



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

**FACULTAD DE CONTADURIA Y  
ADMINISTRACION**

## **AUDITORIA ANALITICA**

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN CONTADURIA  
P R E S E N T A :  
CARLOS RODOLFO AGIS PEREZ**

*DIRECTOR DEL SEMINARIO:  
FRANCISCO ULLOA O'LIMON*

**MEXICO, D. F.,**

**1983**



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**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 esta 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**  
= = = = =

	Pag.
<u>PROLOGO</u>	1
<u>INTRODUCCION</u>	2
<u>CAPITULO I</u>	
<u>OBJETIVOS DE LA AUDITORIA ANALITICA</u>	3
1.1 Objetivos de la Auditoría.	
1.2 Necesidad de la Auditoría Analítica.	
1.2.1 Componentes de una Auditoría.	
1.2.2 Necesidad de la Auditoría Corriente o Analítica.	
<u>CAPITULO II</u>	
<u>TEORIA DE LA AUDITORIA ANALITICA</u>	6
2.1 Teoría del Resultado Final y del Método	
2.2 Necesidad de Estandarizar la Elaboración de Flujogramas.	
2.3 La Investigación de Auditoría Relacionada con Deficiencias.	
2.4 Suficiencia en la Realización de Exámenes Limitados de los Sistemas.	
<u>CAPITULO III</u>	
<u>ETAPAS DE LA AUDITORIA ANALITICA</u>	12
3.1 Dos Etapas de la Auditoría.	
3.2 El Trabajo de una Auditoría de Sistemas.	
3.3 El Trabajo de una Auditoría de Seguimiento.	

## CAPITULO IV

### TRAZADO DE FLUJOGRAMAS

17

- 4.1 Diseño Básico.
- 4.2 Selección de Símbolos.
- 4.3 Génesis de un Flujoograma.
  - 4.3.1 Primer Empleado de Pedidos.
  - 4.3.2 Segundo Empleado de Pedidos.
  - 4.3.3 Encargado de Expedición.
  - 4.3.4 Encargado de Facturación.
  - 4.3.5 Empleado de Cuentas por Cobrar.
  - 4.3.6 Empleado de Contaduría.
  - 4.3.7 Empleado de Inventario.
- 4.4 Bocetos de Diagramas
- 4.5 Registro de Auditoría de Sistemas.

## CAPITULO V

### LA AUDITORIA DE SISTEMAS

45

- 5.1 Descripción de la Empresa
- 5.2 Componentes de Cada Sección
- 5.3 El Trazado de Flujoogramas y la Auditoría de Sistemas.
- 5.4 Flujoogramas Definitivos.
- 5.5 Resumen de Volúmenes.
- 5.6 Evaluación del Control Interno.
  - 5.6.1 Observación Panorámica del Sistema.
- 5.7 Hoja de Seguimiento de Deficiencias.
  - 5.7.1 Proyecto de Investigación de Deficiencias.
  - 5.7.2 Exámenes Complementarios Propuestos.

## CAPITULO VI

### INFORME DE AUDITORIA

71

- 6.1 Redacción del Memorándum de Recomendaciones.
- 6.2 Informe de la Auditoría Analítica.

CAPITULO VII

LA AUDITORIA DE SEGUIMIENTO

76

- 7.1 Análisis Estadístico
- 7.2 Investigación de Deficiencias
- 7.3 Exámenes Complementarios

CAPITULO VIII

CONCLUSION

81

- 8.1 Conformidad con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.
- 8.2 Cuando Puede Utilizarse la Auditoría Analítica.
- 8.3 Ventajas de la Auditoría Analítica.

## PROLOGO

Aunque pudiera suponerse que en materia de auditoría se ha escrito ya todo lo que es susceptible decir sobre ella, la verdad dista de tal suposición. En esta obra se encara una nueva técnica de trabajo de auditoría encaminada a las necesidades de la empresa moderna.

Este es un ensayo que, paradójicamente puede considerarse básico y al mismo tiempo de profundización, es básico porque a breve plazo la técnica descrita pasará a ser en razón de su utilidad, una parte integrante de toda auditoría de cierta magnitud. En este trabajo se describen los aspectos esenciales de dicha técnica. Es de profundización porque para su estudio y aplicación se requieren conocimientos acabados, no sólo de los aspectos fundamentales, tanto de auditoría externa como de auditoría interna, sino también de administración de empresas.

