
UNIVERSIDAD AUTONOMA DE GUADALAJARA

Incorporada a la Universidad Nacional Autónoma de México

ESCUELA DE ADMINISTRACION, CONTABILIDAD Y ECONOMIA



TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

EL CONTROL INTERNO Y EL ALCANCE DE LAS PRUEBAS
DE AUDITORIA POR CICLOS DE TRANSACCIONES.

SEMINARIO DE INVESTIGACION
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A
PEDRO GARCIA FUENTES
GUADALAJARA, JALISCO 1987



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

INDICE GENERAL

	Página
INTRODUCCION	1
CAPITULO I	
CONCEPTOS GENERALES DE CONTROL INTERNO.	
1.- DEFINICION Y OBJETIVOS.	3
2.- ELEMENTOS DE CONTROL INTERNO.	7
3.- PRONUNCIAMIENTOS RELATIVOS AL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.	12
4.- PRONUNCIAMIENTOS RELATIVOS AL INFORME SOBRE CONTROL INTERNO.	19
5.- CONTROL INTERNO SOBRE LAS TRANSACCIONES.	21
6.- METODOLOGIA PARA EL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO POR CICLO DE TRANSACCIONES.	23
7.- ESTRUCTURA CONTABLE.	25
CAPITULO II	
PROGRAMAS DE AUDITORIA EN RELACION AL CICLO DE TRANSACCIONES.	
1.- IMPORTANCIA Y DEFINICION.	32
2.- CONTENIDO DE LOS PROGRAMAS.	34
3.- CLASIFICACION.	35
4.- CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR Y TRANSACCIONES DE VENTAS.	38
CAPITULO III	
PRUEBAS SELECTIVAS.	
1.- DEFINICION.	48
2.- OPORTUNIDAD Y ALCANCE.	48
3.- PRUEBAS SELECTIVAS EN AUDITORIA.	49

4.- EL MUESTREO ESTADISTICO EN LA AUDITORIA.	57
5.- MUESTREO DE ATRIBUTOS.	61
6.- METODOS DE SELECCION DE LAS UNIDADES DE - MUESTRA.	67
7.- EXAMEN DE LA MUESTRA.	73
8.- EXAMEN DE MUESTREO.	74

CAPITULO IV

CASO PRACTICO.	82
----------------	----

CONCLUSIONES	87
--------------	----

BIBLIOGRAFIA	88
--------------	----

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

INTRODUCCION

Durante mi etapa de estudiante como Lic. en Contaduría Pública, una de las materias que me llamó la atención fue precisamente la auditoría. Por esa razón me --avoqué a estudiar la metodología que se tiene para llevar a cabo de la manera más eficiente y eficaz el trabajo de auditoría. De lo anterior llegé a la conclusión -de que en términos generales el desarrollo de una auditoría de Estados Financieros puede llevarse a cabo a través de dos caminos:

- a) Mediante el estudio y evaluación del control interno de una manera general y la Validación Directa de las cuentas que forman, los estados financieros.
- b) Mediante el estudio y evaluación del control interno -de una manera exhaustiva, por ciclo de transacción y la validación directa de las cuentas de los estados -financieros.

Llamó mi atención que el crecimiento y los sistemas de información de las empresas provocan en mi opinión, que la validación directa acompañada de un estudio breve del control interno hagan de la auditoría un trabajo gigantesco y quizá no muy eficiente.

Es por eso que mi tesis va encaminada a describir la metodología denominada Ciclo de Transacciones, metodología que considero apropiada a las circunstancias actuales ya que magnifica la importancia de los aspectos de control interno de una empresa, probando el buen funcionamiento de dichos controles mediante la formulación de

pruebas específicas de funcionamiento o de cumplimiento para finalmente aplicar procedimientos de sustantivación reducidos.

Finalmente trato el aspecto relativo a procedimientos estadísticos que así mismo considero que en la actualidad son una herramienta indispensable en el trabajo del auditor. No se concibe el efectuar la auditoría de estados financieros de una institución de créditos o de una tienda departamental, a manera de ejemplo sin el uso de muestras estadístico.

C A P I T U L O I

CONCEPTOS GENERALES DEL CONTROL
INTERNO.

El control interno se ha reconocido desde hace mucho tiempo como fundamental e indispensable en la auditoría moderna. Este reconocimiento surgió gradualmente en las primeras épocas de la profesión, conforme los auditores fueron descubriendo que en la práctica pocas veces es necesario examinar todas las transacciones para lograr sus objetivos.

Recientemente se ha profundizado en el estudio -- del control interno y su relación con la auditoría, en parte como resultado de los avances logrados por los administradores profesionales y por los especialistas en computación electrónica, en la cibernética y en la tecnología del control.

1.- DEFINICION Y OBJETIVOS.

Definición.-

- El control interno de un negocio es el sistema de su organización, los procedimientos que tiene implantados y el personal con que cuenta, estructurados en un todo para lograr tres objetivos fundamentales:

a) La obtención de información financiera correcta y segura, b) La protección de los activos del negocio, y 3) La promoción de eficiencia de operación. (1)

- 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 razonabilidad y confiabilidad

(1) Elementos de auditoría, Mendivil Escalante, ECASA 1984.

de su información financiera, promover la eficiencia operacional y provocar la adherencia a las políticas prescritas por la administración. (2)

- Muchas personas interpretan el término control interno como los pasos que un negocio da para evitar los fraudes del personal. En realidad tales medidas son más bien una pequeña parte de control interno. El propósito básico del control interno es el de promover la operación eficiente de la organización. El sistema de control interno consta de todas las medidas empleadas por una organización para: a) Proteger los activos en contra del desperdicio, el fraude, y el uso ineficiente; b) Promover la exactitud y la confiabilidad en los registros contables; c) Alentar y medir el cumplimiento de las políticas de la compañía; d) Evaluar la eficiencia de las operaciones. En pocas palabras, el control interno está formado por todas las medidas que se toman para suministrar a la administración la seguridad de que todo está funcionando como se debe.

El control interno va más allá de las funciones de contabilidad y financieras; su alcance es tan amplio como la propia compañía, y toca todas las actividades de la organización. Incluye los métodos por medio de los cuales la alta administración delega autoridad y asigna responsabilidades para funciones tales como ventas, compras, contabilidad y producción. El control interno también incluye programas para preparar, verificar y distribuir a los diversos niveles de supervisión aquellos informes y análisis comunes que capacitan al ejecutivo -

para mantener el control sobre la variedad de actividades y funciones que constituyen una gran empresa comercial.

El uso de técnicas presupuestales, normas de producción, laboratorios de inspección, estudios de tiempos y movimientos, y programas de entrenamiento de personal, incluye a ingenieros y muchos otros técnicos muy alejados de las actividades contables y financieras; sin embargo, todos estos medios son parte del mecanismo que -- ahora se concibe como un sistema de control interno.

Objetivos básicos del control interno.-

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

Objetivos generales del control interno.-

El control interno contable comprende el plan de organización y los procedimientos y registros que se refieren a la protección de los activos y a la confiabilidad de los registros financieros. Por lo tanto, el control interno contable, está diseñado, en función de los objetivos que se enumeran, para suministrar seguridad razonable de que:

a) Objetivos de autorización.

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

b) Objetivos de procesamiento y clasificación de transac-
ciones.

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

c) Objetivos de salvaguarda física.

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

d) Objetivos de verificación y evaluación.

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

Asimismo 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.- Elementos del control interno.-

Los elementos del control interno pueden agruparse en cuatro clasificaciones: a) organización; b) procedimientos; c) personal; d) supervisión.

a) Organización.-

Los elementos del control interno en que interviene la organización son:

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

2.- Coordinación, que adapte las obligaciones y - necesidades de las partes integrantes de la empresa a un todo homogéneo y armónico; que prevea los conflictos pro pios de invasión de funciones o interpretaciones contrarias a las asignaciones de autoridad.

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

empresa.

El principio de división de funciones impide que aquellos de quienes depende la realización de determinada operación 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 transacción debe pasar por diversas manos, independientes entre sí.

4.- Asignación de responsabilidades, que establezca con claridad los nombramientos dentro de la empresa, su jerarquía y delegue facultades de autorización congruentes con las responsabilidades asignadas. El principio fundamental en este aspecto consiste en que no se realice transacción alguna sin la aprobación de alguien específicamente autorizado para ello.

Debe, en todo caso existir constancia de esta aprobación, con la posible excepción de actividades rutinarias de menor importancia en que la aprobación claramente pueda entenderse como táctica.

b) Procedimientos.-

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

1.- Planeación y Sistematización. Es deseable encontrar el uso de un instructivo general o una serie de instructivos sobre funciones de dirección y coordina-

ción, la división de labores, el sistema de autorizaciones y fijación de responsabilidades.

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

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

3.- Informe. Desde el punto de vista de la vigilancia sobre las actividades de la empresa y sobre el personal encargado de realizarlas, el elemento más importante del control es la información interna. Los informes contables constituyen en este aspecto un elemento muy importante del control interno, desde la preparación de balances mensuales, hasta las hojas de distribución de adeudos de clientes por antigüedad o de obligaciones por vencimientos.

c) Personal.-

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

Los elementos que intervienen en esta área en el control interno son cuatro:

1. Entrenamiento. Mientras mejores programas de entrenamiento se encuentren en vigor, más apto será el personal encargado de los diversos aspectos del negocio. El mayor grado de control interno logrado permitirá la identificación clara de las funciones y responsabilidades de cada empleado, así como la reducción de ineficiencia y desperdicio.

2. Eficiencia. Después del entrenamiento, la eficiencia dependerá del juicio personal aplicado a cada actividad. El interés del negocio por medir y alentar la eficiencia constituye un coadyuvante del control interno.

3. Moralidad. Es obvio que la moralidad del personal es una de las columnas sobre las que descansa la estructura del control interno. Los requisitos de admisión y el constante interés de los directivos por el comportamiento del personal son, en efecto, ayudas importantes al control.

Las vacaciones periódicas y un sistema de rotación de personal deben ser obligatorios hasta donde lo permitan las necesidades del negocio.

4. Retribución. Es indudable que un personal retribuido adecuadamente se presta mejor a realizar los propósitos de la empresa con entusiasmo y concentra mayor atención en cumplir con eficiencia que en hacer planes para desfalcarse al negocio. Los sistemas de retribución al personal, planes de incentivos y premios, pienso

nes por vejez y oportunidad que se le brinda para plantear sus sugerencias y problemas personales constituyen elementos importantes del control interno.

d) Supervisión.-

Como ha quedado dicho, no es únicamente necesario el diseño de una buena organización, sino también la vigilancia constante para que el personal desarrolle los procedimientos a su cargo de acuerdo con los planes de la organización. La supervisión se ejerce en diferentes niveles, por diferentes funcionarios y empleados y en formas directa e indirecta.

Una buena planeación y sistematización de procedimientos y un buen diseño de registros, formas e informes, permite la supervisión casi automática de los diversos aspectos del control interno.

3.- PRONUNCIAMIENTOS RELATIVOS AL ESTUDIO Y EVALUACION - DEL CONTROL INTERNO

La responsabilidad del auditor al efectuar el estudio del control interno, se refiere al análisis y comprensión del plan de organización y de los métodos y registros que producen la información financiera que ha de dictaminar.

El estudio del control interno que debe realizar el contador público como base para su posterior evaluación, incluye, además del conocimiento y comprensión de los procedimientos y métodos establecidos, un grado razonable de seguridad de que éstos están siendo utilizados y de que están operando en la forma en que está planeado. Estas dos fases del estudio del control interno se refieren a la revisión del sistema y a las pruebas de cumplimiento.

La revisión del sistema es básicamente un proceso de obtención de información acerca de la organización y los procedimientos establecidos. Generalmente, se satisface mediante entrevistas con empleados y funcionarios de la empresa auditada, así como con el examen de manuales de procedimientos, descripciones de puestos, gráficas de flujo, etc. Con el fin de tener una certeza razonable de la adecuada comprensión de la información obtenida, es recomendable rastrear uno o varios de los diferentes tipos de operaciones que realiza la empresa, observando su flujo a través del sistema. En esta etapa, una vez examinado y comprendido el sistema, generalmente se está en aptitud de emitir una evaluación preliminar, asumiendo un resultado satisfactorio de las pruebas de -

cumplimiento que se comentan enseguida.

El propósito de las pruebas de cumplimiento según se mencionó, es proporcionar al auditor seguridad razonable de que los procedimientos contables de control están siendo aplicados como está previsto.

Estas pruebas son necesarias si se va a confiar en los procedimientos establecidos por la empresa, pues en base a ellos, se va a determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas directas a los saldos de las cuentas de los estados financieros, también llamadas pruebas sustantivas.

Los resultados obtenidos de la aplicación de las pruebas de cumplimiento junto con los que arrojen las pruebas sustantivas, proporcionarán al auditor la evidencia necesaria para emitir su dictamen.

Al evaluar el control interno, el auditor deberá determinar sus deficiencias, calificarlas en cuanto a su gravedad y posibles repercusiones, y establecer el alcance de su trabajo en relación a las condiciones encontradas. Si las fallas de control interno son graves y el auditor no logra suplir esa limitación de una manera práctica, deberá abstenerse de opinar sobre los estados financieros.

