

881208
4
20.



UNIVERSIDAD ANAHUAC

VINCE IN BONO MALUM

ESCUELA DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

**ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO
POR CICLOS DE OPERACION**

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

SEMINARIO DE INVESTIGACION

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A

SUSANA PAULINA CASTILLEJOS SAN MIGUEL

MEXICO, D. F.;

1986



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

I N D I C E

	Pág.
PROLOGO	IV
INTRODUCCION	V
CAPITULO I PLANEACION DE LA INVESTIGACION	
1.1	1
1.1.1	1
1.1.2	1
1.2	1
1.3	1
1.3.1	2
1.3.1.1	2
1.3.1.2	2
1.4	2
1.4.1	2
CAPITULO II LA AUDITORIA	
2.1	4
2.2	6
2.2.1	6
2.2.2	8
2.3	9
2.3.1	9
2.3.2	11
2.3.3	12
2.3.4	13
CAPITULO III NORMAS DE AUDITORIA	
3.1	15
3.2	15
3.3	18
3.3.1	18
3.3.2	20
3.3.3	25
CAPITULO IV ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO	

II

		Pág.
4.1	Generalidades	28
4.2	Definición	29
4.3	Elementos del control interno	33
4.4	Condiciones para que exista un control	38
4.5	Efecto de las condiciones para el control sobre la auditoría	40
4.6	El control interno y los ciclos de transacciones	42
4.7	El control interno y la auditoría	43
CAPITULO V	ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO POR CICLOS DE OPERACION	
5.1	Generalidades	46
5.2	Objetivos generales del control interno por ciclos de transacciones	52
5.3	Mecánica de identificación de ciclos de transacciones	55
5.4	Metodología del estudio y evaluación del control interno por ciclos de transacciones	57
5.4.1	Análisis general de riesgos	58
5.4.2	Análisis específico de riesgos	62
5.4.2.1	Identificación de funciones	64
5.4.2.2	Identificación de objetivos de control interno	64
5.4.2.3	Obtención de información	64
5.4.2.4	Documentación del sistema	65
5.4.2.5	Identificación de técnicas de control interno	73
5.4.2.6	Evaluación del control interno	73
5.4.2.7	Importancia del cuestionario de control interno en la evaluación del control interno	76
5.4.3	Diseño de pruebas de auditoría y preparación del programa de trabajo	78
5.4.3.1	Programa de trabajo	78
5.4.3.2	Diseño de las pruebas de auditoría	81
5.5	Terminología	82
5.6	Pruebas de cumplimiento	89
5.7	Pruebas sustantivas	91
CAPITULO VI	CASO PRACTICO	
6.1	Ciclo de ingresos	
6.1.1	Narrativos o memorándum descriptivos	94

	Pág.	
6.1.2	Fluxogramas	
6.1.2.1	Embarque, facturación, registro	103
6.1.2.2	Cobranza, ingreso del efectivo	108
6.1.2.3	Devoluciones, rebajas, descuentos	113
6.1.3	Identificación de objetivos de control interno del ciclo de ingresos	116
6.1.4	Identificación de técnicas de control interno del ciclo de ingresos	118
6.1.5	Debilidades de control interno derivadas de la identificación de técnicas de control interno	124
6.1.6	Evaluación del control interno del ciclo de ingresos	126
6.2	Ciclo de egresos	
6.2.1	Narrativos o memorándum descriptivos	128
6.2.2	Fluxogramas	
6.2.2.1	Compras, registro	139
6.2.2.2	Cheques, registro	143
6.2.2.3	Nómina, registro	147
6.2.2.4	Otros	153
6.2.3	Identificación de objetivos de control interno del ciclo de egresos	156
6.2.4	Identificación de técnicas de control interno del ciclo de egresos	158
6.2.5	Debilidades de control interno derivadas de la identificación de técnicas de control interno	163
6.2.6	Evaluación del control interno del ciclo de egresos	166
CONCLUSIONES		169
BIBLIOGRAFIA		174

P R O L O G O

El presente estudio ha sido realizado después de pensar en la importancia que tiene, sobre todo en la época actual, el elaborar trabajos de auditoría de alta calidad y eficiencia, que proporcionen al cliente, y al público interesado, información suficiente y verídica acerca de la situación financiera de la empresa, que permita tomar decisiones adecuadas.

El problema ha sido captado dentro del marco de la Contaduría, ya que, la auditoría de estados financieros, es una actividad exclusiva de la misma.

El objetivo de realizar este trabajo es el de argumentar que un estudio del control interno existente en una empresa se realiza con más eficiencia y es más útil, si se realiza en base a los ciclos de operación que pueden existir.

Se agradece la colaboración de todas las personas e instituciones a las que les fué requerida la información que aquí se presenta y muy especialmente al C.P. Raúl Vera Ferrer por su valiosa cooperación para la realización de este trabajo. Se espera que el presente estudio constituya una contribución útil para la planeación y desarrollo de nuevos trabajos.

INTRODUCCION

El objetivo del presente trabajo es el de presentar al lector la metodología que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos ha establecido para la realización del Estudio y Evaluación del Control Interno por Ciclos de Operación, así como el argumentar las ventajas que la aplicación de dicha metodología acarrea.

Este trabajo pretende presentar los aspectos relevantes más recientes emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, así como la opinión de personas dedicadas a la auditoría de estados financieros.

El trabajo se encuentra estructurado como sigue:

Capítulo I.- Se presenta la Planeación de la Investigación.

Capítulo II.- Presenta los aspectos generales de la auditoría, tales como definiciones, características y clasificación.

Capítulo III.- Presenta la definición y clasificación de las Normas de Auditoría generalmente aceptadas.

Capítulo IV.- Define aspectos importantes relacionados con el estudio y evaluación del control interno

Capítulo V.- Se presenta la metodología aplicable al estudio y evaluación del control interno

Capítulo VI.- Se presenta un caso práctico del ciclo de ingresos y egresos de una empresa comercial.

C A P I T U L O I

PLANEACION DE LA INVESTIGACION

1.1 Objetivos

1.1.1 General

Ilustrar la utilidad de la aplicación de la metodología del estudio y evaluación del control interno por ciclos de operación al efectuar una auditoría de estados financieros

1.1.2 Específicos

a) Presentar al lector los aspectos más relevantes acerca de la auditoría y el estudio y evaluación del control interno.

b) Explicar la metodología del estudio y evaluación del control interno por ciclos de operación.

c) Probar o disprobar la hipótesis planteada, mediante la investigación documental.

1.2 Planteo del problema

¿Se puede lograr un trabajo eficiente y de calidad cuando se aplica la metodología del estudio y evaluación del control interno por ciclos de operación al realizar una auditoría de estados financieros a las empresas comerciales.?

1.3 Hipótesis

La aplicación de la metodología del estudio y evaluación del control interno por ciclos de operación, proporciona evidencia suficiente y competente que sirve de base para un trabajo eficiente y de calidad, al realizar una audi -

toría de estados financieros a empresas comerciales

1.3.1 Identificación de variables

1.3.1.1 Variable dependiente

Proporciona evidencia suficiente y competente que sirve de base para un trabajo eficiente y de calidad, al realizar una auditoría de estados financieros a empresas comerciales.

1.3.1.2 Variable independiente

La aplicación de la metodología del estudio y evaluación del control interno por ciclos de operación.

1.4 Diseño de la prueba

A través de esta investigación, se busca la comprobación o invalidación de la hipótesis anteriormente planteada, para lo cual es necesario llevar a cabo una investigación documental.

1.4.1 Investigación documental

Para llevar a cabo la investigación documental, se pretende utilizar tanto libros de texto y de consulta, como revistas, folletos y boletines emitidos principalmente por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Los documentos mencionados anteriormente, se obtendrán de diferentes bibliotecas, tales como:

Biblioteca de la Universidad Anáhuac

Biblioteca de la Universidad Iberoamericana

Biblioteca de la Universidad Nacional Autónoma de
México

Biblioteca de la Universidad La Salle

Biblioteca del Despacho Roberto Casas Alatriste

C A P I T U L O I I

LA AUDITORIA

2.1 Concepto

La auditoría es una actividad profesional, por lo tanto implica, al mismo tiempo, el ejercicio de una técnica especializada y, la aceptación de una responsabilidad pública.

Como profesional, el auditor desempeña sus labores mediante la aplicación de una serie de conocimientos especializados que vienen a formar la parte técnica de su actividad, pero al realizar esa labor, el auditor adquiere responsabilidad, no solamente con la persona que lo contrata, sino con la sociedad en general, ya que el resultado de su trabajo es utilizado por gran número de personas como base para la toma de decisiones.

Debido a este carácter profesional de responsabilidad social, la profesión se ha preocupado por asegurar que el desempeño de servicios profesionales se efectúe con un alto nivel de calidad.

La auditoría requiere del ejercicio de un juicio profesional sólido, pues no basta con la aplicación mecánica de procedimientos y técnicas para lograr un resultado satisfactorio.

Para asegurar al público usuario un cierto nivel de calidad en el trabajo desempeñado, existen ciertos principios fundamentales conocidos como "Normas de Auditoría".

El Instituto Americano de Contadores, define las Normas de Auditoría como sigue:

"Las Normas de Auditoría, como cosa distinta de los procedimientos de auditoría, se refieren no solamente a las cualidades profesionales del auditor, sino también el ejercicio de su juicio en el desarrollo de su examen y a la información relativa a él". (1)

Por su parte el Instituto Mexicano de Contadores Públicos define a las normas de auditoría como "Los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rin de como resultado de su trabajo". (2)

(1) Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría; Pág. 20

(2) Instituto Mexicano de Contadores Públicos; Ob. Cit. Pág. 17

2.2 Definiciones y características.

2.2.1 Definiciones.

Existen varias definiciones para la palabra auditoría, entre las cuales se encuentran las siguientes:

Los C.P. Luis Rufz de Velazco y Alejandro Prieto la definen como: "La intervención independiente de un técnico en la materia que, al examinar las cuentas del Balance General, ejerza su crítica imparcial para ratificar o rectificar, en su caso, los juicios personales que puedan haber intervenido en la preparación del estado financiero". (3)

El Instituto Americano de Contadores Públicos (American Institute of Certified Public Accountants) define a la auditoría como: "Un examen que pretende servir de base para expresar una opinión sobre la razonabilidad, consistencia y apego a los principios de contabilidad generalmente aceptados, de estados financieros preparados por una empresa o por otra entidad para su presentación al público o a otras partes interesadas". (4)

Algunos años después, esta definición fué actualizada, en el párrafo 110.01 del pronunciamiento sobre normas

(3) Rufz de Velazco, Luis y Prieto, Alejandro; Auditoría Práctica. Pág. 160

(4) Defliese, Philip L., Johnson, Kenneth P., Auditoría Montgomery; Pág. 31

de auditoría No. 1., Codificación de normas y procedimientos de auditoría, quedando como sigue:

"El objetivo de un examen normal de estados financieros por un auditor independiente es la expresión de una opinión sobre la razonabilidad con que presentan la situación financiera, los resultados de operación y los cambios en la situación financiera, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. El dictamen del auditor es el medio por el cual expresa su opinión o, si las circunstancias lo requieren, la niega". (5)

Arthur Holmes W., en su libro de Procedimientos de Auditoría define a la auditoría como "la comprobación científica y sistemática de los libros de cuentas, comprobantes y otros registros financieros y legales de un individuo, firma o corporación, con el propósito de determinar la exactitud e integridad de la contabilidad; mostrar la verdadera situación financiera y las operaciones y, certificar los estados e informes que se rinden". (6)

(5) Defliese, Philip L., Johnson, Kenneth P., Ob. Cit. Pág. 31

(6) Holmes W., Arthur; Procedimientos de Auditoría. Pág. 18

Se puede resumir el concepto de auditoría, como el examen sistemático de los libros y demás registros contables de una entidad para comprobar las operaciones efectuadas y los resultados de las mismas con el objeto de emitir una opinión imparcial que va a servir como fuente de información al público interesado.

2.2.2 Características

Analizando las definiciones anteriores se desprende que la auditoría presenta las siguientes características:

- a) Se refiere al examen de los libros y registros relacionados con la contabilidad.
- b) Se puede llevar a cabo en cualquier tipo de organización, independientemente del giro, o tamaño.
- c) La auditoría es un instrumento para vigilar la eficacia de los controles administrativos, al revisar las políticas y procedimientos que se han establecido en la entidad.
- d) Proporciona información sobre los resultados obtenidos.
- e) Vigila la aplicación correcta y consistente de los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- f) Tiene como finalidad el emitir una opinión imparcial acerca de la razonabilidad de las cifras presentadas por la entidad.

2.3 Tipos de Auditoría

Dado que la auditoría tiene como propósito el proporcionar información acerca de la situación financiera de una entidad económica, debe contemplar aspectos tanto contables, como administrativos, fiscales, de operación, etc.

Es en base a esta necesidad de información, como surge una especialización en cada uno de los puntos mencionados anteriormente, por lo que existen diversos tipos de auditoría, como se detalla a continuación:

- Auditoría Interna
- Auditoría Fiscal
- Auditoría Administrativa
- Auditoría de Estados Financieros

2.3.1 Auditoría Interna

Eric L. Kohler, en el Diccionario para Contadores define a la Auditoría Interna como un control de controles.

Esta actividad sirve como una evaluación independiente, dentro de una organización, cuya finalidad es examinar las operaciones contables, financieras y administrativas, como base para la prestación de un servicio efectivo a los más altos niveles de dirección.

El Instituto de Auditores Internos la define como:

"La auditoría interna es una actividad de evaluación que se desarrolla en forma independiente dentro de una organización, a fin de revisar la contabilidad, las finanzas y otras operaciones, como base de un servicio protector y constructivo para la gerencia. Es un instrumento de control que funciona por medio de la medición y evaluación de la eficacia de otras clases de control. Versa principalmente sobre asuntos de contabilidad y financieros, pero también sirve para tratar asuntos de índole operativa"(7)

El objetivo primordial de la auditoría interna es el de vigilar el cumplimiento de los controles establecidos por la compañía, con el fin de incrementar la eficiencia y obtener mayores beneficios económicos para la empresa.

Cabe destacar que el departamento de auditoría interna, se encuentra a nivel Staff, lo que quiere decir que depende directamente de la Dirección y es independiente de cualquier otro departamento, por lo que goza de autoridad suficiente para vigilar el cumplimiento de los procedimientos establecidos en cada departamento.

(7) Lindberg, Roy A.; Cohn Theodore. Auditoría de Operaciones.
Pág. 4

2.3.2 Auditoría Fiscal

La auditoría fiscal se refiere a la aplicación de normas y procedimientos de auditoría con el fin de vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

La auditoría se realiza en la mayoría de los casos, a base de los siguientes procedimientos.

"a) Intervención directa en el domicilio del contribuyente: consiste en una revisión directa de los libros y registros del contribuyente, en su domicilio.

b) Estudio de las declaraciones de impuestos del contribuyente: esta se lleva a cabo en las oficinas fiscales y solo en caso de haber aclaraciones, se llama al contribuyente.

c) Mediante el dictamen de los estados financieros para efectos fiscales emitido por un Contador Público autorizado."(8)

(8) Apuntes de auditoría III

2.3.3 Auditoría Administrativa

"La auditoría administrativa puede definirse como un examen completo y constructivo de la estructura organizativa de una empresa, institución o departamento gubernamental; o de cualquier otra entidad y de sus métodos de control, medios de operación y empleo que dé a sus recursos humanos y materiales ". (9)

José Antonio Fernández Arena, define a la auditoría administrativa como: "... la revisión objetiva, metódica y completa de la satisfacción de los objetivos institucionales, con base a los niveles jerárquicos de la empresa, en cuanto a su estructura y la participación individual de los integrantes de la institución". (10)

La finalidad de la auditoría administrativa es la de ayudar a la Dirección a lograr una administración más eficaz. Su intención es examinar y valorar los métodos y desempeño en todas las áreas.

(9) William P. Leonard; Auditoría Administrativa. Pág. 45

(10) Fernández Arena, José Antonio; La Auditoría Administrativa. Pág. 14

Análisis Factorial del Banco de México, la define de la siguiente manera:

"Una definición concisa de investigación industrial la enunciaría como un análisis de potencialidad de la productividad. En la práctica se trata de investigar la eficiencia de operación, ya sea en una empresa o en una rama industrial". (11)

Roberto Macías Pineda, la define: "La auditoría administrativa constituye una oportunidad para mostrar que es lo que en un negocio se está logrando. Es una audiencia, en la cual los asistentes pueden enterarse de lo que se ha logrado con respecto a las políticas y programas sobre los que se hace la auditoría. La auditoría administrativa suministra una oportunidad específica para el examen de todas las partes, o de determinadas partes, de las actividades de las relaciones de empleados en el negocio". (12)

2.3.4 Auditoría de Estados Financieros

"El objetivo de un examen normal de estados fi-

(11) Fernández Arena, José A.; Ob. Cit. Pág. 11

(12) Ibidem; Pág. 13

nancieros por un auditor independiente es la expresión de una opinión sobre la razonabilidad con que presentan la situación financiera, los resultados de operación y los cambios en la situación financiera, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. El dictamen del auditor es el medio por el cual expresa su opinión o, si las circunstancias lo requieren, la niega". (13)

Los C.P. Luis Rufz de Velazco y Alejandro Prieto la definen como: "La intervención independiente de un técnico en la materia que, al examinar las cuentas del Balance General, ejerza su crítica imparcial para rectificar o ratificar en su caso, los juicios personales que puedan haber intervenido en la preparación del estado financiero". (14)

Se puede decir que la auditoría de estados financieros, llevada a cabo por un contador público independiente, es el instrumento por medio del cual el público interesado obtiene una fuente de información acerca de la confiabilidad y razonabilidad de las cifras presentadas por una entidad. La importancia de la auditoría de estados financieros se deriva de la confianza que los terceros interesados tienen en el trabajo del contador público independiente.

(13) Defliese, P. ; Johnson K.; Macleod R. Ob. Cit. Pág. 31

(14) Rufz de Velazco, Luis; Prieto, Alejandro. Ob. Cit. Pág. 160

C A P I T U L O I I I

N O R M A S D E A U D I T O R I A

3.1 Generalidades

Toda profesión debe establecer las más altas normas de calidad en el ejercicio de su trabajo, ya que personas incapacitadas para juzgarlo por sí mismas confían en él a veces con consecuencias irreparables.

La auditoría, como toda actividad profesional, implica el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública; por tal motivo las organizaciones profesionales de contadores públicos buscaron los fundamentos que aseguraran que el servicio de auditoría fuera prestado sobre las bases mínimas de calidad satisfactorias para las personas que dependían de los servicios del contador público independiente.

A estos fundamentos básicos del trabajo de auditoría se les llama normas de auditoría.

3.2 Definición

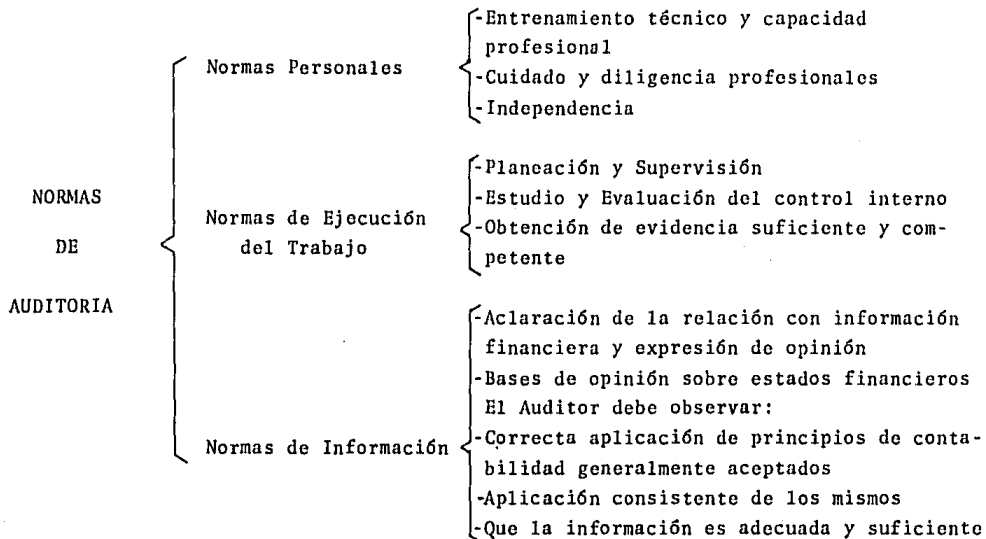
"Las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo". (1)

(1) Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Normas y Procedimientos de Auditoría. Pág. 17

En éste orden de ideas, las normas de auditoría se clasifican como sigue:

- a) Normas personales
- b) Normas de ejecución del trabajo
- c) Normas de información (gráfica No. 1)

NORMAS DE AUDITORIA CLASIFICACION TOMADA DE "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA" DEL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS



3.3 Clasificación

3.3.1 Normas Personales

"Las normas personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas existen cualidades que el auditor debe tener preadquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional".(2)

Las normas personales, a su vez se subdividen en:

a) Entrenamiento técnico y capacidad profesional

Dice que el auditor, para poder desempeñar su actividad profesional, debe haber cursado la carrera de Contador Público y obtenido el título profesional legalmente expedido; además debe tener capacidad profesional, la cual requiere una madurez de juicio que no se logra con el simple entrenamiento técnico.

También establece que el auditor debe estar actualizado constantemente, lo cual se logra mediante el contacto constante con la literatura de la profesión.

(2) Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Ob.Cit. Pág. 17

Por otra parte, no basta con la preparación que se adquiere en la escuela para poder realizar las actividades propias de la profesión; se requiere un acopio de conocimientos, habilidades y madurez que se adquieren mediante la experiencia práctica, bajo la dirección de un auditor profesional experimentado.

b) Cuidado y diligencia profesionales

Esta norma establece que el auditor debe desempeñar su trabajo con cuidado y diligencia profesional, poniendo siempre toda su capacidad y habilidad, con buena fé e integridad.

La auditoría, como toda actividad profesional está sujeta a la condición humana, la cual no es infalible.

Dada la responsabilidad profesional adquirida, el margen de error debe quedar reducido al máximo, para lo cual el auditor debe desarrollar su trabajo con dedicación y meticulosidad.

c) Independencia

El auditor está obligado a desarrollar su trabajo manteniendo una independencia mental absoluta. Por lo tanto, el auditor no podrá desarrollar un trabajo en aquellos casos en que existan circunstancias que pueda esperarse que influyan sobre su juicio objetivo, o en aquellos casos en los que las circunstancias puedan establecer en la mente pública una duda razonable sobre su independencia y objetividad.

3.3.2 Normas de ejecución del trabajo

Al hablar de las normas personales se señaló que el trabajo del auditor debe ser desempeñado con cuidado y diligencia, para lo cual existen ciertos elementos básicos, que por su importancia deben ser cumplidos. Estos elementos básicos, fundamentales en la ejecución del trabajo, que constituyen la especificación particular, por lo menos al mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia, son los que constituyen las normas denominadas de ejecución del trabajo.

Estas se subdividen en:

a) Planeación y supervisión

El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y, si se ocupan ayudantes, éstos deben ser supervisados en forma apropiada. La planeación implica prever cuales procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión y oportunidad en que van a ser utilizados y el personal que debe intervenir en el trabajo. Se debe dejar evidencia por escrito de haber llevado a cabo la planeación de la auditoría.

Por lo que se refiere a la supervisión del trabajo, la norma de auditoría establece que la supervisión debe ejercerse en proporción inversa a la experiencia, la preparación técnica y la capacidad profesional del auditor supervisado. La supervisión se debe ejercer en las etapas de planeación, ejecu -

ción y terminación del trabajo; y se debe dejar evidencia de ésta en los papeles de trabajo.

b) Estudio y evaluación del control interno

"El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría". (3)

La importancia de esta norma, como se explica más adelante, ha aumentado al paso y medida que el control interno de las entidades ha tendido a sofisticarse más, y de que los especialistas han venido desarrollando sistemas mejores y mas confiables.

c) Obtención de evidencia suficiente y competente

"Debe obtenerse evidencia suficiente y competente por medio de la inspección, observación, preguntas y confirmaciones para tener una base razonable para emitir una opinión sobre los estados financieros que se examinan". (4)

(3) Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Ob. Cit. Pág. 18

(4) Defliese, Philip; Johnson, Kenneth; Macleod, Roderick. Auditoría Montgomery. Pág. 49

La explicación de esta norma es importante para la comprensión de los capítulos subsecuentes, por lo que a continuación se presentan los principales aspectos del SAS No. 1 (Statement on Auditing Standards), Codificación de normas y procedimientos de auditoría.