La originalidad del enfoque de este ensayo, reside en que aborda el tema de auditoría con atención a los sistemas de contabilidad y procedimientos administrativos instituidos y en funcionamiento en la empresa auditada, teniendo como el centro de atención la evaluación del control interno.

Por tal razón esta obra está encarada con un sentido de administración de empresa, consistiendo su secreto en el empleo de diagramas de flujo de operaciones para las diversas tareas de auditoría, que si bien esto no parece novedoso, la aplicación de esta técnica en auditoría puede juzgarse reciente.

El método tiene diversas virtudes, como se podrá apreciar más adelante, pero una de las principales es forzar al auditor (tanto interno como externo) a interiorizarse con más atención que antes sobre los aspectos operativos de las empresas con las que actúa.

Para el auditor externo representa una fuente de información útil para encarar las auditorías corrientes con un criterio dinámico, propicio para diagnosticar y prestar servicios complementarios de auditoría operativa. El auditor interno, por su parte, puede basarse en la técnica que describiré para modificar radicalmente el enfoque de su trabajo orientándolo hacia la auditoría operativa, integrada a la auditoría financiera, aunque en este trabajo la auditoría analítica esta primordialmente encaminada a la evaluación de control interno como etapa imprescindible a los fines del examen de estados financieros, en varios pasajes de esta obra señalo, como pueden identificarse las ineficiencias operarias a través de las técnicas de auditoría analítica.

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

El propósito de este libro es describir una técnica de auditoría práctica orientada hacia los sistemas, basada en el análisis de flujogramas y en pruebas limitadas de procedimiento. A causa del énfasis que otorga al análisis de los sistemas, esta técnica se llama "auditoría analítica".

La auditoría analítica representa un medio de llevar a cabo aquella porción del trabajo del auditor que está dirigida a una evaluación de la confiabilidad del sistema contable y que provea una base para la verificación de activos y pasivos, en tal carácter no constituye la totalidad, pero sí una parte muy importante del trabajo normal.

La auditoría analítica solo en los últimos años ha sido aplicada en gran número de auditorías de tipo variado.

Por otro lado los efectos de los cambios en el mundo de los negocios difícilmente pueden ser ignorados. Las empresas crecen, los sistemas contables se vuelven más complejos, etc. Sería sorprendente si las técnicas de auditoría de hace treinta años fueran hoy las más eficientes. Los auditores deben actualizar su inventario de métodos de auditoría o correr el riesgo de quedar anticuados. Una mayor orientación hacia los sistemas es, de los objetivos exigidos por este nuevo contexto, así como demostrar que la técnica de elaboración de flujogramas es perfectamente consistente con las normas de auditoría generalmente aceptados y que en efecto, deriva de la necesidad de un estudio y evaluación del control interno.

## CAPITULO I

### OBJETIVOS DE LA AUDITORIA ANALITICA

#### 1.1 OBJETIVOS DE LA AUDITORIA.

Los objetivos de una auditoría analítica conducida por un auditor independiente son:

1) Determinar a través de un análisis del sistema contable y de los controles internos, la precisión y la confiabilidad de los registros contables del cliente y así proveer una base para planificar los pasos necesarios de la auditoría de estados financieros.

2) Proporcionar al auditor un conocimiento suficiente de los asuntos de su cliente, para que pueda ofrecerle a este su gerencias con el objeto de fortalecer el sistema de control interno y de incrementar la eficiencia del sistema contable.

Evidentemente resulta importante no confundir los dos objetivos. Ningún exceso en materia de recomendaciones útiles puede compensar una insuficiencia en la auditoría. A la inversa una extensión innecesaria de la auditoría no compensará las oportunidades perdidas de proveer servicios útiles. Los capítulos siguientes examinarán la realización de estos dos objetivos a través del uso de la diagramación de flujos.

#### Caso de los auditores internos.

Cuando la auditoría es usada por auditores internos es apropiado introducir ciertas modificaciones, en cuanto al objetivo primario de la auditoría analítica, el interés no puede estar dirigido exclusivamente a los estados financieros como evaluación.

Con respecto al objetivo secundario el contacto continuo del auditor con su organización le exigirán posibles sugerencias sobre sistemas hasta un grado de detalle fuera del alcance de la auditoría externa.

