesgo Inherente es el de que existe un saldo de una cuenta o un grupo de transacciones por su naturaleza contenga errores que pudieran exceder los límites tolerables, ya sea que existan o no técnicas de control interno en operación. Este riesgo es mayor para algunas cuentas en relación con otras.

El riesgo de control existe porque un error importante pudiera no ser evitado, detectado o corregido oportunamente por el sistema de control interno, algún riesgo de control siempre existe por las limitaciones que hay en cualquier Sistema de Control Contable.

El riesgo de descubrimiento existe porque los procedimientos de Auditoría pudiéramos no detectar un error de importancia. Existe el-

riesgo de descubrimiento en las pruebas diseñadas por los auditores para el examen de una situación especial por la naturaleza -- misma del muestreo en Auditoría.

El grado de riesgo en Auditoría que un Auditor está dispuesto a-- aceptar, se puede definir como nivel tolerable de error o la canti-- dad de error que puede existir en un saldo de una cuenta o en un-- grupo de transacciones que individual o colectivamente pudiera -- existir sin llegar a causar que los estados financieros estuvie-- rán erróneos de una manera importante.

La evaluación del riesgo de Auditoría requiere de un juicio profesional. Los Auditores normalmente consideran que existe un riesgo inherente conjuntamente con su evaluación del riesgo de control - al planear la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedi-- mientos de Auditoría que deben realizarse y en la posterior eva-- luación de los resultados de la auditoría.

En la medida en que los riesgos inherentes y de control decrezcan el nivel de riesgo de detección que pudiera aceptar un Auditor pa-- ra llevar a cabo sus pruebas sustantivas aumentarán.

"La Auditoría de Flujo se basa en las siguientes premisas :

- a) El equipo de Auditoría debe entender la naturaleza del nego-- cio, al flujo de Autoridad, responsabilidad, recursos e in-- formación dentro de la entidad y el flujo de transacciones a través del sistema de contabilidad, hasta llegar a los esta-- dos financieros.
- b) Debe entenderse el contorno global del control interno y -- evaluarse para determinar si los controles dentro de cada ci-- clo tienen la posibilidad de ser efectivos.
- c) A través de un conocimiento del negocio de la entidad, su -- sistema contable y del ambiente de control interno, el equi-- po de auditoría puede identificar los riesgos generales que-- deben ser considerados al establecer el plan de auditoría.

- d) Los negocios de una entidad se pueden separar en un número limitado de ciclos. Los objetivos del control interno se pueden identificar por los ciclos de una entidad. Tales objetivos se pueden utilizar para evaluar la efectividad de los -- controles sobre el flujo de las transacciones hasta llegar a los estados financieros y sobre la prevención de detección - de errores o irregularidades de importancia.

- e) A través de la revisión de los procedimientos contables y de los controles internos, se pueden identificar riesgos específicos y ser considerados en el establecimiento de los alcances de Auditoría.

- f) El equipo de Auditoría debe considerar en cada trabajo si -- las revisiones sustantivas producen mejores resultados o son más eficientes. Debe garantizarse el uso de técnicas de Auditoría aplicadas con uso del computador." (2)

CAPITULO II

CONCEPTO DE CICLO

Los Sistemas Contables de una entidad pueden ser simples o de gran magnitud y complejidad. En algunas entidades se requiere el diseño de sistemas capaces de precisar un gran número de transacciones de diversos tipos y en ocasiones se utilizan sistemas de cómputo muy sofisticados para el proceso de dichas transacciones. Normalmente los sistemas son diseñados e instalados para producir no solamente la información con la que los estados financieros son preparados, sino también para producir información que facilita la toma de decisiones administrativas.

Las Normas de Auditoría generalmente aceptadas, establecen que el Auditor debe efectuar un estudio y evaluación de los controles internos del cliente, incluyendo el ambiente general de control, con el objeto de obtener una base para determinar el alcance y naturaleza de las pruebas de Auditoría. Esta revisión del control interno debe realizarse sin importar la magnitud y complejidad de los sistemas contables del cliente sin embargo, la norma de Auditoría no obliga al Auditor a realizar un estudio tan detallado como para conocer a fondo todos los procedimientos establecidos por el cliente para el proceso de las transacciones ya que éste sería poco práctico sino imposible de realizar en la mayor parte de las compañías, por lo tanto el Auditor al efectuar su revisión debe buscar la simplificación de los sistemas la cual no sólo es deseable sino necesaria.

Para simplificar los sistemas de control del cliente, el Auditor debe tomar en cuenta dos elementos importantes :

- Debe dirigir su atención a revisar las transacciones y los sistemas contables establecidos para su registro más representativos de los estados financieros del cliente.

- Debe agrupar las actividades del cliente y los sistemas contables que le sean sustantivos en un número limitado de ciclos." (3)

El primero de estos elementos - la revisión de las transacciones - más representativas - es común en la profesión de Auditoría. Ejemplo: las ventas a crédito pueden ser transacciones significativas en algunos clientes, por lo tanto el Auditor estudiará y evaluará los controles internos establecidos por el cliente sobre dichas transacciones, sin embargo, si existen ventas de contado, pero se sabe que no tienen un efecto importante en los estados financieros puede no realizarse la revisión de los sistemas establecidos para su control.

El segundo elemento - la agrupación de las actividades del cliente en ciclos - es una parte integrante del concepto de Auditoría. Por medio del flujo de transacciones. Los ciclos son agrupaciones de eventos económicos similares por lo tanto antes de definir que es ciclo es necesario definir que se entiende por hechos económicos y transacciones.

EVENTOS ECONOMICOS Y TRANSACCIONES

El Auditor revisa los estados financieros de diversos tipos de compañía, puede revisar empresas, hospitales, organizaciones no lucrativas, entidades gubernamentales, etc. No existen los clientes idénticos, sin embargo, en cierta medida todos participan de hechos económicos que tiene o deben tener un impacto en sus estados financieros y en sus operaciones.

* Un hecho económico es una actividad desarrollada por la compañía o por entidades relacionadas con la compañía. Estas actividades pueden ser :

- a) Actividades desarrolladas con terceros que originan cambios directos en los estados financieros de la compañía, ejemplo:

Celebración de compromisos de crédito para adquisición de recursos, pagos de deudas contraídas, cobros por servicio prestado, etc.

- b) Actividades desarrolladas por entidades ajenas a la compañía que no originan cambios directos en los estados financieros pero sin embargo, influyen en la operación y los resultados de la compañía, por ejemplo cambios en las condiciones económicas, cambios en leyes o regulaciones gubernamentales incluyendo, cambios en las leyes impositivas, etc.

- c) Actividades desarrolladas internamente por la compañía -- que tienen un efecto potencial directo en sus estados financieros, por ejemplo : transformación de los recursos - decisiones operativas, corrección de errores contables, etc. "

(4)

Es un postulado contable que todos los eventos económicos que se realicen con terceros deben reflejarse en los estados financieros en la entidad. En adición los principios de contabilidad generalmente aceptados obligan a que ciertos eventos económicos desarrollados por entidades ajenas a la compañía y ciertas actividades desarrolladas internamente por la compañía deben reflejarse en los estados financieros. Por consiguiente algunos pero no todos los eventos económicos que potencialmente afectan la naturaleza y el valor de los recursos de una entidad son reflejados en sus estados financieros, por lo tanto en todo sistema es necesario identificar los eventos económicos que deben reflejarse en los estados financieros y una vez identificados deben ser aprobados o autorizados. Los eventos económicos usualmente requieren pasos adicionales para su procesamiento como sumarización, valuación, clasificación y registro, estos pasos van seguidos por la elaboración de resúmenes de los que se preparen asientos de diario para la elaboración de los registros contables cuyos saldos finalmente se reflejan en los estados financieros.

La transformación de varios eventos económicos de diversos tipos - en estados financieros organizados se logra por medio de " Transacciones " que fluyen a través de los sistemas.

Como se mencionó anteriormente, los eventos económicos tienen sólo un defecto potencial en los estados financieros de la entidad. Una transacción es un evento económico que afecta en forma directa a la entidad y que ha sido identificada por la entidad, ha sido presentada en una forma tal que pueda precisarse y ha sido aceptada para procesamiento por uno o más de los sistemas de contabilidad de la entidad.

Un sistema es una serie de tareas mediante las cuales las transacciones son reconocidas, autorizadas, valuadas, clasificadas, registradas, sumariadas y reportadas. Un proceso es la ejecución de -- las tareas de un sistema, un ejemplo de proceso sería : resumir -- varias transacciones y preparar un asiento de diario; identificar la factura de un proveedor con la orden de compra y la nota de entrada, etc. (5)

La fase inicial de un sistema de contabilidad es identificar oportunamente los eventos económicos que deben ser procesados por el sistema. Las transacciones pueden identificarse y aceptarse para su procesamiento inicial aún antes de ser autorizadas. Un sólo -- evento económico puede convertirse en varias transacciones, sin--- embargo, no todos los eventos económicos que deben reflejarse en -- los estados financieros de una entidad se convierten en transaccio-- nes y procesos.

Cada entidad debe definir sus propios sistemas en forma particular de acuerdo a sus circunstancias específicas.

Los sistemas frecuentemente se inter-relacionan entre sí. Una in-- terralación que sale de un sistema y entra a otro, sirviendo de en lace entre ambos sistemas. En un sistema de cómputo el medio de en lace es generalmente un archivo compartido por varios programas --

o un archivo que contiene salidas de un sistema en formato para entrada en otro sistema. Los sistemas de manuales el envío de un documento de un departamento a otro y/o distribución de las copias de un documento a varias áreas de la compañía son enlaces.

Para el Auditor, los estados financieros preparados de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados son los informes más significativos generados por el sistema de contabilidad del cliente, sin embargo, debe considerarse que ciertos eventos económicos son identificados y procesados como transacciones aún cuando no son reflejados en los registros contables con los que los estados financieros son preparados, por ejemplo, las decisiones operativas pueden no alterar archivos que se utilizan para procesar transacciones que si afectan los registros contables. Por consiguiente al hacer la evaluación de los controles internos, el Auditor debe pensar que las transacciones alteran las fuentes de información y no únicamente los estados financieros.

Una fuente de datos es un conjunto de información almacenada que resulta del procesamiento de las transacciones. La diferencia entre transacciones y fuente de datos es que la transacción queda procesada en un período determinado de tiempo mientras que una fuente de datos puede ser utilizada en varios períodos de tiempo y da información sobre la forma en que una transacción pasa de un período a otro y de un sistema a otro.

Existen dos clases de fuente de datos :

- Fuente de datos de información en el procesamiento de las transacciones o en la elaboración de reportes.
- Fuentes de datos dinámicos o de saldos que son informes que se resumen o conservan y que son actualizados durante el proceso normal de las transacciones.*

(6)

Las transacciones deben modificar tanto los elementos estáticos como dinámicos de la fuente de datos. Las transacciones que modi-

fican los datos estáticos son menos frecuentes que aquellas que actualizan los datos dinámicos pero pueden ser de mucha importancia si modifican información a la que hay que recurrir para el procesamiento de muchas transacciones.

LOS CICLOS EN LAS EMPRESAS Y SUS FUNCIONES

Un aspecto clave en el estudio y evaluación del control interno, es el reconocimiento de que los hechos económicos producen un "impacto" en las empresas y la combinación resultante de transacciones, sistemas, procedimiento de enlaces y fuentes de información puede dividirse en un número reducido de grupos (usualmente cuatro o cinco), a estos se les llama " Ciclos ".

Como ejemplo podemos citar los siguientes hechos económicos agrupados en forma lógica en función a la actividad que en ellos se efectúa :

<u>HECHOS ECONOMICOS QUE SE CONVIERTEN EN TRANSACCIONES</u>	<u>ACTIVIDAD QUE EFECTUA</u>
1. " Recepción de efectivo de inversionistas	Tesorería
2. Inversión temporal del efectivo hasta que se requiera para operaciones.	
3. Contratación de personal para realizar las labores administrativas y contables	Nóminas
4. Pago de sueldo y prestaciones al personal.	
5. Adquisición de recursos, mercancías, <u>ser</u> vicios de proveedores y acreedores.	Adquisición de Pago.

6. Se paga a proveedores y acreedores
7. Se usan o transforman los recursos Conversión
8. Se venden los recursos ya transformados a clientes. Ingresos
8. Los clientes pagan los recursos que les fuerón vendidos." (7)

Por muy simple que se vea Tesorería, Nóminas, adquisición y pago, conversión e ingresos, describen cinco ciclos de las actividades de la mayoría de las empresas . Cada uno de estos ciclos se forma por eventos económicos similares que son agrupados como transacciones interrelacionadas y procesadas a través de sistemas de contabilidad para ser reportados finalmente en los estados financieros. Virtualmente todas las transacciones que pueda realizar una entidad pueden ser catalogadas en uno de estos cinco ciclos.

Un sexto ciclo, de Informe Financiero, normalmente puede identificarse en la mayoría de las empresas. A diferencia de las demás en este ciclo no se precisan transacciones sino que agrupa todas las actividades encaminadas a reportar el resultado del procesamiento de las transacciones en los otros ciclos a la dirección general de la empresa.

En el ciclo de Informe Financiero también se agrupan eventos económicos que no originan transacciones pero que deben reflejarse en los estados financieros.

Además de procesar las transacciones de los ciclos usualmente -- ejercen control físico sobre los activos de la entidad. El ciclo de tesorería es el encargado de custodiar el efectivo y los valores. El ciclo de conversión controla el acceso a inventarios y activos fijos. El ciclo de ingresos custodia el efectivo recibido de los clientes hasta que es encargado al ciclo de tesorería.

El equipo de Auditoría necesita para su revisión y estudio del negocio y de sus procedimientos contables, en marco significativo de referencia, sin estar abrumado por los detalles del sistema, los procedimientos y las técnicas y métodos de procesamiento. Tal marco provee un método efectivo para el estudio y la evaluación de los controles internos existentes del cliente.

También será útil para :

- a) Un entendimiento de los sistemas de las operaciones del negocio, su contabilidad y los asuntos de presentación de estados financieros que deben enfatizarse durante la auditoría.
- b) Un entendimiento más completo de los negocios del cliente de tal manera que el Auditor pueda hacer una contribución constructiva a la resolución de los problemas de los negocios -- del cliente.

El concepto de ciclo enfatiza el Auditor que la actividad de negocios es un flujo continuo a través del tiempo más que un conjunto de cuentas estáticas que deban verificarse.

Los ciclos se definen para catalogar el flujo de los eventos económicos, ya que estos son relativamente consistentes dentro de las entidades contrariamente al flujo de la información contable que no es consistente. Esta definición ayuda al equipo de Auditoría a enfocar su atención en las similitudes de las transacciones que se procesan dentro de una organización. Si por ejemplo, las técnicas de control de procesamiento son las mismas para las transacciones procesadas en tres diferentes ciclos, el reconocimiento de esta similitud puede afectar la eficiencia del estudio y evaluación de controles hechos por el Auditor.

Finalmente, los ciclos proveen una base común para discutir lo que sucede en una entidad, cómo auditar lo que sucede y cómo los eventos económicos pueden impactar varios de los diferentes segmentos de la organización a un mismo tiempo.

Cada ciclo está enfocado por una o más funciones. Una función es una actividad importante encaminada al procesamiento de transacciones relacionadas. Como en el caso de los sistemas no es posible encontrar una sola definición de función ya que cada entidad es individual y única sin embargo, en la mayoría de los casos la función de " contabilizar " incluye actividades tales como facturación, nóminas, contabilidad general, contabilidad de costos y cuentas por pagar.