Las conclusiones derivadas de las pruebas de cumplimiento, junto con las de la observación previa de procedimientos y el seguimiento de operaciones, constituyen la base para la evaluación del control interno. La evaluación afecta directamente el alcance de las pruebas --

adicionales requeridas, pues las deficiencias que afectan sustancialmente los estados financieros, hacen necesaria la modificación del programa de auditoría. Por lo tanto, es de mucha importancia en la evaluación del control interno, identificar las áreas en las cuales pueden ocurrir errores sin ser detectados, averiguar las causas que originan esas situaciones y determinar si las deficiencias afectan significativamente los estados financieros.

En resumen, la evaluación de los controles contables que realiza el auditor en relación con cada tipo -- significativo de operaciones y de los activos que les -- son relativos, debe ser una conclusión respecto a que los procedimientos establecidos y su cumplimiento son satisfactorios con relación al objetivo para el cual fueron creados.

Se considera que los procedimientos y cumplimientos son satisfactorios si las pruebas del auditor no revelan debilidades importantes en relación a su propósito.

Cuando el resultado del examen del control interno en vigor le impide confiar del todo en la propiedad de los métodos y registros sobre los que se apoyan los estados financieros y no le es factible ampliar sus procedimientos hasta un grado que le permita satisfacerse de la integridad y veracidad de los estados financieros, el auditor queda imposibilitado, y debe abstenerse de expresar opinión alguna sobre los mismos, tomados en conjunto.

Por lo contrario, el contador público no debe consignar salvedades sin abstenerse de emitir su dictamen sobre los estados financieros por deficiencia en el con-

trof interno, a menos que ocurran las tres circunstancias siguientes:

- a) Que existan serias fallas u omisiones en determinadas fases del control interno.
- b) Que tales fallas u omisiones puedan afectar a cifras de relativa magnitud en los estados financieros que ha de dictaminar.
- c) Que por limitaciones impuestas por sus clientes u otras circunstancias le impidan realizar las pruebas adicionales que, para suplir las fallas u omisiones en el control interno, el auditor estime necesarias para quedar satisfecho sobre la propiedad de las cifras afectadas.

El estudio y evaluación del control interno deberán hacerse cada año, como parte fundamental de la planeación de la auditoría. No obstante lo anterior, es factible variar el énfasis en algunas áreas, procurando adoptar una base rotativa.

En general, el examen del control interno debe ser más amplio en las primeras auditorías. En auditorías subsecuentes, si ya ha quedado establecido que el control interno es satisfactorio en términos generales, el examen puede efectuarse parcialmente, distribuyendo el programa general de control interno en varias intervenciones del auditor. Sin embargo, los aspectos básicos del control interno tienen influencia directa sobre los registros contables en que se apoyan los estados financieros, deben verificarse en cada examen de los estados financieros.

Algunos auditores practican el examen del control interno en su intervención previa, anticipadamente a la fecha de los estados financieros que han de dictaminar.- Este procedimiento tiene la ventaja de permitir la formu lación de un programa de trabajo que ya da efecto a la - influencia del control interno sobre la naturaleza, ex- tensión y oportunidad de las pruebas a realizar al fin - del ejercicio.

Por otra parte, el examen de control interno pue- de también realizarse de manera efectiva si se combina - con el resto de las pruebas de auditoría.

Las ventajas de uno y otro punto de vista pueden combinarse si el auditor aprovecha su intervención pre- via para examinar el control interno y simultáneamente - adelantar un buen número de pruebas sobre las operacio- nes del negocio.

El hecho de que el auditor emita una opinión sin salvedades no implica la aprobación tácita del control - interno.

El objetivo del examen del control interno es eva luarlo, a fin de determinar la confianza que puede el au ditor depositar en cada fase y actividad del negocio pa- ra precisar la naturaleza, alcance y oportunidad que de- be dar a sus pruebas de auditoría.

El hecho de que el control existente le sirva de base al auditor para fijar los alcances de su trabajo, - no quiere decir que esté de acuerdo con él; únicamente - se adapta a ese control y debe consignar sus comentarios sobre las deficiencias encontradas en carta a la geren- cia.

Es indispensable dejar evidencia en los papeles - de trabajo, del estudio y evaluación del control interno realizados.

Independientemente de las ventajas que esta recomendación implica, como son ayudar a la supervisión del trabajo de los ayudantes y sentar las bases para facilitar las auditorías siguientes, el consignar por escrito el control interno (estudio) es indispensable:

1) Como evidencia de que el auditor cumplió con la norma de auditoría que lo obliga a examinar el control interno.

2) Como explicación del porqué dio diferentes extensiones a sus pruebas de auditoría, escogió determinados procedimientos y la oportunidad en que fueron aplicados. Es indudable que en una acusación en contra del -- contador público por negligencia profesional, la constancia escrita del examen del control interno constituiría una prueba muy importante en su favor.

Existen tres métodos principales para registrar el examen del control interno en los papeles de trabajo:

a) Método Descriptivo: Por el cual se relacionan en los papeles las diversas características del control interno, clasificadas por actividades, departamentos, -- funcionarios y empleados o registros de contabilidad que intervienen en el sistema.

b) Método de Cuestionarios: En que se plantean las cuestiones que usualmente constituyen los aspectos -

básicos del control interno. Estos temas desarrollan de antemano en forma de listas de preguntas que posteriormente se contestan en las oficinas del negocio en presencia de las medidas de control realmente en vigor.

c) Método Gráfico: Consiste en presentar objetivamente la organización del cliente y los procedimientos que tienen en vigor en sus varios departamentos o actividades; o bien, en preparar gráficas combinadas de organización y procedimientos.

El primer método descrito es generalmente práctico para negocios pequeños.

El método más usual es el de cuestionarios. El auditor, con base a su criterio, debe elegir los métodos a seguir para obtener los mejores resultados del examen y dejar las constancias más claras del trabajo hecho, a base de combinarlos en la medida en que lo considere -- adecuado.

4.- PRONUNCIAMIENTOS RELATIVOS AL INFORME SOBRE CONTROL INTERNO.

El contador público que presta un servicio de examen de estados financieros tiene la responsabilidad profesional de informar a la empresa examinada, sobre las deficiencias observadas durante su estudio y evaluación del control interno hecho en cumplimiento de las normas de auditoría; así como las recomendaciones que se sienta en posibilidades de ofrecer.

Tomando en cuenta el alcance que tiene el estudio y evaluación del control para efectos de un examen de estados financieros, el contenido de estos informes debe relacionarse con los aspectos de la parte del sistema de control interno general sobre la que se apoyan los métodos y registros que producen la información financiera que se ha de dictaminar.

La situación del control interno de la empresa es en principio, de interés exclusivo de la administración de la misma. Por esta razón, se estima que el contador público deberá informar a la empresa normalmente por medio de un memorándum especial separado del dictamen.

El contador público adquiere responsabilidad al hacer una recomendación, por lo que dichas recomendaciones estarán basadas en una razonable seguridad de que se pueden aplicar en la práctica y deben ser comentadas antes de su entrega, con los funcionarios de la empresa que sean responsables de los aspectos señalados en el mismo.

El informe sobre el control interno debe tener un

espíritu constructivo de servicio para la empresa; en consecuencia, es deseable que cada una de las observaciones que se incluyan en él, se acompañen de la correspondiente sugestión del contador público, tendente a subsanar la deficiencia observada.

De acuerdo con lo anterior, las observaciones y sugerencias que se incluyan en el informe sobre control interno versarán generalmente sobre los siguientes aspectos:

a) Señalamiento de situaciones que denotan vulnerabilidad de la empresa ante fraudes y otros riesgos.

b) Recomendaciones sobre el mejoramiento de los sistemas de registro e información.

c) Sugestiones tendentes a incrementar la eficiencia administrativa principalmente en lo que se refiere a métodos y procedimientos relacionados con el control de las operaciones en su aspecto financiero.

d) Observaciones sobre situaciones que denoten falta de cumplimiento o cumplimiento inadecuado de obligaciones tributarias.

e) En la medida que hayan llegado a la atención del contador público, observaciones y recomendaciones sobre desperdicios de recursos y de tiempo.

f) Situaciones de carácter legal que en su opinión, deban ser objeto de estudio por parte de un abogado.

5.- CONTROL INTERNO SOBRE LAS TRANSACCIONES.

Un concepto fundamental del control contable es - que ninguna persona o departamento deberá manejar todos - los aspectos de una transacción, de principio a fin.

Si la administración es la que va a dirigir las - actividades de un negocio de acuerdo con el plan, cada - transacción deberá implicar cuatro pasos: deberá estar - aprobada, autorizada, ejecutada y registrada. El con- - trol contable se acrecentará si cada uno de estos pasos - se llevan a cabo por empleados o departamentos relativa- - mente independientes. Así ningún departamento estará - en la posibilidad de completar una transacción que no ha - ya sido revisada, aprobada, y registrada por otros depar- - tamentos.

Puede usarse una transacción de venta a crédito - para ejemplificar una división conveniente de responsabi- - lidades. La alta gerencia de una compañía puede autori- - zar la venta de una mercancía en condiciones de crédito - específicas a clientes que reúnen ciertos requisitos. - Las solicitudes de los clientes se reciben en el departa- - mento de ventas, y se envían al departamento de crédito - para su aprobación. El departamento de crédito revisa - la transacción para determinar que la concesión de crédi- - to y las condiciones de venta están de acuerdo con las - políticas de la compañía. Una vez que se aprueba la ven- - ta, el departamento de embarque ejecuta la transacción - recibiendo la mercancía del departamento de almacén del - inventario, y lo envía al cliente. El departamento de - contabilidad usa una copia de la documentación originada - en los departamentos de ventas, crédito y embarque como - base para revisar la transacción y para la facturación -

del cliente.

Cuando las responsabilidades para autorizar, aprobar, ejecutar y registrar las transacciones se separan - de este modo, ningún departamento puede iniciar y completar una transacción no autorizada. La posibilidad de -- transacciones sin registrar se reduce, en virtud de la - documentación que debe prepararse como información res-- pecto a los movimientos de la transacción de un departa- mento a otro.

(La numeración sucesiva de esta documentación ayu dará al departamento de contabilidad para determinar que todas las transacciones se habrán tomado en cuenta). Tam bién la división de responsabilidades permite la especia lización de la mano de obra, lo que deberá contribuir a la eficiencia general de las operaciones.

Boletín F-05

6.- METODOLOGIA PARA EL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO POR CICLOS DE TRANSACCIONES.

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

El grado en que el auditor confía en los controles internos contables en una auditoría, dependerá de su juicio, basado en el estudio y evaluación de los controles internos en vigor.

El objetivo de este boletín es proporcionar una guía general sobre la metodología a utilizar por parte del auditor, para estudiar y evaluar el control interno por ciclos de transacciones. Esta metodología persigue como finalidad que exista mayor claridad en la determinación del trabajo del auditor, relativo a dicho estudio y evaluación del control interno, así como el efecto que el mismo tiene en el diseño de sus pruebas de auditoría.

Esta metodología permitirá al auditor documentar adecuadamente el estudio y evaluación del control interno mediante:

a) Identificación de los objetivos de control in-

terno aplicables a un ciclo de transacciones;

b) Identificación de las técnicas de control utilizadas por la entidad para lograr dichos objetivos;

c) Evaluación del cumplimiento de los objetivos - del control interno;

d) Fijación de la naturaleza, extensión y oportunidad de sus pruebas de auditoría.

La metodología de este boletín será aplicable a cualquier empresa donde el auditor vaya a estudiar y evaluar el control interno por ciclos de transacciones. En virtud de lo anterior será indispensable que para que el auditor aplique esta metodología, haya identificado previamente los ciclos de transacciones cuyo control interno estará sujeto a estudio y evaluación.

7.- ESTRUCTURA CONTABLE

Para lograr el control interno por medio de la separación de deberes, el sistema contable debe ser capaz de medir la actuación y la eficiencia de las unidades individuales de la organización. Un sistema contable con esta capacidad deberá incluir:

1. La documentación interna adecuada para enfocar la responsabilidad.
2. Un cuadro de cuentas, clasificado de acuerdo con las responsabilidades de los supervisores individuales y de los empleados clave.
3. Un manual de políticas y procedimientos contables, y unos cuadros de flujo que describan los métodos establecidos para procesar las transacciones.
4. Un pronóstico financiero, que consiste en un plan detallado de las operaciones, con estipulaciones para informes y análisis oportunos de las variaciones entre la situación real y los estándares presupuestales.
5. Un sistema de costos de fabricación, si es adecuado para la industria.

Documentación adecuada: Es necesario un sistema de formas y documentos bien ideados para integrar una historia de las actividades de todos los departamentos. Por ejemplo, ¿cómo se notifica al departamento de contabilidad cuando se efectúa una venta a crédito? Generalmente la notificación es por medio de una ficha de venta que formula el vendedor cuando efectúa la operación. Sin esa documentación, virtualmente no habría antecedentes o control sobre las actividades de los departamentos

de operación. Los documentos que se generan internamente se usan también para originar la contabilización de los activos que se transfieren de un departamento a otro. Las copias de estos documentos proporcionan una "senda" de evidencias que sitúa la responsabilidad por cualquier faltante que pueda presentarse a medida que los activos se mueven de un departamento a otro.

La confiabilidad de los documentos que se originan internamente aumenta si dos personas con intereses opuestos participan en la preparación de tales documentos. Por ejemplo: cuando el departamento de almacenes -- entrega materiales a producción, los empleados de cada departamento inician una orden de producción. El departamento de almacenes tiene un incentivo para cerciorarse de que las cantidades que figuran en la orden de producción no parezcan cifradas en menos; de otro modo, el departamento de almacenes sería responsable por mercancías que ya no existen. Por otra parte, el departamento de producción tiene un incentivo para ver que los materiales que se le cargan a sus operaciones no se cifren en más.