La evidencia de la auditoría se obtiene por muy diversas formas y de muy diversas fuentes y la medida de la validez de ésta depende del juicio del auditor.

La norma a la que nos referimos, obtención de evidencia suficiente y competente, requiere la acumulación de evidencia que sea tanto suficiente como competente.

La suficiencia se refiere a la cantidad de evidencia; la competencia a su calidad y confiabilidad.

El SAS No. 1 divide a la evidencia en dos grandes categorías: la evidencia primaria y la evidencia corroborativa.

La evidencia primaria comprende los datos contables con los que se preparan los estados financieros incluyendo no solo los libros formales de diario y mayor, sino también los auxiliares y hojas de trabajo, tales como hojas de cálculos, de distribución y conciliaciones; la evidencia primaria contable es necesaria pero no es por si sola suficiente para apoyar el dictámen del auditor.

"La evidencia corroborativa es, como su nombre lo indica todo aquello de que el auditor puede disponer para corro-

borar lo que manifiestan las cuentas y los estados financieros". (5) Incluye los documentos que indican que los datos contables son verdaderos, tales como aprobaciones, endosos y cancelaciones de cheques, comprobantes, etc.; contratos y actas de juntas, confirmaciones y otras evidencias de informes por escrito de personas conocedoras del asunto; observación directa, inspección física y cálculos; y conclusiones obtenidas por sus propios razonamientos valederos.

Un sistema de registro contable bien concebido y que funcione correctamente proporciona confianza en la integridad interna y en la interrelación de los datos contables y así, la evidencia obtenida en un área tenderá a corroborar la obtenida en otras.

En resumen, se puede decir que evidencia primaria es todo aquello que es parte de las cuentas, mientras que la corroborativa es algo que viene siempre de afuera de la cuenta o cuentas que se están corroborando.

(5) Defliese, Philip; Johnson, Kenneth; Macleod, Roderick.
Ob. Cit. Pág. 50

"Esta distinción contenida en la tercera norma de trabajo, plantea la "ecuación de la auditoría".

Ecuación de la Auditoría.

Evidencia	+	Evidencia	=	Evidencia
Primaria		Corroborativa		Suficiente y Competente" (6)

La cantidad y clase de evidencia requerida depende del equilibrio de muchos factores: importancia relativa del material examinado, importancia relativa y riesgo probable de errores e irregularidades, posibilidad del mal uso o cambio imprevisto de alguna partida, la posibilidad práctica de obtener la evidencia, y el equilibrio entre el costo de obtenerla y su valor comprobatorio.

El auditor debe buscar toda la evidencia relevante y evaluarla aunque parezca contradictoria respecto a otra evidencia o a los datos de los estados financieros; en otras palabras, lo que atestigua el auditor es una expresión positiva de su opinión y no una declaración pasiva de ausencia de una opinión negativa, y se basa siempre en una seguridad razonable, más que en una certeza.

(6) Defliese, Philip; Johnson, Kenneth; Macleod, Roderick, Ob. Cit. Pág. 50

3.3.3 Normas de información

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe, mediante el cual pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen, de la situación financiera de la empresa.

El dictamen o informe del auditor es en lo que va a reposar la confianza de los interesados en los estados financieros para prestarles fé a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa.

Las normas de información se subdividen como sigue:

a) Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos dice que: "en todos los casos en que el nombre de un Contador Público quede asociado con estados o información financiera, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma y en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen, las salvedades que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión adversa o no puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría". (7)

(7) Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Ob.Cit. Pág. 19

La opinión del auditor debe ser expresada con absoluta claridad y precisión; el uso de lenguaje ambiguo que deje al lector la determinación de las inferencias del mismo ha sido considerado inadecuado y hasta peligroso.

Se debe utilizar, por tanto, el lenguaje adecuado para evitar que se malinterprete su opinión y para definir la responsabilidad que se está asumiendo.

b) Bases de opinión sobre Estados Financieros

"El auditor, al opinar sobre estados financieros, debe observar que:

1.- Se prepararon de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

2.- Que dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes y,

3.- Que la información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación". (8)

El auditor, debe estar profundamente familiarizado con los principios de contabilidad generalmente aceptados para hacer frente al primer punto de esta norma. Es importante

(8) IMCP. Ob. Cit. Pág. 19

sobre todo, en la época actual, en la que la dinámica de los negocios es muy cambiante y lo que se diga hoy, puede ser obsoleto al cabo de un tiempo relativamente corto.

La segunda parte de la norma de información, obliga al auditor a declarar específicamente en su dictamen si los principios de contabilidad generalmente aceptados se han aplicado consistentemente de un ejercicio a otro; se presume que ha habido consistencia dentro del ejercicio si el auditor no expresa lo contrario.

El propósito de esta norma es proporcionar al lector la seguridad de que los cambios en principios de contabilidad no afectan en forma importante la comparabilidad de los estados financieros de un ejercicio a otro, y de que, en caso de afectarla, esto será revelado.

Por último, la tercera parte de la norma tiene como propósito de que, tanto los emisores de los estados financieros como los auditores acepten la responsabilidad de la revelación adecuada en los mismos. La identificación de asuntos que puedan interesar a los lectores de los estados financieros, la decisión de si deben revelarse y cómo, el convencimiento del cliente respecto a las conclusiones, etc., son problemas importantes que demandan la habilidad y buen juicio del auditor.

C A P I T U L O I V

ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

4.1 Generalidades

Desde hace varios años, el estudio del control interno se ha considerado como una parte fundamental de la auditoría externa. Este reconocimiento se ha venido incrementando gradualmente, conforme los auditores se han dado cuenta, de que no siempre resulta práctico y necesario, el examinar todas las transacciones que se efectúan en una empresa, para lograr los objetivos de su revisión.

El estudio y evaluación del control interno se efectúa con el objeto de cumplir con la norma de ejecución del trabajo que dice: "El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría". (1)

Dada la importancia que tiene el examen del control interno y su evaluación para la determinación de la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría, la profesión ha considerado que dicho examen se debe enfocar a

(1) Instituto Mexicano de Contadores Públicos; Normas y Procedimientos de auditoría; Pág. 18

seguir el flujo de las transacciones de cada uno de los ciclos de operación de una empresa.

4.2 Definición

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos lo define como sigue:

"El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de su información financiera, promover eficiencia operacional y provocar adherencia a las políticas prescritas por la administración". (2)

De lo anterior se desprende que los objetivos básicos del Control Interno son:

- a) La protección de los activos de la empresa
- b) La obtención de información financiera, veraz, confiable y oportuna.
- c) La promoción de eficiencia en la operación del negocio.
- d) Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por la administración de la empresa (Gráfica No. 2)

(2) Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Ob. Cit. Pág. 36

OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO
CLASIFICACION DEL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A. C.
"NORMAS Y PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS"

OBJETIVOS
DEL
CONTROL INTERNO

- Protección de los activos de la empresa
- Obtención de información financiera, veraz,
confiable y oportuna
- Promoción de eficiencia en la operación del
negocio
- Promoción de ejecución de operaciones que se
adhieran a las políticas establecidas por
la administración de la empresa

Los controles que sirven para la protección de los activos de la empresa y para la obtención de información financiera veraz, confiable y oportuna, se conocen como controles internos contables. La implantación y mantenimiento de estos controles corresponde al departamento de contabilidad o de finanzas.

Estos controles son de gran interés para el auditor independiente que debe opinar sobre los estados financieros obtenidos de los registros que resultan de los controles mencionados.

Algunas deficiencias en el control interno contable, pueden estar compensadas con buenos controles administrativos u operacionales, por lo que el examen del auditor debe tomarlos en cuenta, aunque su estudio corresponde a la auditoría operacional.

Los controles que promueven la eficiencia en la operación del negocio y los que buscan que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por la administración de la empresa se denominan controles internos administrativos u operacionales.

Para lograr los objetivos antes mencionados, la dirección debe desarrollar políticas e implantarlas a través de una apropiada selección, entrenamiento y compensación de personal, proporcionándole información de los medios para realizarlas,

manteniendo una razonable vigilancia de su ejecución a través de supervisión y controles operativos.

Aunque en algunas ocasiones los controles administrativos están integrados con datos contables, se diferencian de éstos porque su propósito principal es operativo y generalmente se ejerce por departamentos de operación, más bien que por el financiero o contable..

El boletín de Procedimientos de Auditoría (SAP) No. 54 da las siguientes definiciones del control administrativo y contable:

"El control administrativo abarca, pero no se limita al plan de organización y los procedimientos y registros que intervienen en el proceso de decisiones que lleva a la gerencia a autorizar las operaciones. Tal autorización es una función gerencial directamente relacionada con la responsabilidad de lograr los objetivos de la organización y es el punto de partida para establecer el control contable de las operaciones". (3)

"El control contable incluye el plan de organización y los procedimientos y registros que se relacionan con la salvaguarda de los activos y la confiabilidad de los registros fincancieros y, consecuentemente, está diseñado para proveer una ra-

(3) Defliese, Philip L., Johnson, Kenneth. Auditoría Montgomery, Pág.82

zable seguridad de que:

a) Las operaciones se llevan a cabo de acuerdo con las autorizaciones generales o las específicas de la gerencia.

b) Las operaciones se registran en forma tal que 1) permita la preparación de estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados ó cualquier otro criterio que debiera aplicarse a dichos estados y 2) se mantenga el control de los activos.

c) Solo se tenga acceso a los activos o se pueda disponer de ellos de acuerdo con autorizaciones de la gerencia.

d) Los registros de control de los activos se comparen con los bienes mismos a intervalos razonables y se tomen las medidas conducentes en caso de diferencias". (4)

4.3 Elementos del Control Interno

"Los elementos del control interno pueden agruparse en cuatro grupos:

- a) Organización
- b) Procedimientos
- c) Personal
- d) Supervisión" (5)

(4) Deflese, Philip, Johnson, Kenneth. Ob. Cit. Pág. 82

(5) Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Ob.Cit. Pág. 37

a) Organización: Los elementos del control interno que intervienen en la organización son:

- 1.-Dirección: para asumir la responsabilidad de la política general de la empresa y de las decisiones tomadas en su desarrollo.
- 2.-Coordinación: que adapte las obligaciones y necesidades de las partes integrantes de la empresa a un todo homogéneo y armónico; que prevea los conflictos propios de invasión de funciones o interpretaciones contrarias a las asignaciones de autoridad.
- 3.-División de labores: para definir claramente la independencia de las funciones de operación custodia y registro. El principio básico del control interno en este aspecto es, que ningún departamento debe tener acceso a los registros contables en que se controla su propia operación. "El principio de división de funciones impide que aquellos de quienes depende la realización de determinada operación puedan influir en la forma que ha de adoptar su registro o en la posesión de los bienes involucrados en la operación. Bajo este principio, una misma transac -

ción, debe pasar por diversas manos, independientes entre sí". (6)

- 4.-Asignación de responsabilidades: para establecer con claridad los nombramientos dentro de la empresa, su jerarquía y para que se deleguen las facultades de autorización. El principio fundamental en este aspecto consiste en que no se realice transacción alguna sin la aprobación de alguien específicamente autorizado para ello. En todo caso, debe existir evidencia de esta autorización.

b) Procedimientos: para que exista un control interno es necesario que los principios de la organización se apliquen mediante procedimientos que garanticen la solidez de la misma.

- 1.-Planeación y sistematización: la existencia de uno o varios instructivos sobre las diferentes funciones de dirección, división de labores, sistema de autorizaciones y fijación de responsabilidades, garantizan el cumplimiento, por parte del personal, de las políticas de la em-

presa, la uniformidad de los procedimientos, reducen la posibilidad de error, reducen o eliminan el número de decisiones apresuradas que pueden ser dañinas para la empresa, y abrevia el período de entrenamiento.

2.-Registro y formas: un buen sistema de control interno debe procurar procedimientos adecuados para el registro completo y correcto de activos, pasivos, gastos y productos.

3.-Informes: los informes contables constituyen un punto muy importante desde el punto de vista de la vigilancia sobre las actividades de la empresa.

No basta la preparación de informes internos, sino que es importante su estudio cuidadoso por parte de personas capacitadas para juzgarlos y tomar las decisiones pertinentes o hacer las correcciones necesarias.

c) Personal: el sistema de control interno no puede cumplir su objetivo si no existe el personal adecuado para llevarlo a cabo. Los elementos del control interno que intervienen en este punto son:

1.-Entrenamiento: para lograr un personal idóneo

y apto en la realización de las funciones estblecidas por el sistema, es necesario contar con adecuados programas de entrenamiento.

- 2.-Eficiencia: después del entrenamiento, la eficiencia depende del juicio personal aplicado a cada actividad. Se debe adoptar algún método para el estudio del tiempo y esfuerzo empleados por el personal con el fin de medir el grado de eficiencia que existe dentro de la organización.
- 3.-Moralidad: la moralidad del personal constituye un papel muy importante en la estructura del control interno. Por este motivo, la dirección de la empresa debe tener adecuadas políticas de selección de personal y debe mostrar un constante interés en el comportamiento de sus empleados. Un complemento indispensable de la moralidad del personal, como elemento del control interno, lo constituyen las fianzas de fidelidad, para proteger al negocio contra manejos indebidos.
- 4.-Retribución: un personal adecuadamente retribuido, realiza las actividades asignadas con mayor entusiasmo y concentra mayor atención en cumplir con eficiencia sus labores.

Los sistemas de retribución, planes de incentivos, premios, etc., constituyen elementos importantes del control interno.

d) Supervisión: como se mencionó anteriormente, no basta con el diseño de una buena organización, sino que es necesaria una vigilancia constante del desarrollo de los planes de la organización por parte del personal.

La supervisión debe ser ejercida en los diferentes niveles por diferentes funcionarios y empleados y, debe ser en forma directa o indirecta.

Una buena planeación y sistematización de los procedimientos asegura, en gran medida, una supervisión casi automática de los diversos aspectos del control interno.

4.4 Condiciones para que exista un control

"Para hacer posible un control, son indispensables las siguientes condiciones básicas: existencia de sistemas, personal competente para operarlos y documentación en que consten las operaciones y lo que se hace con ellas". (7)

Sistemas:

"Para el control de cualquier operación, es fundamental la existencia de un plan sistemático". (8)

(7) Defliese, Philip, Johnson, Kenneth, Macleod, Roderick, Ob.
Cit. pág. 87

(8) Ibidem. pág. 87

Sin sistema, el control de las operaciones, por pequeña que sea la empresa, resulta imposible, o en el mejor de los casos, infinitamente más difícil y el peligro de descontrol es mucho mayor.

El grado de sistematización afecta directamente a los planes de auditoría, proporcionando mejor o peor evidencia primaria.

Personal competente:

Los planes, sistemas y los controles resultarían inútiles si no existiera personal adecuado para ponerlos en práctica.

Las personas que desempeñan una labor dentro de la empresa, deben tener el nivel de competencia adecuado y la suficiente integridad para sentirse responsable de su realización.

Durante mucho tiempo se ha reconocido que la competencia del personal tiene gran influencia en el control, por lo que el auditor debe estar alerta a la capacidad, responsabilidad y actitud del personal que trabaja para su cliente, con el fin de determinar el grado de alcance y oportunidad que va a dar a sus pruebas, en caso de encontrar irregularidades en el comportamiento de los empleados.

Documentación:

El registro de las operaciones y datos, persigue,

dentro de la institución objetivos tales como comunicación, información, control, análisis, etc. Consecuentemente, el proceso de documentación de las operaciones es inherente a cualquier sistema, ya que no es posible ejercer un adecuado control sobre las operaciones si no se tiene una completa y adecuada descripción de ellas.

4.5 Efecto de las condiciones para el control sobre la auditoría

El auditor, al efectuar su examen de control interno debe tener en cuenta la existencia de dos tipos de controles: los controles básicos y los controles disciplinarios.

a) Controles básicos

"El auditor puede buscar en cualquier sistema de procesamiento de transacciones, los controles básicos que le brinden confiabilidad, aseguren la validez de las operaciones registradas, que estén todas éstas y que aseguren que las cuentas sean correctas.

Como a la dirección de la empresa le interesa conocer los errores en su oportunidad, en la mayoría de los sistemas existen varios puntos de control", (9)

(9) Defliese; Johnson; Macleod. Ob. Cit. Pág. 99

El auditor debe jerarquizar la importancia que va a dar a éstos con el fin de asegurarse de la corrección y confiabilidad de las cuentas de las que finalmente se derivan los estados financieros.

Se puede decir, que las fallas o debilidades de controles básicos producen comunmente, un aumento en la extensión o alcance de los procedimientos de auditoría, pero pueden también producir un cambio en la oportunidad y naturaleza de sus pruebas.

b) Controles disciplinarios o de rutina:

"Estos controles brindan al auditor y al cliente seguridad en la continuidad de los controles básicos". (10)

Conforme se avanza en el entendimiento del control, se vé que el cumplimiento de las rutinas contribuyen también al mantenimiento constante de los controles, y, en consecuencia, su evaluación afecta la oportunidad y algunas veces, la naturaleza de los procedimientos de auditoría que se apliquen.

Por otra parte, se debe considerar que los controles disciplinarios o de rutina establecidos, refuerzan y aumentan la "ecuación de la auditoría", ya que la confiabilidad de la evidencia primaria, se aumentará con la vigilancia efectiva de los controles internos básicos.

(10) Defliese; Johnson; Macleod; Ob. Cit. Pág. 99

4.6 El control interno y los ciclos de transacciones

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos considera que, para establecer una relación más clara entre el estudio del control interno y las pruebas de auditoría, se debe reconocer que las transacciones que se realizan en una empresa pueden agruparse en ciclos de operación, y que pueden definirse objetivos específicos de control interno para cada ciclo, ya que un estudio por cuentas, pierde de vista la dinámica de la empresa.

La agrupación de las transacciones de una empresa, tiene por objeto el proporcionar una visión más completa de la operación del negocio, además de que facilita el estudio y evaluación del control interno.

La formación de los ciclos mediante agrupación de transacciones, varía según la empresa que se estudie y el auditor que lleve a cabo el examen; éste puede identificar tantos ciclos como le resulte práctico; lo importante es que cuando existen enlaces entre los diferentes ciclos, éstos se identifiquen claramente.

Para establecer una base o punto de partida, y para efectos de este trabajo, se tomará la clasificación que Deflie se y Johnson enuncian en su libro "Auditoría Montgomery" y es la siguiente:

- Ciclo de Ingresos
- Ciclo de Egresos
- Ciclo de Producción
- Ciclo de Tesorería

En el inciso 5.3 se presenta detalladamente esta clasificación.

4.7 El Control interno y la auditoría

Al auditor le interesa primordialmente definir la confiabilidad de los datos contables, por lo tanto, su interés en los controles ha sido tradicionalmente mucho más limitado que el de la dirección de la empresa, ya que puede expresar una opinión sobre los estados financieros sin tomar en cuenta todos los asuntos que diariamente preocupan a la gerencia, tales como la diligencia de los vendedores. Sin embargo, existen muchos controles operacionales que influyen directa o indirectamente en los datos contables.

Actualmente los auditores están más calificados en preparación y experiencia para comprender los asuntos y preocupaciones de la gerencia y de los controles administrativos y pueden en consecuencia, aplicar ese entendimiento al trabajo de auditoría, siendo así, más útiles a la empresa que los contrata.

La norma de auditoría referente al trabajo del auditor, que dice que, "debe obtenerse evidencia suficiente y compe

tente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión" (11), requiere la acumulación de elementos que proporcionen dicha evidencia.

Como se explicó en el capítulo anterior, ésta se logra a través de evidencia primaria y evidencia corroboradora.

No se puede obtener una seguridad razonable confiando solamente en cualquiera de estos dos tipos de evidencia, pero, mientras mejor sea la evidencia primaria, se requerirá menos evidencia corroboradora y viceversa.

El control interno determina el grado de confiabilidad de la evidencia primaria, aunque, ni el óptimo control interno proporcionará una seguridad completa; por esto, la evidencia corroboradora servirá para tener una seguridad razonable en la confiabilidad de las cuentas.

Las debilidades de control interno no resultan necesariamente en evidencia primaria errónea, pero aumentan las probabilidades de que lo sea y, por lo tanto, reducen el grado de confianza que se puede depositar en ella. Por esta razón, los auditores se refieren a "debilidades" de control interno, pues la ausencia de alguna forma de control no indica que el sistema sea malo, sino únicamente débil.

(11) IMCP, Ob. Cit. Pág. 18

En estos casos, la obtención de mejor evidencia corroboradora, puede subsanar los efectos de las debilidades de control al recuperar la confianza en la validez de la comprobación primaria de las cuentas.

C A P I T U L O V
ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO
POR CICLOS DE OPERACION

5.1 Generalidades

"¿ Podrá haber nuevos y más efectivos procedimientos de auditoría?".

Es innegable que el campo de acción de los auditores externos se ha visto modificado en los últimos tiempos en forma sustancial, por cambios radicales ocurridos en los negocios y además, porque ahora existen nuevas responsabilidades provenientes de los usuarios de los estados financieros.

Algunos de los fenómenos que han convertido a las empresas en complicados entes económicos y a los que tenemos que enfrentar durante el desarrollo de nuestra actividad profesional son:

-Efectos económicos: la inflación, la devaluación, la escasez de materias primas, la falta de liquidez, la poca disponibilidad de crédito, etc., son fenómenos que tienen graves repercusiones en todas las empresas y que originan cambios importantes en su estructura.

-Crecimiento: resulta sencillo reconocer en nuestro medio que pequeñas empresas, hace unos años, se han convertido en compañías de gran magnitud y, por lo tanto, el volumen de sus transacciones se ha visto incrementado de manera sustancial.

Para hacer frente a este problema de crecimiento, el director financiero debe implantar nuevas y mejores técnicas de control, así como de acumulación y proceso de su información.

-Avance en los computadores electrónicos: como consecuencia del crecimiento, muchas empresas han mecanizado sus registros y ahora cuentan con grandes instalaciones de computadoras. La sofisticación de estos equipos ha alcanzado grandes niveles y la repercusión en el terreno del auditor es trascendental, pues en estos casos las fuentes tradicionales de información, las pistas de auditoría, se ven modificadas.

-Reglas contables: conforme el tiempo pasa, surgen situaciones que originan la emisión de nuevas normas, re -glamentos, etc. A éste respecto, en vía de ejemplo, se pueden mencionar, las disposiciones emitidas para el registro de la pérdida de cambios, las revaluaciones de activos fijos, la con -solidación de estados financieros, el tratamiento de los impuestos diferidos, el registro del arrendamiento financiero, etc.

-Reglamentaciones fiscales: también en materia fiscal han surgido nuevas disposiciones cada vez más complejas, entre las que podemos mencionar la misma Ley del Impuesto Sobre la Renta que establece tratamientos específicos de ingresos, requisitos para las deducciones, retenciones de impuestos, etc., y que a consecuencia de lo dinámico de nuestra economía, tiene modificaciones radicales cada año.

Ante este panorama, el auditor no sólo debe estar consciente de los problemas que se originan, sino que debe con-

vertirse en un experto en cada una de estas materias, a fin de poder resolver en forma satisfactoria, los problemas que está analizando.

Por otra parte, la empresa juega un papel importante en nuestra comunidad. En última instancia, una empresa es el vehículo de administración a quien se asignan las funciones de reunir los capitales disponibles en una sociedad para invertirlos en una forma más productiva y eficiente. A su vez, los recursos generados serán distribuidos a la comunidad en la forma de pago de impuestos, de dividendos, de intereses, de mercanfías, servicios o sueldos y otras prestaciones. En estas circunstancias, la información financiera que produce la empresa debe ser del interés de toda la comunidad y la responsabilidad que adquiere el Contador Público al dictaminar sus estados financieros es trascendental.