Otras funciones que se pueden relacionar con el procesamiento de las transacciones pueden ser compras, embarques y relaciones industriales.

Cada función involucrada en el procesamiento de las transacciones puede identificarse con alguno de los ciclos antes descritos.

Es necesario aclarar que los ciclos no pretenden identificar departamentos específicos en una organización aún cuando frecuentemente en una organización se establecen unidades separadas para ejecutar una función que es parte de un ciclo, pero es la función y no el departamento en lo que debe pensarse.

Por ejemplo, la función de facturación puede ejecutarse por un departamento de facturación independiente sin embargo, el departamento de procesamiento electrónico de datos puede ser una sola entidad que ejecuta varias funciones cada una de las cuales forma parte de uno de los ciclos. La recepción de pedidos puede incluir parte de uno de los ciclos. La recepción de pedidos puede incluir tareas ejecutadas en departamentos tan diversos como :

- Crédito y cobranza (Autorización del pedido)
- Ventas (preparación del pedido)
- Almacén (Confirmación de existencia)
- PED (Procesamiento de ordenes y pedidos no surtidos)

CICLO DE TESORERIA

FUNCIONES TIPICAS

"El ciclo de tesorería de una entidad incluye aquellas funciones que se refieren al manejo de los fondos.

Las funciones del ciclo de Tesorería comienzan con el reconocimiento de los requerimientos de efectivo incluyendo la asignación del efectivo disponible a las operaciones normales y a otros usos y termina con la devolución del efectivo a inversionistas y a los acreedores." Un ciclo de tesorería típico pudiera (8) incluir funciones tales como :

- a) Relaciones con las Instituciones de crédito (Bancos, financieras, acreedores a largo plazo, casas de bolsa y analistas).
- b) Relaciones con accionistas que incluyen el enlace con agentes captadores de capitales y planes de reinversión de los dividendos.
- c) Efectivo y la administración de inversiones, que incluyen cajas de seguridad y transferencias.
- d) Acumulación y pago de los intereses y dividendos
- e) Custodia física del efectivo y los valores, incluyendo la conciliación de las cuentas relativas.
- f) Operaciones de papel comercial
- g) Manejo de los deudos, incluyendo el pago de la deuda y el manejo y cumplimiento de los terminos de prestamos contratados.

h) Operaciones a plazo

La mayoría de las funciones relacionadas con el ciclo tesorería, se pueden realizar por el departamento de tesorería en las grandes organizaciones, sin embargo, el departamento de Contraloría y el departamento legal también pueden quedar involucrados. No es raro encontrar que alguna de estas funciones se encuentra realizado por elementos de la gerencia o algunas otras personas que también participan en funciones de otros ciclos.

Asientos de contabilidad comunes.

Las funciones del ciclo de tesorería normalmente originan asientos contables que reflejan los eventos económicos que maneja tales como :

- a) Contratación y pago de deudas y arrendamientos, lanzamientos de emisiones de bonos y acciones, venta de acciones de tesorería.
- b) Compra-Venta de valores de inversión.
- c) Acumulación, recepción y pago de intereses y dividendos
- d) Cambios en el valor de las inversiones y los deudos.

Documentos y formas críticas

Los principales ejemplos de documentos y formas críticas relacionadas con el ciclo de tesorería de una entidad son :

- a) Certificados de acciones.
- b) Letras de cambio, pagarés y otros títulos de crédito.
- c) Certificados de depósito y otros instrumentos que amparan inversiones hechas.
- d) Recibos por intereses y cupones por dividendos pagados.

BASES DE INFORMACION.

Los mayores y registros auxiliares que pueden existir para cumplir con las funciones del ciclo de tesorería incluyen elementos de información básica de naturaleza estática y dinámica.

La información estática se puede localizar en relación con los - archivos de accionistas, tenedores de obligaciones, subsidiarias etc. Tablas de vencimiento de intereses, dividendos y listas de chequeo para el cumplimiento de las condiciones de los préstamos. La información dinámica se puede localizar en las cuentas bancarias y en mayores auxiliares de acreedores e inversionistas.

PROCESAMIENTO DE LAS TRANSACCIONES

Los sistemas que se utilizan para procesar las transacciones del ciclo de tesorería pueden variar mucho de entidad a entidad y de acuerdo con los diferentes tipos de transacciones dentro de una misma entidad. Pueden existir procedimientos muy elaborados en los casos en que hay necesidad de manejar un gran volumen de --- transacciones rutinarias. Dependiendo de la entidad pueden caer dentro de ésta categoría, las distribuciones para pago de divi-- dendo a intereses, las ventas de papel comercial, compra-venta - de inversiones, etc. Por otro lado, algunas transacciones corres-- pondientes al ciclo de tesorería pueden ser tan esporádicas que se haría innecesario aplicar procedimientos normales. Una oferta pública de acciones o una colocación de obligaciones podría por ejemplo, registrarse directamente en el mayor general por medio de uno o más asientos específicamente diseñados para ese efecto.

INGRESOS DE EFECTIVO Y DESEMBOLSOS.

Los ingresos de efectivo y los desembolsos en efectivo no se han incluido dentro de las funciones del ciclo tesorería mencionadas hasta este momento. Esto fué intencional. Ciertamente el efectivo se recibe o desembolsa como etapa final de las transacciones del ciclo de tesorería, pero el recibo de efectivo también termina las actividades del ciclo de ingresos y el desembolso de efectivo termina las actividades del ciclo de egresos. Por ello sur-

ge la duda de si los ingresos de efectivo pertenecen a la función del ciclo de tesorería o del de ingreso o a ambos ciclos.

De la misma manera surgiría la duda de si los desembolsos de efectivo corresponden a la función del ciclo de tesorería o al ciclo de egresos o a ambos. Teóricamente no hay respuesta correcta a estas dudas. Muchas entidades esencialmente crean una sola función de ingresos de efectivo y una sola función para los desembolsos de efectivo. En determinado momento, tanto los ingresos de la función del ciclo de tesorería como del ciclo de ingresos se juntan para fines de procesamiento, de forma similar los desembolsos se confunden tanto para el ciclo de tesorería como para el ciclo de egresos.

En estas situaciones se puede identificar una función común de ingresos de efectivo ya sea con el ciclo de tesorería o con el ciclo de ingresos. De forma semejante una función común para el desembolso de efectivo se puede identificar ya sea con el ciclo de tesorería o con el ciclo de egresos. Una manera productiva de determinar dónde colocar una función común, es considerar el volumen de las transacciones que se originan en cada uno de los ciclos involucrados.

En otras entidades, tanto los ingresos como los desembolsos se procesan por medio de un sistema único y nunca se juntan contra secciones similares de otros ciclos para procesamiento conjunto. En esta situaciones será práctico identificar la función de cada ciclo con el propósito de evaluar los controles internos.

CONEXIONES.

Los sistemas utilizados para procesar las transacciones del ciclo de tesorería se interconectan con los sistemas identificados con otros ciclos. Por ejemplo conciliación de los saldos de efectivo se conceptúa una función del ciclo de tesorería, pero la realización de esta función pudiera requerir de información en relación con los ingresos de efectivos y desembolsos de los ciclos de ingresos y de desembolsos.

*Las interrelaciones más comunes con otros ciclos son :

- a) Desembolsos de efectivo procedentes del ciclo de egresos.
- b) Ingresos de efectivo procedentes del ciclo de ingresos.
- c) Resúmenes de transacciones individuales o grupos de transacciones similares, procedentes del ciclo de información financiero." (9)

También como se discute arriba, en el capítulo de ingresos y desembolsos de efectivo, habrá interrelaciones adicionales si las transacciones de ingresos y desembolsos se cambian de un ciclo al otro.

- Ciclos de egresos, compras y nóminas

Los ciclos de egresos de una entidad incluyen funciones tales como :

- a) Adquirir activos fijos, productos y servicios y mano de obra.
- b) Pago de dichos servicios.
- c) Clasificación, sumarización, reporte de lo que se adquirió y lo que se pagó.

Estos ciclos incluyen la adquisición y pago de :

- a) Inmuebles planta y equipo.
- b) Mercancías (Inventarios) utilizadas directamente en los procesos de producción o en proporcionar los servicios y/o adquirirlos para reventa.
- c) Servicios personales por ejemplo, nóminas, ya sea tanto de mano de obra directa, indirecta, administrativa o ejecutiva-etc.

- d) Refacciones tanto para uso de la producción como para otros fines.
- e) Servicios externos, tales como electricidad, agua, teléfonos y telex, servicio contables, legales, investigaciones de mercado, etc.

Una parte importante del esfuerzo contable en cada uno de los ciclos de egresos la constituye la clasificación y adquisición de los recursos entre las diferentes cuentas de activo y gasto. Debido a las diferencias entre la recepción de los recursos y de los desembolsos de efectivo, las cuentas por pagar y los pasivos acumulados también se ven afectados directamente por los ciclos de egresos.

Como en el caso del ciclo de tesorería, los atributos de un ciclo de egresos se pueden describir mediante la identificación de las funciones típicas, asientos comunes, ejemplos de formas y documentos críticos, bases de información usuales e interrelaciones normales, lo que se puede apreciar en la tabla que se presenta enseguida. En la mayoría de las entidades las funciones relacionadas con las de nómina son especialmente diferentes de las funciones de compra, consecuentemente, los atributos de ciclo de egresos -- Compras se establecen separadamente de los atributos de egresos -- Nóminas.

ATRIBUTOS DE LOS CICLOS DE EGRESOS

COMPRAS

NOMINAS

FUNCIONES TIPICAS

Selección del proveedor
Preparación de la requisición
Pedido, compra, recepción
Revisión de control de calidad
Registro como cuenta por pagar

Desembolso de efectivo
Selección del personal
Relaciones Laborales
Información sobre la Asistencia
al trabajo.
Contabilización de la Nómina
Pago de la Nómina

ASIENTOS COMUNES

Compras
Desembolso de efectivo
Ajustes
Aplicación contable
Pagos anticipados y
Acumulaciones

Pago de Nóminas
Pago de beneficios a los
empleados
Distribución contable de la
Nómina
En gastos
En activos
Ajustes a la Nómina
Pagos Anticipados y acumula-
ciones.

DOCUMENTOS Y FORMAS

(EJEMPLOS)

Requisiciones de Compra

Avisos de alta del personal

Pedidos	Reportes de tiempo
Documentos de recepción	Tarjetas de tiempo
Facturas de los proveedores	Formas para autorización
Notas de débito y crédito	para pagos y descuentos espe-
Comprobantes	ciales.
Solicitudes de cheques	Expedición de cheques
Expedición del cheque	

FUENTES DE INFORMACION USUALES

Expediente del vendedor	Expedientes de Referencia de los empleados
a) Nombres y Domicilios de los proveedores	a) Nombres e información relacionados con los Empleados
b) Precios	b) Tabulación de sueldos
Mayores Aux. de los	c) Factores de beneficios a los empleados
Proyectos en proceso	d) Factores para retenciones de impuestos de nómina --
Cuentas por pagar	Registro percepciones y Reten
a) Saldos pendientes	ciones de los empleados
b) Historia de pagos	
Compromisos de compra	
a) Pedidos pendientes	

CONEXIONES NORMALES

Desembolso de efectivo que que inciden en el ciclo de Tesorería.	Desembolso de efectivo que in ciden en el ciclo de tesorería
Recibos de activos fijos que mercancía y servicios que afecten al ciclo de conversión	Uso de la mano de obra que --- que afecte el ciclo de conver- sión.
Sumarios de transacciones ---- (Asientos de diario) que --- afectan al ciclo de información financiera.	Sumarios de transacciones (Asientos de diario) que --- afectan al ciclo de información financiera.

CICLO DE CONVERSION

• Muchos de los recursos que adquiere una entidad entran en un " Almacén " en el que se conservan, convierten, procesan, ensamblan o de otra manera se utilizan. Las funciones del ciclo de conversión manejan " Almacenes " o grupos de recursos, tales como inventarios, activos fijos depreciables, recursos naturales existentes y otros activos no monetarios que se conservan en el negocio." (10)

En un negocio de manufactura, ensambleo y procesamiento, la principal actividad del Ciclo de Conversión es la producción y terminado de productos, utilizando recursos adquiridos para tal fin como materiales, mano de obra directa y elementos de producción. - El Ciclo de Conversión de tal entidad incluiría todos los movimientos de recursos y procesos relacionados con los inventarios - hasta que los productos terminados se colocan finalmente en la bodega dentro de la entidad. Los embarques a los clientes formarían parte del ciclo de ingresos de la entidad.

En las entidades que venden servicios en contraste con las que venden productos, no existen funciones del ciclo de conversión. - Aún cuando pudiéran retenerse para su uso dentro del negocio algunas cantidades menores de activos fijos, los recursos que se adquieren particularmente mano de obra, se pueden convertir tanto en ventas por cobrar pendientes de facturación, como en gasto al momento de su adquisición.

La contabilización dentro de un ciclo de conversión comprende los procedimientos necesarios para controlar los movimientos de recursos dentro de la entidad y para registrar en el periodo beneficiado de una manera adecuada, el uso y expiración de los recursos.

" Las diferentes industrias usan métodos de contabilidad también diferentes para registrar el costo de los productos manufacturados y/o vendidos. Muchos fabricantes usan sistemas de costos para calcular el valor de los recursos que se han puesto en producción, -

la cantidad de productos manufacturados y vendido. Normalmente, - se acostumbra levantar inventarios periódicos para probar todos o una porción de los saldos existentes dentro del sistema de costos de la entidad. Otras compañías utilizan el inventario físico periódico como su principal método de calcular el costo de los productos vendidos." (11)

ATRIBUTOS DE UN CICLO DE CONVERSION

EN UNA ENTIDAD MANUFACTURERA

FUNCIONES TIPICAS

Control de Manufactura
Contabilidad de costos
Gerencia de inventarios
Inventarios físicos periodicos

Contabilización de los Activos fijos utilizados
Recolección de la información financiera necesaria

ASIENTOS COMUNES

Transferencia de Inventarios
(Materia prima a trabajos en procesos y productos terminados)
Gastos indirectos absorbidos
Variaciones incluyendo generalización de desperdicios
Depreciación y amortización de -
Costos diferidos, incluyendo los Activos fijos.

Retiros de Activos Fijos
Cambio en los valores actuales de inventarios, Activos fijos y otros costos diferidos

FORMAS Y DOCUMENTOS

(EJEMPLOS)

Requisiciones de materiales

Solicitudes para inversiones en

Ordenes de producción y de taller	activo fijo.
Volantes de desperdicio	Notas de salida de almacén y de entrada.
Hojas de trabajo para la aplicación de los mismos.	Notas de transferencia y de terminados.

FUENTES DE DATOS USUALES

Registros de inventarios perpetuo.	Archivos de referencia de los activos fijos utilizados
Expedientes de referencia para productos	Cédulas de programación.
A) Información sobre costos	
B) Cédulas de materiales Standar	
C) Hojas de ruta.	