Numeración en serie de documentos: Un dispositivo de control interno de amplia aplicación es el uso de la numeración en serie de los documentos. Los números en serie suministran un control acerca del número de documentos emitidos. De este modo pueden controlarse los cheques, las fichas, las facturas por ventas, las órdenes de compra, los certificados de acciones, y muchos otros documentos de los negocios. Para algunos documentos, tales como los cheques, puede ser conveniente dar razón de cada número de las series, por medio de una inspección mensual o semanal de los documentos expedidos.

Para otras situaciones, como en el caso de admisión nume
rados en serie, puede lograrse el control anotando el --
último número de la serie emitido cada día, y con esa ba
se calcular el valor total de los boletos expedidos du--
rante el día. Deberá mantenerse siempre una custodia -
adecuada y un control numérico de los documentos prenu
meros emitidos.

Catálogo de cuentas: Es una relación clasificada de todas las cuentas que se tienen que emplear, acompañadas de una descripción detallada del propósito y con
tenido de cada una. Algunas compañías tienen tanto una lista de cuentas como un texto de las cuentas, limitá
ndo se la primera a una clasificación de las cuentas de ma--
yor, estando el último formado con material con que se -
describen las transacciones que correctamente deben car--
garse y acreditarse a cada cuenta.

El uso de un catálogo de cuentas que clasifique -
los resultados de operación según quien toma la decisión se denomina frecuentemente contabilidad por responsabi
lidad. Un requisito previo de la contabilidad es una do
cumentación interna adecuada para enfocar la responsabi--
lidad por los resultados de operación. La contabilidad_
por responsabilidad queda obstaculizada por cualquier va
guedad o inconsistencia en el plan de organización y en
las líneas de responsabilidad. Comúnmente se observa --
que para un tipo determinado de gastos, tal como el de -
reparaciones, varios individuos tienen la facultad para_
contraer compromisos; por esto a ningún individuo en par
ticular puede hacérsele responsable por el exceso de gas
tos en esta dirección. Un análisis cuidadoso del catá
logo de cuentas, y la aplicación de la prueba de segrega

ción clara de las responsabilidades del individuo, indicará a menudo una necesidad de revisión en las líneas de responsabilidad de la organización. Aun aplicando los mejores planes de organización, ciertos gastos no podrán asignarse probable y claramente a un solo individuo responsable. El envejecimiento de la planta y el equipo, el costo de ejecución del trabajo de acuerdo con las garantías del producto, y los gastos relacionados con las huelgas y otras disputas industriales, son ejemplo de tales gastos. A menudo estos gastos provienen de decisiones políticas más bien que de operaciones departamentales, y por lo tanto debieran separarse y clasificarse claramente.

Aun cuando la separación de las cuentas por líneas de responsabilidad individual es un paso esencial para lograr el control de los costos, no llena el propósito de proporcionar a la gerencia las cifras de costo de los productos individuales. Deben utilizarse las técnicas de la contabilidad de costos para una reclasificación o distribución de costos de la clasificación primaria sobre la base de los productos.

Manual de Políticas y Procedimientos de Contabilidad. - Cada organización de negocios, grande o pequeña, tiene un conjunto de métodos establecidos para iniciar, registrar y resumir las transacciones. Estos procedimientos deberán comunicarse por escrito, en forma de cuadros de flujo, en manuales de hojas sueltas, y deberán revisarse a medida que cambia el modo de las rutinas operativas. Si se definen claramente por escrito los procedimientos de contabilidad, las políticas establecidas por la administración podrán hacerse cumplir eficiente y

permanentemente. El manejo de las transacciones es posible solamente cuando se dan a conocer a todos los empleados unos modelos definidos para el procesamiento de las transacciones de rutina.

Pronósticos Financieros.- Un pronóstico financiero para una empresa es una estimación de la posición financiera más probable, los resultados de las operaciones y los cambios en la posición financiera para uno o más períodos futuros. Determina metas definidas, y por lo tanto proporciona a la administración una medida para evaluar la actuación real. El pronóstico está asociado a menudo con sistemas de costos estándar, puesto que ambos implican la determinación de estándares predeterminados y el análisis continuo de las variaciones entre estos estándares y las cifras reales de operaciones. Aunque la mayoría de las empresas que emplean costos estándar tienen también pronósticos financieros y de operación bien desarrollados, de ningún modo el uso de pronósticos está limitado a los negocios que utilizan costos estándar.

La aplicación más simple y común del pronóstico es el de caja, en el que el tesorero estima, quizás con un año de anticipación el flujo de ingresos a caja y los desembolsos, clasificados según el origen de los ingresos y el objeto de los desembolsos. La finalidad principal del pronóstico de caja es la de asegurar que se dispone de fondos suficientes en todo tiempo para hacer frente a las obligaciones que van venciendo. Además, la programación de los ingresos previstos según sus fuentes hace que un fraude que implique la retención de dichos ingresos resulte más susceptible de detectar. De modo similar, la planeación detallada de los desembol--

sos de caja desanima al desfalcador potencial - -
contra cualquier intento de falsificar los regis--
tros de desembolsos de caja.

Un programa de auditoría es un plan general detallado que se va a ejecutar, que especifica los procedimientos que se van a usar en la comprobación de cada partida en los estados financieros, y que da una estimación del tiempo requerido. A medida que se completa cada paso en el programa de auditoría, puede anotarse, a continuación de la partida, la fecha, las iniciales del auditor, y el tiempo real consumido. De esta forma un programa de auditoría sirve como una herramienta útil tanto para fijar el tiempo como para controlar el trabajo de auditoría. Indica el número de personas que se requieren, y las proporciones relativas de horas de jefes y de ayudantes necesarios, y posibilita que los supervisores estén al corriente e informados sobre el progreso que se haya logrado.

La inclusión de instrucciones detalladas para la auditoría en el programa da la seguridad de que no se pasarán por alto los pasos esenciales en la comprobación. Estas instrucciones escritas capacitan a los auditores con experiencia para trabajar con efectividad, y con menos personal de supervisión del que de otro modo se requeriría, y esto permite a los jefes y a los gerentes que se concentren en aquellas características del examen que requieran un alto grado de capacidad analítica y el ejercicio característico del buen juicio profesional:

Los programas de auditoría son considerablemente más detallados que los planes de auditoría. El plan de auditoría define los objetivos del compromiso, en tanto que el programa de auditoría relaciona los procedimientos específicos que deben seguirse para llevar estos objetivos.

C A P I T U L O I I

PROGRAMAS DE AUDITORIA EN RELACION
AL CICLO DE TRANSACCIONES.

1.- IMPORTANCIA Y DEFINICION

Cuando se practican auditorías a negocios en donde el trabajo puede ser desarrollado por un solo auditor, tal vez un programa formal no sea necesario. En estos casos, el trabajo realizado así como su alcance o extensión deben ser detallados en los papeles de trabajo.

En las auditorías de empresas de mayor importancia, que constituyen la mayoría de los casos en donde el contador público ejerce su profesión, un programa de auditoría formal es de un gran valor.

Es conveniente formular programas para uso y guía de los contadores públicos que practican auditorías; en la inteligencia de que sirvan no sólo de guía y ayuda al contador encargado de la auditoría y a sus ayudantes, si no también como una salvaguarda de que no se omitirá algún detalle importante del trabajo. Desde luego que estos programas no pueden substituir a la buena preparación y criterio del contador público, pues los procedimientos que deben seguirse en las revisiones no son siempre los mismos, ya que dependerán de las circunstancias particulares de cada negocio.

Sobre esto, Montgomery dice lo siguiente:

"Nada puede hacer más daño a los que se dedican a este estudio que el empleo exclusivo de reglas -- condensadas de trabajo; todos los que ejercen su profesión ateniéndose a programas que hayan sido formulados por otras personas, son culpables de negligencia si permiten que unas reglas inmutables anulen toda su independencia de criterio. -

Sin embargo, no hay inconveniente en que se emplee un resumen de los procedimientos que hay que seguir en casi todas las auditorías siempre que el resumen se base en los principios fundamentales de la auditoría y se ponga en práctica sobre esa base".

Ningún programa formulado de antemano se podrá aplicar a todos los casos, y los problemas no previstos tendrán que recibir atención especial.

De acuerdo con lo establecido por la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su boletín No. 4 de enero de 1957, el programa de auditoría es:

"Un enunciado lógicamente ordenado y clasificado de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar y la oportunidad en que se han de aplicar. En ocasiones se agrega a esto, algunas explicaciones o detalles de información complementarias, tendientes a ilustrar a la persona que va a aplicar los procedimientos de auditoría, sobre características o peculiaridades que debe conocer".

Los programas de auditoría no pretenden establecer los procedimientos mínimos aplicables a la generalidad de los trabajos, se concretan a señalar orientaciones sobre la forma en que habrá de organizarse la revisión y a listar una serie de procedimientos de los cuales se seleccionarán los que se estimen procedentes para cada trabajo particular.

La elección de los procedimientos y la amplitud con que se desarrollen dependerá del juicio del contador encargado de la auditoría, quien deberá tomar en consideración la eficiencia del control interno establecido.

2.- CONTENIDO DE LOS PROGRAMAS

El contenido de los programas de auditoría puede estudiarse tomando en consideración:

- A) Su forma
- B) Su fondo

Forma

Desde este punto de vista, los programas de auditoría deben contener las siguientes columnas:

- 1.- Número del procedimiento de auditoría.
- 2.- Descripción del procedimiento.
- 3.- Firma o iniciales de los auditores que llevan a cabo los diferentes puntos de la revisión.
- 4.- Columna de observaciones para hacer referencia a los papeles de trabajo en donde se haya realizado el procedimiento.

Fondo

En función de éste, los programas de auditoría deben incluir procedimientos que no sólo se limiten al reconocimiento de los registros de contabilidad, sino también prever procedimientos que vayan más allá de dichos libros y registros, como son: analizar correspondencia ,

obtener información de terceros, revisión de libros de actas, etc. Además, no sólo deben circunscribirse al examen de las operaciones realizadas durante el período que abarque la auditoría, sino también a un período posterior ya que el contador público que dictamina, es responsable de los eventos posteriores que en alguna forma puedan influir en su opinión.

Los procedimientos que deben utilizarse en cada una de las áreas que comprenden los estados financieros, así como la oportunidad de su aplicación, deben quedar perfectamente definidos en los programas.

A continuación se describen, en forma resumida, los principales trabajos que debe ejecutar el auditor al efectuar la revisión de cada una de las áreas de los estados financieros, así como la oportunidad en que deben aplicarse a fin de lograr un resultado positivo, cumpliendo en esa forma con los objetivos que se persiguen al examinar cada una de ellas.

Al llevar a cabo los trabajos en cada una de las áreas de los estados financieros, el auditor encargado de la revisión podrá realizarlos, utilizando los procedimientos de auditoría que se detallan en el programa estándar y que según su criterio sean aplicables. Asimismo, para la evaluación del control interno podrá utilizar el cuestionario que para tal objeto se implanta.

3.- CLASIFICACION

Hace varios años existía interés en tratar de elaborar programas de auditoría que sirvieran para cumplir

con todos los fines de la auditoría, o para los diversos tipos de ésta. Sin embargo, el gran aumento de las operaciones de los negocios modernos ha originado un incremento considerable en la diversificación de las condiciones y problemas que el contador público puede encontrar en el curso del trabajo, y esto nos indica que un programa de auditoría aplicable en todos los casos no es práctico, como tampoco es práctica la uniformidad en los procedimientos contables. El Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos en su informe especial titulado "Fijación Provisional de Normas de Auditoría", declaró:

"...No es práctico, por la gran diversificación de las circunstancias o condiciones que se encuentran, expedir un programa de auditoría para todos los fines".

No obstante esta conclusión, es generalmente reconocida la conveniencia y lo práctico que para las firmas de contadores es el tener o implantar normas básicas para la ejecución de los trabajos de auditoría. El empleo de estas normas o procedimientos de auditoría, establecidas como guía de trabajo, deben ser susceptibles de modificarse o adaptarse, conforme las circunstancias lo requieran, resumiendo todo esto en un programa de auditoría.

Existen diversas formas y modalidades de los programas de auditoría, pudiéndose clasificar:

- A) Desde el punto de vista del grado de detalle a que llegan.
- B) Desde el punto de vista de su relación con un

trabajo concreto.

Tomando en cuenta el grado de detalle a que llegan, los programas de auditoría se clasifican en:

- * Programas generales y
- * Programas detallados.

Programas generales

Son aquellos que se limitan a un enunciado genérico de los procedimientos de auditoría que se deben aplicar, con mención de los objetivos particulares en cada caso.

Programas detallados

Son aquellos en los que se describe con mucha minuciosidad, la forma práctica de aplicar los procedimientos de auditoría.

Tomando en consideración la relación que tienen con un trabajo concreto, los programas de auditoría se clasifican en:

- * Programas estándar y
- * Programas específicos

Programas estándar

Son aquellos en que se enuncian los procedimientos de auditoría a seguir en casos o situaciones aplicables a un número considerable de empresas o a todas las que forman la mayoría de la clientela de un despacho.

Programas específicos

Son aquellos que se preparan o formulan concretamente para cada situación particular.