En contraste con los cambios ocurridos y que pueden resumirse en el incremento sustancial de volúmenes y la complejidad de las operaciones y sistemas de control, son contadas las innovaciones que se pueden encontrar en el campo de la auditoría.

Desde un punto de vista general, las críticas más importantes que podrían hacerse a la metodología que se utiliza, en la mayoría de los casos, actualmente son:

1.-Si bien existe una norma de auditoría generalmente aceptada, que establece que el auditor debe llevar a cabo un estudio y evaluación del control interno existente en la empresa para definir el alcance, y la oportunidad que va a dar a sus pruebas, no se ha logrado establecer con claridad, hasta qué grado, al encontrar una deficiencia de control interno, se deben aumentar los alcances del trabajo, o aún, requerir procedimientos de auditoría diferentes. Asimismo, cuando el control interno es eficiente, podría haber una reducción en los alcances de la auditoría. Estos son conceptos que hasta la fecha se han mantenido en un terreno meramente subjetivo y dependen exclusivamente del criterio del auditor.

2.-Es indudable que en la actualidad el énfasis que se da a las pruebas de auditoría está enfocado principalmente al examen de las cuentas del Balance General. Estas pruebas están diseñadas para comprobar que los activos indicados en este estado están debidamente representados por bienes en poder de la empresa, ade -

cuadramente valuados y que los pasivos corresponden a obligaciones contraídas y son todos los que adeuda la entidad a una fecha determinada.

- 3.-Por lo que respecta al estado de resultados, generalmente las pruebas se limitan a las denominadas pruebas de procedimiento, y sus alcances son muy reducidos, si se compara el total de operaciones que se verifican, contra el total de operaciones que se realizan a lo largo del período que se revisa. En cierto modo, esto es justificable, puesto que el estado de pérdidas y ganancias en última instancia solamente representa la diferencia entre el Balance General final y el Balance General inicial, de tal suerte que si estos dos han sido revisados habrá una certeza razonable de que ese estado es correcto.
- 4.-En muchas ocasiones los volúmenes y la diversificación de las transacciones que realiza una empresa han obligado a hacer uso de complicados equipos electrónicos, lo que ocasiona un distanciamiento entre la operación y la prepara-

ración de estados financieros, quedando como único enlace, entre ambas, los sistemas que hayan sido implantados para la recopilación, clasificación y proceso de las transacciones.

- 5.-Por las razones anteriores, la auditoría se ha separado en forma casi radical de las operaciones que efectúa la empresa, y éstas se analizan únicamente en las últimas consecuencias, al examinar los saldos finales de las cuentas respectivas, pero sin conocer con el detalle suficiente la operación del negocio, sus sistemas y problemas principales.

La auditoría del flujo de operaciones, o auditoría por ciclos, pretende dar una solución a estos problemas mediante un nuevo enfoque en la evaluación del control interno que permite relacionar directamente la eficacia de éste con la planeación y ejecución de la auditoría y establecer una metodología para el análisis de los riesgos específicos y la aplicación de las pruebas necesarias, congruentes con este objetivo". (1)

(1) Lara Silva, Hugo. Reenfoque de las Pruebas de Auditoría. Contaduría Pública. IMCP

5.2 Objetivos generales de control interno por ciclos de operación

Los objetivos generales del control interno, que se ennumeran a continuación, servirán de base para establecer o identificar los objetivos específicos de control interno por ciclos de transacciones.

Los objetivos generales de control aplicables a todos los sistemas se desarrollan a partir de los objetivos básicos de control interno, -que se definieron en el capítulo IV-, siendo más específicos para facilitar su aplicación. Los objetivos de control de ciclos se desarrollan a partir de los objetivos generales de control de sistemas, para que se apliquen a las diferentes clases de transacciones agrupadas en un ciclo.

Los objetivos generales de control interno pueden ennumerarse como sigue:

"Objetivos de autorización

-Todas las operaciones deben realizarse de acuerdo con autorizaciones generales o especificaciones de la administración.

- a) Las autorizaciones deben estar de acuerdo con criterios establecidos por el nivel apropiado de administración.
- b) Las transacciones deben ser válidas para cono-

cerse y someterse a su aceptación oportunamente.

- c) Todas y solamente aquellas transacciones que reúnan los requisitos establecidos por la administración, deben reconocerse como tales y procesarse oportunamente.
- d) Los resultados de procesamiento de transacciones deben informarse oportunamente y estar respaldados por archivos adecuados.

Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones.

Todas las operaciones deben registrarse para permitir la preparación de estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados o cualquier otro criterio aplicable a dichos estados y para mantener en archivos apropiados datos relativos a los activos sujetos a custodia.

- a) Las transacciones deben clasificarse en forma tal que permitan la preparación de estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados y el criterio de la administración.
- b) Las transacciones deben quedar registradas en

el mismo período contable, cuidando específicamente que lo sean aquellas que afectan a más de un ciclo. Es importante que cuando existan enlaces entre los diferentes ciclos éstos se identifiquen claramente para verificar que se han hecho cortes de operación adecuados.

Objetivos de salvaguarda física

-El acceso a los activos sólo debe permitirse de acuerdo con autorizaciones de la administración.

Objetivos de verificación y evaluación

-Los datos registrados relativos a los activos sujetos a custodia, deben compararse con los activos existentes a intervalos razonablemente y tomar las medidas apropiadas respecto a las diferencias que existan.

- a) El contenido de los informes y de las bases de datos y archivos debe verificarse y evaluarse periódicamente.
- b) Deben existir controles relativos a la verificación y evaluación periódica de los saldos que se informan en los estados financieros, ya que este objetivo complementa en forma importante a los mencionados anteriormente". (2)

(2) Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría. Boletín E-02. Estudio y Evaluación del Control Interno; párrafos 13 a 29

5.3 Mecánica de identificación de ciclos de transacciones

Como se explicó anteriormente, el propósito de agrupar las transacciones en ciclos, tiene por objeto facilitar al auditor la identificación de transacciones similares, sujetas eventualmente a una serie de técnicas de control interno, también similares e identificables con los objetivos de control interno específicos para cada ciclo, que permitan al auditor evaluar el control interno en función del cumplimiento de sus objetivos.

La identificación de los ciclos de transacciones es fundamental para que el auditor pueda determinar los objetivos de control interno en cada ciclo y las técnicas de control diseñadas para lograr dichos objetivos.

Se debe recordar que la agrupación de las transacciones en ciclos varía en función de las características de cada empresa, pero entre mayor número de actividades se agrupen en un ciclo, se facilitará la aplicación del concepto de auditoría por ciclos de transacciones.

En general, y en el sentido más amplio, el ciclo de operación de una empresa "comprende el lapso que la misma emplea para convertir el efectivo obtenido de sus accionistas e invertido en el objeto del negocio, en efectivo nuevamente a

disposición del negocio y de los accionistas". (3)

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos señala en su Boletín E-02 Estudio y Evaluación del Control Interno, la existencia de cuatro ciclos de transacciones:

- "a) Ciclo de Tesorería.- Agrupa normalmente transacciones que se registran en cuentas de efectivo en caja y bancos, cuentas de inversiones temporales, reservas, préstamos bancarios, y cuentas de inversión de los accionistas, así como las que se derivan de éstas, por ejemplo, intereses ganados y pagados.
- b) Ciclo de Egresos.- Agrupa las transacciones que afectan a las cuentas que se utilizan para controlar y registrar los egresos normales de la entidad, para hacer pagos a los proveedores, por la compra de bienes y servicios, a los empleados por los servicios prestados, al gobierno por impuestos de toda clase, etc.
- c) Ciclo de Producción.- Agrupa las cuentas involucradas en el proceso de producción tales co-

(3) IMCP, Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría; Boletín E-02 Estudio y Evaluación del Control Interno, Anexo 3

mo: inventarios, propiedades, planta y equipo, pasivos acumulados y costos de producción.

- d) Ciclo de ingresos.- Agrupa transacciones que se registran en las cuentas de efectivo en caja y bancos, clientes, ventas, y las correlativas, tales como, estimación para cuentas de cobro dudoso, bonificaciones, rebajas y descuentos sobre ventas, costo de ventas, gastos de ventas, etc.". (4)

5.4 Metodología del Estudio de Control Interno por Ciclos de Transacciones.

La metodología para llevar a cabo el estudio y evaluación del control interno por ciclos, se puede decidir, en general, en tres momentos:

- "- Análisis general de riesgos
- Análisis específico de riesgos
- Diseño de pruebas de auditoría y preparación del programa de trabajo". (5)

(4) IMCP. Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría; Boletín E-02. Anexo 3

(5) IMCP. Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría; Boletín F-05. Apéndice I

En este capítulo se detallan los componentes de cada uno de los incisos mencionados.

5.4.1 Análisis general de riesgos

I) Comprensión de los sistemas del cliente

En esta etapa, que corresponde a la planeación de la auditoría, el auditor aplica sus conocimientos de negocios para analizar en forma general la influencia, (grado de riesgo) que puedan tener en su trabajo factores tales como:

- "- Características de la industria en que opera la entidad,
- la organización general de la entidad como tal,
- la naturaleza general del sistema de contabilidad y de las técnicas de control interno establecidas,
- los problemas de negocios específicos de la entidad y
- la revisión analítica de los estados financieros". (6)

La comprensión de los sistemas del cliente puede darse a través de los siguientes procedimientos:

(6) IMCP. Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría. Boletín E-02. Párrafo 42

- + Preparación preliminar: el auditor debe informarse sobre la industria o giro de su cliente y sus problemas particulares, mediante el estudio de publicaciones especializadas en el ramo o literatura de la compañía misma, tales como su informe anual, folletos o las noticias que publique.

Las cámaras de industria y comercio emiten un gran número de publicaciones especializadas en las que el auditor puede encontrar información y temas de actualidad concernientes a las operaciones de su cliente; aunque este material generalmente es muy técnico, se recomienda que el auditor lo estudie para estar enterado de ello como parte de su comprensión del ambiente de negocios de su cliente.

- + Papeles de trabajo de auditorías anteriores, en caso de existir: este renglón es especialmente importante cuando se trata de la primer auditoría que un Contador Público hace a ese cliente. Es costumbre que si una empresa cambia de auditores, el anterior ponga a disposición del siguiente, cualquier información disponible en sus papeles de trabajo.

Esta información puede ser una fuente muy adecuada para conocer el sistema de contabilidad, el control interno y las políticas contables, así como la composición de los saldos iniciales de cada cuenta.

- + Entrevistas: si las entrevistas con los altos funcionarios de la entidad se conducen adecuadamente, pueden ser la parte más efectiva de un examen.

Mediante éstas, el auditor puede obtener un rápido y global entendimiento inicial de su cliente, y mientras más profunda y mejor sea su comprensión inicial, más sistemática será su planeación y ejecución de las pruebas de auditoría y otras fases de su revisión.

- + Recorrido por la planta y oficinas: el simple hecho de dar un paseo por las oficinas y la planta del cliente le puede dar al auditor experimentado muchos indicios acerca de los sistemas de contabilidad y de control de su cliente, ya que el grado de sistematización y de disciplina se puede captar, a primera vista, por el arreglo físico del lugar y por la forma de conducirse de quienes allí trabajan.

- + Manuales de procedimientos: muchas compañías, principalmente las grandes y complejas tienen manuales de prácticas y procedimientos y conviene que el auditor obtenga un juego completo de ellos, principalmente de los que se refieren a funciones de contabilidad y control. Los manuales de procedimientos pueden ayudar frecuentemente al auditor a aclarar fases particulares de los sistemas del cliente, pero por lo común, son demasiado detallados y extensos para ayudarlo efectivamente en su esfuerzo inicial de entender al cliente; más bien, estos manuales le sirven como punto de referencia conforme avanza la auditoría.

Con estas herramientas, el auditor, en esta etapa de la auditoría, efectúa un análisis general del riesgo implícito en el trabajo que va a realizar, con el propósito de considerarlo en el programa de trabajo y también, para identificar poco a poco las características específicas de la empresa con los ciclos de transacciones en los cuales dichas características se van a agrupar.

Dado que es necesario que el auditor tenga la certeza de que los controles establecidos por el cliente dan una seguridad razonable de que se cumplen los objetivos generales

de autorización, de procesamiento y clasificación de transacciones, de salvaguarda física y de verificación y evaluación, debe ir más allá de este análisis general.

II) Identificación de ciclos de transacciones.

El segundo paso dentro de esta etapa consiste en la "identificación de ciclos de transacciones" cuyo control interno va a ser estudiado y evaluado.

Como se explicó anteriormente, dependerá de las características de la entidad y del criterio del auditor, la agrupación de las operaciones en ciclos.

5.4.2 Análisis específico de riesgos.

El análisis específico de riesgos y su relación con las pruebas del auditor.

La auditoría de estados financieros es un trabajo profesional que está expuesto a riesgos. Cada vez que el auditor emite una opinión, existe la posibilidad o el riesgo, de que haya llegado a una conclusión equivocada y de que los estados financieros no presenten información razonablemente correcta.

"El riesgo de que existan equivocaciones en los estados financieros, producto de errores o irregularidades en los sistemas de contabilidad, se reduce radicalmente si las

técnicas de control interno contable logran sus objetivos".(7)

Cuando las técnicas de control interno cumplen con los objetivos internos, se reduce el riesgo, y, por lo tanto, el auditor puede confiar en mayor grado en que los sistemas de contabilidad establecidos, producirán estados financieros sin errores importantes. Esto a su vez indica que podrá hacer menos pruebas para cumplir con la norma de auditoría de "obtención de evidencia suficiente y competente", para respaldar su opinión.

No quiere decir lo anterior, que pueda confiarse absolutamente en el control interno contable, y no sea necesario realizar pruebas; los controles internos tienen limitaciones y se mantienen normalmente en la empresa para tener certeza razonable, pero no absoluta, de que se logran los objetivos establecidos por la misma.

Es en esta etapa en la que el auditor va a evaluar los controles establecidos y, en base a los resultados obtenidos, va a diseñar las pruebas que considere necesario aplicar.

Metodología y procedimientos para llevar a cabo el análisis específico de riesgos.

(7) IMCP; Boletín E-02, Estudio y Evaluación del Control Interno Párrafo No. 50.

Esta etapa de la auditoría, que puede considerarse la más importante, se lleva a cabo a través de los siguientes pasos:

5.4.2.1 Identificación de funciones.

Una vez que han sido identificados los ciclos de transacciones que se van a estudiar, se deben identificar las funciones que componen a cada uno de los ciclos.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, define una función como sigue:

"Una función es una tarea importante que se ejecuta dentro de cada ciclo para reconocer, autorizar, procesar, clasificar, controlar, verificar o informar las transacciones dentro de un sistema que procesa transacciones relacionadas lógicamente". (8)

5.4.2.2 Identificación de objetivos de control interno.

Una vez identificados y determinadas las funciones de cada ciclo de transacciones, el auditor deberá identificar los objetivos de control interno aplicables a cada función.

5.4.2.3 Obtención de información.

(8) IMCP; Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría; Boletín F-05 Metodología para el estudio y evaluación del control interno por ciclos. Párrafo 13.

Para documentar los procedimientos que se llevan a cabo en cada ciclo de operación, es necesario que el auditor obtenga información acerca del sistema, los procedimientos y controles de la empresa.

Esta información puede ser obtenida a través de los datos contenidos en el expediente continuo de auditoría, de observaciones directas del procesamiento de las transacciones y principalmente de entrevistas con el personal del cliente; en caso de que la información se encuentre ya documentada en papeles de trabajo de años anteriores, se debe actualizar cada año a través de una entrevista con el personal responsable.

Las entrevistas y observaciones que se llevan a cabo, deben diseñarse con el fin de obtener información de cómo logra la empresa los objetivos de control interno. Es necesario, en todos los casos, que se dé un especial énfasis a las técnicas de control que se emplean para prevenir o detectar errores y para evitar la inserción de transacciones no autorizadas en el flujo.

5.4.2.4 Documentación del sistema

A través de la elaboración de "Memorándum Descriptivo", gráficas de flujo de operaciones o la utilización de cuestionarios de control interno, el auditor debe documentar el proceso de las transacciones.

El detalle de la información que se incluya en esta documentación, depende del grado de profundidad a que se quiere llegar.

No se intenta en ningún caso que en esta documentación se muestren todos los procedimientos del proceso, sino más bien, que se resuma en la misma, el flujo de las transacciones en términos de su importancia, para lo cual, esta documentación deberá contar por lo menos con los siguientes elementos:

- "a) Documentos fuente e informes que se preparan,
 - b) pasos principales de procesamiento,
 - c) archivos utilizados durante el procesamiento y
 - d) enlace con otros ciclos, sistemas o funciones".
- (9)

En resumen, al preparar esta documentación no se intenta demostrar como se controla el procesamiento de las transacciones, sino cómo estas influyen y se procesan a través del sistema.

Como se mencionó anteriormente, existen tres formas para documentar la información obtenida, las cuales se detallan a continuación:

(9) IMCP. Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.
Boletín F-05. Párrafo 17.

Gráficas de flujo o fluxogramas:

Una gráfica de flujo sirve para dos propósitos necesarios: comprensión y comunicación; expresa procedimientos en forma gráfica por lo que facilita su comprensión; en la misma forma, el fluxograma provee un medio superior para comunicar información. Permite al auditor estar en condiciones de identificar peculiaridades de control del sistema y ésto, le permite enfatizar los asuntos que conciernen a la auditoría.

La elaboración de gráficas de flujo promueve eficiencia y uniformidad en la preparación de papeles de trabajo y mejora la comunicación entre aquellos que están involucrados en una auditoría.

Para obtener los beneficios de la formulación de gráficas de flujo, la firma de Contadores Públicos, Coopers & Lybrand, en sus enunciados sobre Política Internacional, menciona los siguientes criterios a considerar:

- "a) Los procedimientos deben mostrarse en secuencia,
- b) todas las copias de los documentos deben ser tomadas en cuenta y explicadas cuando tengan significado contable,

- c) debe mostrarse el mantenimiento de archivos y la preparación de informes con significación contable,
- d) debe mostrarse el flujo de la documentación entre los diferentes departamentos del negocio y
- e) debe mostrarse el título o puesto y, cuando sea práctico, el nombre de las personas que ejecuten el procedimiento". (10)

A continuación se presentan algunos de los símbolos más comúnmente utilizados en la elaboración de las gráficas de flujo:

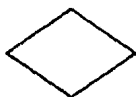
(10) Coopers & Lybrand, Enunciados sobre Política Internacional
A-10

SIMBOLOGIA PARA ELABORAR UN DIAGRAMA DE FLUJO

REPORTE



DOCUMENTO

DECISION /
RAMIFICACION

CONECTOR



ARCHIVO



DISCO MAGNETICO



CINTA PERFORADA

CINTA DE PROCESO
MAGNETICA

TARJETA PERFORADA

TIRA DE PAPEL
PERFORADA

Memorándum descriptivo o narrativo.

Como su nombre lo indica, el memorándum descriptivo consiste en una descripción o narración de las operaciones que se llevan a cabo dentro del ciclo. A pesar de que las descripciones narrativas pueden ser perfectamente satisfactorias, se prefiere la utilización de las gráficas de flujo, ya que proporcionan mayor claridad.

En algunas ocasiones, el narrativo se utiliza como complemento a la gráfica de flujo; por ejemplo, se puede hacer un memorándum descriptivo de aquellos procedimientos de control que se ejecuten esporádica o accidentalmente y no como parte del proceso de la transacción. En otras ocasiones, se incluye, a un lado de la gráfica, una breve narración de la mayor parte de las operaciones, para facilitar el entendimiento de la misma, sobre todo en lo que se refiere a límites de autoridad, explicación de cómo se evidencian los controles y frecuencia de operación del control.

Cuestionario de Control Interno

Para facilitar el estudio y evaluación del control interno de una empresa, y dado que los objetivos del control interno son limitados y muy similares de un sistema a otro, los auditores optan por elaborar listas de los controles que generalmente deben encontrarse y usan esas listas en todos

sus trabajos. Estas listas constituyen los Cuestionarios de Control Interno.

Estos se pueden organizar clasificando las preguntas de acuerdo con los objetivos del control y cada una referirse a la presencia de las medidas de control deseable para lograr el objetivo de que se trate.

Una contestación negativa al cuestionario, indica la posibilidad de una falla de control. En este caso, el auditor deberá investigar si existe algún control supletorio para satisfacer el control de que se trate. De no existir ninguno, se estará ante la presencia de una debilidad de control interno, lo cual hará que el auditor estudie y considere su efecto en la confiabilidad de la evidencia primaria de las operaciones, lo cual corresponde ya a una evaluación del control interno, la cual se estudiará más adelante.

Es conveniente mencionar que en algunas firmas de contadores, se acostumbra utilizar simultáneamente las tres formas de registro, siendo complemento una de otra.

Las gráficas de flujo de transacciones, el memorándum descriptivo y el llenado de cuestionarios de control interno no tienen que ser necesariamente preparadas por el auditor; es recomendable que se aliente a la empresa para que personal calificado a su servicio pueda efectuar este trabajo y

obtenga o actualice todo aquel material de respaldo que el auditor requiera.

La participación de la empresa en estos trabajos, además de reducir el esfuerzo de la auditoría, ayudará a concentrar la atención de la gerencia en la importancia de los controles.

Es muy importante que cuando estos trabajos sean preparados por la empresa, el material resultante debe ser verificado y evaluado con todo cuidado por el auditor responsable.

Para el personal del equipo de auditoría que prepara las gráficas de flujo de transacciones, los memorándums descriptivos o utilice los cuestionarios, es muy importante que conozca cómo fluye un hecho económico desde su inicio hasta su inclusión en los estados financieros. En otras palabras, debe saber:

- . Cómo se conoce el hecho
- . Cómo se acepta como una transacción
- . Cómo se procesa
- . Cómo se informa
- . Cómo se autoriza
- . Cómo se relaciona con las fuentes de datos y con los enlaces con otros ciclos de transacciones.

5.4.2.5 Identificación de técnicas de control interno

Una vez que se ha documentado el sistema, el siguiente paso es la identificación de técnicas de control interno utilizadas por la empresa en cada función, con el objeto de poder obtener una certeza razonable de que el objetivo de control interno se logra total o parcialmente.

Las técnicas de control interno deberán agruparse por objetivos y cada técnica deberá identificarse con un objetivo específico.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos define una técnica de control interno como sigue:

"Las técnicas de control interno, son el conjunto de actividades que se emplean para prevenir, detectar y corrigir errores o irregularidades que pudieran ocurrir al procesar y registrar transacciones. En virtud de lo anterior, el auditor deberá concentrar mayor atención en las técnicas de control interno que en actividades aisladas de procesamiento".

(11)

5.4.2.6 Evaluación del Control Interno

Una vez identificadas las técnicas de control interno utilizadas por la empresa en cada función, el auditor de

(11) IMCP. Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría. Boletín F-05; Párrafo 34.

berá anotar y documentar sus juicios en cuanto a si las técnicas de control interno usadas por la empresa logran cada objetivo, lo logran parcialmente o si no lo logran.

El boletín F-05 Metodología para el estudio y evaluación del control interno por ciclos de transacciones dice que:

"La evaluación del control interno es la etapa modular del trabajo de auditoría, ya que con base en la misma se diseñará el programa de trabajo relativo, por lo que esta etapa deberá ser efectuada por un miembro experimentado del equipo de auditoría". (12)

La evaluación del control interno se logrará mediante:

"a) La identificación específica de aquellos objetivos de control del ciclo que se logran satisfactoriamente y de aquellas técnicas de control en las que el auditor pueda aparentemente confiar al fijar el alcance de las pruebas sustantivas tentativas.

b) La identificación específica de los objetivos de control del ciclo que no se logran, o se logran parcialmente, describiendo los riesgos de logro incompleto o nulo". (13)

(12) IMCP. Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría. Boletín F-05; Párrafo 38

(13) IMCP. Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría. Ibidem. Párrafo 40 y 41

La conclusión de que se logra un objetivo de control interno de ciclos significa que, a juicio del auditor que hace la evaluación, existe certeza razonable de que pueden prevenirse o descubrirse los errores importantes mediante las técnicas de control establecidas.