CONEXIONES NORMALES

Recibos de materiales y de mano de obra proveniente del ciclo de egresos.	Resúmenes de transacciones -- (asientos de diario) que afectan al ciclo de información financiera.
Embarques de productos provenientes del ciclo de ingresos	

CICLO DE INGRESOS

* El ciclo de ingresos de un cliente incluye las funciones que se requieren para intercambiar sus productos o servicios por efectivo con los clientes. Incluye la toma de pedidos de los clientes, el embarque de los productos terminados, el uso que haga el cliente de los servicios que presta la compañía, el mantenimiento y cobro de las cuentas y el recibo de efectivo de los clientes. Ya que el-

ciclo de ingresos es el ciclo en el cual el control físico y los derechos de propiedad sobre los recursos se ceden a cambio de --- efectivo, el costeo de las ventas es una función contable que pue de ser identificada dentro del ciclo de ingresos." (12)

Los atributos que tiene un ciclo de ingresos típico se resumen en la tabla que aparece enseguida.

ATRIBUTOS DEL CICLO DE INGRESOS

FUNCIONES TÍPICAS

Recepción del pedido	Contabilización de las comisiones
Entrega o embarque	Ingresos de efectivo
Facturación y costeo de las ventas	Recopilación de la información suplementaria.
Cuentas por cobrar	

ASIENTOS COMUNES

Ventas	Provisión para cuentas dudosas
Costo de Ventas	Cancelaciones y recuperaciones de cuentas por cobrar
Ingresos de Caja	Comisiones erogadas
Descuentos de caja	Pasivos por impuestos sobre --
Devoluciones y Bonificaciones sobre ventas	ventas.

FORMAS Y DOCUMENTOS

(EJEMPLOS)

Pedidos de los clientes	Factura de venta
Ordenes de venta o embarque	Avisos de remesas de los clientes
Conocimientos de embarque	Memoranda de crédito

FUENTE DE DATOS

Expediente de referencia para crédito	Archivos de pedidos pendientes de surtir
a) Nombres y domicilios de los clientes	Detalles de las cuentas por -- cobrar
b) Limites de crédito	Análisis de ventas y expedientes con datos historicos al -- respecto.
Catálogos de productos y listas o expedientes de precios	

INTERRELACIONES NORMALES

Recibos de efectivo con incidencia en el ciclo de tesorería.	Sumarios de transacciones ---- (Asientos de diario) que --- afectan al ciclo de información financiera.
Embarque de productos que --- afectan al ciclo de conversión	

CICLO DE INFORME FINANCIERO

El ciclo de información financiera de una entidad normalmente no -- procesa transacciones como acontece con otros ciclos, tal como se -- ha descrito anteriormente. Más bien este ciclo, obtiene información contable y operativa de los otros ciclos, la analiza, evalúa, sumariza, reconcilia, ajusta y reclasifica tal información de manera -- que pueda ser informada la gerencia o a los terceros.

En algunos sistemas integrados, la información puede ser pasada directamente al mayor general, a través del sistema de procesamiento de las transacciones de los ciclos. En otros casos se pueden recibir asientos de diario en el ciclo de información financiera de las transacciones procesadas en otros ciclos y pasadas al mayor general. Debe recordarse sin embargo, que los asientos de diario se pueden -- preparar por el mismo departamento de contabilidad general que tiene a su cargo al mayor general. Esta es la función, no un segmento de la organización que pertenece a un ciclo. Las ventas del mayor -- general se concilian con la información que sirve de base, la cual debe ser analizada y evaluada cuando se considere apropiado.

"La evaluación de los saldos de las cuentas ocurre en este ciclo - cuando los procesos de evaluación no se completan rutinariamente por las funciones dentro de los ciclos de procesamientos de transacciones. Por ejemplo, la cobrabilidad de las ventas de clientes y el grado de obsolescencia o de sobreexistencia de los inventarios, normalmente se puede manejar a través de la operación de -- procedimientos en los ciclos de ingresos y conversión. Sin embargo, en la medida que estos procedimientos no se han establecido - (o no están operando como se pensaba debiera suceder) dichas -- evaluaciones deben llevarse a cabo como parte del ciclo de información financiera." (13)

En forma semejante los pagos hechos por anticipado, los otros activos y las cuentas de pasivo acumulado, se pueden considerar como parte del ciclo de información financiera, particularmente --- cuando no se procesan en forma rutinaria las transacciones a través de otros ciclos. Por ejemplo, en algunas entidades los desembolsos por nómina se reconocen durante el año conforme se van pagando las nóminas y se registran los ajustes que son necesarios a las cuentas acumulativas de pasivo solamente al fin de año o al-- fin del trimestre. En tales casos podría ser más sencillo tratar los pasivos acumulados por nómina como parte del ciclo de información financiera. La conveniencia pudiera ser la más importante -- consideración en la distribución de los ciclos de cuentas de me-- nos importancia.

En el ciclo de información financiera típicamente también incluyen tales funciones como el análisis de impuestos sobre la renta, conversión de monedas extranjeras para presentación de estados financieros de la subsidiaria, ajustes y reclasificaciones para fines de consolidación, etc. En adición dentro de un mismo ciclo se pueden comprender la evaluación que haga la gerencia del entorno externo, el reconocimiento de eventos externos que requieren revelación y la recolección de información suplementaria y datos para - las notas de los estados financieros.

El producto final del ciclo de información financiera normalmente incluye la preparación de estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados y los varios in formes de la gerencia y operativos.

Los atributos comunes de un ciclo de información financiera se re sumen en la tabla que aparece a continuación :

ATRIBUTOS DEL CICLO DE INFORMACION
FINANCIERA

FUNCIONES TIPICAS

Contabilización del impuesto
sobre la renta
Preparación de asientos de
diario (sino se realizan
en otro ciclo)
Pasas al mayor general
Conversión

Consolidación
Recolección de la información
suplementaria
Preparación del Informe

ASIENTOS COMUNES

Valuación (sino se prepara en
otro ciclo).
Eliminación

Reclasificación

FORMAS Y DOCUMENTOS

Asientos de diario

Estados financieros y otros
Informes.

FUENTE DE DATOS

Catálogo de cuentas	Mayor General
Presupuestos	Mayores Auxiliares
Tipos de cambio para conversión de moneda extranjera	

INTERRELACIONES NORMALES

Asientos de diarios que se
reciben de otros ciclos

INFORMES COMUNES

Balanzas de comprobación	Estados de resultados por <u>di</u>
Balances Generales y estados de resultados	visión u otros segmentos
Informe sobre responsabilidad	Flujos de caja y estados de- Flujos de Fondos
	Declaración del impuesto so- bre la renta.

CAPITULO III

ANALISIS DE RIESGO GENERAL

El propósito de desarrollar la Auditoría de los estados financieros de una entidad, generalmente es el determinar si en todos los aspectos importantes, los estados financieros de la entidad están razonablemente presentados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistente con las del año anterior." El primer paso para el desarrollo de -- una Auditoría es la elaboración del análisis del riesgo general - que consta de las siguientes fases :

- A) Propósito y explicaciones globales del análisis de riesgo -- general.
- B) Preparación del análisis de riesgo general
- C) Documentación de los asuntos importantes del análisis de --- riesgo general." (14)

A) PROPOSITO Y EXPLICACIONES GLOBALES DEL ANALISIS DE RIESGO -- GENERAL.

El análisis de riesgo general consiste en una revisión y evaluación global de la empresa. Debe ser preparado por personal capacitado del equipo de Auditoría que deberá comprender :

- La industria o industrias en las cuales la empresa opera
- La organización de la empresa
- Los sistemas de contabilidad y los controles internos
- Los problemas de negocios

El propósito del análisis de riesgo general es desarrollar una -- eficiente y un reducido costo en el plan de la auditoría, que ade cuadamente considere los riesgos significativos de los estados fi nancieros y los controles internos de la empresa. La revisión debe enfocarse a que el equipo de Auditoría documente información - tal como :

- Los asuntos de negocios más significativos.
- La evaluación global del control interno
- La identificación de los ciclos y del flujo de la información más significativos.
- La identificación de los riesgos de Auditoría
- La estrategia y plan de auditoría

Cuando se completa la documentación del análisis de riesgo general servirá para diversos propósitos :

- Ayudará a un enlace global entre la Auditoría de riesgos, con troles internos y el alcance de la Auditoría.
- Comunicará el conocimiento y juicio de las experiencias del equipo experimentado al menos experimentado.
- Facilitará la orientación al asignar el trabajo tendiendo de la experiencia del personal del equipo.
- Facilitará la orientación al personal distinto al equipo de Auditoría tal como : Impuestos, Consultoría, debido a que se le facilitará la comprensión de la empresa el estudiar la información desarrollada.

La planeación de la Auditoría comienza con un inventario de lo que los Auditores conocen del negocio y la industria en el cual opera. Los riesgos que afectan a la auditoría y estados financieros, frecuentemente son directamente asociados con los problemas de negocio del cliente. Sino se comprendieran estos problemas, se pueden fallar al detectar los riesgos en los estados financieros. Por lo tanto al considerar tales riesgos en el alcance de Auditoría, el Auditor debe comprender las operaciones de la empresa, así como aquellos eventos económicos que requieran atención durante el curso de la auditoría. Ejemplos de asuntos acerca de los cuales el equipo de auditoría debe estar o debe llegar a tener el conocimiento o la pericia incluye :

- Tipo de inventario
- Competencias y tendencias económicas en las cuales la empresa opera

- Los resultados financieros mensuales
- La existencia de entidades reguladoras tales como la Comisión Nacional de Valores y la Bolsa Mexicana de Valores
- Tendencia en ventas y utilidades o pérdidas de la empresa y - la industria.
- Factores claves que causan o explican cambios en la situación financiera y utilidades. Informes que pueden ser utilizados - como ayuda para una mejor evaluación global de la empresa, -- ejemplo: estadística diaria de ventas, informes de productividad, niveles de inventarios y su rotación, etc.
- Situación del mercado, incluyendo los principales clientes y - proveedores.

El equipo de Auditoría también deberá identificar los ciclos y las transacciones importantes de la empresa. Es importante que quién-- desarrolle el flujo de las transacciones incluya un conocimiento - general de varias clases de transacciones y los métodos por los -- cuales son autorizadas, ejecutadas, registradas y su posterior procesamiento. Este conocimiento ayudará al equipo de Auditoría a --- identificar ciclos cuya revisión de flujo de transacción pueda ser-- desarrollada, las pruebas sustantivas dependen en parte de esta información.

Una vez hecha la evaluación global del control interno de los ci-- clos y flujo de transacciones más importante, el equipo de Auditoría debe identificar las áreas de riesgo que pueden tener un impacto en los estados financieros. Pro ejemplo, el equipo de Auditoría no planea el examen para investigar hechos obvios como los problemas del negocio en marcha.

- El equipo de Auditoría debe también evaluar las implicaciones o posibles riesgos de errores no detectados en los estados financieros que pudieran resultar de una inadecuada evaluación. El uso de las técnicas analíticas durante las fases preliminares de una auditoría frecuentemente pueden ser recalçadas durante la auditoría. Por ejemplo, en la auditoría de una compañía cementera, el equipo de-- Auditoría puede utilizar estadísticas de la industria de la cons--

trucción y políticas internas en la fijación de precios para predecir producciones y ventas por el período auditado. Si la información financiera emitida es consistente con los resultados preestimados según se menciona, el equipo de la Auditoría puede lograr una conclusión de que el monto en la revisión de ventas y costo de ventas puede ser significativamente reducida." (15)

La identificación del principal problema en la auditoría y contabilidad es esencial para conducir ordenadamente una auditoría y así evitar en lo posible errores de juicio que retrasen la emisión de informes de acuerdo a fechas previamente fijadas con quien ordena el trabajo. Las áreas problema deben ser discutidas con la gerencia en el momento que se identifiquen.

Toda la información reunida por el equipo de la Auditoría será -- utilizada para desarrollar el plan general de Auditoría. Una decisión importante es que debe lograrse definir que tan confiables -- son los controles internos en los ciclos y en las revisiones del flujo de transacciones. "Típicamente, una revisión del flujo de -- transacciones no será desarrollada en las siguientes circunstancias :

- Cuando la categoría de los eventos económicos no es de impacto significativo en los estados financieros.
- Cuando el equipo de la auditoría considera que los controles son débiles y no pueden tener confianza en los controles internos de los ciclos.
- Cuando el equipo de la auditoría concluye que las pruebas -- sustantivas de las transacciones y saldos de mayor son más -- eficientes que el revisar, evaluar y probar los controles in ternos del ciclo." (16)

Si el equipo de auditoría decide que no confiará en los controles del ciclo, debe de documentar las razones para tomar esta decisión.

Sin embargo, cuando un volumen importante de transacciones resultan de eventos económicos importantes, el problema usualmente no-

es si se tiene confianza en los controles internos del ciclo, sino qué tanto podemos confiar. Aunque esto es un problema de juicio, la revisión del flujo de transacciones y el análisis del riesgo específico pueden ser utilizados para identificar objetivos, que no son logrados, o son logrados parcialmente, y el resultado de riesgos específicos. Las pruebas sustantivas de Auditoría pueden ser minimizadas en otras áreas. Cuando se diseñan las pruebas sustantivas se deberá considerar la oportunidad de las mismas. La decisión se verá influenciada por la evaluación global del control interno, conjuntamente con otros factores tales como :

- El curso normal de las operaciones
- Los riesgos inherentes asociados con los activos o pasivos
- La habilidad para detectar problemas oportunamente, lo cual permita la investigación de transacciones poco comunes o cambios en los saldos. En un momento dado, puede decidirse cuáles serán más eficientes para tener la confianza sobre aquellos controles internos que podamos considerar para reducir los riesgos de Auditoría en el ciclo, como por ejemplo: los controles para asegurar que la cobranza de clientes es preparada con prontitud y exactitud, pero la confianza en los controles hace que las pruebas sustantivas sean dirigidas a otros riesgos de auditoría como la revisión de cobrabilidad parcialmente satisface el objetivo de que los saldos registrados de cuentas por cobrar son analizados y evaluados. En estos casos sería apropiado para el equipo de auditoría, limitar la revisión del flujo de transacciones o funciones por las cuales se manifiesta tener la confianza en los controles internos. Asimismo, al desarrollar una revisión de ciertos objetivos de control en una función, no requiere una revisión de todos los objetivos de control correspondientes a la función si el equipo de la auditoría no tiene la confianza en dichos controles.

Cuando se planea, el equipo determinará el mínimo de pruebas sustantivas requeridas para encontrar los objetivos de Auditoría de cada ciclo, estas pruebas adicionales se dirigirán a otros riesgos específicos de auditoría como por ejemplo: riesgos que surgen

de los problemas diarios de negocios o riesgos que resultan debido a situaciones específicas de control interno que no lograrán nuestros objetivos de auditoría.

Las decisiones tomadas durante la fase del análisis de riesgo general son tentativas.

Las revisiones sobre la evaluación global del plan de auditoría pueden ser requeridas conforme el trabajo es desarrollado en fases posteriores.

B) PREPARACION DEL ANALISIS DE RIESGO GENERAL

« La adecuada planeación de un trabajo es esencial para la eficiencia del trabajo de auditoría, dicho de otra forma un buen ejecutivo no debe permitir una pobre planeación. Esto significa :

- Debemos de planear como lo hace un buen empresario
- La comprensión del negocio del cliente desde el punto de vista empresario.»

(17)

Un empresario con éxito es aquel que administra sus recursos eficientemente para entregar un producto o prestar un servicio que representa una buena inversión y ésta a su vez es redituable. Esto significa que debemos administrar la auditoría con la mayor eficiencia y efectividad posible.

Una buena comunicación entre el equipo de Auditoría conjuntamente con una buena planeación es esencial. Por consiguiente si el equipo a cargo del trabajo no tiene la iniciativa de comunicarse, el resultado final será inadecuado.