Algunos autores señalan que los programas de auditoría son de dos tipos: predeterminados y progresivos.

El programa predeterminado es una lista detallada de los procedimientos de auditoría que se preparan antes de su iniciación y cuyos procedimientos se intentan seguir lo más estrictamente posible a través de toda la revisión.

El tipo de programa progresivo consiste en que -- partiendo de un proyecto general de las principales fases de la revisión, se dejan los detalles del trabajo para llenarse a medida que éste avanza.

Cualquiera que sea el programa que use, el auditor siempre debe estar preparado para modificarlo si en el curso de su trabajo lo considera necesario para que la auditoría se desarrolle en tal forma que su resultado le permita expresar su opinión sobre los estados financieros que examina.

4.- CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR Y TRANSACCIONES DE VENTAS

Las transacciones de ventas y cuentas, y los documentos por cobrar, a cargo de los clientes, están tan estrechamente relacionados que es mejor considerarlos en conjunto en una exposición de objetivos y procedimientos de auditoría. Las cuentas y documentos por cobrar de -

los clientes incluyen tanto las cuentas por cobrar como diversos tipos de documentos por cobrar. Uno de los objetivos tradicionales de los auditores en la comprobación de lo cobrable ha sido determinar lo verdadero de las cuentas y documentos por cobrar a cargo de clientes. Un buen enfoque de este objetivo consiste de un estudio y evaluación de los controles internos sobre la expedición de facturas de venta, documentos de embarque, y otras evidencias de reclamaciones contra clientes. Sin embargo, antes de tratar del control interno sobre ventas y cuentas y documentos por cobrar, es conveniente, primero, considerar la naturaleza de las diversas reclamaciones que pueden agruparse bajo la clasificación de cuentas y documentos por cobrar y, segundo, definir los objetivos principales de los auditores en esta fase de su examen.

Significado de las cuentas por cobrar.-

En un sentido amplio las cuentas por cobrar incluyen no solamente las reclamaciones a cargo de los clientes por la venta de mercancía o servicios, sino también una gran variedad de reclamaciones diversas, tales como anticipos a los funcionarios o empleados, préstamos a las subsidiarias, suscripciones de acciones no cobradas, reclamaciones contra los transportes públicos, reclamaciones por devolución de impuestos, y anticipos a los proveedores. Se usan procedimientos de auditoría similares en la comprobación de todos estos tipos diversos de cuentas y documentos por cobrar, aun cuando pueda requerirse más investigación con respecto a relaciones con partes interesadas que no implican transacciones con extraños, por ejemplo préstamos a funcionarios.

Significado de los documentos por cobrar.-

Típicamente, se usan los pagarés y las letras de cambio para manejar las transacciones con importes sustanciales; estos documentos negociables se usan extensamente por las empresas industriales y comerciales. En los bancos y en las compañías financieras, los pagarés constituyen generalmente el activo aislado más importante.

Los pagarés por cobrar pueden adquirirse en una variedad de formas. En algunas líneas de negocios, particularmente en el mercado de equipo durable de alto costo unitario, es práctica común aceptar pagarés de los clientes como pago por la venta de mercancía. Los pagarés por ventas a plazo se usan muy extensamente en la venta de maquinaria industrial, equipo agrícola, tractores, y automóviles. Un pagaré o contrato a plazos es un instrumento negociable que otorga la posesión de las mercancías al comprador, pero que permite al vendedor retener la propiedad como colateral hasta que recibe el último abono de acuerdo con el pagaré respectivo. Otras transacciones que pueden llevar a la adquisición de documentos por cobrar incluyen: La enajenación de equipo; la venta de divisiones o compañías subsidiarias; la emisión de acciones de capital, y el otorgamiento de préstamos a funcionarios, empleados y compañías afiliadas.

La aceptación comercial es una forma de giro que se define como "letra de cambio librada por el vendedor a cargo del comprador de mercancías vendidas, y aceptadas por dicho comprador". El comprador o aceptante se convierte en el principal obligado en el instrumento, con lo que así ocupa una posición similar a la del sus-

criptor de un pagaré. El librado de una aceptación está obligado en segundo lugar, como lo es el endosante de un pagaré.

Independientemente del tipo u origen de los pagarés, sin embargo, los objetivos de los auditores y los procedimientos que emplean para lograr esos objetivos son suficientemente uniformes para que la siguiente exposición pueda considerarse aplicable virtualmente a todos los tipos de documentos por cobrar así como las letras de cambio.

Objetivos de los auditores en el examen de las cuentas por cobrar y las ventas.-

Los objetivos principales de los auditores en su examen de las cuentas por cobrar y de las ventas son los de determinar:

- a) Lo adecuado del control interno para las transacciones de ventas y cuentas por cobrar.
- b) La validez o autenticidad de las cuentas y documentos por cobrar registrados.
- c) El valor realizable aproximado de este grupo de activos.
- d) Lo adecuado de las cantidades registradas como ventas y rendimiento por concepto de intereses.

El factor más significativo en la selección de los procedimientos de auditoría requeridos para un trabajo en particular es lo adecuado del sistema del control interno. Por lo tanto es adecuado considerar en es

te momento la naturaleza del control interno según se -- aplica a ventas y a cuentas por cobrar, y las técnicas - de auditoría para probar y justipreciar estos controles.

Control interno de las transacciones de venta y de cuentas por cobrar.-

Nuestra exposición sobre control interno se desarrollará principalmente en función de las actividades de venta de las compañías manufactureras. Cuando los controles internos sobre ventas a crédito son inadecuados, casi siempre son inevitables grandes pérdidas por créditos otorgados. Puede embarcarse mercancía a los clientes cuyos antecedentes de crédito no han sido aprobados. Pueden hacerse embarques a clientes sin dar aviso previo al departamento de facturación a conciencia de lo cual - no se formulan facturas por ventas. Las facturas por -- ventas pueden contener errores en precios y cantidades ; y si las facturas por ventas no se controlan por números en serie, algunas pueden perderse y nunca registrarse como cuentas por cobrar. Para evitar tales dificultades - son necesarios controles eficaces sobre las ventas a crédito. Generalmente el control sobre las ventas a crédito se logra mejor por medio de una división de obligaciones, de modo que sean responsables diferentes departamentos o individuos en cuanto a:

1. La preparación de los pedidos de venta
2. La aprobación del crédito
3. El despacho de la mercancía de las existencias
4. El embarque
5. La facturación
6. La verificación de la factura

7. El mantenimiento de cuentas de control
8. El mantenimiento de mayores auxiliares de los clientes
9. La aprobación de las devoluciones y rebajas
10. La autorización para la cancelación de las cuentas -- incobrables.

Cuando es factible este grado de subdivisión de obligaciones es probable detectar rápidamente los errores accidentales mediante la comprobación de documentos y cantidades que proceden de unidades independientes de la compañía, y la oportunidad del fraude se reduce a un mínimo.

En un sistema de procesamiento electrónico de datos varias de las funciones descritas pueden ejecutarse por medio de la computadora.

Control de los pedidos de los clientes.-

El control y el procesamiento de los pedidos recibidos de los clientes requieren procedimientos de operación cuidadosamente ideados, y dispositivos de control numerosos, si se trata de evitar errores costosos. Los pasos iniciales importantes incluyen: el registro del pedido de compra del cliente, una revisión de los artículos y cantidades para determinar si el pedido puede surtirse dentro de un tiempo razonable, y la preparación de una orden de venta. La orden de venta es un traslado de las condiciones del pedido del cliente a un conjunto de instrucciones específicas, para guía de la fábrica, el departamento de embarque, y el departamento de facturación. La actitud que asumirá la fábrica al recibo del pedido de venta dependerá de si las mercancías son productos estándar que haya en el almacén, o si tendrán que

producirse de acuerdo con las especificaciones del cliente.

Aprobación del crédito.-

Antes de que se procesen los pedidos de venta, el departamento de crédito debe determinar si las mercancías pueden enviarse al cliente en cuenta abierta. Este departamento, supervisado por un gerente de crédito que informa al tesorero o al vicepresidente de finanzas, estudia las condiciones financieras de los clientes en prospecto y de los que lo siguen siendo, refiriéndose a los estados financieros periódicos de los clientes y a los informes publicados por agencias de crédito. A los clientes que no reúnen los estándares de crédito comercial determinados por el comité de finanzas del consejo directivo se le envían las mercancías sobre la base de cobrar al entregar.

Despacho de mercancías.-

Las compañías que tienen productos estándar en existencia mantienen un almacén de mercancías terminadas supervisado por un almacenista. El almacenista entrega la mercancía amparada por un pedido de venta al departamento de crédito. Los registros de inventario perpetuo de mercancías terminadas se llevan en el departamento de contabilidad, no por el almacenista.

La Función de embarque.-

Cuando el almacén de mercancías terminadas envía éstas al departamento de embarque, éste debe contratar espacio en los carros de ferrocarril, aviones, o en

transportadores motorizados. Los documentos de embarque se controlan numéricamente y se anotan en un registro de embarques antes de remitirlos al departamento de facturación. Cuando los embarques se hacen por camión, se necesita también de control en la puerta, para asegurarse de que todas las mercancías que salen de la planta se han - registrado como embarques. Esto puede requerir la entrega al portero de copias especiales de los documentos de embarque.

La función de facturación.-

La facturación debe hacerla un departamento que no esté bajo el control de los ejecutivos de ventas. Generalmente la función se asigna a una sección por separado dentro de los departamentos de contabilidad, de procesa- miento de datos, o responder de los documentos de embarque numerados en serie, la comparación de los documentos de embarque con los pedidos de ventas y las órdenes de - compras de los avisos de cambio, la anotación de los da- tos pertinentes de estos documentos en la factura de venta, la aplicación de los precios y los descuentos de las listas de precios a la factura, hacer las multiplicacio- nes y sumas necesarias, y la acumulación de las cantida- des totales facturadas.

En el caso de contratos del gobierno, el contrato formal generalmente especifica los precios, los procedi- mientos de entrega, la inspección, las rutinas de aceapción, el método para liquidar los anticipos, y muchos -- otros detalles, de modo que el contrato es una fuente -- muy importante de información para la preparación de las facturas de venta.

Antes de que las facturas se envíen a los clientes, deberán revisarse, para determinar lo adecuado y -- preciso de los precios, las condiciones de crédito, los cargos de transporte, las multiplicaciones y las sumas . Los totales diarios de las cantidades facturadas deberán transmitirse diariamente a la sección de contabilidad - del mayor general, para su registro en cuentas de con- - trol. Deberán transmitirse copias de las facturas individuales a la sección de cuentas por cobrar bajo control de las cartas remesa, con un listado por número de serie de todas las facturas que están siendo enviadas.

En una compañía que use el sistema de procesamiento electrónico de datos, varios de los procesos de facturación y contabilidad descritos anteriormente se ejecu-- tan en un "solo proceso" por la computadora.

Cobranza de cuentas por cobrar.

A medida que las cuentas se cobran, el cajero de-- tendrá los avisos de remesa de los clientes o preparará una forma comparable, en la que liste el abono a cada - cuenta de cliente. Estos avisos de remesa se enviarán - entonces a la sección de cuentas por cobrar o al departamento de procesamiento de datos, el que lo registrará en las cuentas adecuadas en el mayor de clientes. La reducción total en cuentas por cobrar se pasará periódicamente a la cuenta de control del mayor general, de la columna de cuentas por cobrar del diario de ingresos a caja . Los memorandums de crédito se manejarán de modo análogo. Deberá prepararse, a intervalos regulares, una balanza - de comprobación de las cuentas de los clientes, con la - antigüedad de los saldos, para uso del departamento de - crédito en la realización de su programa de cobranza.

Cancelación de cuentas por cobrar.-

Las cuentas que la gerencia juzgue son incobrables deberán cancelarse y pasarse a un mayor por separado, con su cuenta de control respectiva. Este requisito puede tener naturaleza de memorándum (cuenta de orden) - más bien que parte de la estructura contable normal, pero es esencial que las cuentas que se cancelan se controlen convenientemente. De otro modo cualesquiera cobranzas posteriores pueden ser sustraídas por empleados, -- sin necesidad de ninguna falsificación de los registros, para ocultar el robo.

Auditoría interna de cuentas por cobrar.-

En algunas compañías grandes los auditores internos se hacen cargo periódicamente del envío por correo - de los estados mensuales a los clientes, e investigan - cualesquiera discrepancias de que tengan conocimiento; - o bien hacen revisiones extensas de los informes de embarque, las facturas, memorándums de crédito, y de balanzas de comprobación de cuentas por cobrar con su antigüedad, para determinar si los tres procedimientos autorizados se han seguido consistentemente.

C A P I T U L O I I I

PRUEBAS SELECTIVAS.

1.- DEFINICION

La prueba selectiva en auditoría es un método mediante el cual se obtienen conclusiones sobre las características de un conjunto numeroso de partidas (universo) mediante el examen de un grupo parcial de ellas (muestra).

El muestreo puede fundamentarse según las circunstancias, en métodos estadísticos; o en el muestreo basado en criterio o no estadístico; ambos procedimientos no son incluyentes entre sí; por lo que pueden simultáneamente ser aplicados. El auditor debe entender claramente sus características, para estar en posibilidad de escoger el que más convenga en situaciones específicas.