Finalmente el auditor interno tiene un tercer objetivo, de fijación de políticas, para asegurarse que después de haber sido prescritas por la dirección los procedimientos sean seguidos debidamente, aún en áreas en donde aquellas no están relacionadas con la información financiera.

NOTA. La enumeración de estos objetivos, no es necesaria

mente paralela al orden de prioridad de cada auditor interno.

## 1.2 NECESIDAD DE LA AUDITORIA ANALITICA.

### 1.2.1. COMPONENTES DE UNA AUDITORIA

El servicio más importante brindado por el auditor independiente es determinar si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de -- las operaciones de su cliente, siguiendo los principios de -- contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre una base consistente.

Una auditoría dirigida a la expresión de una opinión sobre los estados financieros consta de dos etapas:

La primera consiste en verificar que las operaciones comerciales estén registradas diariamente en forma correcta. La segunda se ocupa de comprobar que los saldos acumulados en es- tos registros y usados en los estados financieros, expresen -- correctamente los valores de todos los activos y pasivos que existan efectivamente y pertenezcan debidamente a la empresa.

La primera fase se llama frecuentemente "Auditoría Co--- rriente" y generalmente precede a la segunda fase ó "Audito--- ría de Estados Financieros".

La Analítica es un método para llevar a cabo la Audito--- ría Corriente en todos los trabajos de auditoría, excepto los de menor importancia. Por lo tanto las expresiones "Auditoría Corriente" y "Auditoría Analítica" se utilizarán como sinóni--- mos en las páginas siguientes. Es en esta fase de trabajo --- cuando pueden aplicarse las técnicas de diseño y flujogramas. Aunque es evidente que los resultados de la Auditoría Corrien--- te o Analítica afectarán la extensión del trabajo requerido --- por la Auditoría de Estados Financieros, esta obra se ocupa --- de la primera fase, y los procedimientos de la Auditoría de --- Estados Financieros sólo se considerarán al pasar.

### 1.2.2. NECESIDAD DE LA AUDITORIA CORRIENTE O ANALITICA.

En los trabajos usuales hay por lo menos cuatro razones--- por las cuales la Auditoría de Estados Financieros no es sufi--- ciente, sin la Auditoría Corriente o Analítica.

1) La mayoría de las pruebas que se realicen, deben ser--- parcialmente extraídas de la evidencia contenida en los regis---

tros contables y por eso depende de la confianza que se deposite en ellos.

2) Cuando los activos deban de ser evaluados según un -- criterio de negocio en marcha, es imposible determinar la valuación apropiada sin confiar sustancialmente en los registros contables.

3) Frecuentemente es deseable distribuir la carga de trabajo de auditoría, algunos activos se verifican a una fecha -- que no es la del estado financiero y se hace aun más necesario confiar en la precisión contable.

4) Aun cuando los procedimientos de estados financieros comprenden una serie de pasos (como revisar, analizar y verificar) dirigidos a los componentes de pérdidas y ganancias, -- gran parte de la opinión del auditor debe derivarse aún de -- una valoración de los registros contables.

Las conclusiones alcanzadas durante la Auditoría Analítica afectan el programa que se habrá de seleccionar por la Auditoría de Estados Financieros. Si se encuentra que la confiabilidad es alta, los pasos mínimos de la Auditoría de Estados Financieros serán suficientes. Si por el contrario la confiabilidad no es satisfactoria se tendrá que recurrir a pasos más extensos de Auditoría de Estados Financieros.

## CAPITULO II

### TEORIA DE LA AUDITORIA ANALITICA

#### 2.1 TEORIA DEL RESULTADO FINAL Y DEL METODO.

El objetivo de la auditoría analítica es, evaluar la confiabilidad del sistema de contabilidad, esta evaluación puede ser encarada en dos formas diferentes, se podría juzgar un -- sistema de contabilidad mediante el examen de documentos y -- registros que este ha producido o por un análisis de la es--- tructura y del diseño del propio sistema. Estos dos enfoques-- podrían ser presentados como teoría del resultado final y teo-- ría del método.