Los objetivos de la citada comunicación son :

- Identificar áreas donde miembros del equipo con más experiencia consideran de riesgo, que deben ser recalculadas en el plan de la auditoría.
- Discutir la documentación del plan que será requerida.

- Desarrollar un plan global de auditoría que los miembros del equipo comprendan y estén de acuerdo.
- Establecer fechas límite para la entrega de información.

El establecimiento de un programa de trabajo para cumplir con la preparación de los programas de auditoría, la planeación de las diversas fases del trabajo, etc.; dan como resultado una gran eficiencia en el desarrollo del trabajo.

- Identificar los objetivos que la empresa persigue con la Auditoría.
- Lectura de informes emitidos en años anteriores
- Lectura de los asuntos relacionados con la industria tomando como base publicaciones del ramo.
- Lectura de informes que la competencia de la empresa pública a través de medios como Bolsa Mexicana de Valores y Secciones Financieras de periódicos y revistas.
- Reuniones con personal ejecutivo de todas las áreas de la empresa.

A continuación proporcionamos ejemplos de asuntos que pueden ser considerados durante las reuniones de planeación :

- Los papeles de trabajo del año anterior deben revisarse para identificar áreas en donde :
 1. En alcance del trabajo puede ser modificado
 2. Las técnicas de Auditoría pueden ser cambiadas
 3. El personal de la empresa puede proporcionarnos mayor ayuda
 4. La eficiencia puede ser mejorada si se usa el computador muestreo estadístico, etc.
- El alcance global y los posibles cambios del año anterior para asegurar que la estrategia de la auditoría y su enfoque son comprendidos.

- La posible utilización del computador debe ser considerada
- La naturaleza y extensión de las juntas pueden variar dependiendo de la complejidad del trabajo, la familiarización del personal del equipo con el cliente, problemas recurrentes y actuales con la empresa y la industria en general.

C) DOCUMENTACION DE LOS ASUNTOS IMPORTANTES DEL ANALISIS DE ---
RIESGO GENERAL.

"Cuando se ha terminado el análisis de riesgo general, los papeles de trabajo deben incluir memorandas utilizadas o preparadas al -- desarrollar el plan de la auditoría. Los memorandos que normalmen te se preparan son :

- Análisis de Riesgo General
- Asuntos destacados de la evaluación del Control Interno
- Perfil del cliente"

(18)

Al preparar la memoranda arriba citadas, es importante recordar - que el nivel de documentos puede variar significativamente de una auditoría a otra dependiendo de diversos factores, tales como :-- tamaño y complejidad de la empresa, registros contables, proble-- mas detectados en auditorías anteriores, evaluación del control - Interno, etc.

La documentación debe ser suficiente para proporcionar al lector- un entendimiento de los factores considerados como impacto en el plan de auditoría y en la determinación del alcance de la audito- ría.

"El análisis de riesgo general se basa en una evaluación subjetiva de la información, la cual para diferentes propósitos :

- Resume los riesgos y documenta el plan global para minimizar el impacto.

- Presenta el alcance de la auditoría y enlaza la evaluación global entre la identificación de los riesgos de auditoría, la evaluación del equipo de auditoría del control interno y el alcance de la auditoría.
- Identifica aquellos ciclos o funciones dentro de los ciclos cuyas revisiones del flujo de transacciones serán preparadas y los aspectos más representativos del trabajo sustantivo -- que será hecho. Cuando los controles no sean confiables en ciertos ciclos, el memorándum deberá describir las razones y qué trabajo se efectuará en su caso.
- Resumen las fechas límites e informes que serán emitidos y puede ser utilizado para coordinar oportunamente el trabajo de otro personal-audidores internos, asesores de impuestos, asesores en consultoría, etc." (19)

A continuación se resumen los temas que pueden ser incluidos en el memorándum de planeación :

Impacto de los eventos del año.

- Factores económicos, cambios de sistemas y otros eventos económicos que afecten la compañía.
- Resumen estadístico del presupuesto del año anterior, actual y futuro inmediato.
- Cambios en productos, niveles de inventarios, líneas de productos.
- Flujo de efectivo y adquisiciones y obligaciones relevantes.

*Impacto de eventos de años anteriores

- Revelación de problemas
- Problemas de la industria tales como exceso o disminución en la capacidad productiva.
- Cumplimiento de principios de contabilidad generalmente aceptados en especial las reservas de activo y pasivo
 - Transacciones con compañías relacionadas
 - Experiencias en la evaluación del control interno y alcances de auditoría." (20)

DISCUSION DE FACTORES QUE INFLUYEN EN LA SELECCION DE LOS CICLOS O FACTORES.

- Identificar cada ciclo y explicar si una transacción debe -- ser desarrollada y por qué. Esta sección debe mostrarnos como el alcance de la auditoría corresponde a la identifica--- ción de áreas de riesgo y a la evaluación global del control interno.

COORDINACION Y OPORTUNIDAD

- Personal que intervendrá de impuestos y consultoría
- Participación de auditoría interna y otros departamentos
- Fechas de reuniones con la empresa
- Fecha de entrega de información por parte de empresa y auditor

"El perfil del cliente es una fuente excelente de orientación para el equipo de la auditoría. El nivel de detalle necesario en el -- perfil puede variar de cliente a cliente. A continuación resumimos los asuntos que pueden ser considerados en el perfil del cliente. (21)

PLANES FINANCIEROS

- Objetivo a corto, mediano y largo plazo.
- Identificación de todo tipo de reporte utilizado por la ge-- rancia.

DATOS DE LA INDUSTRIA

- Competencia, impacto por cambios tecnológicos en los negocios
- Estadísticas
- Controles de precios

PRODUCTOS

- Breve descripción de los productos y procesos de fabricación
- Costo de producción por artículo

- Porcentaje de materia prima, mano de obra y gastos indirectos
- Precios de venta y porcentaje de utilidad bruta.
- Descuentos, condiciones de compra
- Rotación por línea de producto
- Riesgo de obsolescencia, cambios de líneas y tecnología.

COMERCIALIZACION

- Volúmenes de venta por línea
- Clientes
- Estrategias de mercado, calidad, precios, entregas etc.
- Porcentaje de participación en el mercado
- Productos hechos sobre pedido y productos normales

UBICACION

- Fábricas, almacenes y otras entidades

COMPRAS

- Principales proveedores y clases de compra
- Fechas de entrega y volúmenes de compra.

NOMINAS

- Número de empleados
- Clasificación de la nómina y política de incentivos, tiempo extra, trabajo a destajo, etc.
- Sindicato
- Beneficios a empleados

TESORERIA

- Políticas de Inversión
- Políticas de Dividendos
- Restricciones en préstamos

SISTEMAS DE INFORMACION

- Manual de sistemas y procedimientos
- Planes a corto, mediano y largo plazo
- Organización
- Tipo de Computador y Programas
- Principales aplicaciones al computador

ASESORES

- Abogados
- Casas de Bolsa
- Asesores en Seguros
- Asesores en Consultoría
- Asesores en Impuestos.

CAPITULO IV

OBJETIVOS DE LOS SISTEMAS DE CONTROL

En el proceso de investigación de la Auditoría del flujo de transacciones, pueden identificarse once objetivos de los sistemas de control que aplican en general a los controles internos de todas las empresas, estos son :

- A. La gerencia debe definir y comunicar el criterio para reconocer los eventos económicos y autorizar transacciones.
- B. Las transacciones deben clasificarse de tal manera que permitan la preparación de estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- C. El contenido de los informes y las fuentes de datos base deben actualizarse y evaluarse periódicamente.
- D. Las salvaguardas físicas deben permitir el acceso a los activos solamente de acuerdo con la autorización de la gerencia.
- D. Los eventos económicos se deben reconocer y someter para su aceptación de una manera oportuna.
- F. Todos y solamente los eventos económicos que reúnen las características establecidas por la gerencia, deben ser convertidos a transacciones con precisión y aceptados por el proceso de manera oportuna.
- G. Todas las transacciones que sean aceptadas deben ser procesadas con precisión de acuerdo con las políticas de la gerencia y en forma oportuna.
- H. Los resultados del proceso deben reportarse con precisión y de una manera oportuna.
- I. Las fuentes de datos deben reflejar con exactitud los resultados del proceso.
- J. Los acontecimientos que afectan más de un sistema, deben resultar en transacciones que se reflejen por cada uno de los sistemas dentro del mismo período contable.
- K. La deficiencia y efectividad de los controles a través del equipo profesional para el diseño de sistemas en el área de procesamiento electrónico de datos.*

Los objetivos del control de sistemas son aplicables a todos los ciclos. Sin embargo, no se tiene la intención de que usen directamente para evaluar las técnicas de control interno de una empresa. Representa más bien una base para desarrollar a una empresa en lo individual.

De los objetivos del control de sistemas pueden derivarse objetivos específicos de control interno para cada uno de los ciclos reconocidos de una empresa. Los objetivos del control de ciclos deben tratar " La autorización ", " Procesamiento de transacciones ", " Verificación y evaluación " y " Acceso a los Activos " dentro de cada ciclo. En un conjunto completo de objetivos para un ciclo en particular no se omitirá ninguno de los objetivos de control de ciclos. "Los objetivos se agrupan como sigue :

- Objetivos de autorización derivados del objetivo " A " antes citado, del control de sistemas. Estos objetivos tratan de los controles para asegurar el cumplimiento de las políticas y criterios establecidos por la gerencia como parte de la función del planteamiento financiero y control.
- Objetivos del procesamiento de transacciones derivados de los objetivos del control de sistemas de " E " a " K " anteriormente citados. Estos objetivos tratan de los controles sobre el reconocimiento, procesamiento e informe de las transacciones y ajustes.
- Objetivos de clasificación derivados del objetivo " B " antes citado del control de sistemas. Estos objetivos tratan de los controles sobre la fuente, oportunidad y propiedad de los asientos de diario.
- Objetivos de verificación y evaluación derivados del objetivo " C " antes citado del control de sistemas. Estos objetivos tratan de la verificación y evaluación periódica de los saldos que se informan y de la integridad de los sistemas de procesamiento.
- Objetivos de salvaguarda física derivados del objetivo " D " antes citado del control de sistemas. Estos objetivos tratan del acceso a los activos, registros, formas, lugares de proceso y procedimientos de proceso."

Los objetivos del control de ciclos están orientados hacia una empresa en la que se reconocen los siguientes ciclos :

- Tesorería
- Egresos Compras
- Egresos Nóminas
- Conversión
- Ingreso
- Informe Financiero

En los objetivos se hacen ciertas suposiciones acerca de la empresa. Por ejemplo, las funciones que se supone forman parte del ciclo de egresos (compras) son : Compras, recepción, cuentas por pagar y desembolsos de efectivo. Como otro ejemplo, en el ciclo de conversión se supone que la empresa tiene un sistema de contabilidad de costos.

Aunque los objetivos ilustrativos del control de ciclos tienen una orientación particular hacia la industria y se basan en un número de suposiciones, pueden usarse probablemente, sólo con pequeñas modificaciones, en la auditoría de muchas empresas en una gran variedad de giros. Deben efectuarse las modificaciones que se requieran para reconocer la naturaleza de la actividad económica en la industria de un cliente y la terminología y métodos de procesamiento de transacciones que son particulares de la industria. Por ejemplo los objetivos identificados para una compañía detallista que efectúa sólo ventas de contado pueden tratar de los controles sobre las cajas registradoras (lo que no es un problema de mucha importancia para la mayoría de los fabricantes) mientras se ignoran las cuentas a cobrar de clientes. De modo semejante, en los objetivos de una empresa de servicios públicos podría reconocerse que los servicios prestados se facturan a base de la lectura de contadores más bien que de boletas de entrega. Sin embargo, cualesquiera que sean las modificaciones que se hagan, los objetivos de control interno de un ciclo deben derivarse de los diez objetivos de control de sistemas para asegurarse que se cubre cada control importante dentro de cada flujo significativo de actividad.

AUTORIZACION

El objetivo " A " del control de sistemas dice. " Las autorizaciones deben estar de acuerdo con criterios establecidos por el nivel apropiado de la gerencia ". En este objetivo se reconoce -- que en casi todas las entidades es impracticable para la función del planteamiento financiero y control (es decir, la administración) autorizar por separado, cada fuente de fondos de capital, cada proveedor, cada empleado, cada cliente, cada transacción y asiento de diario, cada ajuste y cada nuevo procedimiento de procesamiento y su modificación .

Sin embargo, la función de planeamiento financiero y control puede ejercer control global mediante :

- Planeamiento y presupuesto
- Control sobre ciertos tipos de transacciones y asientos de diario ventas que excedan de cierta cantidad o que se efectúen a ciertos clientes, y pagos a abogados y contadores externos);
- Definición de la autoridad del personal supervisor para establecer políticas que determinen la naturaleza y oportunidad de las transacciones en los ciclos y la autoridad del personal supervisor y de otros empleados para iniciar transacciones y asientos de diario;
- Definición de los criterios que han de observarse por los -- empleados para iniciar transacciones, asientos de diario y ajustes en los ciclos;
- definición de la autoridad del personal para ejecutar procedimientos de proceso en los ciclos y los criterios que deben observarse para iniciar, modificar o eliminar tales procedimientos.

La simple definición de la autoridad y los criterios no cumplen -- en sí y por sí, la responsabilidad de la función de planeamiento-financiero y control. Además :

- Las definiciones deben comunicarse al personal que necesita conocerlas, y

- Deben diseñarse técnicas que proporcionen certeza razonable de que se observan los criterios en el desarrollo día a día, de los negocios de la entidad.

Una omisión en la comunicación puede causar y probablemente causaría transacciones, ajustes y asientos de diario que : a) la gerencia preferiría evitar, b) no se procesan o se procesan con retraso, o C) se procesan en forma descuidada.

Para que sean eficaces, las comunicaciones de autoridad y de criterios deben ser explícitas y, hasta donde le sea posible, deben hacerse por escrito. Las Delegaciones de Autoridad, implícita y no escritas, y los criterios " Sobreentendidos " con mucha frecuencia conducen a exclamaciones tales como , " ; Pero si yo creía que usted lo entendió ! " " ; Debió ser evidente !", y ; Nadie me dijo que no podía hacerlo ! .

Los objetivos de autorización pueden usarse para evaluar las técnicas de control empleadas en los ciclos para proporcionar certeza razonable de que se observan los criterios de la gerencia.

PROCESAMIENTO DE TRANSACCIONES

Los objetivos del procesamiento de transacciones pueden usarse -- para evaluar las técnicas empleadas en los ciclos para controlar el reconocimiento, proceso e informe de transacciones y asiento de diario. Tales objetivos se derivan de los objetivos del control de sistemas " a la J ", como sigue :

- E. Los hechos económicos deben reconocerse y someterse para su aceptación en tiempo oportuno.

Un hecho económico puede reconocerse por observación visual, correspondencia recibida, apariencia física de los activos o convenios verbales. El reconocimiento, pero el hecho económico debe comunicarse prontamente a una persona que esté autorizada para -- determinar sus consecuencias para la empresa. Se requiere una comunicación rápida si el hecho ha de convertirse en una transac---

ción y ha de procesarse durante el período contable en que ocurrió.

- F. Todos los hechos económicos que se ajusten a los criterios de la gerencia, y sólo estos hechos, deben convertirse en transacciones con exactitud y aceptarse para procesamiento en tiempo oportuno.