Una conclusión de que no se logra un objetivo, o solo se logra parcialmente, indica que la certeza razonable no existe, y que por lo tanto, pueden ocurrir errores o irregularidades que no se descubrirán ni corregirán mediante la ejecución rutinaria de las técnicas establecidas.

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

- "¿ Qué podría salir mal? ¿Evitarían las técnicas expresadas que suceda esto?
- . Si sucediera ¿ se descubriría en la ejecución normal de los deberes? ¿si así fuera, cuándo?
- . Si no se descubriera el error o la irregularidad en forma oportuna, ¿qué efecto tendría esto en los saldos que aparecen en los estados financieros de la empresa?". (14)

(14) IMCP. Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, Boletín F-05. Párrafo del 49 al 51

Si al contestar las preguntas anteriores se llega a la conclusión de que podrían ocurrir errores o irregularidades y afectarse en forma importante los saldos que aparecen en los estados financieros de la empresa, es necesario contestar una pregunta más:

"¿ Qué pruebas sustantivas específicas deben diseñarse para determinar el efecto de los errores o irregularidades, si los hubiera, sobre los estados financieros?". (15)

Los elementos de juicio antes mencionados, son de suma importancia para que el auditor pueda llevar a cabo una adecuada evaluación de si las técnicas de control que tiene la empresa logran o no los objetivos de control interno del ciclo.

5.4.2.7 Importancia del cuestionario de control interno en la evaluación del control interno

La mayoría de los auditores encuentra de utilidad el uso de los cuestionarios de control interno para evaluar los sistemas de control.

Un cuestionario general recuerda al auditor las medidas normales de control y le ayuda a identificar aquellas

(15) INCP. Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.
Boletín F-05. Párrafo 53

que faltan en el sistema que se está revisando; aunque el cuestionario es una herramienta útil y de aplicación general, no es esencial para una adecuada evaluación de los controles, particularmente si se han preparado cuidadosamente los fluxogramas que le ayudan a identificar las deficiencias y puntos débiles de control.

Como se citó con anterioridad, una contestación negativa, indica la posibilidad de una falla en ese control y hará que el auditor estudie y considere su efecto en la confiabilidad de la evidencia primaria de las operaciones.

No hay que perder de vista que la falta de una medida de control puede no tener un efecto significativo en la confiabilidad de la información que el sistema produce.

Algunos controles operacionales pueden compensar esa omisión y, en consecuencia, una contestación negativa simplemente debe guiar al auditor a estudiar, indagar y reconocer la situación.

Por otra parte, la omisión puede tener importancia, ya sea presente o potencial, y requerir que se dé un giro a la lógica de la auditoría, pues el auditor debe sentir la necesidad de obtener más evidencia corroboradora.

En cualquier caso, una contestación negativa requiere una explicación racional y normalmente el auditor debe estar en posición de obtenerla y apoyar su conclusión en sus

papeles de trabajo.

Si el auditor no cuenta con evidencia de la relación entre su evaluación del control interno y sus programas, corre el riesgo de dejar una laguna en la lógica de la planeación de la auditoría.

Una contestación afirmativa al cuestionario de control interno, significa que existen, en la empresa, las técnicas adecuadas para cumplir con los objetivos de control interno, lo que da al auditor certeza razonable de que la información producida por el sistema es correcta.

5.4.3 Diseño de pruebas de auditoría y preparación del programa de trabajo.

5.4.3.1 Programa de trabajo:

La evaluación preliminar de los controles que operan en la empresa, proporciona una base para esbozar el programa de trabajo a cumplir.

El programa de auditoría es "una lista, generalmente detallada, de los pasos a seguir en el curso de un examen; indica su naturaleza y extensión; ayuda a distribuir y determinar la oportunidad del trabajo; evita omisiones y duplicaciones y muestra el trabajo que se ha hecho cuando se usa para este

control" (16)

El programa de trabajo debe estar claramente relacionado con los memorándums, fluxogramas y cuestionarios de control interno, para que se pueda establecer una relación entre los controles y las pruebas que se aplican para su revisión.

A este respecto, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos dice:

"Las gráficas de flujo de transacciones, los memorándums descriptivos, y los cuestionarios, deben estar diseñados de tal forma que se puedan hacer referencias cruzadas de las técnicas de control identificadas en los mismos a los pasos del programa de auditoría escrito, según el cual debe probarse el cumplimiento de las técnicas de control, igualmente, las pruebas sustantivas pueden tener referencias cruzadas con las distintas evaluaciones.

'Estas referencias cruzadas son los eslabones esenciales entre los controles contables internos y el consiguiente alcance de las pruebas de cumplimiento y sustantivas'.

(17)

(16) Defliese, Johnson; Auditoría Montgomery: Pág.111

(17) IMCP; Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría; Boletín F-05, Metodología para el estudio y evaluación del control interno; párrafo 55

El programa de trabajo es la culminación, el resultado principal del proceso de planeación, y dicho programa refleja por lo tanto, los juicios hechos. Además, es esencial para todos los niveles de responsabilidad: para el auditor responsable de la auditoría sirve para darle la seguridad de que el trabajo se planeó adecuadamente; para el auditor que ejecuta el trabajo, sirve como la base de planeación y supervisión y para el auxiliar, sirve como guía para la ejecución del trabajo.

Cuando se va a confiar ampliamente en los controles internos resulta conveniente organizar el programa de trabajo conforme fluyen las transacciones y ordenar los pasos en la misma secuencia en que se ejecuten las diferentes operaciones.

En general, es útil organizar el programa de trabajo casi en el mismo orden que se va a ejecutar.

Al planear la secuencia del trabajo deben tomarse en consideración los siguientes factores:

- Normalmente las pruebas de cumplimiento deben completarse antes de comenzar las pruebas sustantivas.
- Los pasos del programa que utilicen el mismo documento o comprendan entrevistas con la misma persona se ejecutan, más eficientemente, al

mismo tiempo.

- Algunos de los requisitos de las empresas en cuanto a la oportunidad de las pruebas pueden ser inflexibles y, por lo tanto, se requerirá entonces que los esfuerzos de la auditoría ocurran en un tiempo determinado o en una secuencia determinada.

5.4.3.2 Diseño de las pruebas de auditoría.

El análisis general del riesgo, las revisiones de los flujos de transacciones a través de gráficas, memorándums o cuestionarios, así como el estudio y evaluación de los controles internos contables de una empresa, tienen como objetivo identificar los riesgos generales y específicos asociados a una auditoría de estados financieros. Una vez efectuada la evaluación del control interno, el auditor podrá diseñar en forma congruente con dicha evaluación, pruebas sustantivas y de cumplimiento bien balanceadas que le permitan emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros de la empresa.

En algunos casos, el auditor puede llegar a la conclusión de no confiar en ningún grado en los controles internos con respecto a una clase de transacciones, y por lo tanto, eliminar la necesidad de probar el cumplimiento de los con

troles. En estos casos, el efecto de estas transacciones en los estados financieros de la empresa, será probado por el auditor a través de un mayor alcance de sus pruebas sustantivas.

Por otra parte, un análisis de riesgos específicos mediante la revisión del control interno de un ciclo, indicará aquellos campos en los que el auditor pueda confiar hasta cierto punto en los controles contables internos de una empresa y determinar si puede reducir el alcance de sus pruebas.

5.5 Terminología

Todos los procedimientos y pruebas de auditoría, están orientados a uno o más de los siguientes propósitos:

- a) Confirmación de que el auditor entiende los sistemas y procedimientos del cliente.
- b) Obtención de evidencia de que los controles están funcionando, para así tener confianza en las cuentas fundamentales.
- c) Validación de un hecho o una declaración, tal como el saldo de una cuenta o corroboración de la relación entre cuentas.

Aún el auditor principiante debe entender bien lo que se busca con una prueba determinada, y conocer lo suficiente al cliente para poder ubicarla dentro de la lógica de la au

ditoría.

Un problema de terminología es que todas las palabras que se utilizan en auditoría son de uso común y tienen significados y usos más allá de su aplicación en la auditoría, por lo que es muy fácil darles un significado equivocado.

Por esta razón, es muy importante que exista una relación lógica entre los términos utilizados y su aplicación, y que se tenga, si es posible, una definición precisa.

Considerando estos objetivos, se utiliza la definición del SAS No. 1 (Statement on Auditing Standards), en su párrafo No. 320.55 y 320.70, que definen los términos de "pruebas de cumplimiento" y "pruebas de sustancia" como sigue:

"El propósito de las pruebas de cumplimiento es proporcionar una seguridad razonable de que los procedimientos de control contable se están aplicando como se han diseñado".(18)

"El propósito de las pruebas de sustancia es obtener evidencia acerca de la validez y de la corrección contable del registro de las operaciones y de los saldos o, en caso contrario, de errores o irregularidades en ello". (19)

(18) DeFliese, Johnson; Ob. Cit. Página 125

(19) Ibidem. Pág. 125.

Por su parte, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos las define como sigue:

"El propósito de las pruebas de cumplimiento es proporcionar una certeza razonable de que los procedimientos de control interno contable se están aplicando en la forma prescrita". (20)

"Por lo que se refiere a pruebas sustantivas, éstas pueden definirse como pruebas de las transacciones y de los saldos que se reflejan en los estados financieros, con el propósito de obtener evidencia acerca de la validez y la propiedad del tratamiento contable de las transacciones y saldos, o en su caso de los errores o irregularidades que pueden existir en los mismos". (21)

Como el objetivo de los procedimientos o pruebas de auditoría es producir evidencia suficiente y competente para apoyar la opinión del auditor, las clases de pruebas de auditoría que se aplican se relacionan con las clases de evidencia que se requiere.

(20) IMCP. Comisión de Normas Y Procedimientos de Auditoría. Boletín E-02, Estudio y evaluación del control interno; párrafo 59

(21) Ibidem; Párrafo 60

Como se concluyó en el capítulo III, se requiere de dos clases de evidencia para lograr una evidencia suficiente y competente:

Evidencia Evidencia Evidencia suficiente
Primaria + Corroboradora = y competente

La validez de la evidencia primaria se establece con los resultados de las pruebas de cumplimiento o pruebas de funcionamiento, y comprende las cuentas mismas, los libros diario y mayor, y los papeles de trabajo que producen las cifras cuya síntesis figura en los estados financieros. Las pruebas de funcionamiento proporcionan al auditor la seguridad razonable de que el sistema de control interno propicia la validez de la evidencia primaria.

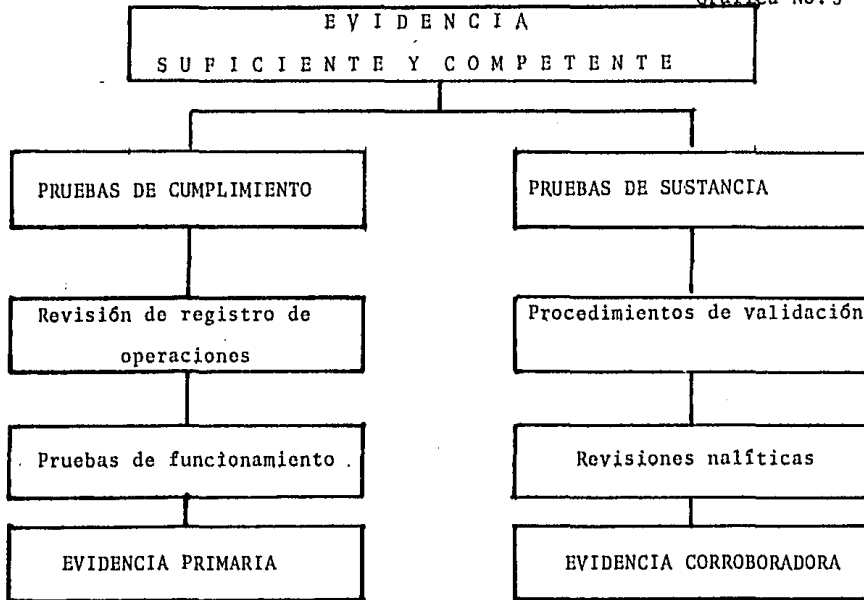
La evidencia corroborativa que se obtiene por medio de las pruebas de sustancia, "de afuera del sistema contable" y verifica los resultados de éste, comprende elementos tales como las confirmaciones de terceras personas, las firmas de autorización, los endosos e iniciales en documentos, así como la evidencia que se obtiene por la observación, recuento, cálculo o razonamiento.

Las pruebas de sustancia brindan medios ajenos al sistema de contabilidad con los cuales el auditor puede asegurarse razonablemente de que los saldos de las cuentas y

otra información que emana del sistema son válidos.

Estas pruebas abarcan dos clases de procedimientos de auditoría:

- pruebas de detalle del registro de operaciones y de saldos, también llamados "procedimientos de validez" y
- revisiones analíticas de relaciones y tendencias significativas y la consecuente investigación de fluctuaciones anormales.



Cuadro tomado de "Auditoría Montgomery" Deffliese Johnson, Macleod. Pág. 126

Se puede decir, en resumen, que cada una de las categorías de pruebas cumple con diferentes propósitos:

La revisión del registro de operaciones, confirma la comprensión del auditor de los sistemas y controles del cliente.

Las pruebas de funcionamiento, proporcionan evidencia de que los controles están funcionando debidamente.

Los procedimientos de validación comprueban la sustancia de los saldos de las cuentas.

Las revisiones analíticas corroboran las relaciones entre las cuentas.

5.6 Pruebas de cumplimiento

Como ya se mencionó, una prueba de cumplimiento es la comprobación de que una o más técnicas de control interno están en operación durante el período auditado.

Generalmente no es necesario probar todas las técnicas identificadas en las gráficas de flujo de transacciones, memorándums descriptivos o cuestionarios que contribuyen al logro total o parcial de los objetivos de control del ciclo.

La selección y extensión en que se prueben varias técnicas de control depende de:

La importancia de un ciclo con relación a los saldos de las cuentas mostradas en los estados financieros.

La importancia de un objetivo de control en un ciclo de transacciones.

La importancia de una técnica en particular para el logro de un objetivo de control del ciclo.

La amplitud con que se pruebe la técnica en otros campos de la auditoría.

La naturaleza y la oportunidad de las pruebas de cumplimiento están relacionadas entre sí. Existen técnicas

de control interno que producen evidencia documentada, la cual puede examinarse en cualquier momento, sin embargo, existen otras, como por ejemplo, la supervisión estrecha del personal, que no dejan evidencia documental. En este caso, el cumplimiento puede probarse mediante observación visual directa durante el período que se está examinando.

El examen de transacciones para determinar si fueron procesadas correctamente, no es lo más recomendable para probar que los controles estaban operando. Esta prueba puede respaldar una conclusión de que los controles no están funcionando mal, pero el procesamiento exacto no es necesariamente una indicación de que los controles estaban operando.

Debido a lo anterior, resulta más conveniente verificar la operación de las técnicas de control mismas, que verificar los resultados del procesamiento.

Como regla general, las pruebas de cumplimiento deberán complementarse antes de iniciar las pruebas sustantivas, con el fin de ajustar eficientemente el alcance de éstas; las pruebas de cumplimiento demuestran que determinados controles no están, de hecho, operando, o lo están haciendo eficientemente.

5.7 Pruebas sustantivas

Como ya se explicó, la característica esencial de las pruebas sustantivas, es que están diseñadas para llegar a una conclusión con respecto a un saldo de una cuenta, sin importar los controles contables internos sobre los flujos de transacciones que se reflejan en el saldo.

Las pruebas sustantivas incluyen técnicas tales como: confirmaciones, observación física, cálculo, inspección, investigación, etc. Es importante señalar que una prueba sustantiva no es necesariamente una revisión detallada al 100 %.

Debido a lo anterior, la naturaleza y extensión de las pruebas sustantivas dependerán de la probable naturaleza y volumen de errores que pudieran ocurrir en los procesos contables de la empresa, que no fueron descubiertos por las técnicas de control interno empleadas en la misma.

Es obvio que a menor cantidad de errores de importancia que pudieran ocurrir, mayor será la limitación del alcance de las pruebas sustantivas. Por lo tanto, en aquellos casos en que la debilidad de los controles internos puedan permitir errores en los estados financieros pero, debido a diferentes razones, el número de tales errores probables y su importancia relativa en conjunto sean pequeños, podría ser apropiado limitar el alcance de las pruebas sustantivas.

También es cierto, que en algunos casos el esfuerzo y tiempo para llevar a cabo las pruebas de cumplimiento puede ser tal, que el auditor determine que resulta más práctico llevar a cabo pruebas sustantivas para llegar a una conclusión respecto de una cuenta o transacción.

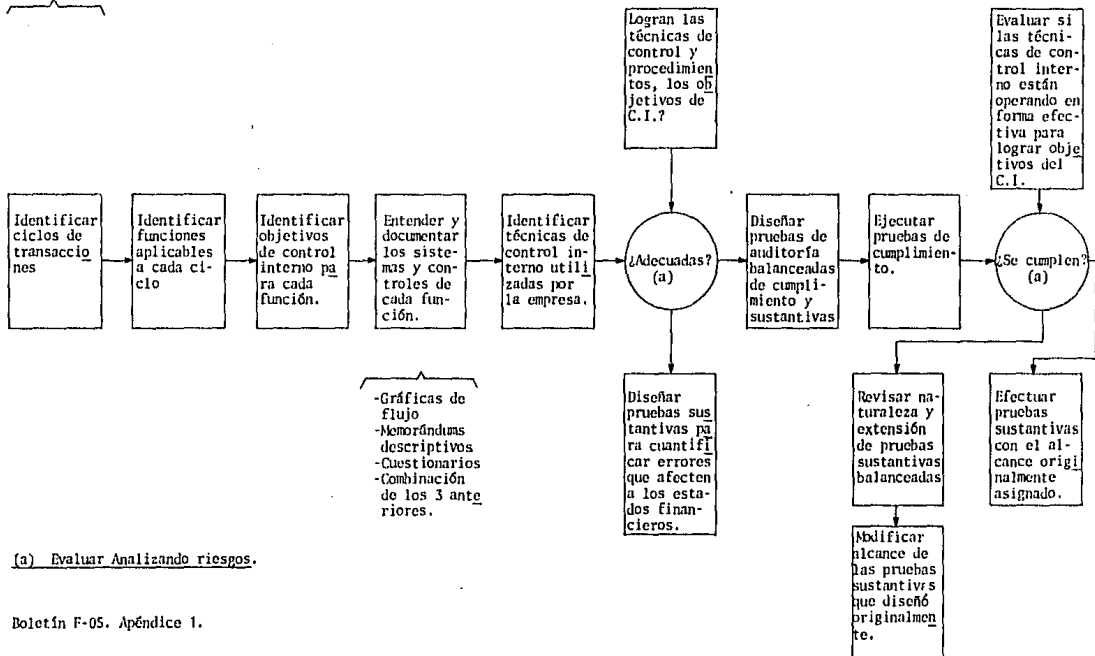
METODOLOGIA PARA LA AUDITORIA POR CICLOS DE TRANSACCIONES

Gráfica No. 4

Análisis general de riesgos

Análisis específicos de riesgos

Diseño de pruebas de auditoría y preparación del programa de trabajo.



C A P I T U L O VI

CASO PRACTICO

6.1 CICLO DE INGRESOS

6.1.1 MEMORANDUM DESCRIPTIVO

Embarque - Facturación - Registro

La compañía se dedica a la compra venta de alumi
nio en barras y en soleras; todas las ventas que se hacen a
los clientes principian al elaborar los vendedores de la compa
ña un pedido prenumerado en original y tres copias; estos pe-
didos aunque están prenumerados, no llevan un orden secuencial.

El vendedor elabora el pedido, verificando en el
kardex que haya existencia y valorando la mercancía conforme a
la lista de precios vigentes, la cual está autorizada por la
Secretaría de Industria y Comercio.

Si el vendedor le ha concedido al cliente un pre
cio especial, el gerente de ventas tiene que autorizar el pedi
do, firmándolo al calce.

Si la venta es a precios normales o una vez que
ya fué autorizado el precio especial por el gerente de ventas,
el pedido se pasa al encargado de verificar los precios unita-
rios, ésto lo hace cotejando contra la lista de precios vigen-
te autorizada que tiene en su poder; el encargado de verificar
los precios, quien no es vendedor, firma el pedido después de
revisar que están correctos los precios unitarios.

Después el pedido es llevado al departamento de
crédito y cobranzas, en donde verifican que las condiciones de
crédito otorgadas, coincidan con las establecidas en el "sobre

de cobranzas", que contiene además de las condiciones de crédito, las facturas pendientes de cobro y funge como auxiliar, ya que están anotados tanto las ventas, como los cobros efectuados.

Si cubre las condiciones de crédito, el jefe de cobranza autoriza la venta, firmando el pedido; si no cumple con las condiciones de crédito (monto, plazo, o se trata de un cliente moroso), turna el pedido al gerente administrativo quien, a su criterio lo puede autorizar, firmando en dicho pe di do; si el gerente administrativo no autoriza el pedido, éste se cancela y se le avisa al cliente.

Cuando el pedido ya ha sido autorizado en su totalidad, se turna al jefe de almacén, quien a su vez verifica que están las autorizaciones correspondientes firmándolo. En tr ega al almacenista la copia uno del pedido para que prepare el embarque, Una vez preparado, el almacenista regresa la copia al jefe de almacén para que se prepare la "factura-remisión".

El jefe de almacén envía al departamento de facturación el original y la copia uno del pedido, destruyendo las copias dos y tres.

La facturista elabora la factura remisión, que está prenumerada en original y siete copias, y un auxiliar de oficina, que es diferente a la facturista, verifica numérica

mente, sin dejar evidencia de tal revisión. La facturista envía las copias tres y cuatro al almacén para que se las lleven con la mercancía y la copia cinco junto con el pedido original y su copia uno, los envía al encargado del kardex del almacén quien a su vez registra la salida en las tarjetas y archiva los documentos en secuencia numérica de la factura.

El chofer del camión repartidor entrega la mercancía al cliente, dejándole la copia cuatro de la factura remisión y recaba la firma de recibido de la mercancía en la copia tres.

A su regreso, al fin del día o al siguiente día, el chofer le entrega al jefe de tráfico la copia firmada (3).

El jefe de tráfico anexa la copia firmada de la factura remisión (3) al original y las copias seis y siete, y las entrega a crédito y cobranzas; en éste departamento, sólo reciben la documentación si la copia tres de la factura remisión está firmada por el cliente (o se anexa el talón de embarque cuando la venta fué al interior de la república)

Las copias uno y dos las envía el jefe de tráfico al departamento de contabilidad, en donde al recibirlas, con la copia dos se calculan las comisiones de los vendedores al fin de mes; con la copia uno, el operador de la máquina de contabilidad registra las facturas del día en orden numérico en el diario de ventas, quedando al mismo tiempo actualizados los

auxiliares de cada uno de los clientes (el pase se efectúa por copia al carbón en el diario de ventas).

Un oficinista (diferente a quien registra en el diario de ventas) sumariza diariamente las facturas y elabora la póliza de diario de las ventas del día y la de inventarios, después archiva en orden numérico la copia uno de la factura remisión.

Otro oficinista verifica que la póliza de diario coincida con el total del diario de ventas firmando la póliza de revisado; una vez hecho lo anterior, le pasa la póliza al contador, quien a su vez, revisa que esté bien elaborada y la autoriza verbalmente para que se registre.

El operador de la máquina de contabilidad registra la póliza en el diario general y al final de mes totaliza y pasa al mayor.

COBRANZAS

En el departamento de Crédito y Cobranzas se archiva el original y las copias 3, 6 y 7 de la factura (en la copia 3 está la evidencia de que el cliente recibió la mercancía) o, en su caso, el talón de embarque, en un acordeón por fecha de vencimiento.

Cada mañana, el Jefe de Crédito y Cobranza:

a) Separa los contrarrecibos que se vencen ese día.

b) Separa las facturas que deben llevarse a revisión ese día.