#### TEORIA DEL RESULTADO FINAL.

No atendería a los medios sino a los fines. Por ejemplo, en un caso extremo se podría revisar la evidencia documental de cada transacción registrada en el año. Aún así, esto no se ría necesariamente infalible ya que algunos errores de procedi-- miento podrían no ser manifiestos en los documentos indivi-- duales, de todos modos, salvo en el caso de los trabajos de -- auditoría extremadamente pequeños, significaría duplicar cada paso realizado por todo el personal de contabilidad durante -- doce meses y el costo sería prohibitivo en relación con el -- gasto de contabilidad.

#### TEORIA DEL METODO.

Por el contrario está teoría no atendería a los fines si no a los medios. En este caso se puede intentar explorar el -- sistema, descubriendo dentro del mismo como produce sus resul-- tados. Si la mecánica del sistema fuera analizada intensiva-- mente y una investigación detallada mostrará que ha sido dise-- ñado con controles, revisiones y balanceos apropiados para -- prevenir errores, entonces esto también sería una buena indi-- cación de que los resultados producidos por este sistema son -- precisos. En otras palabras, este segundo método atravesaría el sistema, mientras que el primero lo circundaría.

Todas las auditorías corrientes deben consistir en un -- análisis del control interno y en un examen de la documenta-- ción.

El enfoque del resultado final permite inferir acerca de la totalidad de los resultados contables partiendo del conoci-- miento sustancial de uno de ellos. La teoría del método permi--

ta inferir acerca de la totalidad de los resultados contables partiendo del conocimiento del sistema detallado que lo produjo.

Ninguna de las dos inferencias es infalible, pero ambas pueden ser razonables si se realizan cuidadosamente, sin embargo el enfoque del método es probablemente más seguro y por lo general mucho más eficiente.

El análisis profundo, junto con un programa de muestras conciso y bien elegido, deberían proveer un diagnóstico de la confiabilidad de la contabilidad que superará a un análisis restrictivo acompañado de cantidades de muestras.

Equipado con un conocimiento más íntimo del flujo de papeles de trabajo y de las relaciones entre los distintos procedimientos, el auditor está en una posición mucho mejor para hacer recomendaciones realistas, no sólo sobre el control interno, sino sobre la eficiencia de los sistemas.

## 2.2 NECESIDAD DE ESTANDARIZAR LA ELABORACION DE FLUJOGRAMAS.

Un plan de auditoría orientado hacia los sistemas, debe incluir algún método para registrar con precisión y amplitud la información de los sistemas.

La forma narrativa es apropiada para algunos propósitos manuales de procedimientos de la compañía ó descripción de las tareas de empleados, pero para las necesidades del auditor es demasiado engorrosa. Tan pronto como se intenta llegar al detalle, la narración se vuelve difícil de asimilar.

Un método estandarizado en la preparación de flujogramas es la solución lógica a estos problemas. En primer lugar, esta es la forma más conocida de registrar la revisión del sistema hecho por el auditor y una visión del mismo. En segundo lugar, el flujograma es la herramienta más eficaz para llevar a cabo la tarea de análisis.

Los diagramas muestran claramente lo que está ocurriendo y proveen un método fácil para identificar deficiencias en el sistema ó en las áreas donde podrían introducirse mejoras.

El estilo de diagramación descrito aquí, es de enfoque horizontal. Este tipo tiene la ventaja de facilitar la visualización de las relaciones entre las diferentes partes del sistema integrado. De tal modo, la solidez ó la deficiencia del control interno que surge de la forma en que se dividen las tareas entre el personal del cliente, puede ser vista fácilmente en los flujogramas, mientras que serían difíciles de

apreciar a través de muchas páginas de narración.

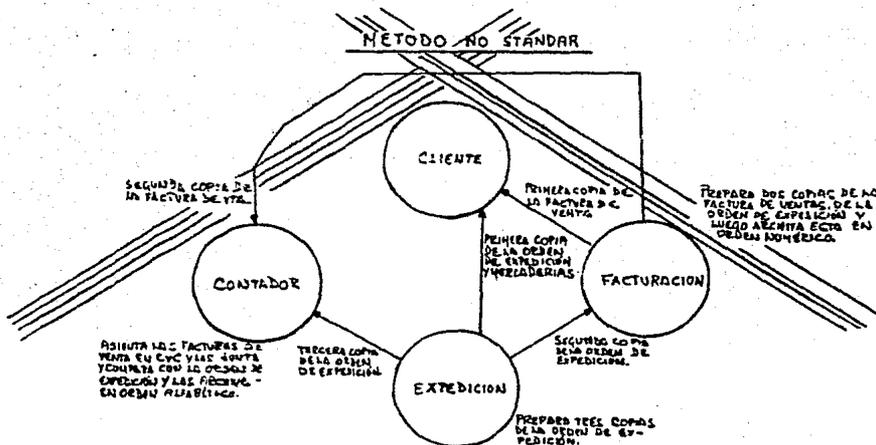
**DESCRIPCION NARRATIVA.**

Cuando se efectúa el despacho de mercaderías, el departamento de expedición, prepara un formulario de orden de venta por triplicado.