Deben existir controles que proporcionen certeza razonable de que todos los hechos económicos que deben convertirse en transacciones se convierten en éstas. De modo semejante, deben existir controles para prevenir o describir transacciones no autorizadas.

- G. Todas las transacciones aceptadas deben procesarse con exactitud de acuerdo con las políticas de la gerencia y en tiempo oportuno.

Deben existir controles que proporcionen certeza razonable de que todas las transacciones se procesan e informan en el período de tiempo apropiado. Los controles sobre el procesamiento deben proporcionar certeza razonable de que los errores de omisión, duplicación y falta de uniformidad se previenen o descubren.

El procesamiento con computadora debe estar sujeto a controles que pueden diferir de los controles sobre el procesamiento manual o mecanizado, pero que deben tener el mismo propósito que estos últimos. Sin controles no existirá certeza de que los programas de computadora procesarán las transacciones en forma que se pretende.

- H. Los resultados del procesamiento deben informar con exactitud.

Deben existir controles que proporcionen certeza razonable de que los informes presentan con exactitud los resultados de aquellos hechos económicos que se aceptan como transacciones. Los informes comunican los resultados del procesamiento. Con frecuencia, el procesamiento altera el contenido, el formato o el nivel de detalles que se encuentran en la transacción inicial. Mediante los

informes, debe posibilitarse, si fuere necesario, reconstruir tanto la transacción inicial como lo ocurrido a la misma durante el procesamiento.

- I. Los elementos de las bases de datos deben reflejar con exactitud los resultados del procesamiento.

Durante el procesamiento, los elementos de las bases de datos pueden cotejarse para completar una transacción por ejemplo, los precios de venta que se usan para comprobar una factura pueden obtenerse de una lista de precios. De modo semejante, el procesamiento puede añadir, alterar o eliminar un elemento de las bases de datos que se usa durante un procesamiento o informe posterior; como ejemplos de esta clase pueden mencionarse saldos de cuentas y archivos de nombres y direcciones.

Deben existir controles que proporcionen certeza razonable de que los contenidos de las bases de datos, como los informes, reflejan con exactitud los resultados del procesamiento y que los elementos correctos de las bases de datos se cotejan durante el procesamiento.

- J. Los hechos que afectan a más de un sistema deben producir transacciones que se reflejan por cada sistema en el mismo período contable.

Un sólo hecho económico puede convertirse en varias transacciones que se procesan por un número de sistemas integrados. Por ejemplo un sólo embarque de mercancías puede afectar las ventas, las cuentas a cobrar, el costo de ventas, los inventarios, las comisiones y las bonificaciones por volumen. En algunos casos, el sólo hecho producirá procesamiento simultáneo por todos los sistemas afectados.

En otros casos se crearán transacciones separadas en momentos distintos para reflejar el mismo hecho. Estas transacciones separadas se procesarán independientemente por sistemas distintos.

Deben existir controles que proporcionen certeza razonable de que todos los sistemas afectados aceptan, procesan e informan, en el mismo periodo de tiempo, transacciones que resultan de un sólo hecho económico.

En los identificadores de riesgo que siguen se incluyen objetivos ilustrados del procesamiento de transacciones. Ellos pueden dividirse en los siguientes grupos :

- "Aprobación de los hechos económicos y asientos de diario individuales. Estos objetivos tratan de los controles usados en los ciclos para proporcionar certeza razonable de que sólo se aprueban aquellas transacciones y asientos de diario que se ajustan a los criterios de la gerencia.
- Informe de los hechos económicos individuales. Estos objetivos tratan de los controles que se usan en los ciclos para proporcionar certeza razonable de que los hechos económicos se informan con exactitud y prontamente. Aunque los ejemplos de las técnicas y riesgos relacionados con estos objetivos son notablemente comparables entre los ciclos, la naturaleza de las transacciones procesadas por cada ciclo es singular.
- Reconocimiento de las transacciones individuales. Estos objetivos tratan de los controles usados en los ciclos para proporcionar certeza razonable de que los hechos económicos se reconocen prontamente y que los importantes se calculan con exactitud.
- Clasificación, resumen e informe . Estos objetivos tratan de los controles usados en los ciclos, para proporcionar certeza razonable de que las transacciones y los datos de exposiciones se clasifican, resumen e informan con exactitud y prontamente.
- Mantenimiento de las cuentras. Estos objetivos tratan de los controles usados en los ciclos para proporcionar certeza razonable de que se mantienen con exactitud los mayores, los -

registros de inventarios permanentes, los anexos o cédulas - de análisis continuos, etc.

- Informe financiero. Estos objetivos de las actividades de -- informe, conversión y consolidación del ciclo de informe financiero "

(24)

CLASIFICACION

El objetivo " B " del control de sistemas dice " Las transacciones deben clasificarse en forma que permita la preparación de estados financieros de conformidad con principios de contabilidad - generalmente aceptados ". De éste se han derivado dos grupos de objetivos de control de ciclos ilustrativos :

- Los objetivos en el primer grupo tratan de los controles usados para asegurar la preparación pronta y exacta de los -- asientos de diario que reflejan hechos económicos. Estos objetivos siguen a, en un sentido completan, los objetivos de procesamiento de transacciones.
- Los objetivos en el segundo grupo se relacionan con la información de impuestos.

Los sistemas de informar transacciones raramente operan con el -- único fin de preparar estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. En la mayoría de - los casos, los sistemas se operan para resumir las actividades en clasificaciones lógicas para varios propósitos. En particular, -- los sistemas que operan una entidad deben satisfacer cuatro necesidades :

- Contabilidad Financiera. Los resúmenes deben incluir, o proporcionar base para el análisis, ajuste, reclasificación y - presentación de información financiera de conformidad con -- principios de contabilidad generalmente aceptados.

- Control de Operaciones. Los resúmenes deben reflejar grupos-controlables de actividad económica para facilitar el análisis y la acción correctiva de la gerencia.
- Control Gubernamental. Los resúmenes deben reflejar las actividades económicas que deben informarse a las autoridades -- gubernamentales y reguladoras.
- Impuestos. Los resúmenes deben ser adecuados para permitir - las compilaciones requeridas para preparar las declaraciones e informes de impuestos.

La clasificación puede ocurrir desde el inicio de un sistema (v.g. codificar un comprobante de gasto con el número apropiado de cuentas del mayor general) o en varias ocasiones durante el proceso- (v.g., recáculo e informe del descuento no devengado en los préstamos a pagar en plazos de un banco) o estar basada en los resultados del procesamiento (v.g., distribución del ingreso según el porcentaje de terminación).

Para cada tipo de transacción debe existir una comprensión clara-
de :

- Quién establece las políticas de clasificación;
- Quién hace realmente la clasificación inicial;
- Cuándo ocurre la clasificación, durante el sistema; y
- Cómo pueden cotejarse las cantidades resumidas con las transacciones justificantes.

SALVAGUARDA FISICA

El objetivo de control de sistemas " D " dice : " El acceso a -- los activos debe permitirse únicamente de acuerdo con autoriza--- ción de la gerencia ". En el sentido amplio de los controles con--- tables internos este objetivo se refiere no sólo a los activos ff sicos (efectivo, valores, inventario y propiedades) sino también a lo siguiente :

- Formas citales de control de activos (v.g., cheques en blanco, órdenes de compra, e informes de recepción).
- Registros y datos vitales (v.g., diarios, mayores de contabilidad y archivos).
- Lugares de proceso de transacciones (v.g., departamento denóminas, salas de la computadora y departamento de contabilidad.
- Procedimientos de proceso de transacciones (v.g., programas de computaciones y computación de los sistemas).

Una empresa puede protega sus activos, registros, datos y formas- vitales, lugares de procesos y procedimientos de procesar contra- su toma, utilización o destrucción no autorizada mediante :

- Asignación clara de responsabilidades de custodia;
- Detención de las tolerancias;
- Procedimientos establecidos para informar faltantes;
- Salvaguarda físicas; y
- Seguros

La función de planeamiento financiero y control debe identificar claramente al personal que tiene la responsabilidad primaria de custodia para cada clase de activo, registros y datos, formas esenciales, lugares de proceso y procedimientos de procesar. Hasta donde fuere posible, la responsabilidad por la custodia física de un activo debe conferirse a empleados que tengan la responsabilidad de contabilizar el activo, ni acceso a la contabilidad del mismo.

Hasta qué punto pueden segregarse el control físico y la contabilidad dependerá en gran parte del tamaño de la entidad. En algunas organizaciones, puede ser práctico segregar no sólo el control físico de la contabilidad sino también el acceso a un activo a las formas vitales de control, a los lugares de proceso conexos a los procedimientos de proceso pertinentes y a los datos esenciales, unos de otros. En otras entidades este grado de segregación pudiera ser impracticable. El punto importante, sin embargo, es que la función de planeamiento financiero y control debe asignar cuidadosamente las responsabilidades para lograr la máxima segregación de deberes posibles también, ella debe comunicar claramente las asignaciones hechas.

Son responsabilidades importantes de la función de planeamiento financiero y control el definir y comunicar los faltantes que la función estará dispuesta a aceptar pasivamente. Por ejemplo, un comerciante detallista puede aceptar cierto grado de faltantes en el inventario, y un banco puede esperar cierto nivel de faltantes y sobrante de efectivo. Al definirse las tolerancias, el personal supervisor esta libre para enfocar su atención en los faltantes o sobrantes inesperados o poco usuales. El plan de corto plazo es frecuentemente usado para comunicar las tolerancias.

Asimismo, deben desarrollarse procedimientos para informar e investigar, prontamente, los faltantes cuando ellos surgen.

Tales procedimientos deben producirse bajo la autoridad de la función de planeamiento financiero y control y comunicarse al personal de supervisión de los ciclos.

Las técnicas usadas en los ciclos para controlar el acceso a los-activos, registros y formas vitales, lugares de proceso y procedi-
mientos de procesar deben desarrollarse o aprobarse por la función
de planeamiento financiero y control. Si se dejan a la discreción
del personal supervisor de los ciclos, la calidad del control pro-
bablemente variará ampliamente.

El identificador de riesgos contiene objetivos que tratan el acce-
so a las formas y datos vitales y a los lugares de proceso de --
transacciones y procedimientos. Estos objetivos pueden usarse pa-
ra evaluar las técnicas empleadas por los ciclos para limitar el-
acceso a personal autorizado.

CAPITULO V

DOCUMENTACION DE LA REVISION DEL FLUJO

DE LAS TRANSACCIONES

Como se presenta en el apéndice de esta tesina, se ha diseñado -- una forma para documentar una revisión del flujo de transacciones. En el encabezado de esta forma se expresan : el cliente, el ciclo y la fecha de la auditoría. Se requerirá, usualmente una forma -- por separado para cada función fijada en la revisión. Cuando, sin embargo, los pasos de procesamiento comprendidos en dos o más funciones consecutivas son relativamente sencillos, ellos pueden dibujarse en una sola forma. Las funciones deben mostrarse, en las formas, en el mismo orden en que en realidad se ejecutan, excepto que si la empresa tiene elementos de la fuente de datos que se -- usan a través del flujo, debe mostrarse primero la función de mantenimiento del archivo maestro.

" Debe dibujarse una gráfica de movimiento (flujo de transacciones) que muestre lo que se logra mediante el proceso dentro de cada -- función. La cantidad de detalles que incluyen en la gráfica reflejará las preferencias individuales de los miembros del equipo de Auditoría. Sin embargo, no se intenta que la gráfica de movimientos dibujada en el apéndice muestre la mecánica detallada de los procedimientos del proceso. El propósito de la gráfica es resumir el flujo de las transacciones en términos de su importancia :

- Documentos de entrada e informes.
- Pasos de procesamiento.
- Archivos utilizados durante el procesamiento
- Departamentos que participan en el procesamiento
- Enlaces con otros ciclos, sistemas o funciones"

El propósito limitado de una gráfica de movimiento en la forma diseñada en el apéndice, permite el uso del método simplificado de preparación de gráficas.

TECNICAS DE CONTROL INTERNO

Las técnicas de control interno en los ciclos de los negocios, se desarrollan con el objeto de cumplir los objetivos fijados para cada ciclo. Ellas reflejan el ambiente de control interno de conjunto que el auditor tendrá que evaluar previamente. La posibilidad de que las técnicas operen efectivamente debe considerarse -- teniendo presente esta circunstancia.

"En las técnicas de control deben enumerarse las utilizadas por la empresa para dar certeza razonable o parcial de que un objetivo se logra. Las técnicas deben agruparse por objetivos y cada técnica deberá identificarse con un objetivo específico.

"Las técnicas de control deben distinguirse de los pasos de procesamiento. La gráfica de movimiento y cualquier otro material de respaldo sirve para documentar el entendimiento del equipo de Auditoría acerca del negocio del cliente, sus sistemas básicos los procedimientos de procesar usados para registrar los hechos económicos. Este entendimiento es un requisito básico de la auditoría eficiente pero no requiere la documentación detallada necesaria para respaldar un trabajo de servicios administrativos o un proyecto para determinar costos. Por otro lado, las técnicas de control se emplean para prevenir, detectar y corregir errores e irregularidades que pudieran ocurrir al procesar y registrar transacciones. El equipo de auditoría concentra mayor atención en esto que en los procedimientos de procesar en sí." (26)

No existe requisito de que las gráficas de movimiento y las Notas de técnicas de control se preparen por miembros del equipo de Auditoría. Debe alentarse a los clientes a que proporcionen personal calificado para ejecutar este trabajo y obtener o actuali--

zar todo aquel material de respaldo al expediente continuo de Auditoría que el equipo de auditoría requiera.

" La forma diseñada para documentar la revisión de un flujo de transacciones, se describe a continuación :

- a. El flujo de las transacciones de cada función revisada.
- b. Los objetivos más importantes del ciclo de control sobre los cuales el equipo de auditoría planea apoyarse.
- c. Las técnicas más importantes de control identificadas por la entidad para alcanzar tales objetivos.
- d. La evaluación hecha por el revisor del grado en el cual se cumple con los objetivos a través de las técnicas de control establecidas.
- e. Referencias cruzadas a aquellos puntos del programa de auditoría que se preparó que indican :
 1. Pruebas de cumplimiento a ser ejecutadas cuando el equipo de auditoría planea confiar en los controles y
 2. Pruebas sustantivas que se van a ejecutar cuando los objetivos de control no se han conseguido o se han logrado parcialmente."

(27)

La categoría de los eventos económicos que están revisados debe indicarse si el ciclo contiene más de una categoría.

Las funciones identificadas con una categoría de transacciones de be reconocer las tareas de procesamiento llevado a cabo. También se les puede dar reconocimiento a la estructura organizacional -- del cliente aunque las funciones definan lo que se hace y no quien lo hace. Por ejemplo, en el procesamiento de las ventas en el ciclo de ingresos de una compañía manufacturera de tipo medio, las funciones podrían ser recepción del pedido, embarque, facturación,

cobros de efectivo, ajustes y manejo de crédito.

Cuando una función en los particular es común a dos o más flujos de transacciones, el equipo de auditoría debe especificar con claridad el flujo en el cual se va a revisar. Esto evitará esfuerzos duplicados. En una tienda de departamentos, por ejemplo, el equipo de auditoría puede decidir si en las categorías de eventos económicos en el ciclo de ingresos son : recepción de cargos, envíos de cargo y los pedidos especiales. El flujo de transacciones que resulta de cada uno de estos tipos de venta, puede ser diferente, pero algunas funciones (Por ejemplo, reconocimiento del punto de venta y auditoría de venta) puede ser común a todas las ventas. - No tendría propósito útil el revisar la misma función en más de uno de los flujos. Se requerirá una forma por separado para cada función que debe revisarse. Sin embargo, cuando los pasos seguidos para el proceso dentro de dos o más funciones secuenciales -- son relativamente simples, con una sólo forma que se utilice será suficiente. Las funciones deben anotarse en secuencia dentro de las formas en el mismo orden en que se realizan en la práctica.