Elabora una relación de cobranza por cada cobrador (por ruta) en donde anota las facturas que deben llevarse a revisión ese día, y los contrarrecibos que vencen ese día, en original y copia.

Cada cobrador recibe las facturas que le corresponden, (original y copia 3), así como los contrarrecibos y, después de cotejarlos con la relación de cobranza, firma de recibido el original y se lleva la copia.

La copia 6 de la factura se archiva en un expediente de "facturas enviadas a cobro".

Al final del día, cada cobrador regresa y en base a la relación de cobranza hace entrega al Jefe de departamento de crédito y cobranza del efectivo, facturas, y contra-

recibos que no fueron pagados.

En la relación de cobranza, anota las facturas que dejó a revisión y el número de contrarrecibo que le entregó el cliente; también anota el importe cobrado, y, en su caso, la razón por la que no pudo cobrar algún contrarrecibo.

El jefe de crédito y cobranzas coteja el efectivo y los documentos recibidos, palomeando con color rojo en la relación de cobranza y firma la copia del cobrador.

Archiva los documentos (contrarrecibos) en el acordeón por fecha de vencimiento y elabora una tira sumadora por cada relación de cobranza.

Entrega el efectivo cobrado a la caja junto con la tira sumadora, y la cajera firma de recibido el efectivo en la relación de cobranza original.

El jefe de crédito y cobranza archiva la relación de cobranza.

Ese mismo día, un ayudante de la cajera elabora la ficha de depósito (por cada relación de cobranza). La cajera coteja cada ficha de depósito con las tiras sumadoras y destruye éstas.

A más tardar al día siguiente se deposita el efectivo en el banco. Diariamente, en la caja se elabora la póliza de ingresos en la que se incluye la cobranza del día y se anexan las fichas de depósito (selladas por el banco), y la

copia 3 de las facturas cobradas. La copia 6 se queda en la caja.

La póliza de ingresos se turna al departamento de contabilidad para su registro.

Un oficinista verifica, dejando su firma como evidencia, que la póliza coincide con los importes señalados en las fichas de depósito.

El contador verifica la aplicación contable y autoriza, sin dejar evidencia. El operador de la máquina de contabilidad registra los ingresos del día afectando las cuentas de Bancos, Clientes, etc.

Registra en el Diario General y al final del mes totaliza y pasa al mayor.

Al final del mes, al recibir el estado de cuenta del banco, un oficinista elabora las conciliaciones bancarias por cada cuenta de cheques.

El contador revisa sin dejar evidencia.

Devoluciones - Rebajas - Descuentos

Cuando se presenta el caso de una devolución o de una bonificación se hace lo siguiente: para la devolución, se elabora una "nota de devolución" en original y tres copias; esta nota está prenumerada y la elabora una secretaria a petición del vendedor que hizo la venta, el cual firma la nota una vez que ya está elaborada, anexando una copia de la factura.

La documentación correspondiente se le turna al Gerente de Ventas, el cual juzga las causas de la devolución y firma la documentación autorizando la operación.

En caso de que se trate de una bonificación, se obtiene una copia de la factura y la firma el vendedor correspondiente; posteriormente se le turna al Gerente de Ventas, el cual juzga las causas de la bonificación y autoriza la operación.

Cuando el almacenista recibe el material devuelto, afecta el kardex, firma de recibido entregando la copia No. 1 de la nota de devolución al cliente; la copia No. 2 la envía al departamento de ventas y la copia No. 3 la archiva en orden numérico. El original se envía a facturación para que elabore una "nota de crédito" en formas prenumeradas y que consta de cuatro tantos (original y tres copias).

La facturista elabora la nota de crédito valuando la devolución con base en la copia de la factura y la envía

al departamento de contabilidad en donde un oficinista revisa los cálculos y autorizaciones firmando la nota de crédito para dejar evidencia de que se ha revisado; al día siguiente, el contador recibe las notas de crédito y las firma, supervisando que el oficinista haya efectuado la revisión.

El contador envía el original de la nota de crédito al cliente, la copia No. 1 a Crédito y Cobranzas y la copia No. 3 se la entrega al encargado de calcular las comisiones de los vendedores.

Con la copia No. 2, un oficinista elabora la póliza de diario sumando todas las notas del mes. Posteriormente otro oficinista revisa la suma y verifica que esté correcta la secuencia numérica, firmando la póliza de revisado; se la pasa al contador para que la autorice.

El contador autoriza la póliza, sin dejar evidencia y la envía al operador de la máquina de contabilidad para que la opere en los auxiliares de clientes y resultados, el diario general y al final del mes totalice y pase al mayor.

6.1.2 FLUXOGRAMAS

Cía: La Comercial, S. A.

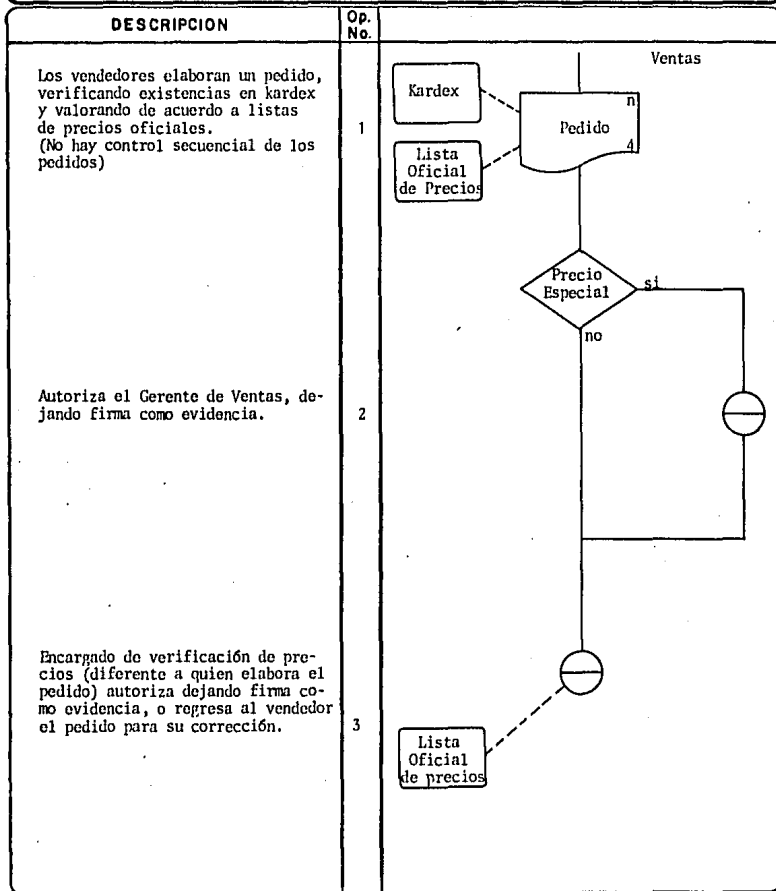
FLUXOGRAMA No. 1

Ciclo: Ingresos - Embarque-Facturación-
Registro

PAGINA 1 de 5

FECHA 5 de Enero 1985

HECHO POR S. C. S.



Cía: La Comercial, S. A.

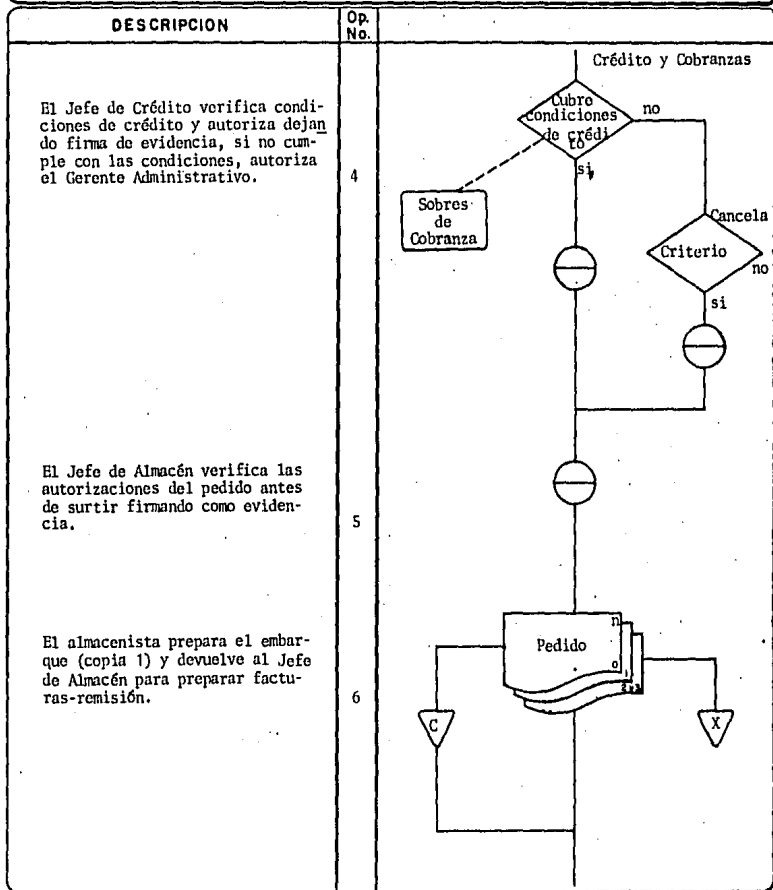
FLUXOGRAMA No. 1

Ciclo: Embarque - Facturación - Registro

PAGINA 2 de 5

FECHA 5 de Enero 1985

HECHO POR S.C.S.



Cía: La Comercial, S. A.

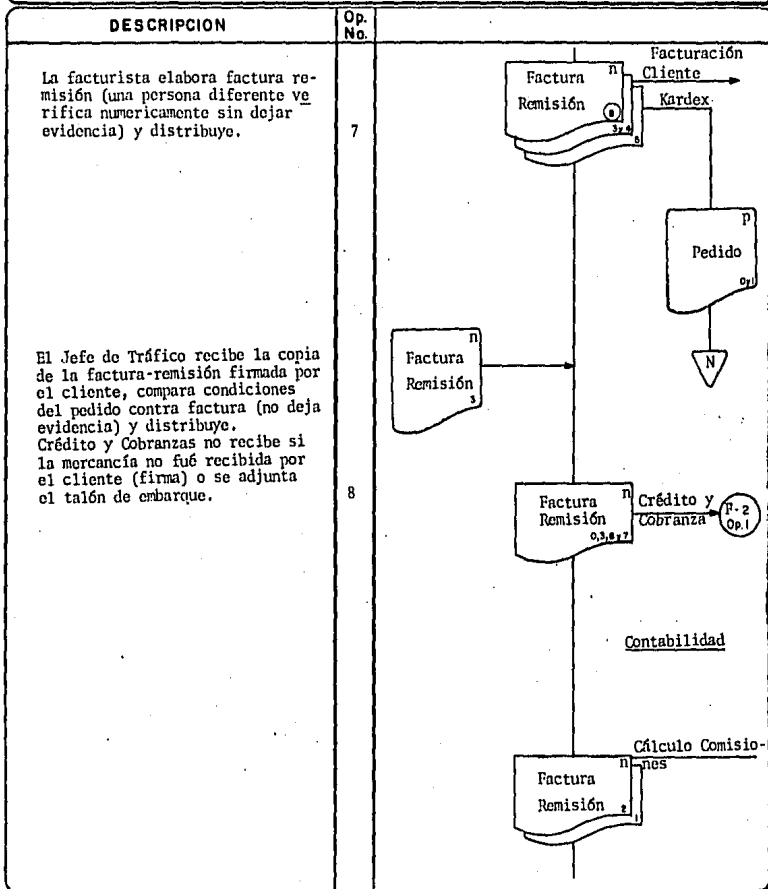
FLUXOGRAMA No. 1

Ciclo: Embarque - Facturación - Registro

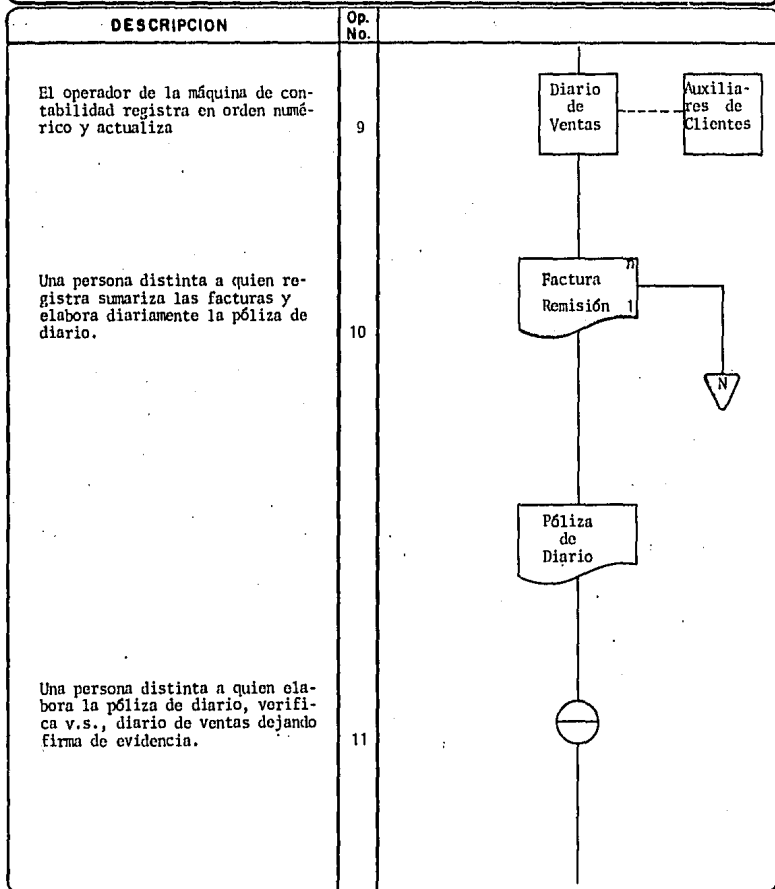
PAGINA 3 de 5

FECHA 5 de Enero 1985

HECHO POR S.C.S.



Cía: La Comercial, S. A.

FLUXOGRAMA No. 1Ciclo: Ingresos - Embarque - Facturación -
RegistroPAGINA 4 de 5FECHA 5 de Enero 1985HECHO POR S.C.S.

Cía: La Comercial, S. A.


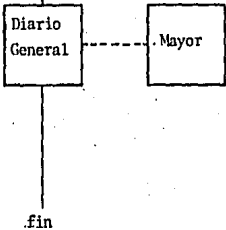
FLUXOGRAMA No. 1

Ciclo: Ingresos - Embarque - Facturación -
Registro

PAGINA 5 de 5

FECHA 5 de Enero 1985

HECHO POR S.C.S.

DESCRIPCION	Op. No.	
El Contador autoriza sin dejar evidencia.	12	
El operador de la máquina de contabilidad totaliza a fin de mes.	13	 <pre> graph TD Start(()) --- DG[Diario General] DG -.-> Mayor[Mayor] DG --- Fin[.fin] </pre>

Cía: La Comercial, S. A.

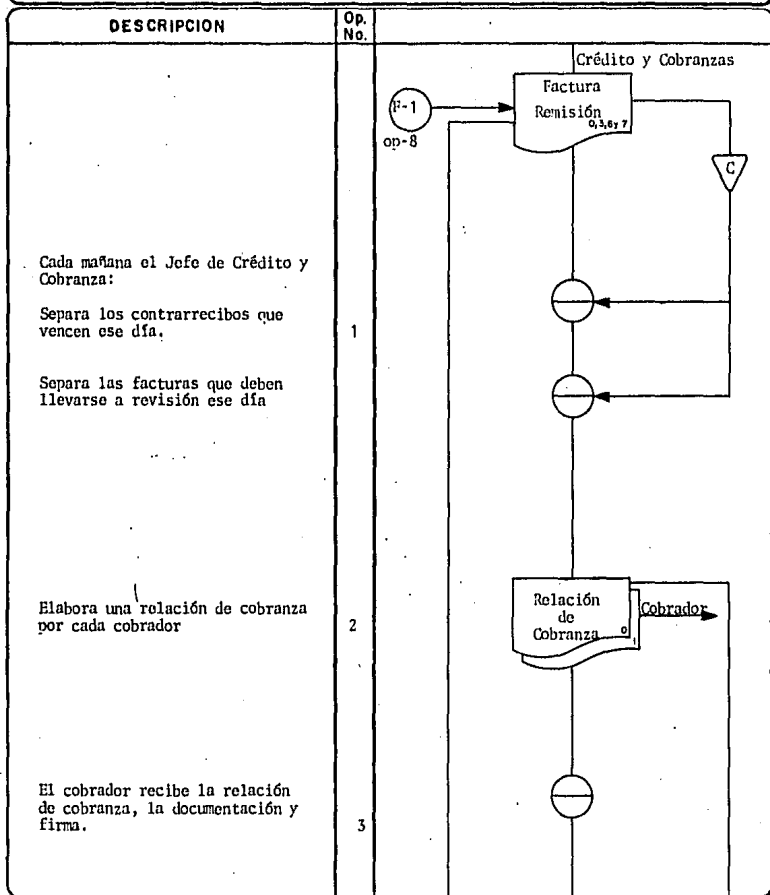
FLUXOGRAMA No. 2

Ciclo: Ingresos - Cobranza - Ingreso del Efectivo

PAGINA 1 de 5

FECHA 5 de Enero 1985

HECHO POR S.C.S.



Cía: La Comercial, S. A.

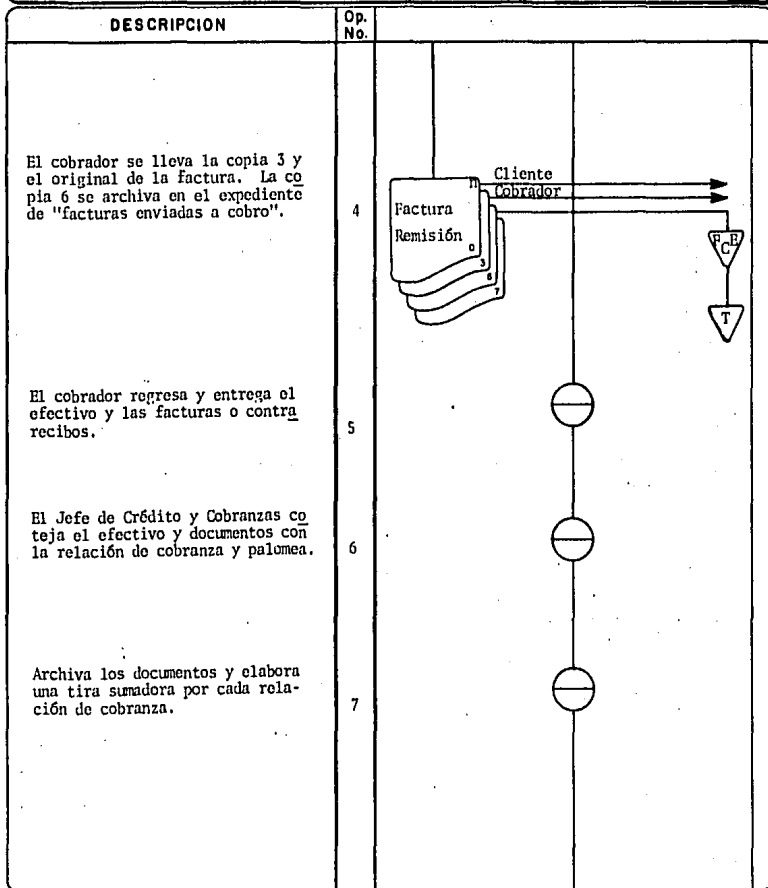
FLUXOGRAMA No. 2

Ciclo: Ingresos-Cobranza-y Recepción del Efectivo

PAGINA 2 de 5

FECHA 5 de Enero 1985

HECHO POR S.C.S.



Cia: La Comercial, S. A.

FLUXOGRAMA No. 2

Ciclo: Ingresos - Cobranza - Ingreso
del Efectivo

PAGINA 3 de 5

FECHA 5 de Enero 1985

HECHO POR S.C.S.

DESCRIPCION	Op. No.	
<p>Entrega el efectivo cobrado a la caja junto con la tira sumadora. La cajera firma de recibido en el original de la relación de cobranza.</p>	8	
<p>Elabora la ficha de depósito por cada relación de cobranza.</p>	9	
<p>La cajera coteja cada ficha de depósito con las tiras sumadoras, y destruye éstas.</p>	10	
<p>A más tardar el día siguiente se deposita el efectivo en el banco.</p>	11	

Cía: La Comercial, S. A.

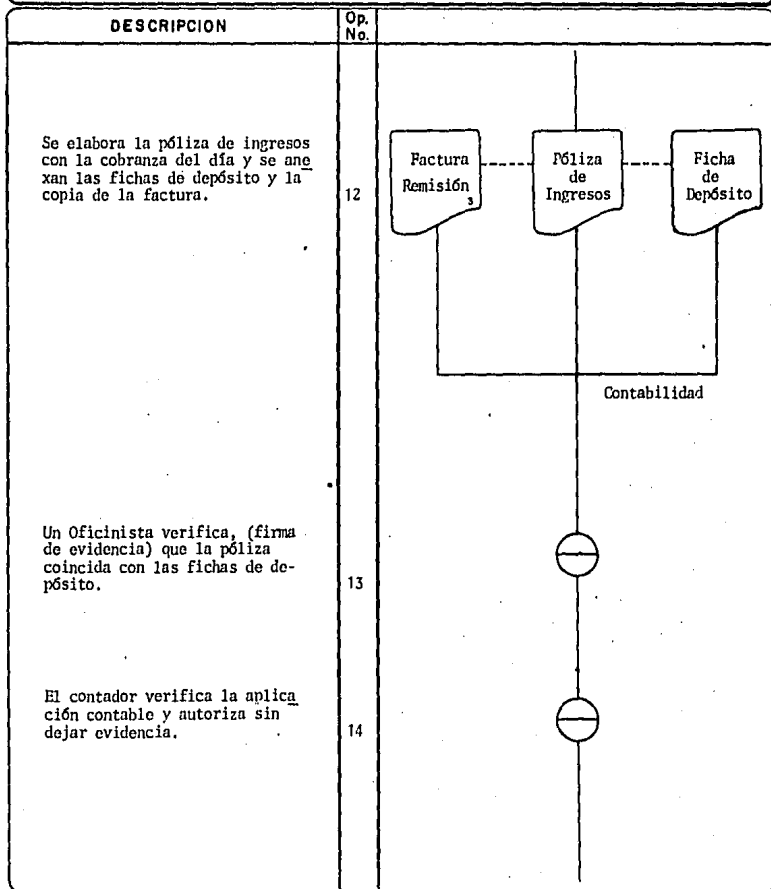
FLUJOGRAMA No. 2

Ciclo: Ingresos - Cobranza - Ingreso del Efectivo

PAGINA 4 de 5

FECHA 5 de Enero 1985

HECHO POR S.C.S.



Cía: La Comercial, S. A.

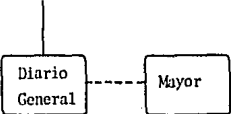
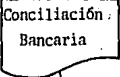

FLUXOGRAMA No. 2

Ciclo: Ingresos - Cobranza - Ingreso del Efectivo

PAGINA 5 de 5

FECHA 5 de Enero 1955

HECHO POR S.C.S.

DESCRIPCION	Op. No.	
<p>El operador de la máquina de contabilidad registra la póliza en el Diario General y al final del mes totaliza y pasa al mayor.</p>	15	
<p>Cada mes, al recibir el estado de cuenta del banco, un oficinista elabora la conciliación bancaria correspondiente.</p>	16	
<p>El contador revisa sin dejar evidencia.</p>	17	

Cía: La Comercial, S. A.