La primera copia se envía con las mercaderías al cliente como comprobante de embalaje; la segunda copia se remite al departamento de facturación; la tercera copia se envía al contador.

Cuando el departamento de facturación recibe la segunda copia de la orden de expedición, utiliza la información para preparar una factura de venta por duplicado; la segunda copia de la orden de expedición del departamento de expedición se archiva en orden numerico en el departamento de facturación.- La primera copia de la factura de ventas se envía al cliente; la segunda copia de la factura se envía al contador. El contador recibe la tercera copia de la orden de expedición y la segunda copia de la factura de venta, periodicamente junta y compara, posteriormente las archiva alfabeticamente por el nombre del cliente. Sin embargo, antes de hacer esto utiliza la segunda copia de la factura de venta, para mayorizar el asiento de la venta en el submayor de cuentas a cobrar.

**SYSTEM FLOW CHARTING**



## METODO STANDAR

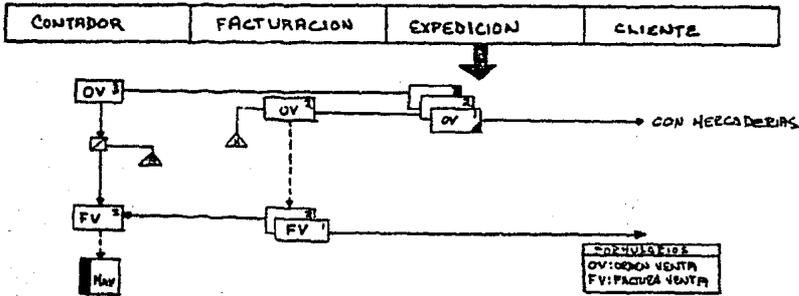


Figura 1 - Tres metodos de descripción de sistemas.

Un ejemplo sencillo puede ser útil al respecto. La figura 1 contrapone tres maneras diferentes de presentar el mismo trozo de información de sistemas. El primero es el estilo narrativo, en el cual, aunque las palabras mismas sean perfectamente claras, toma más tiempo asimilar el párrafo en conjunto que un simple diagrama. (Esta diferencia se acentúa en la práctica, puesto que el sistema total a revisar puede ser 40 ó 50 veces mayor que la pequeña porción simplificada exhibida aquí). La segunda parte de la figura 1 muestra que la diagramación realizada de una manera no sistemática y desorganizada puede resultar más engorrosa que la forma narrativa.

Una técnica de diagramación estandarizada es esencial si los flujogramas han de ser claros y ordenados y si todo el personal de auditoría que se desempeña en el mismo trabajo han de entender los diagramas que los demás preparen. La tercera parte de la figura 1 ejemplifica dicha técnica de diagramación estandarizada. De los tres ejemplos, éste es el más fácil de leer con rapidez porque es el más organizado, el menos desordenado y el menos verboso. La técnica de diagramación se describe en detalle en el capítulo 4.

### 2.3 LA INVESTIGACION DE AUDITORIA RELACIONADA CON DEFICIENCIAS.

Una vez analizado el sistema sobre la base de flujogramas y evaluado el control, el auditor puede realizar una investigación adicional de auditoría específicamente en las áreas en --

que se encuentre que el control interno es deficiente. Esto -- asegura una relación directa entre la evaluación del control interno y la asignación de procedimientos de auditoría más extensos. Un dictamen no da y no podría brindar un 100% de certeza acerca de cada ítem de los estados financieros.

Una certeza absoluta en la opinión del auditor sobre todos los puntos no es económicamente factible, como tampoco lo es una precisión absoluta en la medición contable de todos los ítem. En efecto, el auditor tiene una abundante fuente de procedimientos de auditoría más eficiente. Esta finalidad se alcanza empleando el tiempo dedicado a la auditoría en una investigación de deficiencias del sistema, que sea proporcional a la gravedad de aquellas diversas deficiencias.