Sin embargo, si la empresa tiene elementos de base de datos que se utilizan a través del flujo, los controles relativos al mantenimiento de los expedientes de referencia, deben anotarse dentro de las primeras funciones en las cuales se utilizan tales expedientes.

FLUJO DE TRANSACCIONES Y SU PROCESO

El primer paso en la revisión de un flujo de transacciones es determinar como fluye un evento económico desde su iniciación hasta su conclusión en los estados financieros. En otras palabras :

- a. ¿ Cómo se reconoce ?
- b. ¿ Como es aceptada como transacción ?
- c. ¿ Como se procesa ?
- d. ¿ Como se reporta ?
- e. ¿ Cual es su relación con la fuente de datos y las interrelaciones?

La identificación de este flujo para una categoría particular de eventos económicos puede ser muy difícil en un medio ambiente complejo. Las transacciones relativas pueden pasar a través de varios departamentos y mantenerse en suspenso o en archivo de excepciones en varios puntos. El personal de un departamento pudiera no conocer que sucede antes y después de que ellos llevan a cabo sus funciones. También pudiera ser difícil localizar alguna transacción con una perspectiva de tipo muy general de los pasos que sigue el proceso. Consecuentemente, para la información requerida, pudiera ser necesario observar e interrogar al personal que supervisa o lleva a cabo los varios aspectos de las funciones que están. Las técnicas para llevar a cabo entrevistas se discuten más adelante en este capítulo. Un flujograma generalmente es el mejor método de documentar el flujo de las transacciones y lo que se logra por el procesamiento dentro de cada función. El flujograma debe mantenerse normalmente a un alto nivel. En muchos casos particularmente en empresas más complejas, un resumen narrativo de su parte debe acompañarse al flujograma. Típicamente estará incluido en el programa de trabajo.

•Enseguida se presentan guías que pueden ser de utilidad en la preparación inicial de los flujogramas :

- A. Prepare los flujogramas antes de concluir su definición de funciones. Al preparar el flujograma se pueden conocer problemas que existen en relación con la definición de las funciones y en esas condiciones se pueden combinar, una vez que se tenga conocimiento de ellas.
- B. Muestre solamente los documentos primarios y la forma de que se dispone de ellos.
- C. Muestre los puntos de interrelación con otras funciones u otros ciclos.
- D. Incluya los manuales de PED y las fuentes de datos, así como los archivos de transacciones y de referencia.

- E. No limite sus flujogramas a líneas departamentales, ya que las transacciones fluyen con frecuencia a través de varios departamentos.
- F. No incluya las técnicas de control, pero si se desea puede incluir algunas indicaciones de los puntos de control clave.
- G. Consolide los informes a base de un simbolo único (excepción los informes que se interrelacionan con otras funciones o ciclos deben de mostrarse separadamente).
- H. Organice sus flujogramas dentro de grupos lógicos de las actividades del proceso para mejorar su entendimiento, evitar redundancias y eliminar actividades de proceso que no son importantes para los objetivos de control que estan siendo evaluados. "

(28)

OBJETIVOS DE CONTROL DE LOS CICLOS

Los integrantes del equipo de auditoría deben llegar a un acuerdo sobre aquellos objetivos de control que son importantes para el estudio y evaluación del control interno que esta llevando a cabo el equipo antes de preparar la forma. En muchos trabajos esto se puede realizar durante el análisis general de riesgo. Para encaminar el esfuerzo y tiempo del personal de auditoría hacia los riesgos de auditoría importantes sólo los objetivos de control importantes del ciclo sobre los cuales el equipo de auditoría planea descansar, deben ser listados en la forma.

Esas funciones y los objetivos de control que los miembros del equipo de auditoría esten de acuerdo en que no son importantes o no seran evaluados por otras razones, deben sumariarse normalmente en el memorándum de planeación o en el memorándum de resumen del ciclo.

Las técnicas de control interno se diseñan para alcanzar los objetivos de control interno. Las técnicas de control utilizadas por-

la empresa para proporcionar una seguridad razonable o parcial -- de que se va a lograr cada uno de los objetivos de control del ciclo listados, deben ser incluidas. Más adelante se discute como se filtran las técnicas de menor importancia. Cada técnica de control que se liste es identificada con el objeto específico de control.

Al identificar técnicas de control, es importante que las técnicas de control interno se distingan de los procedimientos de proceso. Los procedimientos de proceso describen como fluyen las transacciones a través de los sistemas contables hasta llegar a los estados financieros, mientras que las técnicas de control identifican como la gerencia va evitar o detectar y corregir errores o irregularidades que pueden ocurrir durante el procesamiento y registro de las transacciones.

Los procesamientos de proceso se documentan en el flujograma y en una descripción narrativa breve, si es necesario, típicamente dentro del programa de auditoría. Técnicas de control no se incluyen en el flujograma, pero se relacionan con los puntos de control -- que pueden ser identificados en el flujograma.

Las guías que se presentan enseguida pueden ser de utilidad para identificar y listar las técnicas de control :

A. Para los objetivos de autorización, indique el criterio clave de la gerencia contra el cual se compararan las transacciones. En algunos casos el criterio de la gerencia puede haber sido definido y comunicado al personal apropiado y las transacciones pueden ser procesadas de acuerdo con el criterio establecido, sin embargo, el criterio establecido pudiera no ser adecuado para reducir nuestros riesgos de auditoría. Al listar el criterio de la gerencia el equipo de auditores también puede evaluar si esos criterios son adecuados para manejar los riesgos ya identificados.

B. Al manejar los objetivos del procesamiento de transacciones, asegurese de identificar las técnicas de control que garantizan u

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

un proceso preciso y completo.

C. Al listar las técnicas, incluya el nombre y el título de las personas involucradas en identificar, evaluar y disponer de las excepciones y la identificación de la información pertinente en los documentos control. Esta información ayudará a preparar los puntos del programa de las pruebas de cumplimiento.

D. Las técnicas de control deben asegurar que los datos transmitidos entre funciones y ciclos sean completos, precisos y procesados de manera oportuna.

E. Liste solamente las técnicas más importantes que permitan lograr los objetivos de control del ciclo. Se preferirán controles globales a numerosos controles detallados, que pudieran corresponder a pasos simples del proceso revisado. Cuando resulta obvio que las técnicas identificadas son adecuadas para proporcionar una seguridad razonable de que los objetivos aplicables se están logrando, los controles adicionales no necesitan ser listados. Por contra, sino se emplean técnicas efectivas ese hecho no debe disgregarse con el listado extenso de procedimientos detallados." (29

EVALUACIONES

La sección " evaluación " normalmente se completa por un miembro experimentado del equipo de auditoría. En esta sección se registran los juicios objetivos que se refieren a si cada objetivo se alcanza parcialmente o no se alcanza por las técnicas de control establecidas por el cliente. Esta evaluación se hace durante la fase de análisis de los riesgos específicos que se discuten más tarde en este capítulo.

En la forma se establece que debe haber referencia cruzada de las técnicas control sobre las cuales el equipo de auditoría planea apoyarse a los pasos específicos del programa de auditoría que han diseñado para las pruebas de cumplimiento que se van a reali-

zar. En forma semejante, las pruebas sustantivas se pueden referenciar en forma cruzada de las diferentes evaluaciones al programa de auditoría. No es necesario que todas las pruebas sustantivas incluidas en el programa de auditoría sean referenciadas a los objetivos de control dentro de la forma. Sin embargo, si una prueba sustantiva se está llevando a cabo específicamente porque el objetivo de control no se alcanzó o fue alcanzado parcialmente la prueba se puede describir y se debe indicar la referencia al programa.

OBTENCION DE INFORMACION

Para preparar flujogramas y distar las técnicas de control, obviamente se requiere un conocimiento de los sistemas de la empresa, sus procedimientos y controles en relación con una categoría de eventos económicos particular. El conocimiento requerido se puede obtener por la revisión de los procedimientos descritos previamente, la revisión de formas preparadas en el año anterior, observaciones directas y el procesamiento o entrevista con el personal de la clientela. La información contenida en los papeles de trabajo del año anterior debe ponerse al día mediante las observaciones directas y entrevistas. No existe un requerimiento de que los flujogramas y el listado de técnicas de control sean preparados por los miembros del equipo de auditoría. Debe invitarse a la empresa a que proporcionen el personal calificado para realizar este trabajo y para reunir y poner al corriente todo el material que requiere el equipo de auditoría. La participación del cliente no sólo reduce el esfuerzo de auditoría y el honorario correspondiente, sino que puede ser útil para obtener la atención de la gerencia a los controles internos de importancia. El equipo de auditoría también debe preparar las secciones de la forma relativa al control y evaluación de riesgos y determinar las pruebas de auditoría que resulten apropiadas. En trabajos recurrentes las formas elaboradas el año anterior se pueden traspasar a los papeles de trabajo del año en curso. Debe hacerse una copia para incluirla en los papeles del año anterior. Cuando se hagan necesarios cambios a estas formas, debido a cambios en los procedimien-

tos y técnicas de control de la empresa o porque hubo cambios en el plan de auditoría, es preferible introducir los cambios a base de borrar la información anterior e insertar las revisiones apropiadas . Es importante remarcar los cambios de tal manera que el equipo de auditoría pueda captar el impacto que dichos cambios -- pudieran tener en el enfoque de auditoría planeado.

En resumen, el ayudante debe revisar la descripción de los procedimientos de la empresa del año pasado, revisar la forma preparada del año anterior, discutir sus dudas con el encargado antes de realizar cualquier trabajo, entrevistarse con el personal apropiado del cliente para identificar los cambios en los procedimientos y en las técnicas de control, documentar los cambios en los procedimientos o en las técnicas de control y discutir con el encargado el impacto que estos cambios representan en la evaluación de - controles y riesgos.

Después de completar una revisión de flujo de transacciones, el - equipo de auditoría debe realizar un análisis de riesgos específicos ."El análisis de riesgos específicos es crucial para el proceso de auditoría cuando se planea descansar en los controles internos del ciclo debido a que incluye :

- a. Evaluación del grado en el cual las técnicas de control interno logran los objetivos de control del ciclo.
- b. El diseño de pruebas de cumplimiento para determinar si determinadas técnicas de control están operando efectivamente
- c. Evaluación de riesgos cuando no se ha logrado un objetivo o cuando ese logro es solamente parcial. (30)
- d. Revisión del plan de pruebas sustantivas para responder a riesgos específicos cuando técnicas de control no están operando efectivamente.

De análisis de riesgos específicos resulta apropiado para cada categoría de eventos económicos para la cual se hace una revisión -

de flujo de transacciones. La evaluación de técnicas y determinación de riesgos se documenta en la forma. Las pruebas de auditoría se enumeran en el programa de auditoría y se referencian en forma cruzada en la forma.

EVALUACION DE LAS TECNICAS DE CONTROL

INTERNO

La sección de la forma para la evaluación del control y riesgos - debe usarse normalmente para documentar las consideraciones de control interno en las que se basa el programa de auditoría. Esto se logra mediante :

" A. Describir específicamente si los objetivos del ciclo evaluados se logran satisfactoriamente y si las técnicas de control establecidas son confiables para establecer el alcance de las pruebas de auditoría sustantivas.

B. Específicamente identificar los objetivos de control del ciclo que no se logran parcialmente describiendo los riesgos que resultan para los estados financieros de no alcanzar o alcanzar parcialmente tales objetivos y diseñar pruebas sustantivas de que permitan manejar adecuadamente dichos riesgos." (31)

El proceso de evaluación comienza juzgando si para cada objetivo-aplicable las técnicas establecidas

A. Proveen seguridad razonable de que se están alcanzando los objetivos.

B. Ofrecen seguridad razonable de que se están alcanzando parcialmente.

C. No proporcionan ninguna seguridad de que se están alcanzando

Una conclusión de que el objetivo de control de un ciclo se está alcanzando significa que, a juicio de la persona que esta haciendo la evaluación hay una seguridad razonable de que errores e irregularidades de importancia asociados con el objetivo serán --

evitados o detectados oportunamente por las técnicas de control establecidas. Una conclusión de que un objetivo no se alcanza parcialmente, sugiere que esta seguridad razonable está faltando y que por consiguiente errores o irregularidades pueden ocurrir y no ser detectadas y corregidos a través de la ejecución rutinaria de las técnicas establecidas.

Por ejemplo, un archivo de precios usado como referencia, puede ser controlado en forma deficiente. Esto pudiera resultar en la expedición de facturas con precios no autorizadas que distorsionarían tanto las ventas como las cuentas por cobrar en sus saldos. En tal caso, debe enfocarse la atención en el resultado o riesgo y sus posibles efectos adversos, si es que existen en los estados financieros.

El grado en el cual se alcanza un objetivo en particular depende de las contestaciones que se den a preguntas básicas tales como:

- a. ¿ Que es lo que puede resultar erróneo ? ¿ Las técnicas establecidas evitan que esto suceda ?
- b. Si sucedió ¿ sería detectada en el curso normal del desahogo de las funciones y sino cuándo ?
- c. Sino fuera detectado prontamente ¿ que impacto tendría en los saldos de las cuentas reportadas por el cliente ?

Si al contestar estas preguntas las técnicas de control identificadas no logran parcialmente el objetivo de control, se hace necesaria una evaluación posterior por equipo de auditoría. El equipo primero debiera determinar si hay otros controles que pudieran mitigar el aparente riesgo (por ejemplo, en un ambiente de buenos controles hay mayor posibilidad de que riesgos específicos originados por una debilidad identificada en cierto nivel del ciclo se pueda remediar por los buenos controles en otras áreas, tales como revisión detallada de los informes de ventas por la gerencia, que pudieran detectar ventas de importancia no registradas oportunamente). Si después de hacer una evaluación adicional se concluirá que los errores e irregularidades no detectados pudieran --

ocurrir y estos tuvieran algún impacto importante en los saldos y reportados por el cliente, existiría otra pregunta que debiera -- reponderse y que es :

¿ Debiéran designarse tales pruebas sustantivas adicionales para determinar el efector de errores o irregularidades si es que existen en los estados financieros ?

PRUEBAS DE AUDITORIA

El análisis general de riesgos, la revisión del flujo de transacciones y el análisis de riesgos específicos tienen por objetivo - identificar los riesgos generales y específicos asociados con la auditoría.

Esos riesgos se consideran al determinar la naturaleza, la oportunidad y extensión de la pruebas de auditoría que se van a realizar. Como se menciona posteriormente, las pruebas de auditoría -- comprenden las pruebas de cumplimiento y las pruebas sustantivas.