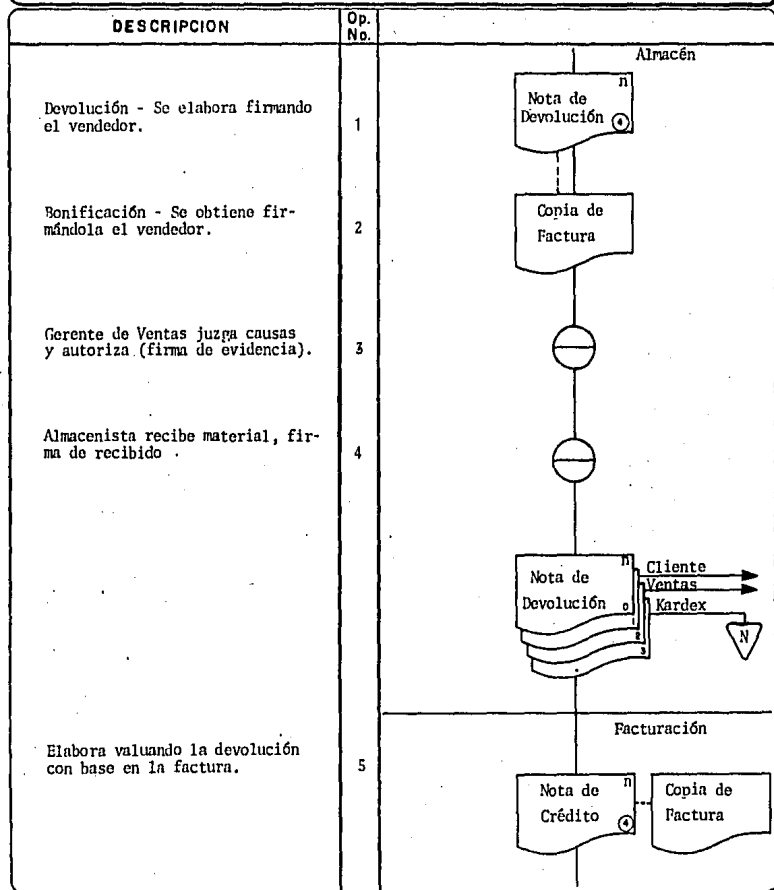
FLUXOGRAMA No. 3

Ciclo: Ingresos - Devoluciones - Rebajas - Descuentos.

PAGINA 1 de 3

FECHA 5 de Enero 1985

HECHO POR S.C.S.



Cía: La Comercial, S. A.

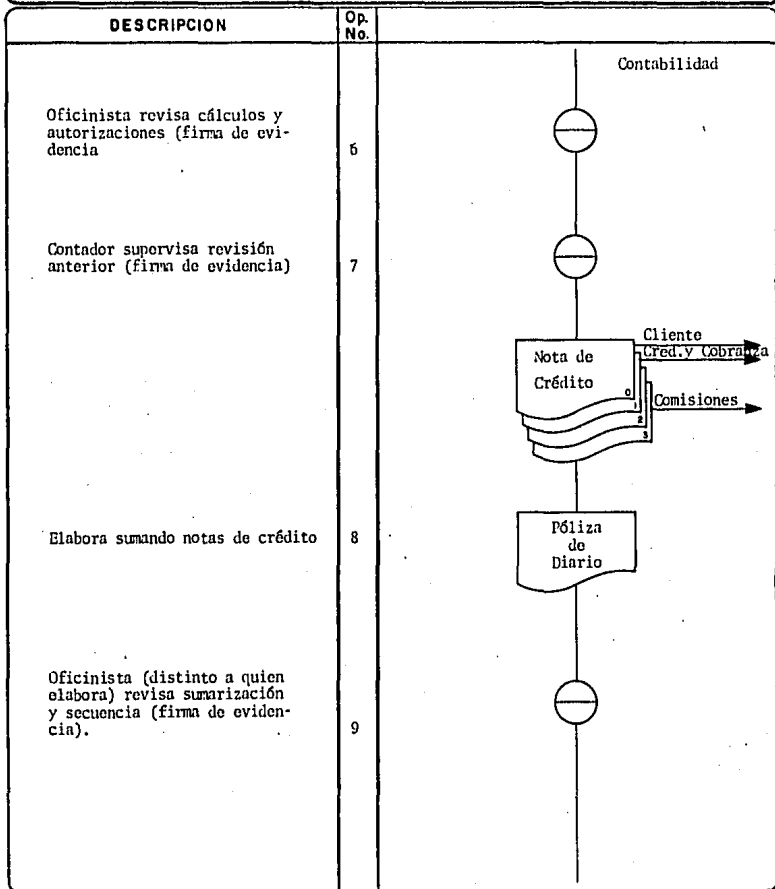
FLUXOGRAMA No. 3

Ciclo: Ingresos - Devoluciones - Rebajas -
Descuentos.

PAGINA 2 de 3


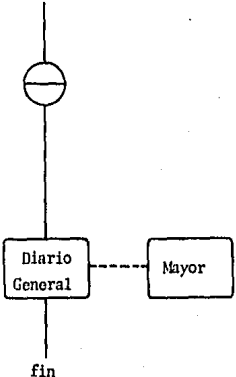
FECHA 5 de Enero 1985

HECHO POR S.C.S.



Cfa: La Comercial, S. A.

FLUJOGRAMA No. 3Ciclo: Ingresos-Devoluciones-Rebajas-
Descuentos.PAGINA 3 de 3FECHA 5 de Enero 1985HECHO POR S.C.S.

DESCRIPCION	Op. No.	
Contador supervisa revisión anterior (firma de evidencia)	10	
Totaliza a fin de mes	11	 <pre> graph TD Circle(()) --- Line1[] Line1 --- DG[Diario General] DG -.-> M[Mayor] DG --- Fin[fin] </pre>

- 6.1.3 Objetivos de control interno del ciclo de ingresos.
- 1.-Debe existir una solicitud o pedido aprobado antes de proporcionar mercancías o servicios.
 - 2.-Los pedidos de clientes deben autorizarse de acuerdo con las políticas establecidas.
 - 3.-Los pedidos autorizados deben embarcarse con exactitud y en forma oportuna.
 - 4.-Todos y únicamente los embarques efectuados y los servicios prestados deben producir facturación.
 - 5.-Las facturas deben prepararse con exactitud y en forma oportuna.
 - 6.-Debe controlarse el efectivo cobrado desde su recepción hasta su depósito.
 - 7.-Las facturas deben clasificarse, concentrarse y registrarse en forma oportuna.
 - 8.-Los costos de las mercancías y servicios vendidos, así como los gastos relativos a las ventas deben clasificarse, concentrarse y registrarse con exactitud y en forma oportuna.
 - 9.-La información sobre el efectivo recibido debe clasificarse, concentrarse y registrarse

con exactitud y en forma oportuna.

- 10.-El acceso al efectivo recibido debe permitirse sólo de acuerdo con controles establecidos por la Dirección de la empresa.
- 11.-Las facturas, cobros y ajustes relativos, deben aplicarse con exactitud a las cuentas de cada cliente.
- 12.-Deben verificarse y evaluarse en forma periódica los saldos de cuentas por cobrar y cuentas relativas.
- 13.-Las cuentas de bancos deben conciliarse periódicamente.

6.1.4 Identificación de técnicas de control interno
Ciclo de Ingresos.

Objetivo	Técnicas de control interno	Referencia al fluxograma
1.-	-Los vendedores elaboran un pedido en forma prenumerada, verificando existencias en kardex y valorando de acuerdo a listas de precios oficiales.	F-1 op-1
	-Autoriza el Gerente de Ventas	F-1 op-2
	-Se verifican precios.	F-1 op-3
2.-	-El Gerente de Ventas autoriza el pedido dejando evidencia.	F-1 op-2
	-El Jefe de Crédito y Cobranza o el Gerente Administrativo autorizan las condiciones de crédito dejando firma de evidencia.	F-1 op-4
3.-	El Jefe de almacén verifica las autorizaciones del pedido antes de surtir la mercancía, dejando firma de evidencia.	F-1 op-5

Objetivo	Técnicas de control interno	Referencia al fluxograma
4.-	<p>-En base al pedido autorizado se elabora la factura-remisión.</p> <p>-Crédito y Cobranza no recibe la factura-remisión si no existe la evidencia de que el cliente <u>reci</u>bió la mercancía .</p>	<p>F-1 op-7</p> <p>F-1 op-8</p>
5.-	<p>-El Jefe de Tráfico recibe la copia de la factura-remisión <u>firma</u> da por el cliente y compara condiciones del pedido contra factura.</p>	F-1 op-8
6.-	<p>-El Jefe de Crédito y Cobranza <u>ela</u> bora relación de cobranza por la documentación entregada a cada cobrador. El cobrador firma de <u>reci</u>bido.</p> <p>-El Jefe de Crédito y Cobranza <u>cote</u>ja efectivo y documentos recibidos con la relación de cobranza original, dejando evidencia.</p>	<p>F-2 op-3</p> <p>F-2 op-6</p>

Objetivo	Técnicas de control interno	Referencia al fluxograma
6.-	-El Jefe de Crédito y Cobranza elabora tira sumadora por cada relación de cobranza.	F-2 op-7
	-Entrega a la cajera, quien firma de recibido en la relación de cobranza.	F-2 op-7
	-La cajera elabora ficha de depósito por cada relación de cobranza.	F-2 op-9
	-El efectivo se deposita a más tardar al día siguiente de su recepción.	F-2 op-11
7.-	-El Jefe de Tráfico recibe la copia de la factura-remisión, sólo si existe evidencia de que el cliente recibió la mercancía. Firma de recibido.	F-1 op-8
	-El operador de la máquina de contabilidad registra en orden numérico y actualiza auxiliares de clientes.	F-1 op-9
	-Una persona diferente a quien registra, sumariza las facturas y	

Objetivo	Técnicas de control interno	Referencia al fluxograma
7.-	elabora póliza de diario. -Una persona distinta a quien elabo ra la póliza de diario, verifica ésta contra diario de ventas fir- mando como evidencia. -El Contador autoriza la póliza (sin dejar evidencia). -El operador de la máquina de conta bilidad totaliza a fin de mes. -Con la factura-remisión se afecta la salida en kardex .	F-1 op-10 F-1 op-11 F-1 op-12 F-1 op-13 F-1 op-7
8.-	-El kardex se afecta en base a la factura-remisión surtida.	F-1 op-7
9.-	-El Jefe de Crédito y Cobranza en- trega el efectivo recibido a la cajera por cada relación de cobran za. -La cajera elabora ficha de depósi- to y deposita en el banco a más tardar al día siguiente.	F-2 op-8 F-2 op-9 op-11

Objetivo	Técnicas de control interno.	Referencia al fluxograma
9.-	-Se elabora la póliza de ingresos con la cobranza del día.	F-2 op-12
	-Un oficinista verifica que la póliza de ingresos coincida con las fichas de depósito, firmando como evidencia.	F-2 op-13
	-El Contador verifica la aplicación contable de la póliza y autoriza sin dejar evidencia.	F-2 op-14
	-El operador de la máquina de contabilidad registra la póliza en el Diario General y al final del mes totaliza y pasa al Mayor.	F-2 op-15
10.-	-La cajera recibe directamente el efectivo del Jefe de Crédito y Cobranzas.	F-2 op- 8
11.-	-El operador de la máquina de contabilidad registra las facturas en orden numérico y actualiza los auxiliares de clientes.	F-1 op- 9

Objetivo	Técnicas de control interno	Referencia al fluxograma
11.-	<p>-La póliza de diario por devoluciones, rebajas y descuentos, se elabora en base a la autorización del Gerente de Ventas, teniendo como documento fuente la factura misma (en caso de bonificación) o una nota de devolución, en caso de devoluciones.</p>	<p>F-3 op-1 op-2 op-3 op-8</p>
	<p>-El Contador verifica la aplicación contable, cálculos, autorizaciones y sumalizaciones.</p>	<p>F-3 op- 7 op- 9 op-10</p>
	<p>-En todos los casos se elabora una nota de crédito en formas prenumeradas, revisando cálculos (persona distinta a quien elabora y dejando evidencia).</p>	<p>F-3 op-9 op-6</p>
12.-	-	-
13.-	<p>-Periodicamente se elaboran las conciliaciones de las cuentas bancarias existentes</p>	<p>F-2 op-16</p>
	<p>-El Contador revisa que las conciliaciones bancarias estén elaboradas correctamente.</p>	<p>F-2 op-17</p>

6.1.5 Debilidades de control interno derivadas de la identificación de técnicas de control interno, Ciclo de Ingresos.

Referencia al fluxograma	Observación	Riesgo probable
F-1 op-1	Los pedidos aunque son elaborados en formas pre- numeradas no se manejan en forma secuencial.	-Que algún pedido no se embarque ó no se facture oportunamente.
F-1 op-6 op-7	No se verifica que el pedido se haya surtido correctamente.	-Reclamaciones por parte del cliente que pueden generar devoluciones, errores en facturación ó cancelación de la operación.
F-1 op-12	No se deja evidencia de la revisión que hace el Contador a la póliza de diario.	-Posibles errores de aplicación y no poder fincar responsabilidades.
F-1 op-7	El kardex se afecta, en cuanto a las salidas de	-Afectaciones al kardex erróneas por no haber

Referencia al fluxograma	Observación	Riesgo probable
F-1 op-7	almacén, antes de haber recibido el cliente la mercancía.	recibido el cliente toda la mercancía, por ejemplo.
F-1	No se efectúa una revisión periódica de los saldos de cuentas por cobrar y cuentas relativas,	-Que no se detecten oportunamente errores en la aplicación de las facturas, cobros, etc.
F-2 op-17	No se deja evidencia de la revisión que el contador efectúa a las conciliaciones bancarias.	-Que contengan errores que pueden generar ajustes imprecisos, y que no se pueda fincar responsabilidades.
F-2 op-14	No se deja evidencia de la revisión que efectúa el contador a la póliza de ingresos.	-Posibles malas aplicaciones a las cuentas de bancos y clientes. No poder fincar responsabilidades.

6.1.6 Evaluación del control interno establecido por la empresa para el ciclo de ingresos.

-Como se puede observar en el análisis efectuado al ciclo de ingresos, el control interno existente es bueno, pero carece de ciertos puntos de control tales como:

- las verificaciones a operaciones efectuadas,
- evidencia de revisión de pólizas elaboradas,
- evidencia de revisión de conciliaciones bancarias.

Estas debilidades pueden subsanarse ya que existe una adecuada división de funciones, lo que proporciona una seguridad razonable de que las operaciones, por el mismo flujo que siguen, serán revisadas y, en caso de errores, éstos se detectarán a tiempo.

-En relación con el control de salidas de mercancías de almacén, se observa que existe el riesgo de cometer errores de registro, ya que las salidas se registran antes de tener la evidencia de que el cliente recibió los artículos, por lo que, en caso de errores al momento de efectuar el embarque (adicionalmente, no se verifica que el pedido se haya surtido correctamente; observación 2), o en caso de que el cliente no acepte los artículos, el kardex de almacén quedará mal afectado; o, en el mejor de los casos, se

tendrán que efectuar ajustes innecesarios a los registros de almacén.

-En relación con los registros contables, no se verifican periódicamente los saldos que arrojan las cuentas relativas al ciclo de ingresos, lo que puede ocasionar que no se detecten a tiempo errores en aplicación y que los auxiliares o libro diario no coincidan con las cifras que presenta el mayor.

Puede ocasionar también problemas con los propios clientes, al no tener control de los saldos reales.

De lo anterior, se desprende que se tiene que profundizar, en la elaboración de pruebas sustantivas, para el área de almacén y el registro contable de las operaciones.

6.2 CICLO DE EGRESOS

6.2.1 MEMORANDUM DESCRIPTIVO

COMPRAS - REGISTRO

Las operaciones de compras pueden surgir de dos fuentes; un pedido directo del cliente y que no se tenga el material en existencia o cuando el almacenista, con base en su kardex de almacén determina, que es necesario comprar por que ya se llegó al límite mínimo de existencia.

Un oficinista auxiliar de compras elabora la orden de compra en original y dos copias en formas prenumeradas; esta orden se elabora en base al pedido del cliente ó de los máximos y mínimos del almacén.

El jefe de compras verifica los precios de la orden de compra contra las listas de precios que le han mandado los proveedores, una vez hecho este cotejo, autoriza los precios firmando la orden de compra.

El jefe de compras que depende, en cuestiones de autorización, del gerente de ventas, busca a este último para que le autorice la compra; el gerente de ventas vigila que el jefe de compras haya verificado los precios de la orden de compra contra las listas de precios de los proveedores y firma la orden de compra en señal de autorización.

Con la orden de compra autorizada, el jefe de compras envía el original al proveedor; con la copia uno anota el pedido en el "registro de pedidos" que sirve para verificar

periódicamente cuales están pendientes de entrega, ya que cuando se reciben, se anota en dicho registro la fecha de recepción del material y posteriormente archiva esta copia en orden numérico. La copia dos la archiva en el expediente del proveedor.

Cuando llega el material, también envía copia de la factura o remisión; el almacenista avisa que ya está por recibirse el material, para que antes de recibirlo, el jefe de compras, verifique: si hay orden de compra, y que las cantidades que se reciben sean las correctas y los precios sean los convenidos; una vez realizado ésto, autoriza que se reciba el material firmando la factura o remisión, y se la manda al jefe de almacén, quien a su vez, ya que checó que el peso, las medidas y la calidad del material fueran las correctas, firma la remisión o factura y sella de recibido.

La facturista, que depende del jefe de almacén, elabora diariamente el reporte de entrada al almacén, en original y copia. Este reporte es foliado cuando se elabora y se hace con base en las facturas o remisiones del material recibido.

El jefe de almacén coteja el reporte contra las facturas o remisiones y firma de autorizado; posteriormente, coteja las entradas contra el libro del policia del almacén

para ver si no hay diferencias.

Al original del reporte de entradas al almacén se anexan las facturas o remisiones y se envían con el mensajero a contabilidad; con la copia del reporte, el encargado del kardex de almacén los ordena y pasa al kardex las entradas, archivando por fecha los reportes.

Un oficinista de contabilidad elabora el concentrado diario de compras con base en las facturas o remisiones y va actualizando un concentrado mensual de compras; posteriormente, y ésto no lo hace siempre el mismo día, elabora la póliza de diario por las compras.

El contador, cuando le pasan la póliza, la revisa y la firma, (aunque a veces no lo hace) pasándola al operador de la máquina de contabilidad para que le asigne su número consecutivo de póliza de diario y, posteriormente, al final del día, la registre cargando a la cuenta control de compras y acreditando al pasivo; esta póliza se registra en el diario de compras, actualizando los auxiliares por proveedor y el mayor de proveedores.

Al final del mes, con base en el concentrado mensual de compras se elabora una póliza de diario con cargo a inventarios y crédito a la cuenta control de compras, esta póliza se checa contra el total del diario de compras.

El oficinista que elaboró la póliza se la pasa al operador de la máquina de contabilidad para que le asigne un número consecutivo y posteriormente se la pasan al contador quien la revisa y la autoriza firmando de evidencia y se la regresa al operador para que haga la contabilización de las entradas al almacén por tipo de inventario en los auxiliares de inventarios y por concentración al mayor.

CHEQUES - REGISTRO

Cuando en la recepción de la compañía se recibe del proveedor una factura, la recepcionista elabora un contrarrecibo prenumerado en original y copia, entregándole el original al proveedor y anexando a la factura la copia.

Cuando Compras recibe las facturas de la recepcionista, la secretaria del jefe de compras firma en la libreta de la recepcionista anotando qué contrarrecibo le entregó, y se las entrega al jefe de compras, quién compara la factura contra el pedido y autoriza que se paguen, firmando en el sello que fué puesto en la recepción para este efecto; si no lo autoriza, por existir diferencias, se le regresa a la recepcionista para que le avise al proveedor que se ponga en contacto con el jefe de compras para aclarar por qué no se le autorizó.

Las facturas autorizadas son llevadas a contabilidad, en donde el contador verifica que se haya creado el pasivo; si no existe, lo aclara. Si existe, o una vez aclarado, el contador autoriza y programa la fecha de pago, enviando a la cajera las facturas con sus contrarrecibos para que elabore el cheque, con la respectiva póliza, tomándolo de la chequera que está en la caja fuerte.

Una vez elaborado el cheque, se lo envía al contador, para que revise la correcta aplicación contable y firma la póliza como evidencia.

Cuando el cheque está mal elaborado, se cancela y se anexa a la póliza cheque para no romper la secuencia numérica. Una vez que el contador ya revisó los cheques, los envía a la Gerencia Administrativa, en donde el gerente administrativo vigila que esté revisado por el contador, revisa la documentación y firma el cheque para que se pague, entregándose a la cajera para que lo entregue a la recepción.

La recepcionista entrega el cheque al proveedor recabando la firma de recibido y posteriormente la recepcionista cancela la documentación con un sello de "PAGADO" y la fecha, y envía la copia del cheque (póliza cheque) junto con la documentación cancelada a contabilidad, en donde un oficinista suma y elabora el concentrado de pólizas de egreso para que el maquinista al pasar a diario general, auxiliares de proveedores y mayor, tenga con que checar.

NOMINAS

Para el pago de la nómina a los trabajadores, éstos diariamente al llegar al trabajo firman el control de asistencia bajo la vigilancia del policía. Cuando llega la fecha para elaborar la nómina, un oficinista consulta el registro personal de sueldos para saber cuanto gana cada quien y el calendario de vacaciones para saber a quien hay que pagarle, en su caso, su prima de vacaciones. Una vez conocidos estos datos, con base en el control de asistencias (para saber cuantos días asistió cada persona) elabora la nómina, archivando en su lugar el registro personal de sueldos y el calendario de vacaciones y archivando por orden cronológico el control de asistencia.

El contador revisa en cuanto a importes y descuentos (impuestos y otros) y firma la nómina turnándosela al Gerente Administrativo para que la autorice; en caso de que no venga firmada por el contador, el Gerente Administrativo no la firma, hasta que el contador la haya firmado.

Con base en la nómina ya firmada por el Gerente Administrativo, la cajera elabora el cheque para sacar del banco el importe de la nómina. El Gerente Administrativo firma el cheque una vez que comparó el importe de éste con la nómina.

El mensajero lleva el cheque al banco.

La cajera ensobreta y paga; los empleados firman en el talonario del sobre de recibido.

Posteriormente la cajera le lleva al contador la póliza cheque para que revise la correcta codificación de la aplicación contable; el contador firma de revisado.

Al final del día, la cajera, le envía al operador de la máquina de contabilidad la póliza para que se registre en el Diario General y en el Mayor.

Cuando ingresa un nuevo empleado, en contabilidad reciben la solicitud de empleo que envía la Gerencia Administrativa, junto con el contrato de trabajo; el encargado de personal (que es un auxiliar de contabilidad) efectúa los trámites de alta en el IMSS, ISR, etc., y archiva los documentos en orden alfabético.

El empleado dado de alta, se incluye en la nómina con base en el control de asistencia.

Si hay alguna modificación de sueldo, para cualquier empleado, el gerente administrativo avisa, mediante una carta, con copia al interesado, los nuevos sueldos conforme al contrato colectivo de trabajo y se actualiza el registro personal de sueldos.

Si hay alguna renuncia, en la gerencia administrativa, se recibe la renuncia del empleado, se elabora el

cálculo de la liquidación. Esto se hace consultando la documentación que hay en el expediente de personal (que está archivado por orden alfabético) y posteriormente se archiva toda la documentación en el expediente.

El gerente administrativo le envía a la cajera un oficio en el cual anota el nombre, importe de la liquidación, descuentos e importe neto del cheque, para que lo elabore. Una vez elaborado el cheque, lo autorizan las personas que tienen la firma registrada en el banco, y se lo devuelven a la cajera, quien le da al ex-empleado el cheque y la póliza cheque para que firme de recibido.

La póliza cheque se envía a contabilidad, donde el contador revisa la correcta aplicación contable y firma para que se registre.

La cajera archiva el oficio en un expediente de liquidación por orden cronológico.

El registro de la póliza cheque se hace en el Diario General, pasando por concentración al Mayor.

OTROS

El gerente administrativo recibe las facturas, recibos, etc., y los autoriza, con base a presupuestos (por compras de activo fijo), contratos (rentas, iguales, etc.), documento firmado de recibido el servicio y precios (cuando hay antecedente); en el caso de los servicios, generalmente el propio gerente administrativo autorizó que se recibiera el servicio, por lo que él tiene la documentación necesaria para la verificación.