Según Víctor Manuel Mendivil Escalante:

El trabajo de revisión de las cuentas no es ni puede ser exhaustivo; no es posible revisar en un periodo corto (30, 45 días) con un grupo de tres o cuatro gente lo que a la empresa le lleva un año con un personal más o menos abundante; no es, tampoco, razonable; el Auditor dispone de un tiempo limitado para obtener conclusiones.

Comprobar selectivamente una cosa es verificar algunas de sus partes para concluir respecto del todo; así por ejemplo, el saldo de la cuenta de Mayor de clientes puede ser considerado correcto cuando la verificación del 50% de los saldos individuales arroje resultados en este sentido.

2.- OPORTUNIDAD Y ALCANCE

Teóricamente el estudio y evaluación del control

interno debe hacerse antes de planear la auditoría; sin embargo, razones del orden práctico imponen en ocasiones la necesidad de hacerlo durante el desarrollo mismo del trabajo de auditoría.

Respecto del alcance en el estudio del control interno existen dos posibilidades que lo determinan: cuando se efectúa auditoría en una empresa determinada, resulta conveniente efectuarlo totalmente, abarcando todos los aspectos posibles en relación con el trabajo de auditoría.

En subsecuentes auditorías puede prepararse un *plan rotativo*, es decir examinar un año unos aspectos y el año siguiente los aspectos restantes, complementando siempre con ratificaciones generales a los aspectos en los que no se profundiza por el conocimiento anterior, o en los que hubiera mostrado cambios.

3.- PRUEBAS SELECTIVAS

1. El muestreo, procedimiento de auditoría.

a) Los estados financieros son el resultado de todas las transacciones cuantificables efectuadas por una empresa durante cierto período; para los contadores públicos, en su carácter de auditores independientes, resultaría demasiado costoso y en algunos casos imposible, efectuar el examen de todas las operaciones; por otra parte, dicho examen sería innecesario, ya que las operaciones son de naturaleza recurrente o repetitiva y tienen características o atributos similares; consecuentemente, el examen de una muestra, en vez de la revisión total de las transacciones nos permite derivar del resul

tado de dicho examen, una opinión general del concepto global o universo.

La Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, expresa que el muestreo o prueba selectiva es un procedimiento de auditoría para derivar conclusiones sobre las características de un grupo numérico de partidas homogéneas. Menciona además que el examen es exhaustivo. Al reducirse, mediante la prueba selectiva, el número de partidas a verificar, se hace posible que cada partida sea examinada, procesada y analizada, de modo más completo y satisfactorio.

Debe de enfatizarse que el examen selectivo no se practica fundamentalmente por las limitaciones que representa un gran volumen de operaciones, sino más bien porque representa un mejor aprovechamiento de los recursos para llegar a conclusiones con respecto a la razonabilidad con que los estados financieros muestran la posición y resultados de una empresa.

2. Extensión o alcance de los procedimientos.

a) Se denomina alcance o extensión de los procedimientos de auditoría a la relación que guarda el número de partidas individuales examinadas con el número de partidas individuales que forman la partida total. Su determinación es uno de los factores más importantes en la planeación de la auditoría.

Dentro de las normas de auditoría generalmente aceptadas, las normas de ejecución del trabajo exigen que la auditoría sea cuidadosamente planeada.

Planear el trabajo de auditoría será, por consiguiente, decidir previamente cuáles son los procedimientos de auditoría que se van a emplear, cuál es la extensión que va a darse a esas pruebas, con qué oportunidad se van a aplicar y cuáles son los papeles de trabajo en que van a registrarse sus resultados.

Son varios los elementos que determinan la extensión o alcance de los procedimientos de auditoría; entre los más importantes se mencionan los siguientes:

(1) El grado de eficacia del control interno de la empresa. Como base para determinar la confianza que se va a depositar en él, y para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría que use el auditor debe de efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente en la empresa.

(2) El número de errores encontrados en el transcurso del examen y el efecto de los mismos en los estados financieros que se examinan, son elementos para que el auditor, en su caso, revise el alcance de sus procedimientos.

(3) El número de partidas que forman la partida global o universo.

(4) Los objetivos del examen y la importancia relativa de la cuenta u operaciones a examinar.

(5) Los procedimientos en conjunto que se aplicarán durante el transcurso de la auditoría, no deben considerarse como procedimientos aislados, sin relación al-

guna, sino complementarios; por tal motivo la aplicación de los procedimientos en conjunto, es factor determinante de la extensión que debe darse al examen.

3. Las normas de auditoría y la extensión de las pruebas.

a) Las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor y al trabajo que desempeñe, que se derivan de la actividad de auditoría y de sus características específicas.

Se clasifican en tres grupos:

- (1) Normas personales
- (2) Normas relativas a la ejecución del trabajo
- (3) Normas relativas a la información y dictamen.

Tiene interés por la relación que guardan con la extensión de las pruebas de auditoría, los siguientes -- párrafos tomados del boletín relativo a normas de auditoría generalmente aceptadas:

Del estudio y evaluación del control interno el auditor podrá desprender la naturaleza de las pruebas que va a realizar; de ello también dependerá la extensión que deba dar a los procedimientos de auditoría, la clase misma de los procedimientos y la oportunidad con que debe aplicarlos.

El objetivo de los procedimientos de auditoría es suministrar al auditor elementos de juicio para su opinión. Estos elementos deben ser objetivos y ciertos, es decir, deben fundarse en la naturaleza de los hechos examinados y debe haberse llegado al conocimiento de ellos.

con una certeza razonable.

Por consiguiente, el juicio definitivo sobre el trabajo de auditoría consiste en decidir si ha suministrado el auditor material suficiente en forma tal que de él se obtenga una base razonable para la opinión profesional.

Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que suministre una base objetiva para expresar su opinión.

Ahora bien, ¿hasta qué grado el auditor debe considerar que ha obtenido una evidencia suficiente para suministrar una base objetiva a su opinión?

En el mismo boletín relativo a normas de auditoría, encontramos la siguiente información:

"La evidencia será suficiente cuando el auditor y cualquier persona con la capacidad necesaria, podría llegar a adquirir la certeza moral de que los hechos que está tratando de probar o los criterios cuya corrección se está juzgando, han quedado satisfactoriamente comprobados".

Se llama certeza moral al grado de seguridad dictado por la prudencia y que existe dentro de la formación del juicio de una persona en el cual "puede afirmar las cosas con plena confianza de que no está emitiendo una afirmación audaz....."

Es esa certeza la que el auditor debe alcanzar para que le sea posible dar su opinión profesional de una

manera objetiva.

Sin embargo, sigue la incógnita sobre la suficiencia o el alcance porque la certeza moral no constituye una base objetiva para fundamentar la opinión, sino subjetiva, lo cual no concuerda plenamente con lo expresado anteriormente.

En estas circunstancias, llegamos a las normas de información y dictamen que en entre otras cosas establecen:

"En todos los casos en que el nombre de un contador público que asociado con algunos estados financieros, el contador público debe expresar, de manera clara e inequívoca, la naturaleza con su relación con dichos estados financieros. Si se ha realizado un examen de ellos, el contador público debe manifestar, de modo expreso y claro: el carácter de su examen, su alcance y grado de responsabilidad que como consecuencia de él, asume".

Con base a estas normas, el párrafo sobre el alcance que aparece en el texto del dictamen, contiene la siguiente oración:

"Mi examen fue practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyo pruebas de la documentación y de los libros y registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

4. ¿Criterio o arbitrio?

Después de lo anteriormente expresado, llegaría--

mos a la conclusión de que el alcance de una prueba queda a la discreción absoluta de un auditor, aunque en algunas ocasiones pudiera confundirse el criterio con el arbitrio.

Detengámonos un momento para dar un ejemplo, suponiendo que tenemos ante nosotros un campo de 4500 comprobantes, de donde se desea seleccionar para su examen, una muestra que nos sirva de base para obtener ciertas conclusiones, asumiendo también que tenemos la concurrencia de dos auditores para la selección de la muestra: el auditor "X" quien determina el examen de 200 partidas o unidades de muestra, mientras que el auditor "Z" determina que solamente 100 partidas sería suficiente .

¿Podemos decir que el auditor "X" señaló un número excesivo de unidades de muestra porque es demasiado detallista?

¿Podemos afirmar respecto al auditor "Z" que éste es eficiente por el hecho de seleccionar un menor número de unidades de muestra y terminar su auditoría en un tiempo menor que el auditor "X"? O quizá podríamos llegar hasta opinar que el auditor "Z" fue negligente o audaz, porque la muestra no constituía una evidencia suficiente para suministrar una base objetiva a su opinión profesional.

Lo cierto es que los procedimientos no estadísticos, carecen de medios para determinar el alcance o extensión de las pruebas y para evaluar objetivamente los resultados del examen.

En tanto que el procedimiento de prueba selectiva

se hace cada vez más una parte integral de nuestro trabajo diario, creemos que todos estaremos de acuerdo en que el "buen juicio" tiende a variar grandemente, no sólo de individuo a individuo sino aún para una misma persona -- de un día a otro; según el estado de ánimo de un auditor determinado.

De lo anterior se deduce que sería muy deseable - disponer de métodos objetivos y aún científicos que nos permitieran programar una revisión y evaluar sus resultados; idealmente, de una técnica de muestreo que llevaría a las mismas conclusiones, aunque ésta hubiera sido - aplicada por diferentes auditores.

La manera básica de efectuar un muestreo, es - - ciertamente bien conocida, se examinan solamente algunas partidas de un grupo numeroso de partidas homogéneas y - se derivan conclusiones sobre las características de todo el grupo. Este proceso se sigue tanto si aplicamos - las tradicionales revisiones por pruebas selectivas, revisiones de bloque, etc. como si adoptamos un procedimiento estadístico revisando partidas elegidas al azar.

En este último caso, podemos establecer procedimientos bien definidos para determinar el tamaño de la muestra, seleccionar las partidas que la integren y para evaluar los resultados del examen.

4.- EL MUESTREO ESTADISTICO EN LA AUDITORIA

1. Introducción

El boletín 2 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto al referirse a la extensión o alcance de los procedimientos expresa que "es el criterio del auditor el que da la pauta definitiva respecto a en qué momento los resultados de los procedimientos de auditoría le dan la suficiente certeza moral para fundar su opinión, de tal manera que ésta sea una opinión objetiva profesional". Sin embargo, agrega, "es de recomendarse que en esa determinación se auxilie con las técnicas de otras disciplinas que le permitan orientar y dirigir su criterio conforme a los mejores recursos técnicos disponibles".

El boletín 12 de la citada comisión expresa: "El avance del cálculo de probabilidades y de las técnicas estadísticas de inferencia han hecho que en tiempos recientes se desarrollen técnicas y procedimientos cuyo objeto es suministrar bases y datos cuantificables o expresables cuantitativamente, para estimar los resultados de un muestreo y apreciar la significación que pueden tener para el conocimiento de las características del universo", y concluye diciendo: "siempre que sea posible y práctico, es conveniente se utilicen los métodos estadísticos del muestreo".

¿En qué casos podría considerarse útil y práctico utilizar el muestreo estadístico?

En primer término debe admitirse que cuando se confía en un examen de una parte de los datos en vez de

hacerlo en su totalidad, existe el riesgo de que la muestra seleccionada no sea realmente representativa de todo el universo. No obstante, el muestreo estadístico nos permite objetivamente medir y valorar la extensión de tal riesgo. Esta es la razón principal para utilizar las técnicas de muestreo estadístico, no la simple comodidad para revisar universos demasiado grandes.

¿Quiere esto decir que podemos emplear el muestreo estadístico en toda ocasión y para todos los objetivos? No; no necesariamente. Por ejemplo, si tenemos la intención de examinar unas pocas transacciones con el objeto de quedar satisfechos de que conocemos todos y cada uno de los aspectos del sistema de un cliente, como hacemos por ejemplo en un ruteo o seguimiento (walk through test). No hay necesidad de usar el muestreo estadístico. Igualmente, si deseamos tener el 100% de seguridad en una fase de nuestro examen, no debemos usar el muestreo estadístico; en tal caso, no podemos aplicar ninguna revisión selectiva. Pero siempre que se desee generalizar y obtener una opinión objetiva sobre las características de un campo que es demasiado grande para ser examinado totalmente, debemos usar el muestreo estadístico.

Puede ocurrir que inclusive no tengamos otra alternativa, a medida que se vaya generalizando el empleo del procesamiento electrónico de datos, nos veremos obligados a replantear todo el concepto de la revisión selectiva. Como el profesor Arkin expresó en un reciente artículo: "Los registros contables del futuro podrán tener sólo la forma de puntos magnetizados en un disco o en una cinta. No tendremos medios para recorrer tales registros, y una impresión completa de los mismos puede -

ser que resulte prohibitivamente cara".

El muestreo estadístico es el único procedimiento factible para examinar selectivamente los registros en las memorias de las computadoras o en las cintas o discos, y ciertamente el único método existente para obtener la mejor aplicación del propio criterio profesional, utilizando los criterios de importancia relativa y confiabilidad para determinar el tamaño de las muestras.

2. Métodos del muestreo

El muestreo estadístico consta de métodos principales que tienen aplicación directa en la auditoría de estados financieros, que son el muestreo de atributos y el muestreo de valores.

Aunque en este manual nos vamos a ocupar solamente de estos métodos, consideramos conveniente explicar brevemente otros métodos que son comunes en otras disciplinas y que se denominan muestreo de descubrimiento y muestreo de aceptación.