• Una prueba de cumplimiento es el examen de la evidencia disponible para determinar si las técnicas de control interno estuvieron operando a través de todo el período de auditoría. Como se indica más atrás, las técnicas de control para evitar errores que fluyan a través del sistema de contabilidad o para detectar y corregir - oportunamente aquellos errores que puedan ocurrir. Consecuentemente, las pruebas de cumplimiento deben tener en cuenta la naturaleza volúmen y desiposición de los errores y excepciones que se revelan por las técnicas de control que se están probando. En los párrafos siguientes se discuten los factores a considerar en determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de la pruebas de cumplimiento para lograr este objetivo. (32)

La naturaleza y oportunidad de las pruebas de cumplimiento están relacionadas. La única manera de asegurarse de que las técnicas - de control están funcionando adecuadamente, es verificar la operación de dichas técnicas . Consecuentemente la naturaleza de las--

pruebas de cumplimiento debe permitir el examen de evidencia de - que la entidad está controlando el flujo de los procesos. La operación de muchas de las técnicas de control interno, produce evidencia documental (por ejemplo, las bitácoreas de control de ope raciones procesadas que han sido comparadas con los resultados -- del proceso evidencias de que las partidas en los reportes de ex cepción, han sido anotados junto con la disposición de las excep- ciones, etc.). Esta evidencia se puede examinar en cualquier mo- mento. Otras técnicas (por ejemplo, inspección de cerca de los- productos recibidos antes de su aceptación, revisión minuciosa -- del paquete de comprobantes antes de que los cheques, etc.) deja un ahuela documental y en su gran mayoría depende de la compe ten- cia y la diligencia del individuo que está llevando a cabo las -- funciones de control. Las pruebas de cumplimiento de estas técni- cas frecuentemente se puede llevar a cabo más efectivamente por-- la obsrvación directa, visual, que de entrevistas con las perso-- nas que ejercen el control durante el período que está siendo au- ditado.

Las entrevistas deben ser complementadas con el examen de docu-- mentación disponible al momento que se esta realizando dicha en-- tervista.

Consecuentemente, es mejor verificar la operación y las técnicas- mimas de control en vez de resultado del proceso. Por ejemplo, la mejor evidencia de que el cliente esta comparando los totales del paquete de control a los reportes de validación del paquete puede ser la existencia de una bitácora manual que documente los resul- tados de esta compración, más la obervación del empleado del con- trol que prepara dicha bitácora.

La oportunidad de las pruebas de cumplimiento depende de varios - factores. Como regla general las pruebas de cumplimiento deben -- ser terminadas antes de que se principien las pruebas sustantivas. Esto permite ajustar eficientemente el alcance de las pruebas sug tantivas si las pruebas de cumplimiento demuestran que ciertos -- controles no están operando en la práctica . Como se indica ante-

riormente, la operación de varias de las técnicas de control esta soportada por la evidencia documental. La operación de estas técnicas puede ser probado en cualquier tiempo, hay sin embargo, unas técnicas técnicas de control que no dejan huella de la evidencia--documentaria. Cuando estas técnicas se van a utilizar para descansar en ellas dichas técnicas deben probarse mientras se están llevando a cabo .

Las pruebas de cumplimiento deben determinar si las técnicas de control sobre las que se están basando el equipo de auditoría es tan operando efectivamente, no solamente al momento de efectuar la prueba sino a través de todo el período de la auditoría. Normalmente , las pruebas de cumplimiento se llevarán a cabo durante la fase preliminar de la auditoría, antes del fin de año. Debido a que el equipo de auditoría debe evaluar la efectividad de los controles a través del año. Al fin del año el equipo de auditoría debe determinar si han habido cambios en el sistema del control--interno que pudieran invalidar o de otra forma impactar los resultados de la prueba realizada en la preliminar. Algunos ejemplos - indican que pudieran incluirse cambios en procedimientos o cambios en el personal, pues en la mayoría de los casos estos asuntos se pueden resolver mediante discusión con el personal de supervisión sin necesidad de llevar a cabo pruebas detalladas adicionales de las técnicas de control. Los resultados de estas discusiones deben ser documentados en un breve memorándum. Si han habido cambios que pudieran impactar los resultados de nuestras pruebas preliminares, el equipo de auditoría debe considerar si las pruebas adicionales realmente se requieran. Cada miembro del equipo de auditoría debe estar alerta a través de toda la auditoría para detectar cambios en procedimientos, en personal etc. que pudieran tener un impacto en el plan de auditoría como fue originalmente diseñado. La extensión de las pruebas de cumplimiento dependerá de varios factores incluyendo la importancia del ciclo y la técnica de control específica.

En resumen, la extensión de las pruebas de cumplimiento debe estar proporción directa a la confianza que se deposita en la técnica de control interno.

Aún cuando la extensión de las pruebas de cumplimiento variará -- y es el resultado del ejercicio de un juicio profesional que aplicará el equipo de auditoría, pueden hacerse varias generalizaciones como sigue :

- A. La existencia de mayor confianza es el control interno normalmente aumentará las pruebas de cumplimiento.
- B. La mayor confianza que se deposite en los controles no necesariamente aumentará el número de las técnicas de control -- que tienen que ser muestreadas en relación con un objetivo de control.
- C. La mayor confianza depositada en los controles no significa que todos los objetivos de control dentro de un ciclo o función deben ser muestreados

A juicio del equipo de auditoría algunos objetivos de control pudieran no ser importantes al juzgar del riesgo de auditoría relacionado con el ciclo o función en cuestión.

En un ambiente favorable de control, la naturaleza y extensión de las pruebas sustentivas normalmente se puede reducir. Debido a esta relación inversa, al diseñar una eficiente y efectiva auditoría, debe tenerse presente como factor importante el adecuado equilibrio entre las pruebas de cumplimiento y las pruebas sustantivas. Consecuentemente, ambos tipos de pruebas deben ser diseñadas al mismo tiempo. Un adecuado equilibrio de las pruebas asegurará que las pruebas de cumplimiento se llevarán a cabo solamente para las técnicas de control, sobre las cuales se va a descansar para reducir las pruebas sustantivas y de que las pruebas sustantivas se basarán en los tipos de errores o irregularidades de importancia que pudieran ocurrir en el sistema contable y que pudiera no detectarse oportunamente por el sistema contable y que pudiera no detectarse oportunamente por el sistema de control interno de la entidad. Aún cuando un ambiente favorable de control no elimina las pruebas sustantivas normalmente debiera permitir una reduc---

ción del alcance del trabajo sustantivo.

EJECUCION Y DOCUMENTACION DE LAS PRUEBAS DE
CUMPLIMIENTO

Las pruebas de cumplimiento consisten en :

- A. La observación de las técnicas de control en operación
- B. Entrevistas con el personal de la Empresa que lleva a cabo las funciones de control.
- C. El examen de los documentos de control.

Un número importante de técnicas de control depende de la gente para identificar y resolver las excepciones. En algunos casos hay poca o ninguna evidencia que indique que una técnica de control-- se está llevando a cabo. Para determinar si la técnica está ope-- rando es necesario formarse una opinión de que tan bien esta gente entiende lo que debe buscar y cómo manejarlas excepciones cuando estas ocurren. La entrevista es importante para lograr este conocimiento.

Se ha diseñado un el Apéndice una forma para llevar a cabo las -- pruebas de cumplimiento, las discusiones y la observación del trabajo que permitan documentar los resultados de las pruebas de cumplimiento. Esta forma incluye espacios para la siguiente información :

- * A. Una referencia cruzada a los pasos del programa de auditoría que se están probando, junto con una breve descripción de la técnica de control, de tal manera que el revisor entenderá la técnica que está siendo muestranda sin hacer referencia al programa.

B. Nombre y título del personal de control entrevistado.

C. Descripción de la observación visual.

Esta sección debe escribir brevemente lo que fue observado - más que reiterar los procedimientos que sigue el cliente y - que están escritos en el programa de trabajo. Por ejemplo, - el material observado que está siendo contado en el departamento de recibo que está físicamente segregado del resto de la planta.

D. Identificación de los documentos de control examinados. Se debe registrar la suficiente información de tal manera que - los documentos puedan volver a ser extraídos si es necesario

E. Descripción de la naturaleza y frecuencia de las excepciones y de cómo se aclaran. El que se demuestre un conocimiento de las excepciones tiende a soportar una conclusión de que la - persona interrogada entiende las técnicas de control y de que éste está trabajando. El entrevistador también puede darse - cuenta de posibles excepciones no procesadas y que pudieran - afectar los estados financieros. Por otro lado, una indica- ción de que no hay errores o excepciones pudiera ser una --- identificación de que la persona que ejerce el control no en tiende la técnica o no está realizando efectivamente su tra- bajo o de que la técnica aparente es meramente una etapa de- proceso.

F. Descripción de los procedimientos que sigue la Empresa para- la reducción de las excepciones .

La determinación que haga el Auditor de si la técnica de con- trol esta operando como se describe en la revisión de flujo- de transacciones documentada en la forma."

EVALUACION FINAL

Al terminar las pruebas de cumplimiento y sustantivas, delineadas en el programa de auditoría, el equipo de auditoría debe preparar una evaluación final y preparar el informe de auditor. Para este fin se utiliza un " Memorando Final sobre el Trabajo " que tiene por objeto sumarizar los resultados de la auditoría y las conclusiones a que se ha llegado. Este memorando final del trabajo, -- normalmente se soporta entre otras cosas con memorandos resúmenes de los ciclos.

Precisamente como el memorando final de trabajo resume los resultados de toda la auditoría, el memorando resumen del ciclo pudiera ser preparado para sumarizar los resultados del trabajo de auditoría en un ciclo en particular. Finalmente los memorandos de resumen del ciclo debieran :

- "A. Relacionar el trabajo realizado en el ciclo con el memorando de planeación. No repite el detalle e información incluida en el memorando de planeación.
- B. Identificar los objetivos de control del ciclo no revisados y las razones para ello, sino se encuentran documentada en el memorando de planeación.
- C. Sumarizar la adecuación de las técnicas de control establecidas por la compañía (en la medida en que sean relevantes para las pruebas de auditoría planeadas) y explicar el grado de confianza que se planea depositar en dichos controles.
- D. Sumarizar los resultados de las pruebas de cumplimiento.
- E. Sumarizar los cambios realizados en las pruebas sustantivas para responder a los riesgos que se originaron porque los -- contratos no están operando efectivamente. Incluir referencias cruzadas a los papeles de trabajo detallados.

- F. Sumarizar los resultados de las pruebas sustantivas
- G. Relacionar específicamente el impacto de los riesgos de auditoría identificados y la evaluación del equipo de auditoría de los controles incontables al alcance del trabajo.

- H. Concluir sobre una base global sobre el trabajo efectuado en el ciclo.

Esta conclusión pudiéramos estar soportada por conclusiones detalladas sobre las principales secciones de trabajo, sobre los saldos de las cuentas o transacciones comprendidas en el ciclo."

(34)

Los memorandos resumen de ciclos, se pueden escribir en dos o más etapas. La primera etapa, puede documentar el trabajo realizado a través de la visita preliminar y cubrir los primeros cuatro puntos anotados arriba. Durante la segunda etapa, se puede completar el memorando de una manera final después de que todo el trabajo del ciclo se haya terminado. Los memorandos resumen de ciclo deben evitar repetir información detallada que ya se encuentra en otras áreas de los papeles de trabajo, tales como el memorando de planeación, el programa de auditoría o las formas especiales utilizadas. Estos memorandos tienen por objeto ser utilizados como resúmenes y deben evitarse detalles innecesarios. La clave para preparar unos buenos memorandos resumen de ciclo es llevar a cabo una discusión de su contenido con el equipo de la auditoría que participó en el trabajo.

CAPITULO VI

PRUEBAS SUSTANTIVAS

Las normas de auditoría generalmente aceptadas, exigen la obtención de evidencia válida suficiente, mediante inspección, observación, preguntas y confirmaciones, que asegure una base razonable de una opinión relativa a los estados financieros objeto de examen. Esta evidencia se obtiene mediante dos tipos genéricos de procedimientos de auditoría: 1). Pruebas de detalle de transacciones y saldos, y 2). Procedimientos de revisión analítica.

Estos procedimientos se conocen con el nombre de pruebas -- sustantivas, y su finalidad es de obtener evidencia relativa a la validez y corrección del tratamiento contable de las transacciones y saldos importantes o en su defecto, los errores o -- irregularidades existentes en los mismos.

EXTENSION

La naturaleza, extensión y programación de las pruebas sustantivas relacionadas en el curso de una auditoría se determinan por el equipo de auditoría una vez considerados los controles internos contables existentes y determinados factores, -- que se comentan en los siguientes parrafos.

-La naturaleza de las pruebas sustantivas que tiene que ver con las dos clases generales de procedimientos de auditoría -- (pruebas de detalle y saldos, y procedimientos de revisión analítica) y con los diversos tipos de procedimientos de auditoría (por ejemplo, solicitud de confirmación a terceros) dentro de dichas clases generales.

- La extensión con la que se explica un procedimiento de auditoría concreto se define en función del número de saldos -- auxiliares, se confirman, se recalculan o que se tratan de alguna otra manera por el equipo de auditoría .

- La programación de una prueba sustantiva tiene que ver -- con la fecha o fechas a las que se realiza (por ejemplo, a fecha intermedia o preliminar, o la fecha de cierre del balance).

EFFECTOS DE CONTROLES

"La naturaleza, extensión y programación de las pruebas sustantivas primordialmente la opinión del equipo de auditoría -- respecto de la probable naturaleza e importancia de los errores e irregularidades que pudieran producirse en los procesos contables del cliente y que pudieran quedarse sin detectar por las técnicas de control interno empladas. Por consiguiente, las -- normas de auditoría generalmente aceptadas exigen que se efectúe el debido estudio y evaluación de los controles internos - del cliente, que sirva de base para que los auditores se fien de los mismos y determinen, en consecuencia, el alcance de las pruebas y procedimientos de auditoría a realizar.

Con ello se reconoce el hecho de que un equipo de auditoría suele fiarse tanto de las pruebas sustantivas como de los controles contables internos como base del informe de los auditores sobre un juego de estados financieros." (35)

Con respecto a la difícil cuestión del correcto equilibrio de los procedimientos de auditoría, en los apartados siguientes se presenta un análisis conceptual de la intrincada interrelación existente entre las pruebas de cumplimiento y las sustantivas:

- El riesgo definitivo contra el que el equipo de auditoría tiene que conseguir una razonable protección es de hecho una - combinación de dos riesgos distintos:

a). Riesgo de que se produzca errores importantes en el proceso contable por el que se elaboran los estados financieros.

b). Riesgo que los errores importantes que se produzcan no se detecten en el curso del examen por el equipo de auditoría.

- El equipo de auditoría se vale de pruebas de cumplimiento de controles internos con el objeto de reducir el primero de - los riesgos citados, y de las pruebas sustantivas de detalles y procedimientos analíticos de auditoría con objeto de reducir el segundo riesgo. El peso relativo a asignar a las respectivas fuentes de confianza es una cuestión que habrá de dilucidar se en base a un buen juicio del equipo de auditoría en las mismas circunstancias. La confianza que el equipo de auditoría de

posita en los controles internos y sus propios procedimientos de auditoría deberá proporcionar una base razonable en todos los casos, si bien la parte proporcional de confianza que se deriva de las distintas fuentes evidentemente puede variar de una auditoría en otra.

En los apartados precedentes se reconoce la necesidad de que exista una relación inversa entre la naturaleza y extensión de las pruebas sustantivas y el nivel de confianza en los controles internos. Sin embargo, un equipo de auditoría no puede fiarse totalmente de los controles contables internos y prescindir de pruebas sustantivas de los importes significativos - incluidos en los estados financieros. Además, como se mencionó en el párrafo anterior, el equipo de auditoría no tiene porque aumentar el alcance de sus pruebas sustantivas para detectar los errores no importantes.