Las facturas, recibos, etc., son enviadas al contador quien programa la fecha de pago, revisando que exista la autorización del gerente administrativo, de esta operación no deja evidencia; la documentación se envía a la cajera, quien prepara los cheques y en la póliza cheque codifica la aplicación contable.

Los pagos de impuestos, IMSS, y otras retenciones, se verifican contra registros contables y hojas de cálculos.

Los pagos de prestamos de bancos, son autorizados por el gerente administrativo en base a los vencimientos

Una vez elaborado el cheque (póliza cheque), la cajera sube con el contador para que autorice la afectación contable y firme de revisado en la póliza cheque. El gerente administrativo, cuando le son enviados los cheques, autoriza

el pago y firma el cheque, vigilando que el contador ya lo haya revisado.

El cheque se le entrega al proveedor o cobrador del banco, recabando la firma de recibido en la póliza cheque; la póliza cheque se envía a contabilidad adjuntando la documentación soporte del pago, la cual ya fué cancelada con el sello de "PAGADO", para su registro en el diario general y el mayor.

6.2.2 FLUXOGRAMAS

Cfa: La Comercial, S. A.

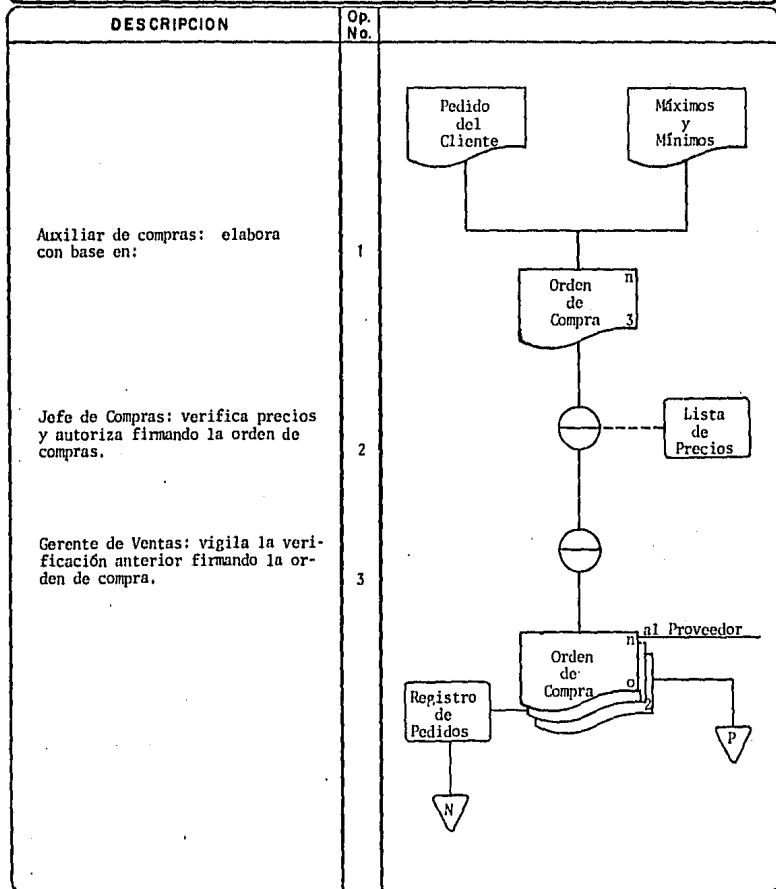
FLUXOGRAMA No. 1

Ciclo: Egresos - Compras - Registro

PAGINA 1 de 4

FECHA 5 de Enero 1985

HECHO POR S. C. S.



Cia: La Comercial, S. A.

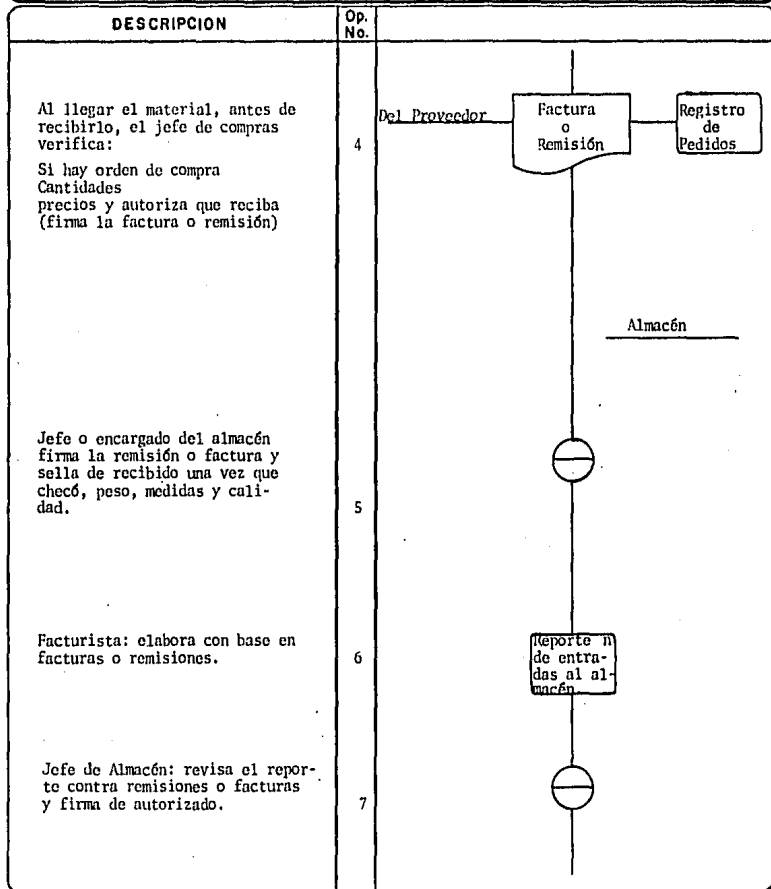
FLUXOGRAMA No. 1

Ciclo: Egresos - Compras - Registro

PAGINA 2 de 4

FECHA 5 de Enero 1985

HECHO POR S. C. S.



Cía: La Comercial, S. A.

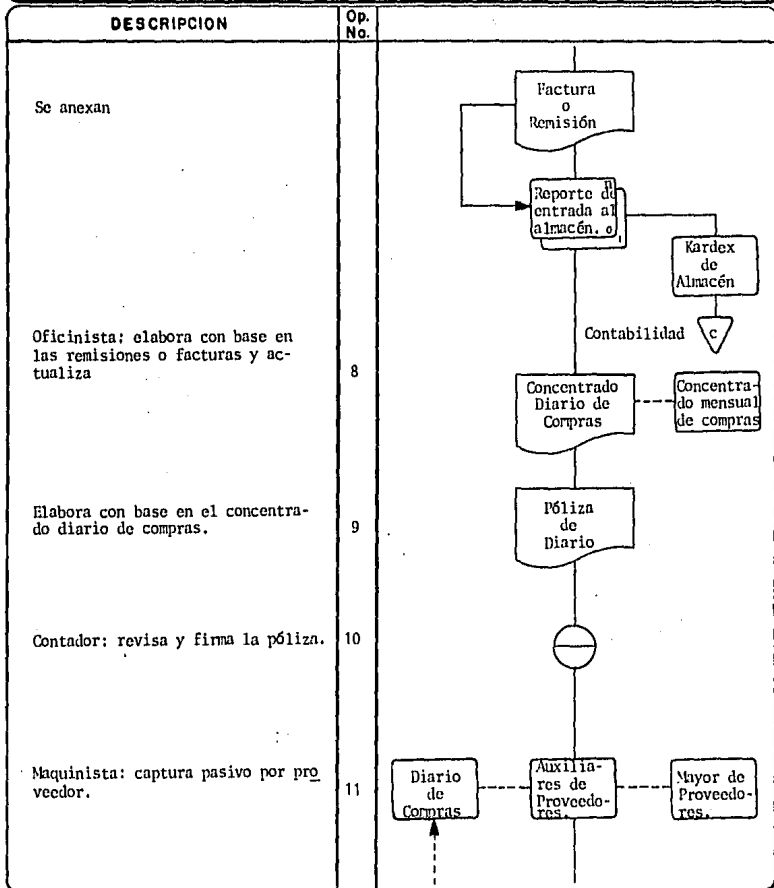
FLUXOGRAMA No. 1

Ciclo: Egresos - Compras - Registro

PAGINA No. 3 de 4

FECHA 5 de Enero 1985

HECHO POR S.C.S.



Cía: La Comercial, S. A.

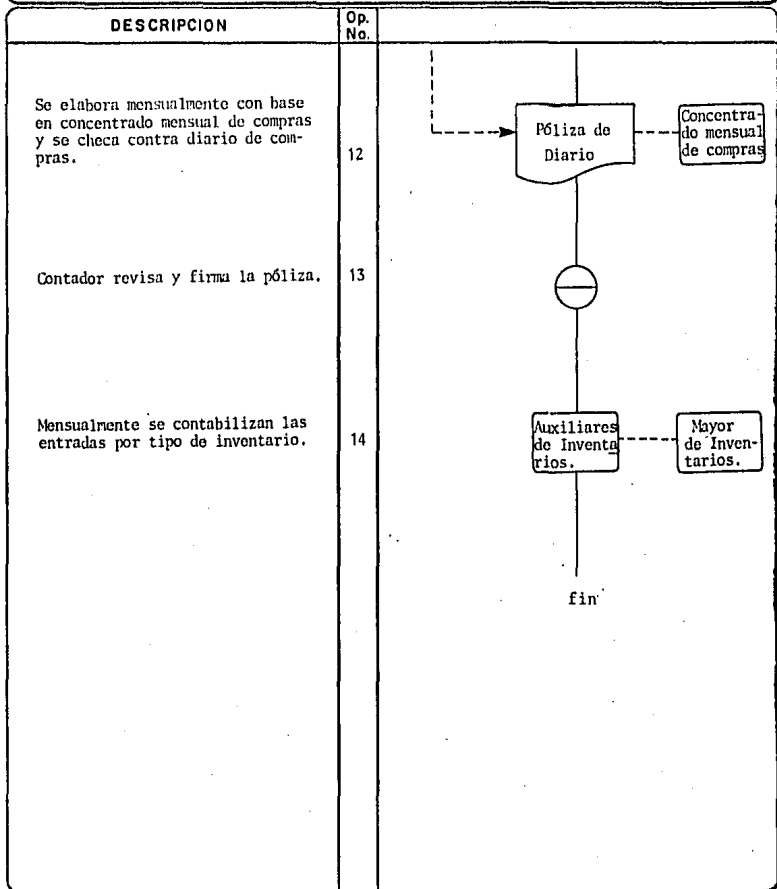
FLUXOGRAMA No. 1

Ciclo: Egresos - Compras - Registro

PAGINA No. 4 de 4

FECHA 5 de Enero 1985

HECHO POR S.C.S.



Cia: La Comercial, S. A.

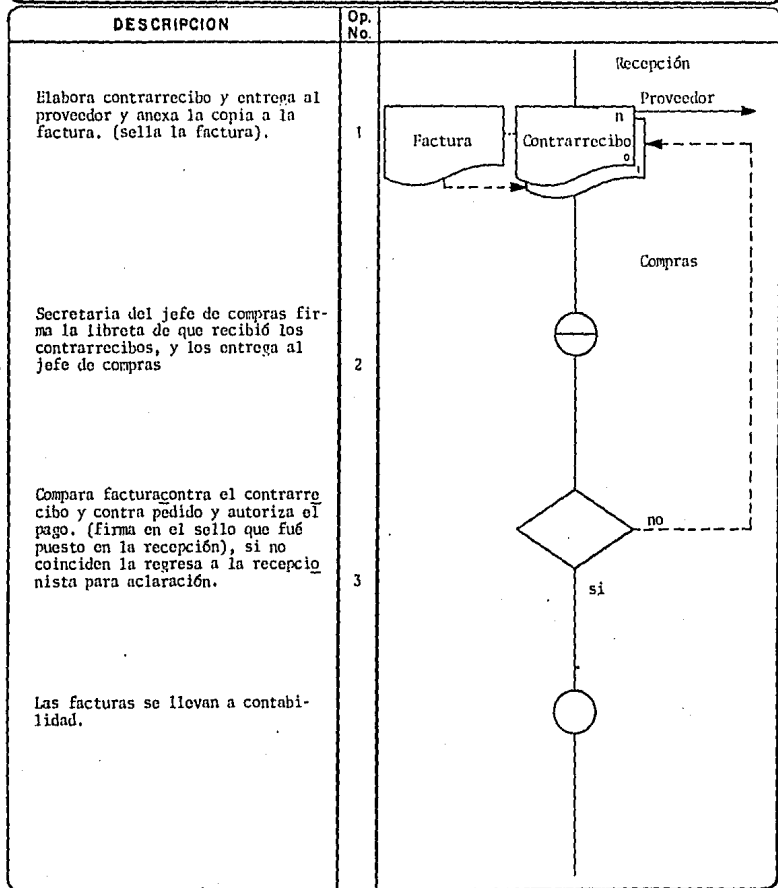
FLUXOGRAMA No. 2

Ciclo: Egresos - Cheques - Registro

PAGINA No. 1 de 4

FECHA 5 de Enero 1985

HECHO POR S.C.S.



Cia: La Comercial

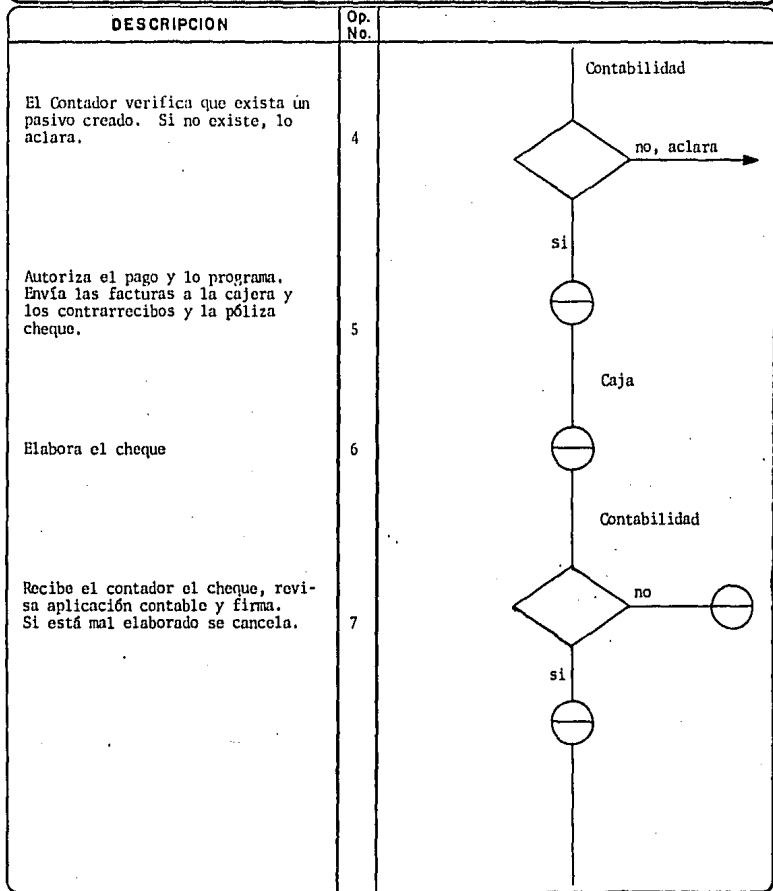
FLUXOGRAMA No. 2

Ciclo: Egresos - Cheques - Registro

PAGINA No. 2 de 4

FECHA 5 de Enero 1985

HECHO POR S.C.S.



Cía: La Comercial

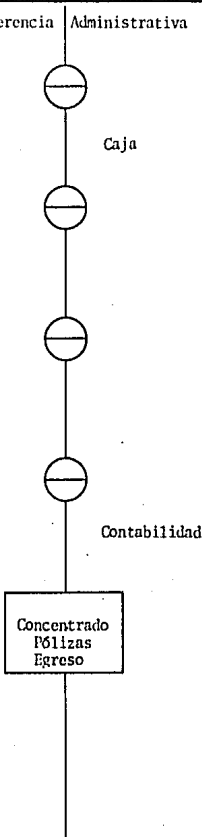
FLUXOGRAMA No. 2

Ciclo: Egresos - Cheques - Registro

PAGINA No. 3 de 4

FECHA 5 de Enero 1985

HECHO POR S.C.S.

DESCRIPCION	Op. No.	
El cheque lo recibe la Gerencia Administrativa; el Gerente Administrativo revisa y firma para su pago.	8	<p style="text-align: center;">Gerencia Administrativa</p> 
La cajera recibe el cheque y lo entrega a la recepción para que recabe la firma del proveedor.	9	
Recepcionista entrega el cheque y cancela con sello de pagado la documentación	10	
Envía copia del cheque y documentación a contabilidad	11	
Un oficinista suma y elabora concentrado de pólizas de egreso.	12	

Cía: La Comercial, S.A.

FLUJOGRAMA No. 2

Ciclo: Egresos-Cheques-Registro

PAGINA No. 4 de 4

FECHA 5 de Enero 1985

HECHO POR S.C.S.

DESCRIPCION	Op. No.	
<p>Maquinista registra auxiliares de proveedores en diario general y mayor.</p>	13	<pre> graph LR A[Auxiliares de Proveedores] -.-> B[Diario General] B -.-> C[Mayor] B --- D[fin] </pre>

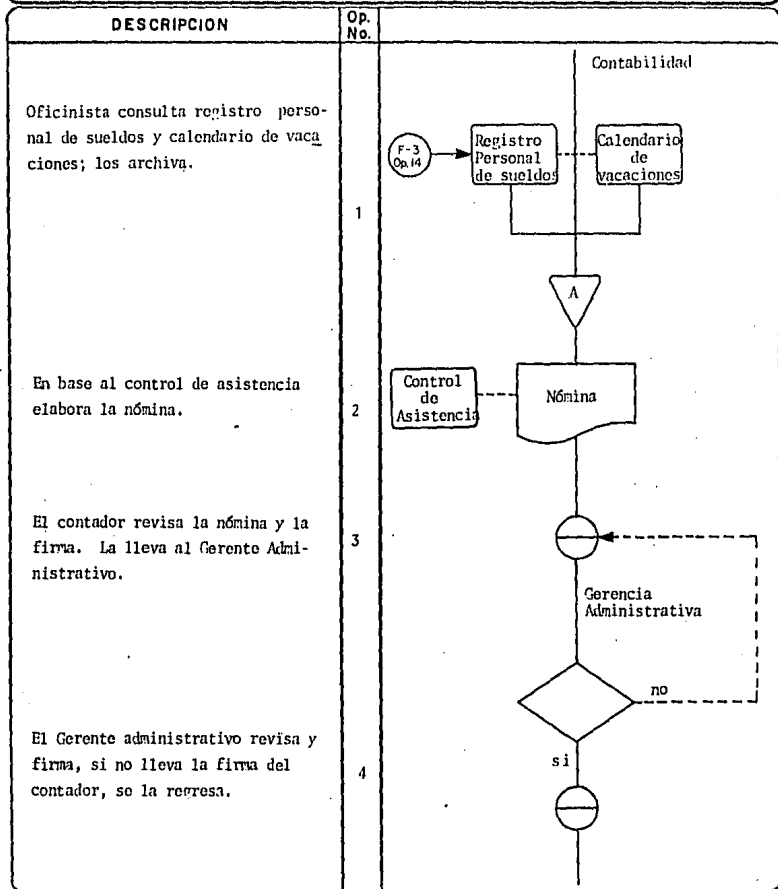
Cía: La Comercial, S. A.
Ciclo: Egresos-Nómina-Registro

FLUXOGRAMA No. 3

PAGINA No. 1 de 6

FECHA 5 de Enero 1985

HECHO POR S.C.S.



Cía: La Comercial, S. A.

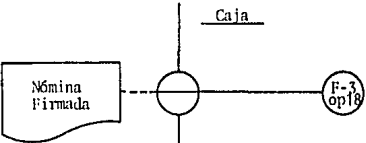




FLUXOGRAMA No. 3

Ciclo: Egresos - Nóminas - Registro

PAGINA 2 de 6

FECHA 5 de Enero 1985

HECHO POR S.C.S.

DESCRIPCION	Op. No.	
<p>En base a la nómina firmada por el Gerente Administrativo, elabora el cheque y póliza cheque.</p>	5	
<p>Gerente Administrativo firma el cheque una vez que cotejó importe del cheque con la nómina.</p>	5A	
<p>El mensajero lleva el cheque al banco y lo cambia.</p>	6	
<p>La cajera ensobreta y paga, recabando la firma de recibido del empleado en el talón del sobre de pago.</p>	7	 <p style="text-align: right;">Contabilidad</p>
<p>La cajera lleva al contador la póliza cheque para que la revise (aplicación contable) firma.</p>	8	

Cfa: La Comercial, S. A.



FLUXOGRAMA No. 3

Ciclo: Egresos - Nóminas - Registro

PAGINA 3 de 6

FECHA 5 de Enero 1985

HECHO POR S. C. S.

DESCRIPCION	Op. No.	
<p>La cajera lleva la póliza cheque al operador de la máquina de contabilidad.</p>	9	
<p>Operador de máquina de contabilidad registra en Diario General y Mayor.</p>	10	

Cfa: La Comercial, S. A.

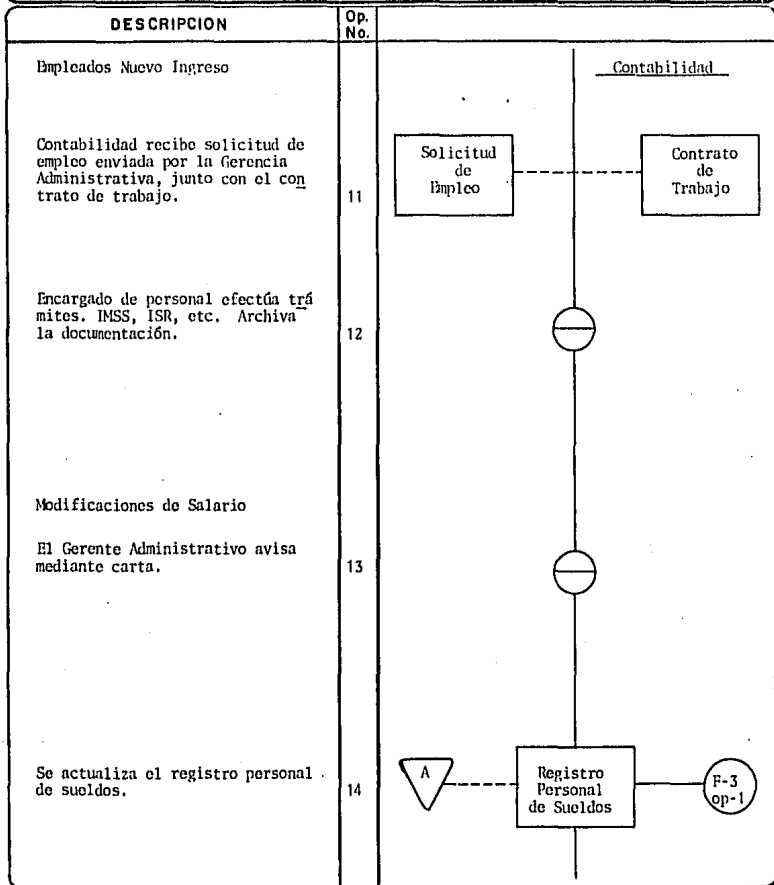
FLUXOGRAMA No. 3

Ciclo: Egresos - Nóminas - Registro

PAGINA 4 de 6

FECHA 5 de Enero 1985

HECHO POR S. C. S.



Cía: La Comercial, S. A.