El muestreo de descubrimiento denominado también de exploración, se aplica principalmente a trabajos de investigación, en los que se hace necesario determinar, sobre la base de una muestra, cuáles son las probabilidades de que un evento determinado, por ejemplo una maniobra dolosa con los fondos de la empresa, haya ocurrido dentro de un campo de operaciones comerciales; su uso -- se limita en la actualidad principalmente al terreno de la auditoría interna.

El muestreo de aceptación se usa más comúnmente - en las tareas de control de calidad, donde por razones - obvias resultaría impráctico e innecesario probar todas_ y cada una de las unidades producidas.

Algunos ejemplos de fabricantes que utilizan este método podrían ser los de discos fonográficos, focos - eléctricos, artículos para fotografía y cartuchos, quienes efectúan la prueba de una unidad de muestra en cada_ determinado número de unidades producidas. Dicho número es determinado mediante tablas estadísticas preparadas - al efecto.

El objeto del muestreo de aceptación es el de distinguir los lotes de mala calidad definiendo como tales_ aquellos que contienen una cantidad de unidades defectuo_ sas superior a la máxima aceptable.

Normalmente las personas encargadas del control - de calidad, están dispuestas a correr el riesgo de rech_azar los lotes de mala calidad, aunque éstos contengan al_gunos artículos de buena calidad:

5.- MUESTREO DE ATRIBUTOS

1. Introducción

Este método es particularmente útil para efectuar la revisión de operaciones, tales como: compras, ventas, pagos, cobros, etc. y puede también emplearse en la verificación de saldos de cuentas por cobrar y por pagar, en especial cuando se trata de numerosos saldos de poca - - cuantía, inventarios, etc.

El objetivo del auditor al aplicar el muestreo de atributos es el de precisar los atributos o características de la información que se está examinando, los cuales pueden estar representados por desviaciones de los sistemas establecidos, deficiencias específicas de control -- interno, cálculos a precios equivocados o errores de - - cierta naturaleza. El muestreo de atributos permite - - apreciar además con qué frecuencia y proporción ocurren las características o eventos antes mencionados en el - campo examinado.

Cabe mencionar que este método solamente permite derivar conclusiones sobre unidades y no sobre valores ; en caso de que el auditor esté interesado en obtener conclusiones en moneda, debe utilizar el método de muestreo de valores que se explicará posteriormente.

El muestreo de atributos es también, como ya se ha expresado, un procedimiento para derivar conclusiones sobre las características de un grupo numeroso de partidas homogéneas, mediante el examen de una muestra o de un número limitado de dichas partidas. Es una técnica - de revisión selectiva integrada por tres conceptos estre

chamente relacionados:

- 1) Determinación del tamaño adecuado de la muestra
- 2) Selección al azar de las unidades de muestra
- 3) Medición matemática de los resultados

2. Tamaño de la muestra

A fin de iniciarnos con mayor facilidad en el método de determinación del tamaño de la muestra, es necesario comprender los siguientes cuatro términos fundamentales:

- a. Universo
- b. Tasa de error esperada
- c. Tasa de precisión o de tolerancia
- d. Nivel de confianza

1. Universo. También se le denomina campo o población y consiste de todo un grupo de partidas homogéneas registradas en un período determinado, del cual se seleccionará la muestra que debe examinarse: Como ejemplo de universo serían la totalidad de cheques expedidos en un período o el total de facturas emitidas durante el mismo, etc.

b. Tasa de error esperada. En el muestreo estadístico los errores son simplemente aquellos que el auditor define como tales, los cuales distinguen en dos categorías: de procedimientos y errores financieros. A la primera categoría corresponden los que representan desviaciones de los sistemas de control interno, por ejemplo, la falta de cancelación de los comprobantes de egresos con un sello fechador de pagado o también la caren-

cia de firmas de autorización previa al pago de los mismos. En la segunda categoría o sean los financieros, -- están incluidas las aplicaciones inapropiadas de cuentas en los comprobantes, los errores de evaluación de inventarios, errores aritméticos, etc., los cuales podrían tener un efecto sustancial en las cifras de los estados -- financieros sujetos a examen.

La tasa de error esperada o de ocurrencia, se obtiene dividiendo el total de los errores encontrados entre el número total de partidas que integran la muestra. El método usual para determinar esta tasa, es la experiencia tenida en la auditoría anterior, o mediante el examen de un número limitado de partidas.

c. Tasa de precisión. Como es de suponer, la tasa de error que resulta del examen de una muestra, no -- podría ser considerada como la tasa real de error del -- universo, sino como una tasa que se encuentra dentro de unos límites máximo y mínimo. Por ejemplo, si el resultado del examen de la muestra revela una tasa de error -- del 5%, no quiere decir que estemos en posición de afirmar que el número exacto de errores en el universo sea -- del 5%, en cambio sí podríamos mencionar que es aproximadamente del 5%, o que dicha tasa está entre un 3% y un -- 7%, en cuyo caso estaríamos haciendo referencia a una -- tolerancia de 2% alrededor de la tasa de error del 5%. -- A dicha tolerancia se le denomina tasa de precisión.

En relación con lo anterior es oportuno mencionar que el término de tasa máxima potencial de error corresponde a la suma de la tasa de error del 5%, más la tasa -- de precisión 2% o sea el 7%.

d. Nivel de Confianza. Este factor que también influye en la determinación del tamaño de la muestra se refiere al grado de confianza de que los resultados del examen de dicha muestra sean representativos de las características del universo.

El nivel de confianza que siempre se expresa en porcentos está relacionado con el criterio de razonabilidad expresado en la opinión del auditor y, consecuentemente con el grado de riesgo que éste está dispuesto a asumir; dicho riesgo tiende a minimizarse por el criterio prudencial característico de los contadores.

Como regla general, los niveles de confianza del 95% al 99%, se reservan para ser utilizados en las circunstancias en que se requieren altos grados de seguridad, tales como los de la verificación de costos de las partidas sustanciales de cuentas por cobrar y por pagar, para fines de confirmación directa de saldos.

Los niveles menores, como los de 80% a 90%, son aceptables en la revisión de operaciones que se efectúa para comprobar el control interno o para la comprobación de partidas de poca cuantía.

e. Determinación del tamaño de la muestra. Conviene mencionar que los conceptos de precisión y nivel de confianza, junto con el tamaño de la muestra, se relacionan respectivamente con los criterios de importancia relativa, razonabilidad y suficiencia de los elementos comprobatorios, al efectuar la auditoría.

En otras palabras, la precisión corresponde al --

factor de la importancia relativa al evaluar los resultados de la prueba; el nivel de confianza se refiere a la razonabilidad de la base para emitir una opinión, y el tamaño de la muestra es un factor de suficiencia del material comprobatorio.

Una vez precisados, los conceptos de universo, tasa de error, precisión y nivel de confianza, estamos en posición de explicar el método de la determinación del tamaño de la muestra, mediante el siguiente ejemplo:

Suponiendo que tenemos un universo de 4500 comprobantes, en el que según la experiencia esperamos encontrar un equivalente del 2% de errores; deseamos seleccionar una muestra para obtener ciertas conclusiones con una precisión o tolerancia de 2% y con un nivel de confianza del 95%.

Bien sea mediante la aplicación de una fórmula matemática, o recurriendo a las tablas que se presentan en el apéndice de este capítulo, podemos determinar que con tales especificaciones, necesitamos examinar una muestra de 181 comprobantes.

El uso de las tablas preparadas para este fin se considera más sencillo que la aplicación de fórmulas matemáticas.

En el ejemplo anterior para la determinación del tamaño de la muestra, solamente fue necesario recurrir a la tabla 0-24 que corresponde al nivel de confianza del 95% y a la tasa de error del 2%. En la primera columna de dicha tabla, se legalizó el renglón relativo al uni--

verso de 4500 partidas y el cruce de dicho renglón con la columna del $\pm 2\%$ de precisión, en el cual se encuentra el tamaño de muestra de 181 partidas, antes mencionado.

Siguiendo el mismo ejemplo, observamos qué sucede si cambiamos unos de los factores, manteniendo el valor de los tres restantes:

1) En caso de que por diversas razones estuviéramos dispuestos a conformarnos con un nivel de confianza del 90%, la muestra se reduciría de 181 a 129 partidas.

2) Si por las circunstancias el nivel de confianza deseado fuera del 99%, el tamaño de la muestra sería de 304 partidas.

Análogamente, el tamaño de la muestra varía, según se aumente o disminuya la tasa de precisión y lo mismo se aplica en el caso de variaciones a la tasa de error.

Lo más interesante es lo que ocurre en el tamaño de la muestra si cambiamos el tamaño del campo o universo. Recuérdese que en un campo de 4500 comprobantes necesitábamos una muestra de 181 unidades; si el campo se reduce a sólo 1000 comprobantes, la muestra se reduce a 159; pero si el tamaño del campo creciera hasta 100,000 comprobantes, el tamaño de la muestra crecería, sólo en siete elementos, o sea 188 unidades. Este fenómeno debe considerarse básico para la buena comprensión de la disciplina estadística: en el campo de las probabilidades no existe el criterio de la proporcionalidad.

6.-METODOS DE SELECCION DE LAS UNIDADES DE MUESTRA

1. Introducción

Las unidades de muestra son las partidas que integran la muestra. Conviene recordar que el muestreo estadístico está basado en dos conceptos que son:

- 1) La selección al azar de las unidades de muestra
- 2) La medición matemática de los resultados.

La selección al azar consiste simplemente en la - forma de elegir la muestra, de manera tal que todos y cada uno de los elementos de un universo tengan igual probabilidad de ser elegidos. Aunque esto parezca simple , debe hacerse sobre una base cientffica: No es posible hacerlo medio al azar, o "a ojo". ¿Por qué? Supongamos - que se trata de elegir al azar algunos saldos de cuentas a cobrar que se llevan en una serie de expedientes contenidos en una gaveta. El ojo puede verse involuntariamente atraído por los expedientes de distinto matiz, o por los que tienen algún indicador de color colocado en el - margen. Igualmente, si se quiere tomar una muestra al - azar de una lista o relación de saldos, el ojo puede ser atraído por los importes mayores o por los nombres que - nos resulten familiares.

Aparentemente, puede creerse que se está tomando una muestra al azar; pero realmente no es así, porque al seleccionar esos expedientes de distinto matiz o esos importes mayores, se está vulnerando el único principio vital de la selección al azar, que consiste en que cada - partida tenga igual probabilidad de ser elegida.

Para contrarrestar los efectos de estos prejuicios inconscientes, se dispone de tablas de números dígitos elegidos al azar, y del método de selección sistemática, que a continuación serán explicados en detalle.

2. Métodos de selección sistemática.

En este método se selecciona del universo las unidades de muestra con un intervalo o frecuencia fija; para tal selección se escoge al azar un punto de partida y luego se determina cada enésima partida la cual representa la unidad de muestra sujeta a examen.

El intervalo o frecuencia se obtiene dividiendo - el universo entre el tamaño de la muestra. Por ejemplo, en el caso de cuentas por cobrar a clientes, cuyo universo se integra de 4000 cuentas y se desea seleccionar 200 con el propósito de solicitar la confirmación directa de saldos; simplemente se selecciona un punto de partida al azar y después se toma cada vigésima cuenta para proceder al envío de la solicitud respectiva, hasta completar las 200 unidades de muestra.

Este método de selección involucra, sin embargo, el riesgo de que pueda introducirse en la selección de la muestra un elemento de prejuicio, por la forma en que el universo está ordenado. Por ejemplo, si se trata de seleccionar por este método algunas partidas de una selección de cuentas por cobrar, que previamente ha sido ordenada para presentar los saldos de las cuentas en orden cuantitativo de importancia; puede resultar que se incluya en la selección solamente un número limitado de saldos importantes o, cuando se examinen nóminas de suel

dos que regularmente son elaboradas con el mismo orden de departamentos, puede resultar que se incluya en la selección los mismos departamentos en todos los casos, lo cual no sería representativo del universo. Hay varios métodos para superar este problema, de los cuales el más simple es, evidentemente, la selección de varios puntos de partida.

3. Números dígitos

Este método ha sido simplificado por los matemáticos, quienes elaboraron tablas de números seleccionados científicamente al azar. De estas tablas mencionamos la denominada "105,000 números dígitos en desorden", del Interstate Commerce Commission, Washington D.C., Bureau of Transport and Statistics, 1949, y "Un millón de dígitos en desorden", Rand Corporation, Glencos, New York, The Free Press, 1945. En el apéndice de este capítulo se puede apreciar una página ilustrativa de la publicación mencionada en primer término.

Se ha probado matemáticamente que los dígitos contenidos en estas tablas son verdaderamente tomados al azar, con un alto grado de confiabilidad. Para facilitar su uso los dígitos están dispuestos en grupos de 5, tanto vertical como horizontalmente; esta disposición no tiene influencia sobre la arbitrariedad con que han sido seleccionados los dígitos. Al utilizar una de estas tablas, se puede comenzar en cualquier punto, el cual también debe elegirse al azar, por ejemplo:

Colocando la punta de un lápiz en la página, sin antes haber leído ésta. Desde el punto de partida se --

puede continuar la lectura de las cifras en cualquier di
rección, aunque siempre siguiendo el mismo orden, es de-
cir, si se opta por la lectura de las cifras en orden --
vertical comenzando por la parte superior de cada colum-
na, deberá mantenerse esta ruta hasta terminar la selec-
ción de la muestra. Los números que se encuentran en la
tabla y que no figuren en el universo a examinar deberán
ser ignorados.