En nuestros esfuerzos por conseguir un equilibrio entre las pruebas de cumplimiento y las pruebas sustantivas, puede ser útil tener en cuenta lo siguiente:

- Si los controles son fuertes, será mayor el peso relativo de las pruebas de cumplimiento y sustantivas de análisis en el conjunto de trabajo de auditoría.

- Si los controles son débiles, normalmente tendrán más importancia relativa las pruebas sustantivas de amplia extensión, tanto analíticas como de detalle.

- Con una situación de controles débiles los tamaños de la muestra de todas las pruebas normalmente serán mayores.

Los restantes factores a considerar a determinar la naturaleza, extensión y programación de las pruebas sustantivas son los siguientes:

- Efectividad- el equipo de auditoría deberá maximizar la garantía de fiabilidad de la auditoría al elegir entre procedimientos alternativos de auditoría el equipo deberá guiarse por las siguientes directrices:

- Se da por sentado que la evidencia obtenida de fuentes independientes ajenas a la compañía proporcionarán generalmente una mayor garantía de fiabilidad que la conseguida dentro de la compañía ; y

- Se da por sentado que los conocimientos directos ob-

tenidos mediante examen físico, observación, cálculos, e inspección son más convincentes que los datos que se obtengan de forma indirecta.

Un equipo de auditoría también tiene que reconocer que un procedimiento aparentemente dirigido a un rubro concreto de los estados financieros, o a un hecho puesto de manifiesto en los mismos, puede proporcionar además evidencia válida relativa a otros rubros o hechos puestos de manifiesto.

EJEMPLO

La confirmación por escrito de los saldos de clientes puede verificar los saldos de cuentas a cobrar, y a la vez generar evidencia relativa a las ventas u otros ingresos.

Eficiencia.- El equipo de auditoría deberá intentar hacer más eficiente la auditoría por medio de seleccionar aquellos procedimientos susceptibles de realizarse:

- a).- En el menor tiempo con el menor esfuerzo;
- b).- Por el personal con menos experiencia; y
- c).- Fuera de los periodos de mayor carga de trabajo.

Sin embargo, en caso de plantearse un conflicto entre la eficacia y la eficiencia al seleccionar los procedimientos de auditoría a aplicar, se deberá optar en favor de la eficacia.

-Naturaleza de los registros disponibles.- La selección de pruebas por parte del equipo de auditoría se ve afectada a menudo por la naturaleza y volumen de los registros disponibles.

Ejemplo

La realización de pruebas analíticas globales puede ser imposible sino se dispone de datos fiables para efectuar predicciones exactas de los saldos de las cuentas. en la ausencia de los datos precisos, puede ser necesario realizar pruebas de detalle. Además, la existencia de un gran volumen de registros justificativos del saldo de una cuenta concreta puede restar eficacia a las pruebas de detalle, a menos que se examine una muestra relativamente grande.

- Requisitos reglamentarios.- En algunas auditorías la rea-

lización de determinados tipos de pruebas sustantivas, así como la extensión con las mismas que se aplican, puede venir reglamentada por declaraciones profesionales, cláusulas contractuales o normas de auditoría.

Ejemplo

De acuerdo con el Instituto Mexicano de Contadores Públicos las normas de auditoría generalmente aceptadas exigen que los auditores presencien la toma de inventarios físicos.

-Volumen deseable de trabajo preliminar.- Con el objeto de evitar los periodos de carga maxima de trabajo y de acortar el tiempo transcurrido entre el cierre del ejercicio y la terminación del trabajo, el equipo de auditoría en muchos casos pretende realizar la maxima cantidad de trabajo a fechas preliminares. Asimismo, algunas pruebas sustantivas pueden realizarse más eficientemente a fechas intermedias que a la fecha de la auditoría; como ejemplos pueden citarse la solicitud de confirmación a clientes y otros deudores, la observación de la toma de inventarios físicos, la solicitud de confirmación de acreedores, etc. Sin embargo, la evidencia justificante que se obtenga con respecto a los saldos contabilizados a la fecha intermedia deberá considerarse válida con respecto a los saldos comparables a la fecha de la auditoría únicamente cuando el equipo de auditoría llegue a la conclusión de que puede fiarse de los controles contables internos mantenidos sobre las transacciones entre la fecha intermedia y la fecha de auditoría. Si el equipo llega a la conclusión de que no puede fiar exclusivamente de tales controles, tendrá que aplicar el procedimiento (o posiblemente otro procedimiento alternativo) a la fecha de auditoría, o bien realizar aquellas pruebas sustantivas de las transacciones del periodo intermedio que considere necesarias para compensar los riesgos de las deficiencias en los controles correspondientes.

-Materialidad.- El equipo de auditoría tiene que satisfacerse de que la naturaleza y extensión de sus pruebas sustanciales son adecuadas con respecto a cada uno de los rubros importantes de los estados financieros y de los hechos puestos de manifiesto en los mismos. Sin embargo, no se debe considerar de ma

nera aislada cada rubro y cada hecho puesto de manifiesto, --- puesto que, como anteriormente se ha indicado, una prueba determinada puede proporcionar evidencia válida relativa de dos o más rubros y/o hechos puestos de manifiesto, aún cuando dicha prueba se dirige primordialmente a solo uno de ellos. Por otra parte, un flujo de transacciones cualquiera normalmente afecta a más de un rubro o hecho. (Si el equipo de auditoría llega a la conclusión de que la realización de pruebas sustantivas debe de aumentarse como consecuencia de las deficiencias observadas en los controles internos deberá considerar primero lo que prodría hacerse en base global o de siglo total, para hacer frente al mayor riesgo). La adopción de este enfoque normalmente conducirá a una auditoría más eficaz más eficiente en comparación con la programación de trabajos adicionales en base individual para cada rubro o hecho de manifiesto.

TIPOS DE PRUEBA

Como ya se ha indicado con anterioridad las pruebas sustantivas consisten en dos tipos de procedimientos de auditoría: - las pruebas analíticas y las pruebas de detalle.

• Las pruebas analíticas.- son pruebas sustantivas de datos - financieros, realizadas mediante estudio y comparación de las interrelaciones existentes entre los datos. Una de las premisas básicas para la aplicación de procedimientos de revisión analítica es la probabilidad de que existan interrelaciones entre los datos y que dichas interrelaciones se mantengan, de no existir condiciones conocidas en sentido contrario. La presencia de las citadas interrelaciones proporciona al que equipo de auditoría la evidencia exigida por la tercera norma de trabajo. La aplicación de procedimientos de revisión analítica puede indicar la necesidad de otros procedimientos adicionales, o bien puede indicar que puede reducirse la extensión de otros procedimientos de auditoría. Si el resultado de los procedimientos de revisión analítica pone de manifiesto fluctuaciones imprevistas o la ausencia de aquellas fluctuaciones que si son de esperar u otros asuntos de apariencia inusual, el equipo de auditoría deberá investigar siempre y cuando considere que la si-

tuación así puesta de manifiesto sea indicativa de hechos que pudiera tener un efecto significativo en la auditoría." (36)

Entre los procedimientos de revisión analítica se concluye lo siguiente:

- Comparación e interrelaciones.
- Auditoría analítica.

Entre las pruebas de detalle de transacciones y saldos se incluyen los siguientes procedimientos de auditoría y combinaciones de los mismos:

- Solicitud de confirmación de saldo a terceros y análisis de respuestas recibidas.
- Inspección de activos.
- Pruebas de las conciliaciones de las cuentas de control.
- Análisis de cuentas.
- Inspección de impresos y documentos críticos.
- Recalculo y pruebas de exactitud aritmética.
- Pruebas de floujos de transacciones.
- Pruebas por excepción; pruebas de deficiencias concretas.
- Pruebas de corte.

Con excepción de las "pruebas de flujo de transacciones" y "pruebas por excepción", las pruebas anteriormente son autoexplicativas.

Una prueba de flujo de transacciones (por ejemplo, una prueba de ventas de nómina, de desembolsos en efectivo, etc.), es una prueba del flujo de las transacciones dentro de un siglo - determinado. Su realización supone " seguir la marcha " de una o más transacciones atraves del sistema de proceso (incluidos los libros diarios y mayores), desde su comienzo hasta su final. Puede incluir también el examen de impresos y documentos críticos que justifiquen algunos asientos seleccionados en un réghistro o libro diario correspondiente a uno o más períodos contables. Normalmente, se inspeccionan los documentos para - comprobar su aparente autenticidad, correcta preparación, exactitud aritmética, existencia de aprobaciones adecuadas, etc. - Una prueba de flujo detransacciones tiene la doble finalidad - de verificar los resultados del proceso de determinadas transacciones, sin centrarse exclusivamente en los controles. Por

consiguiente, no es el mejor tipo de prueba de cumplimiento y en muchas auditorías pueden no constituir una prueba sustantiva eficiente. por lo tanto, es importante definir el propósito específico de cada prueba de flujo de transacciones antes de incluirla en el programa de auditoría. En muchos casos, --- otras pruebas (incluidos los procedimientos de revisión analítica), resultan igualmente eficaces y más eficientes.

* las pruebas por excepción se realizan ante la existencia de riesgos específicos, y consisten en la inspección de ficheros de datos o informes con el objeto de identificar aquellos datos que satisfacen determinados criterios. En muchos casos, los datos así identificados se someten a otras pruebas adicionales.- Por ejemplo, el balance de comprobación de cuentas a pagar --- puede revisarse en busca de transacciones con entidades vinculadas "

CITAS BIBLIOGRAFICAS

- (1) Boletín de Procedimientos de Auditoría (SAP) No. 54 (SAS-- No. 1 párrafos 320.27 y 320.25).
- (2) Guía para el Estudio y Evaluación del Control Interno (OPA- No. 1) pag. 35. Arthur Andersen.
- (3) Audit and Accounting Guide. American Institute of Certified Public Accountants, Inc.
- (4) Material de curso de Entrenamiento de Introducción al TFA (FAST 1).
- (5) Idem.
- (6) Idem.
- (7) Guía para el Estudio y Evaluación del Control Interno (OPA- No.1) pag. 43. Arthur Andersen.
- (8) Boletín J-05. Guía para el Estudio del Control Interno del Ciclo de tesorería. Pag. 193. IMCP.
- (9) Guía para el estudio y Evaluación del Control Interno (opa- No. 1) pag. 75. Arthur Andersen.
- (10) Boletín-J03. Guía para el Estudio del Control Interno del Ciclo de Producción. Pag. 123. IMCP. párrafo 1.
- (11) Idem. Pag. 124. párrafo 3.
- (12) Boletín J-01. Guía para el Estudio del Control Interno del Ciclo de Ingresos. Pag. 61, párrafo 1 IMCP.
- (13) Guía para el Estudio y Evaluación del Control Interno (OPA No.1) pag. 97. Arthur Andersen.

- (14) Guia para el Estudio y Evaluación del Control Interno (OPA No.1) pag. 113. Arthur Andersen.
- (15) Idem Pag. 121.
- (16) Idem. pag. 126.
- (17) Guia para el Estudio y Evaluación del Control Interno (OPA No.3) pag. 65. Arthur Andersen.
- (18) Material de Curso de Entrenamiento, Planeación y Preparación del Analisis de riesgo. Arthur Andersen.
- (19) Idem .
- (20) Idem.
- (21) Guia para el Estudio y Evaluación del Control Interno (OPA No.3) pag. 83. Arthur Andersen.
- (22) Idem. pag. 104.
- (23) Guia para el Estudio y Evaluación del Control Interno (OPA No.1) pag17. Arthur Andersen.
- (24) Idem. pag. 23.
- (25) Idem. pag. 32.
- (26) Material de Curso de Entrenamiento de Introducción al TFA (FAST f). Arthur Andersen.
- (27) Guia para el Estudio y Evaluación del Control Interno (OPA No.1) pag. 36. Arthur Andersen.
- (28) Material de Curso de Entrenamiento de Introducción al TFA (FAST 1). Arthur Andersen.
- (29) Guia para el Estudio y Evaluación del Control Interno (OPA No.1) pag. 39. Arthur Andersen.

- (30) Material de Curso de Entrenamiento, Planeación y Preparación del Analisis de Riesgo. Arthur Andersen.
- (31) Idem.
- (32) Guia para el Estudio y Evaluación del Control Interno (OPA No.5) pag 53. Arthur Andersen.
- (33) Idem. pag. 104.
- (34) Guia para el Estudio y Evaluación del Control Interno (OPA No.1) Pag. 132. Arthur Andesen.
- (35) Idem. pag. 147.
- (36) Guia para el Estudio y Evaluación del Control Interno (OPA No.5) pag. 98. Arthur Andersen.
- (37) Idem. pag.107.

CONCLUSIONES

1.- La revisión del control interno a través del flujo de transacciones es una metodología diseñada para tener mayor claridad al considerar el enlazamiento en los controles internos de la empresa sobre el resultado del alcance de la auditoría, ayuda a enfatizar riesgos específicos cuando existen y permite identificar cuando son confiables los controles de la empresa. La clara comprensión del flujo de transacciones del cliente y el control sobre dicho flujo, conjuntamente con las consideraciones específicas de riesgo y el impacto del riesgo en el enfoque de la auditoría deben acelerar el desarrollo del sentido de negocios y el juicio que como auditor debe tener el personal que esta efectuando el trabajo.

2.- La revisión del control interno a través del flujo de transacciones completa y amplía la visión del auditor sobre el negocio y sus beneficios redundan en una mayor y mejor comprensión de los problemas de la empresa, incrementando la eficiencia, y la habilidad para optimizar el servicio que el auditor pueda dar a su cliente.

3.- El flujo de transacciones al ser cuidadosamente interrelacionado en cada ciclo, proporciona a los evaluadores una comprensión del proceso de los eventos económicos y de sus controles correspondientes.

4.- La metodología que estamos proponiendo permitirá hacer recomendaciones específicas a la empresa respecto a las deficiencias encontradas, no tanto por la utilización deficiente de técnicas de control, sino porque los objetivos no han sido cumplidos.

CICLO _____

PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO-TRABAJO DE ANALISIS Y OBSERVACION DE TRANSACCIONES

FECHA DE AUDITORIA _____

PASO DEL PROGRAMA No.	REFERENCIA A FORMA AP108 Y TECNICAS DE CONTROL	PERSONAS ENTREVISTADAS Y FECHAS	TRANSACCIONES OBSERVADAS FISICAMENTE	DOCUMENTACION DE CONTROL Y DOCUMENTOS PROCESADOS QUE SE EXAMINARON	EXCEPCIONES = NATURALEZA Y FRECUENCIA	PROCEDIMIENTOS DE CLIENTES PARA ACLARAR EXCEPCIONES	¿ESTA OPERANDO EN FORMA EFECTIVA LA TECNICA DE CONTROL?

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

- Compendio de Normas, Procedimientos Normativos, Procedimientos de Aditoría y otros emitidos por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 1986.
- Declaraciones sobre Normas de Aditoría. America Institute of Certified Public Accounts, Inc.
- Audit and Accounting Guide. American Institute of Certified Public Accounts, Inc.
- Boletines Sobre Planeación, Estudio y Evaluación del Sistema de Contabilidad y los Controles Internos Relativos, con Respecto a una Auditoría. Comité Internacional de Normas de Auditoría de la federación Internacional de Contadores.
- Guia para el Estudio y Evaluación del Control Interno. Arthur Andersen, 1985.
- Transaccion del Flujo de Operaciones, Experiencias Profesionales y Cursos de Entrenamiento.
- Metodología para el Estudio y Evaluación del Control Interno por Ciclos de Transacciones. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, Boletín F-05.