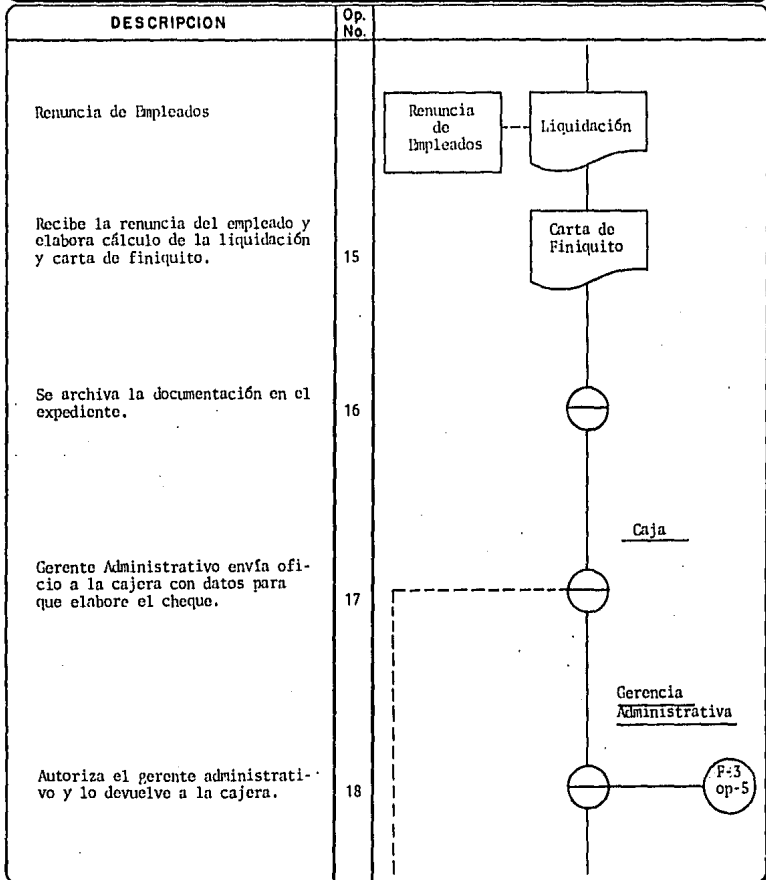
FLUXOGRAMA No. 3

Ciclo: Egresos - Nóminas - Registro

PAGINA 5 de 6

FECHA 5 de Enero 1985

HECHO POR S. C.S.



Cía: La Comercial, S. A.

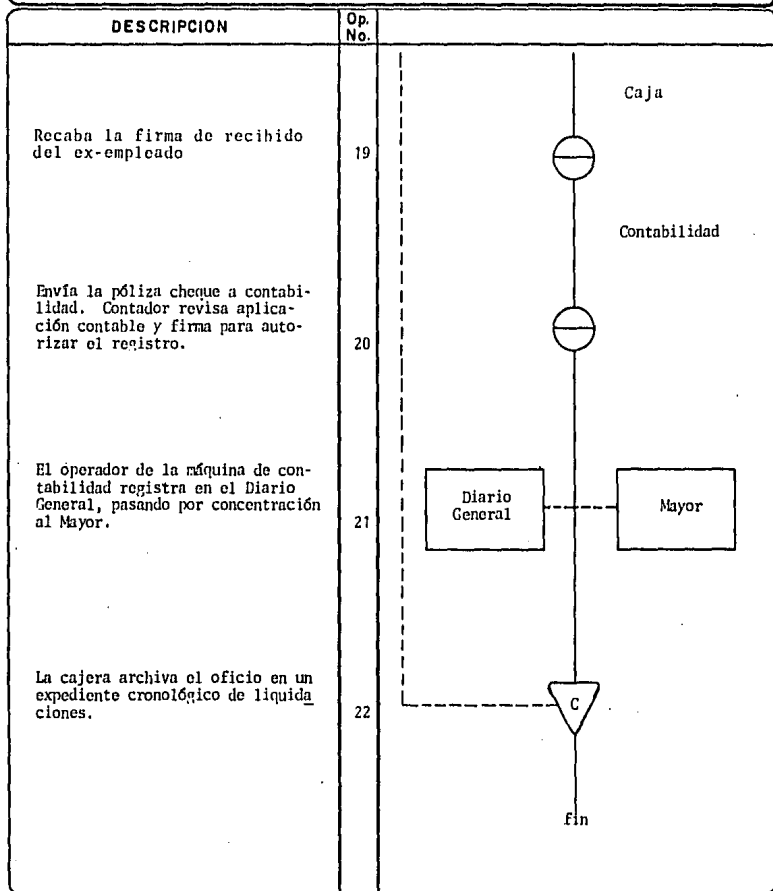
FLUXOGRAMA No. 3

Ciclo: Egresos - Nóminas - Registro

PAGINA 6 de 6

FECHA 5 de Enero 1985

HECHO POR S. C. S.



Cía: La Comercial, S.A.

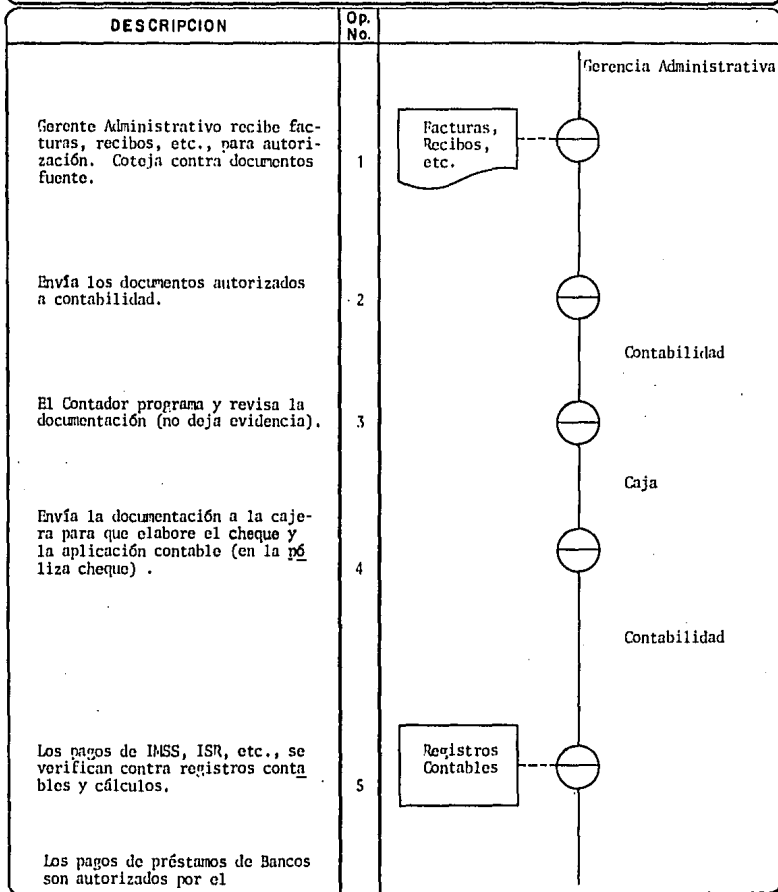
FLUXOGRAMA No. 4

Ciclo: Empresas - Otros

PAGINA 1 de 3

FECHA 5 de Enero 1985

HECHO POR S. C.S.



Cfa: la Comercial, S. A.

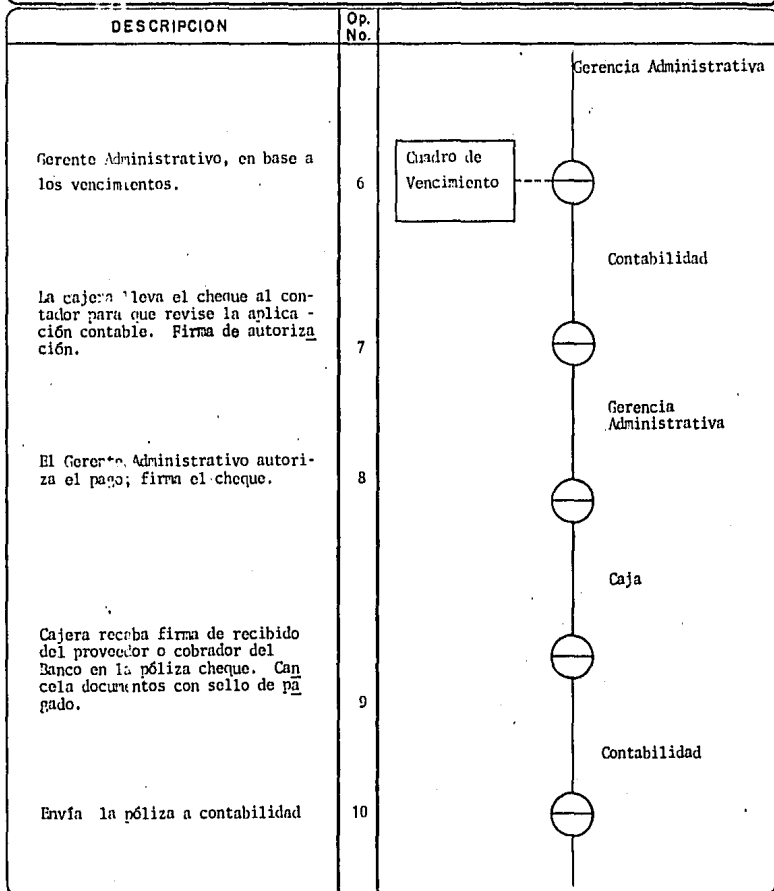
FLUXOGRAMA No. 4

Ciclo: Egresos - Otros

PAGINA 2 de 3

FECHA 5 de Enero 1985

HECHO POR S.C.S.



Cía: La Comercial, S. A.

Ciclo: Egresos - Otros

FLUXOGRAMA No. 4

PAGINA 3 de 3

FECHA 5 de Enero 1985

HECHO POR S. C.S.

DESCRIPCION	Op. No.	
<p>Operador de máquina de contabilidad registra en Diario General y por concentración en el Mayor.</p>	11	<pre> graph LR DG[Diario General] -.-> M[Mayor] </pre> <p>fin</p>

6.2.3 Objetivos del control interno del ciclo de egresos.

- 1.-Que todos los pedidos a proveedores se hagan en base a un pedido de clientes o en base al reporte de almacén (máximos y mínimos)
- 2.-Que por cada pedido a proveedores exista una orden de compra autorizada de acuerdo con las políticas establecidas.
- 3.-Debe verificarse la mercancía recibida en cuanto a calidad, cantidad y precios unitarios pagados.
- 4.-Las entradas de almacén deben clasificarse, concentrarse y registrarse con exactitud y en forma oportuna. (físico y en libros)
- 5.-Los pasivos generados por compra de materiales o contratación de servicios, deben clasificarse, concentrarse y registrarse con exactitud y en forma oportuna.
- 6.-Debe existir un control de las facturas y contrarrecibos presentados a cobro de acuerdo con políticas establecidas por la Dirección de la empresa.
- 7.-El pago de facturas debe hacerse previa autori

zación de funcionario responsable.

8.-Los pagos a proveedores deben clasificarse, concentrarse y registrarse con exactitud y en forma oportuna.

9.-Los pagos por otros conceptos deben efectuarse en base a controles establecidos por la Dirección de la empresa y previa autorización de funcionario responsable.

6.2.4 Identificación de técnicas de control interno.
Ciclo de Ingresos.

Objetivo	Técnicas de control interno	Referencia al fluxograma
1	-La orden de compra se elabora en base al reporte de máximos y <u>míni</u> mo de almacén y/o en base al pedido del cliente	F-1 op-1
2	-Todo pedido a proveedores se captura en una orden de compra en formas prenumeradas. -El jefe de compras verifica precios y autoriza, dejando su firma como evidencia.	F-1 op-2 F-1 op-2
3	-El gerente de ventas verifica la revisión anterior y autoriza dejando como evidencia su firma. -El jefe de compras verifica cantidades y precios unitarios antes de autorizar la recepción de la mercancía y firma como evidencia de la autorización. -El jefe de almacén revisa peso, medidas y calidad y sella de recibido.	F-1 op-3 F-1 op-4 F-1 op-5

Objetivo	Técnicas de control interno.	Referencia al fluxograma
4	-La facturista elabora reporte de <u>en</u> tradas al almacén en base a las <u>fac</u> turas o remisiones verificadas.	F-1 op- 6
	-El jefe de almacén revisa el repor- te de entradas al almacén, dejando su firma como evidencia de <u>autORIZA</u> ción.	F-1 op- 7
	-El encargado del kardex, actualiza éste en base al reporte de entradas al almacén autorizado.	F-1 op- 7
	-Un oficinista en contabilidad elabo- ra el concentrado diario de compras en base a las facturas o remisiones y va actualizando el concentrado <u>men</u> sual de compras.	F-1 op- 8
	-También elabora la póliza de diario en base al concentrado diario de <u>com</u> pras.	F-1 op- 9
	-Mensualmente se contabilizan las en- tradas por tipo de inventario.	F-1 op-14
5	-Se elabora la póliza de diario con cargo a compras y abono al pasivo en base al diario de compras autorizado.	F-1 op- 9

Objetivo	Técnicas de control interno	Referencia al fluxograma
5	<ul style="list-style-type: none"> -El contador revisa la póliza y firma como evidencia. -Diariamente se registra la póliza de compras en el diario de compras y se actualizan los auxiliares por proveedor y el mayor de proveedores 	<p>F-1 op-10</p> <p>F-1 op-11</p>
6	<ul style="list-style-type: none"> -La secretaria del jefe de compras firma la libreta de la recepcionista de recibido por los contrarrecibos que el entregan (junto con una copia de la factura). -Los contrarrecibos se elaboran en forma prenumerada. 	<p>F-2 op- 2</p> <p>F-2 op- 1</p>
7	<ul style="list-style-type: none"> -El jefe de compras compara la factura con el contrarrecibo y con el pedido y autoriza el pago firmando como evidencia. -Una vez verificada la existencia del pasivo correspondiente, el contador autoriza el pago. 	<p>F-2 op- 3</p> <p>F-2 op- 3</p>

Objetivo	Técnicas de control interno	Referencia al fluxograma
7	-El gerente administrativo verifica la documentación y la revisión que el contador efectuó y firma el cheque.	F-2 op- 8
8	-Las facturas y contrarrecibos pagados se cancelan con sello de pagados -Un oficinista del área de contabilidad elabora el concentrado de pólizas de egreso, en base a las copias de cheques firmados por el proveedor.	F-2 op-10 F-2 op-12
9	-Las nóminas se elaboran en base a control de asistencias, registro personal de sueldos y calendario de vacaciones. -La nómina es revisada por el contador y por el gerente administrativo. Ambos firman como evidencia. -El gerente administrativo compara el importe del cheque con el neto de la nómina antes de firmar el cheque.	F-3 op- 1 op- 2 F-3 op- 3 op- 4 F-3 op- 5

Objetivo	Técnicas de control interno	Referencia al fluxograma
9	-Se recaba la firma del empleado al cobrar.	F-3 op- 7
	-El contador revisa la aplicación contable de la póliza de egresos y firma como evidencia.	F-3 op- 8
	-Los demás pagos son autorizados y revisados, tanto por el contador como por el gerente administrativo y se sigue el mismo procedimiento de registro que en las otras funciones.	F-4 op- 1 op- 2 op- 3 op- 4 op- 5 op- 8

6.2.5 Debilidades de control interno derivadas de la identificación de técnicas de control interno.

Ciclo de Egresos

Referencia al fluxograma	Observación	Riesgo probable
F-1 op-3	El jefe de compras depende en cuestiones de autorización del gerente de ventas; no existe división de funciones adecuada.	-Que la función de compras se vea afectada por intereses ajenos a la operación de la empresa.
F-1 op-9	La póliza de diario de compras no siempre se elabora el mismo día.	-Posibles errores por acumulación excesiva de documentos.
F-1 op-6	El reporte de entradas al almacén es foliado cuando se elabora.	-Posibles alteraciones a los registros por no llevar formas prenumeradas.
F-1 -	No se cotejan periódicamente los registros del almacén con los contables (reporte	-Posibles diferencias no detectadas oportunamente, lo

Referencia al fluxograma	Observación	Riesgo probable
F-1 -	de entradas al almacén V.S. concentrado diario y/o mensual de compras).	que dificulta su aclaración.
F-1 op-10	En algunas ocasiones el contador no revisa la póliza de diario de compras.	-Posibles errores en la aplicación contable. No poder fincar <u>responsabilidades</u> .
F-2 op- 8	No se cuenta con una política que establezca la firma mancomunada de los cheques para su pago.	-Posibles malos manejos del efectivo de la empresa.
F-3 op- 7	No se cuenta con una política que establezca que los sueldos no cobrados en un tiempo determinado, sean depositados al banco nuevamente.	-Inmovilización del efectivo de la empresa. -Riesgo de robos o extravíos.

Referencia al fluxograma	Observación	Riesgo probable
F-3 -	No existe un procedimiento pa ra la verificación periódica de las bases de impuestos (IVA, ISPT, 1 % s/rem., etc.).	-Diferencias al mo mento de pagar las obligaciones fis- cales.
F-1 - op-7	La facturista, depende del Je- fe de Almacén.	-No existe separa- ción de las funcio- nes de embarque y facturación, lo que puede ocasionar erro res ó malos manejos de las mercancías.

6.2.6 Evaluación del control interno establecido por la empresa para el ciclo de egresos.

Del análisis efectuado al control interno del ciclo de egresos se desprende lo siguiente:

- a) No existe una adecuada división de funciones en lo que se refiere a la autorización de las compras y a la función de facturación, ya que interviene el Gerente de Ventas, en el primer caso y, en el segundo, el Jefe de almacén. Esto puede provocar en lo que se refiere a las compras, que, en un momento dado se atiendan a determinados clientes solamente ó, por otra parte, que no se efectúen las compras con los proveedores que ofrezcan las mejores condiciones; en el caso de la facturación, pueden darse malos manejos a las mercancías en custodia. Esto acarrea una mala imagen para la empresa, además de falta de efectividad en la función.
- b) Como en el caso del ciclo de ingresos, no se cuenta con un control adecuado para las entradas al almacén, ya que el reporte de entradas no se elabora en formas prenumeradas con el consiguiente riesgo de errores en la afectación

al almacén. Esto aunado a que no se concilian periódicamente los registros de almacén con los registros contables, puede acarrear grandes diferencias difíciles de aclarar.

- c) Nuevamente se observa la falta de evidencia en cuanto a la revisión que el contador lleva a cabo de las pólizas elaboradas, por lo que no se puede tener la certeza de que las aplicaciones contables sean correctas.
- d) En cuanto al manejo del efectivo, pueden presentarse contingencias derivadas de que sólo el gerente administrativo firma los cheques que se expiden, en lugar de que sean dos personas quienes lo hagan. Además de que serviría de punto adicional de control al ser dos personas quienes revisan los pagos.

Se observó también que el efectivo no cobrado por los empleados no se deposita oportunamente al banco, lo que puede ocasionar contingencias además de la inmovilización de los recursos de la empresa.

- e) Por último se detectó que pueden surgir erro-

res al momento de pagar los impuestos a cargo de la empresa, ya que no se verifican los datos que sirven como base para su cálculo.

Esto puede acarrear costos adicionales por concepto de recargos.

En conclusión se observa que el control interno establecido es débil, por lo que se tendrá que hacer un énfasis mayor en la revisión sustantiva general.

CONCLUSIONES

Comparación de hipótesis con resultados:

Hipótesis:

La aplicación de la metodología del estudio y evaluación del control interno por ciclos de operación, proporciona evidencia suficiente y competente que sirve de base para un trabajo eficiente y de calidad, al realizar una auditoría de estados financieros a empresas comerciales.

-En base a la investigación documental efectuada y a algunas opiniones de auditores recabadas, se puede decir que, efectivamente, el estudio del control interno por ciclos de operación proporciona elementos para llevar a cabo la auditoría de una manera eficiente y con calidad, ya que se pueden emitir sugerencias y recomendaciones más apegadas a la realidad de la empresa.

Comparación del objetivo general con resultados.

1.-Objetivo:

Ilustrar la utilidad de la aplicación de la metodología del estudio y evaluación del control interno por ciclos de operación.

A través de la investigación realizada, se enumeran las ventajas de la aplicación de ésta metodología tales como:

- Proporciona una visión integral de la operación del negocio.
- Facilita la identificación de técnicas de control interno establecidas por la empresa.
- Permite diseñar pruebas de auditoría apegadas a la realidad de la empresa.
- Proporciona una base para la adecuada determinación de los alcances que se darán a la revisión.

Por otra parte, se determina que no resulta práctica su aplicación en empresas muy pequeñas, ya que resulta más eficaz una revisión directa por cuentas de balance y resultados, que llevar a cabo el estudio del control interno existente, ya que no hay muchas operaciones repetitivas.

CONCLUSIONES GENERALES

- 1.-El estudio y evaluación del control interno por ciclos de operación, permite identificar más fácilmente los puntos o técnicas de control establecidos por la empresa que se está revisando; y, también, permite un mayor conocimiento de las debilidades del mismo.
- 2.-Debido al gran volumen de operaciones que se realizan en algunas empresas (medianas y grandes), el estudio y evaluación del control interno por ciclos de operación permite medir más fácilmente el riesgo potencial de error en los estados financieros; además, permite la fijación de alcances más adecuados para la revisión de los saldos; proporciona un mayor conocimiento de la empresa en conjunto, por lo que sirve de soporte para la determinación y diseño de pruebas sustantivas.
- 3.-La aplicación de esta metodología, dá como resultado un trabajo más eficiente, pues, si bien el primer año que se aplica requiere de una inversión importante de tiempo, ésta se compensa con el ahorro del mismo en los años

subsecuentes.

- 4.-La aplicación de ésta metodología permite proporcionar un mejor servicio al cliente, pues la visión integral de los controles establecidos, permite dar mejores sugerencias y lograr un trabajo de mayor calidad.
- 5.-La aplicación de ésta metodología puede tener ciertas desventajas, por ejemplo, el que se requiera mayor capacitación y supervisión al personal que desempeña el trabajo.
- 6.-En general, se puede decir que no resulta práctico en todos los casos el llevar a cabo un estudio del control interno por ciclos de operación, ya que si la empresa es muy chica, o no tiene un gran volumen de operaciones, resulta más práctica una revisión por cuentas de balance y estado de resultados.
- 7.-De lo anterior se desprende que la aplicación de la metodología del estudio del control interno por ciclos de operaciones resulta práctico en empresas medianas y grandes, que realizan un gran volumen de operaciones: también es necesario que exista un buen control interno establecido, y que éste se cumpla.

8.-En resumen, se concluye que la hipótesis queda probada con la limitante, del tamaño y volumen de operaciones que se realizan en la empresa.

Coopers & Lybrand
Internal Accounting controls
Aguide for Directors and Management
U.S.A.
C. & L.
1983

Defliese, Philip L.
Johnson, Kenneth P.
Macleod, Roderick K.
Auditoría Montgomery
México, D. F.
Ed. Limusa
1983

Fernández Arena, José Antonio
La Auditoría Administrativa
México, D. F.
Ed. Diana
1974

Grinaker, R.L.
Barr, Ben B.
Auditoría, El Examen de los Estados Financieros
México, D. F.
Ed. CECSA
1982

Lara Silva, Hugo
Reenfoque de las pruebas de auditoría
Artículo tomado de la revista Contaduría
Pública del IMCP
México, D. F.
Enero y Febrero de 1981

Leonard P. William
Auditoría Administrativa
México, D. F.
Ed. Diana
1975

Lindberg, Roy A.
Cohn, Theodore
Auditoría de Operaciones
México, D. F.
Ed. Técnica
1981

Novbeck, E.F.
Auditoría Administrativa
México, D. F.
Ed. Técnica
1978

Porter, W Thomas Jr.
Burton, John C.
Auditoría
México, D. F.
Ed. Diana
1981

Ruiz de Velasco, Luis
Prieto, Alejandro
Auditoría PRACTICA
México, D. F.
Ed. Banca y Comercio
1973

Santillana G. Juan Ramón
Auditoría Interna Integral
México, D. F.
Ed. ECASA
1983

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.
Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría
Normas y Procedimientos de Auditoría
México, D. F.
IMCP
1983

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría
Guía J-01 Guía para el estudio del control interno
del Ciclo de Ingresos.
México, D. F.
IMCP
1983

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría
Boletín E-02 Estudio y Evaluación del Control
Interno
México, D. F.

IMCP

1983

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría
Boletín F-05 Metodología para el estudio y
evaluación del Control Interno por Ciclos de
Transacciones
México, D. F.
IMCP
1983