Es posible que los números seleccionados al azar_
de una tabla incluyan números duplicados. Algunas auto-
ridades opinan que tales números deben usarse en la mues-
tra cuantas veces sean encontrados en la tabla; esto se_
llama teoría del reemplazado de la selección. Otros fa-
vorecen la teoría del no reemplazado, en la cual los nú-
meros duplicados se eliminan.

Muchos auditores consideran poco razonable exami-
nar un documento dos veces, y, en consecuencia, el segun-
do procedimiento parece más aceptable en la auditoría.

Un ejemplo ilustrará el uso de la tabla de núme-
ros dígitos reproducida en el apéndice. Supongamos que
el cliente ha emitido 6,300 cheques durante el ejerci- -
cio, numerados del 450 al 6750. Esta secuencia de núme-
ros requiere el uso de cuatro dígitos en las columnas de
la tabla; en consecuencia debe agregarse un cero antes -
de los números del 450 al 999. Los cuatro dígitos pue-
den obtenerse en la tabla, por ejemplo, se tomarán los -
cuatro primeros dígitos de las columnas de cinco dígitos
de la tabla. Además supongamos que el número correspon-
diente a la línea 216, columna 3 en la página de muestra,
ha sido seleccionado al azar como punto de partida y que

se ha decidido trazar una ruta vertical en la tabla. Refiriéndose a la página de muestra, se puede observar que el primer número seleccionado es 0101. Este número se ignora dado que no se encuentra entre la serie de números en el universo. El número siguiente, 1464, es útil en la prueba y se anota en la cédula de trabajo. Siguiendo hacia abajo desde 1464, los números seleccionados son 3047, 0550, 5885, 4366, 3402, etc. Obsérvese que se ignoran los números 7395, 8472 y 8463 porque son mayores que los números del universo. Al llegar al final de la columna 3, en caso de necesitarse más números, el auditor puede continuar en la línea 201, columna 4, y así sucesivamente.

Los números asignados a los elementos de un universo pueden incluir una letra al principio o al final. En este caso, se pueden asignar los números del 01 al 26 a los caracteres del alfabeto, aumentando en dos el número de dígitos.

No es raro que la numeración del universo comience con 1, al principio de cada mes. La solución para este caso es análoga a la que se aplica cuando existan números y letras; por ejemplo, la asignación de números -- del 1 al 12 a los meses del año.

Un requisito obvio cuando se desea usar la tabla de números dígitos, es que los elementos del universo se identifiquen por número. Normalmente mucha de la información examinada en una auditoría está numerada en cuyo caso este requisito no presenta ninguna dificultad.

En caso de encontrar un universo cuyas unidades -

no estuviesen numeradas, se podría establecer la base de identificación con algún sistema práctico. Por ejemplo, si las unidades de muestra se encuentran en un listado, se podría asignar un número a cada página y a cada renglón, pero una vez identificada la página los renglones_ podrían ser contados hasta llegar al que se desea. La base de identificación se haría entonces, en relación al número total de páginas y al número de renglones en cada una. Como ilustración imaginemos que el listado tiene - 215 páginas, tiene 50 renglones, el número 08732 representaría la página 87, renglón 32.

Es necesario dejar constancia en los papeles de trabajo de los puntos que a continuación se mencionan pa ra que, en su caso, sea posible la reconstrucción de la muestra o para aumentar la muestra, continuando a partir del punto en que se había terminado:

1. Describir la base de identificación de las uni dades de muestra con los dígitos comprendidos en la ta-
bla.
2. Describir la agrupación de dígitos usada y la ruta que se siguió en la lectura de la tabla.
3. Anotar del punto de partida de la tabla.
4. Listar los números dígitos tomados de la tabla.

7.- EXAMEN DE LA MUESTRA

1. Generalidades.

Determinadas las unidades de muestra con cuquiera de los procedimientos de selección mencionados se procede a examinar éstas siguiendo las instrucciones contenidas en los programas de auditoría preparados para cada una de las áreas a revisar.

Es muy importante que todos y cada uno de los puntos del programa de auditoría sean aplicados al examen - de las muestras ya que de lo contrario las conclusiones - que se obtengan de la revisión serían incorrectas.

Al efectuar la revisión el auditor que la lleva a cabo podría encontrar ciertas desviaciones a los procedimientos establecidos o errores respecto a la aplicación - contable de algunos documentos.

Tales deficiencias deben ser anotadas con todo de detalle en los papeles de trabajo con el objeto de que el encargado de la auditoría determine si representan errores de significación en el universo.

Al identificar los errores el auditor debe evaluar sus implicaciones en el universo ya que al no investigar una excepción porque la misma se considera sin significación material y al no evaluar el efecto de la misma en el total del campo, puede anular los resultados - de la prueba.

8.- PLAN DE MUESTREO

1. Introducción.

El texto que sigue contiene esencialmente una descripción de los elementos necesarios para elaborar el plan de muestreo, cuyos conceptos fueron ya explicados como parte integrante de la exposición precedente; sin embargo estos conceptos serán ahora presentados, abandonando algunos detalles y dando énfasis a ciertos aspectos de importancia relativos a la determinación del universo y de los objetivos del examen. Se han añadido así mismo algunos criterios que pueden servir de guía al auditor para seleccionar el nivel de confianza y la tasa de precisión ya que desde cierto punto de vista resulta algo difícil decidir sobre estos dos factores, en los que puede aprovecharse en grado óptimo el buen juicio del contador público. Dichos conceptos no contienen ningún nuevo aspecto respecto a la aplicación del muestreo estadístico a la auditoría, puesto que no son cuestiones de estadística, sino de criterio personal; sin embargo, contribuyen a perfeccionar un poco este manual para que resulte más fácil su comprensión.

Antes de elaborar el plan de muestreo, el auditor debe tomar algunas decisiones que se refieren fundamentalmente a la determinación de los objetivos del examen particular de cada área; asimismo, deberá definir la magnitud del universo y los atributos del mismo y en función de todo ello, especular sobre el tipo de errores en que se interesa o se espera encontrar.

Otro aspecto interesante del plan de muestreo es el referente a la determinación del tamaño de la mues-

tra, que se tomará del universo, la cual implica, como - ya se ha explicado, la determinación de tasas de ocurrencia y la selección del nivel de confianza y de la tasa - de precisión.

Siguiendo el orden establecido, el auditor deberá decidir sobre el método para seleccionar las unidades de muestra y finalmente, evaluar los resultados del examen_ clasificando los errores según las implicaciones que - puedan tener en los procedimientos y en las cifras de - los estados financieros sobre los cuales emitirá su opinión.

Para llevar a cabo esta evaluación, el auditor -- dispone de otro tipo de tablas estadísticas que le permiti_ den determinar con base en la ocurrencia mínima y máxima de un evento en el campo examinado, y el grado de importancia del efecto que tales eventos podrían tener en el_ universo.

Dicha evaluación permite además tomar las decisio_ nes para ampliar el tamaño de la muestra en los casos en que los resultados del examen se consideren no satisfactorios o que por la importancia de los errores encontrados convenga precisar su magnitud con mayor aproximación.

En el orden de temas que nos hemos trazado, a con_ tinuación explicaremos con mayor profundidad algunos de los aspectos mencionados para el plan de muestreo y por último presentaremos un caso práctico que contiene la - ilustración integral de esta técnica y la evaluación de los resultados mediante el uso de las tablas es- - tadísticas.

2. Determinación del universo

Determinar el universo significa definir su naturaleza y la cantidad de las partidas que lo integran. Al considerar la naturaleza del universo, el auditor debe tener la seguridad de que éste está integrado de partidas homogéneas. En caso de que exista una característica en determinado número de partidas que las haga diferentes a las demás, el auditor deberá estudiar la conveniencia de estratificar el universo, es decir, dividirlo en grupos cuyos componentes sean de características homogéneas.

Entre los elementos que pueden hacer diferentes a determinadas partidas y que harían aconsejable la estratificación del universo mencionamos los siguientes:

- 1) Variaciones considerables en el valor monetario de las partidas u operaciones.
- 2) Diferentes controles internos aplicables a un mismo tipo de operaciones, como puede ser el caso de una empresa que opera en dos localidades diferentes, Guadalajara y Monterrey, y que los sistemas de control establecidos para la emisión de cheques que presentan variaciones de importancia en cada ubicación.

La decisión que tendríamos que tomar sería la de tener juicios separados con respecto a los cheques emitidos en cada localidad.

En el muestreo estratificado con estrato se convierte a su vez en un universo separado, al cual se apli

can los procedimientos con un alcance que puede ser diferente para cada estrato.

Alguna de las ventajas de la estratificación son obvias; otras son menos aparentes. Es fácilmente comprensible que la concentración del examen sobre las partidas más importantes de un inventario, brinda la máxima seguridad de que el inventario total está razonablemente establecido. Además, es indiscutible que el examen de operaciones o de partidas similares, producirá resultados más comprensibles y significativos que si se revisan partidas heterogéneas. Cuando las partidas de un universo son homogéneas, disminuye el riesgo del muestreo, es decir, existen menos probabilidades de tener apreciaciones incorrectas derivadas del examen de la muestra. Los expertos en estadística afirman que al disminuir los límites del universo del cual se espera determinar sus atributos, resulta en un aumento de la eficiencia en el muestreo en vista de que al estratificar el universo, se necesitará incluir menos partidas en la prueba y se concentrará en ellas un mejor examen.

Sin embargo, no es posible fijar criterios uniformes para la estratificación; debe evaluarse en cada caso las características del universo y los objetivos de cada prueba a fin de tomar una decisión sobre su estratificación. Debe evitarse estratificar con base en diferencias sin importancia, por ejemplo, en el caso de la preparación mecánica o manual de los cheques, cuando en realidad no existen diferencias importantes en los controles establecidos para la elaboración de los mismos. Es probable que la estratificación bajo estas circunstancias, no produzca ventajas y si en cambio requiera de -

mayores esfuerzos.

Otras consideraciones de importancia respecto a la determinación del universo son las siguientes: La revisión de operaciones que se efectúa en una fecha intermedia, permite obtener conclusiones objetivas sólo con respecto a las operaciones del período que cubre tal revisión. Asimismo, si para fines de obtener la confirmación directa de saldos, se seleccionan las cuentas por pagar de sólo tres de los diez libros existentes, el resultado de dicho procedimiento permitirá tener apreciaciones únicamente con respecto a estos tres libros.

Cualquier conclusión con respecto a las operaciones subsecuentes al examen preliminar, en el caso del -- primer ejemplo, o a los otros siete libros de cuentas para pagar en el caso del segundo, serán subjetivas. Sin embargo, puede ser aceptable obtener conclusiones subjetivas sobre las operaciones del período subsecuente a la de nuestra revisión preliminar, si los resultados del -- examen han indicado que el control interno es satisfactorio. No sería aconsejable tener la misma seguridad cuando se trate de determinar la corrección de los saldos de las cuentas, sobre la base de muestreos parciales como los del último ejemplo.

3. Selección de la tasa de precisión

El concepto de precisión no es nuevo; el auditor nunca podrá suponer que la tasa de error que las pruebas revelan sea la tasa exacta de errores contenidos en el universo.

El auditor siempre ha tenido que trabajar dentro de límites máximos y mínimos alrededor de dicha tasa. - El Comité de Muestreo Estadístico del Instituto Americano de Contadores Públicos en su informe del año de 1962 menciona que decidir sobre la precisión necesaria en una prueba determinada es una función de la auditoría y no de la estadística. El criterio del auditor es importante para seleccionar la precisión aceptable.

En dicho informe el Comité dio alguna orientación respecto a la relación de la precisión con el concepto familiar de la importancia relativa.

La importancia relativa de las operaciones o partidas examinadas puede juzgarse en relación con la importancia que puedan tener los errores en las cifras de los estados financieros. Por ejemplo, el procedimiento para revisar que los comprobantes hayan sido cancelados al momento de su pago amerita mayor tolerancia para determinar la cantidad precisa de las desviaciones, que la revisión para cerciorarse de que el importe de los cheques se haya registrado correctamente, aplicándose en este último caso límites de precisión más estrictos.

Otro ejemplo lo constituye el de dar mayor atención a las partidas más importantes de un universo, como podría ser el caso de las cuentas por cobrar más representativas del total, en cuyo estrato se aplicaría una precisión más reducida para confirmar dichos saldos.

4. Selección de nivel de confianza.

El Comité de Muestreo Estadístico del Instituto -

Americano de Contadores Públicos, en su informe de 1964, relacionó el nivel de confianza con la razonabilidad de los elementos de juicio que tiene el auditor para emitir su opinión sobre los estados financieros. Al comentar este punto el Comité se refiere a dos tipos de riesgos que el auditor debe enfrentar:

La posibilidad de que se produzcan errores en el proceso contable y la posibilidad de que no se descubran los errores existentes al efectuar la auditoría. En el caso de la primera posibilidad el auditor confía en el control interno para reducir ese riesgo y en las pruebas y otros procedimientos de auditorías para reducir la segunda posibilidad.

No existe sin embargo, una regla simple para establecer el nivel apropiado de confianza; el auditor debe decidir cuál es el grado de riesgo que está dispuesto a asumir. Hemos mencionado anteriormente que como regla general, los niveles de confianza mayores tales como los del 95% al 99% están reservados para utilizarse cuando las circunstancias requieren un alto grado de seguridad de que la muestra examinada es representativa del universo; por ejemplo, en el caso del examen de las partidas más importantes de cuentas por cobrar, cuentas por pagar, y de los inventarios. Los niveles menores, tales como los del 80% al 90%, son aceptables para pruebas de cuyos resultados se espera no tengan un efecto importante en las cifras de los estados financieros como en el caso de la revisión de operaciones para probar el grado de efectividad del control interno.

Una consideración importante al seleccionar el --

nivel de confianza, es la efectividad de sistema de control interno revelada por las evaluaciones preliminares y las comprobaciones que en la auditoría se hayan efectuado. Cuando se tiene la confianza de que la empresa tiene en práctica un buen sistema de control interno, el tamaño de las muestras o el alcance de las pruebas podrá reducirse considerablemente.

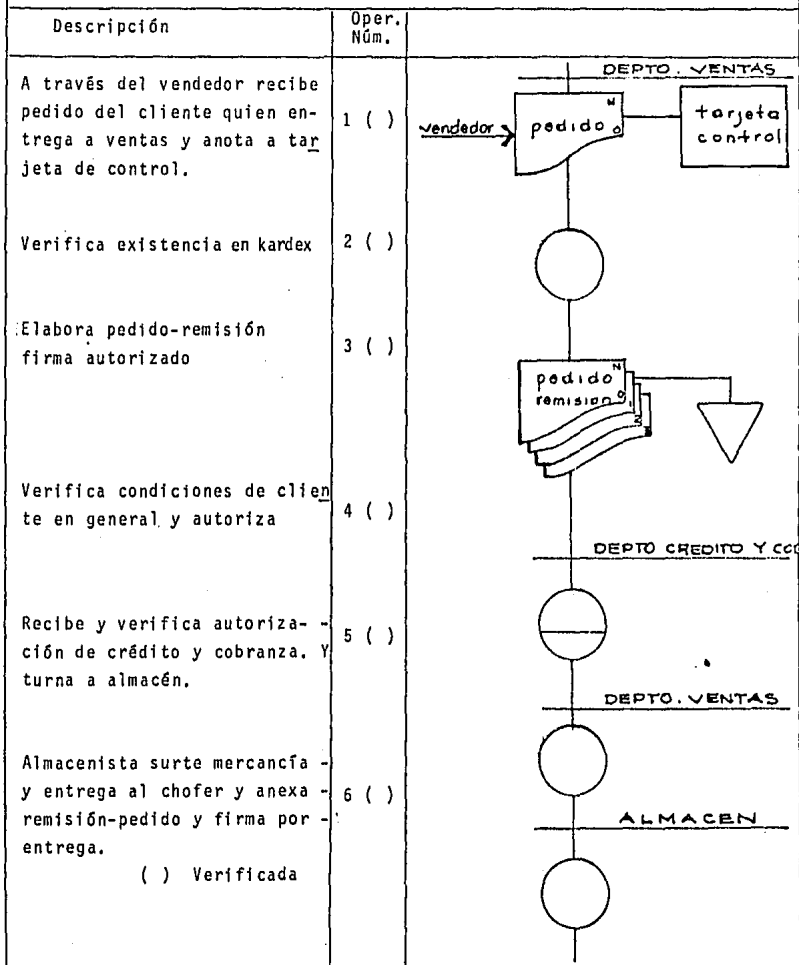
Todos los factores para determinar el tamaño apropiado de la muestra deben ser cuidadosamente establecidos. El auditor puede verse tentado a usar límites de precisión muy estrechos, niveles de confianza y tasas de error muy elevadas con el fin de determinar mayores tamaños de muestra para evitar que se juzgue a la muestra de insuficiente. Debe tratar sin embargo, de no caer en esta práctica ya que podría resultar en un costo excesivo de la auditoría sin aumentar la calidad de trabajo.

C A P I T U L O I V

CASO PRACTICO.

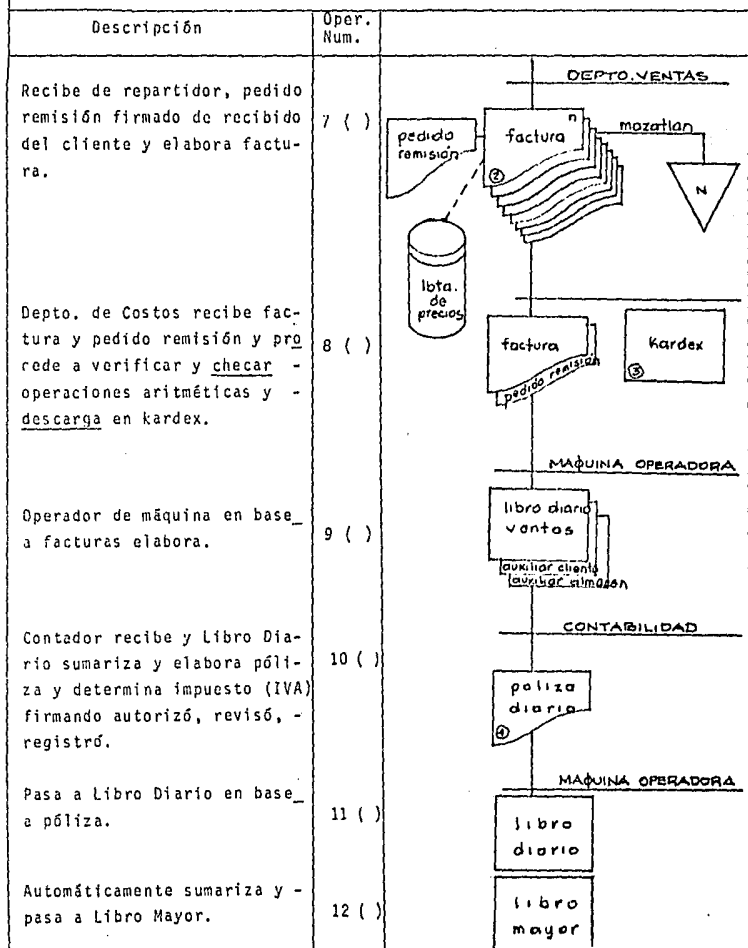
CLIENTE: Cfa X. S. A.
 NOMBRE DEL CICLO: Ingresos
Ventas

FLUXOGRAMA NUM.: I
 PAGINA NUM.: 1
 FECHA: 5 de Dic. de 1986
 HECHO POR: P.G.F.



CLIENTE: Cía. X, S. A.FLUXOGRAMA NUM.: 1NOMBRE DEL CICLO: IngresosPAGINA NUM.: 2

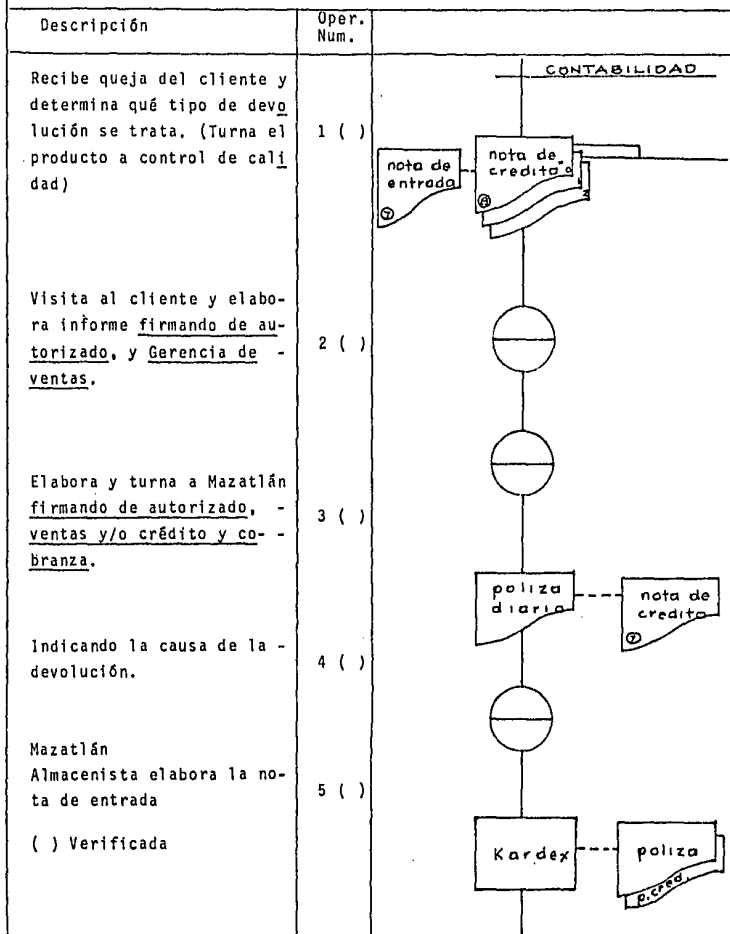
Ventas

FECHA: 5 de Dic. de 1986HECHO POR: P.G.F.

CLIENTE: Cfa. X, S. A.
 NOMBRE DEL CICLO: Ingresos

FLUXOGRAMA NUM.: 11
 PAGINA NUM.: 1/3
 FECHA: 5 de Dic. de 1986
 HECHO POR: P.G.F.

Devoluciones

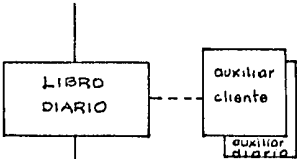
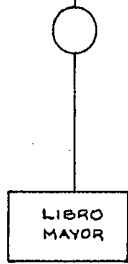


CLIENTE: <u>Cfa. X, S. A.</u> NOMBRE DEL CICLO: <u>Ingresos</u> Devoluciones	FLUXOGRAMA NUM.: <u>11</u> PAGINA NUM.: <u>2/3</u> FECHA: <u>5 de Dic. de 1986</u> HECHO POR: <u>P.G.F.</u>	
Descripción	Oper. Núm.	
Auxiliar de Contabilidad elabora en base a nota - de entrada	6 ()	DEPTO. VENTAS dev. por control de calidad (no) → A
Contador <u>autoriza</u> nota - de crédito	7 ()	DEPTO. C. CALIDAD. devolución de producto → expediente, ventas, control calidad, admon. ventas informe de garantía
Contralor <u>autoriza</u> nota - de crédito	8 ()	VENTAS Ó CREDITO Y COBRANZA informe de garantía
Fin de mes contador suma riza de crédito y elabora	9 ()	VENTAS Ó CREDITO Y COBRANZA A → memorandum → expediente, materialización
Autoriza póliza y turna - al auxiliar de costos	10 ()	se especifica causa
Auxiliar de costos afecta kárdex en base a total de notas de crédito	11 ()	ALMACEN nota de entrada → contabilidad, almacen, costos, calidad

CLIENTE: Cfa. X, S. A.FLUXOGRAMA NUM.: 11NOMBRE DEL CICLO: IngresosPAGINA NUM.: 3/3

Devoluciones

FECHA: 5 de Diciembre de 1986HECHO POR: P.G.F.

Descripción	Oper. Núm.	
Operador de máquina de contabilidad recibe póliza y afecta.	12 ()	
Firma póliza de registrada.	13 ()	
Fin de mes sumariza y pasa a Mayor.		

CONCLUSIONES

CONCLUSION

Durante el desarrollo de este trabajo he tratado de exponer que la metodología denominada ciclo de transacciones para la realización de una auditoría de estados financieros es por hoy el camino más eficiente.

De las investigaciones que he realizado en algunas firmas importantes de Contadores Públicos respecto de esta metodología, he logrado concluir que el ciclo de transacciones en la actualidad inicial su implementación. Sin embargo los principales problemas que el entorno mexicano de las empresas a que se enfrentan los auditores externos para efectuar su revisión a través de transacciones son precisamente en algunos casos la ausencia de controles internos, la ausencia de revisión de dichos controles y la ausencia cumplimiento de los controles.

No cabe duda que estos problemas por la dinámica de los tiempos deberán solucionarse ya que en la actualidad se requiere de una información oportuna y confiable, y, para lograrlo indiscutiblemente se requiere de la implementación de controles internos tales, que produzcan información contable veraz para la toma de decisiones.

BIBLIOGRAFIA

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

- PRINCIPIOS DE AUDITORIA. Walter B. Meigs, E. John Larsen y Robert F. Meigs. Segunda Edición 1985, Editorial Diana.
- AUDITORIA MONTGOMERY. Kenneth P. Johnson, Roderick K. Macleod y Philip L. Defliese. Primera Edición 1983. - Editorial del Valle de México.
- ELEMENTOS DE AUDITORIA. Víctor Mendivil Escalante. - Séptima Reimpresión, ECASA 1984.
- NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Decimosexta Edición, - - 1984.
- PROGRAMAS DE AUDITORIA. C.P. Francisco Javier Sánchez Alarcón. Sexta Reimpresión 1984. ECASA.
- CONTROL INTERNO. C. P. Carlos Barrón Herrera. Cuarta Reimpresión 1984. ECASA.
- REVISTAS DEL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.

INSTANESIS

TESIS • INFORMES • MEMORIAS
COPIAS • REDUCCIONES • EN-
CUADERNADO • IMPRESIONES •
COPI-OFFSET • TRANSCRIPCIO-
NES IBM EN LINO • DIBUJO DE
GRAFICAS, PLANOS Y ORGANI-
GRAMAS • HELIOGRAFICAS •
REVELADO KODAK.

ENRIQUE G. MARTINEZ No. 30
(ANTES PARROQUIA)
TEL. 13-99-23 GUADALAJARA