Por supuesto, tiene sentido invertir más tiempo en la -- búsqueda de errores en áreas en que existe un gran peligro de que se produzcan, en lugar de ir a la pesca de errores donde -- parece improbable que aparezcan.

#### 2.4 SUFICIENCIA EN LA REALIZACION DE EXAMENES LIMITADOS DE LOS SISTEMAS.

Antes de que un sistema pueda ser evaluado y sus deficiencias investigadas, el auditor debe tener alguna seguridad de -- que dicho sistema está realmente en acción. Para hacer esto -- puede seguirle la pista a un número muy limitado de cada tipo de transacciones (cuatro o cinco) a través del sistema desde -- el principio hasta el fin o alternativamente, desde el fin hasta el principio, el auditor debe hacer esto al mismo tiempo -- que completa sus flujogramas, para saber que no ha perdido el tiempo diagramando un sistema tentativo que no se encuentra en funcionamiento. Esta auditoría "del principio al fin" o auditoría "de través" (walk through audit) o auditoría "en profundidad", que incluye la investigación en libros y documentos y la discusión con todos los empleados involucrados, tiene por objeto asegurar al auditor que cada paso del sistema que él ha simbolizado en los flujogramas, es seguido realmente en la práctica.

¿Por que es suficiente este muestreo de procedimientos -- limitado a cuatro o cinco operaciones?. Las razones son las siguientes:

a) El auditor no esta comprobando cuatro o cinco transacciones en total, sino cuatro o cinco ejemplos de cada tipo, -- que se procesan de una manera diferente. Esto le asegura que, en su flujograma, cada paso (en las transacciones normales y -- también en las transacciones especiales, menos frecuentes) es una descripción precisa del sistema de su cliente.

b) A esa altura el auditor no intenta demostrar que los errores nunca ocurren, sino simplemente establecer que el sistema está en acción. Si por ejemplo, hubiera querido probar por su examen de facturas de venta que los errores en la fijación de precios eran menores del 1%, habría tenido que examinar varios cientos de facturas, pues cincuenta o cien no hubieran sido suficientes para establecer una confianza razonable con respecto a una frecuencia del 1%. Por eso, tendría poco sentido hacer un examen de treinta, cincuenta o hasta cien facturas; estas muestras serían demasiado pequeñas para establecer la frecuencia de errores ocasionales. En cambio, serían excesivas para establecer simplemente la naturaleza del sistema en vigencia, por cuanto a esta altura el auditor sólo necesita un muestreo mínimo. Por supuesto que en un muestreo consistente en una sola operación podría darse como caso inusual y también los resultados de un par de transacciones podrían ser mal interpretados en forma casual. Pero si se examinan cuatro o cinco transacciones seleccionadas al azar y todo corresponde al sistema que se le ha descrito al auditor, entonces esto constituye prima facie una evidencia razonable de que el sistema está en acción.

c) Dado que el auditor examina con detalle todos los pasos del sistema, los muestreos que sobre las respectivas partes de éste efectúa la auditoría "del principio al fin" tienen un efecto fortalecedor. Este efecto compensa el hecho de ser bastante limitada la amplitud del examen de cada parte en particular. Si el auditor examinara solamente algunos pocos pasos del sistema esa conclusión no sería justificada y habría que practicar exámenes más bastos. En otras palabras, la amplitud de la auditoría de sistemas puede, incluso realizando un muestreo limitado, brindar la seguridad de que el sistema funciona según la forma descrita.

d) La investigación que el auditor realiza en busca de posibles errores se lleva a efecto después de que el sistema ha sido evaluado. Esto le permite dedicar a las áreas de mayor riesgo buena parte del tiempo asignado a la auditoría y también reducir al mínimo el tiempo insumido en las áreas relativamente satisfactorias. Realizar prolongados exámenes de procedimientos en busca de probables errores antes de que el sistema haya sido evaluado, es proceder a ciegas. Una investigación orientada hacia la evaluación de los sistemas es más efectiva y eficiente.

e) Finalmente, además de la investigación de deficiencias evidentes, el auditor realiza también algunos exámenes complementarios amplios, desde el punto de vista cíclico (a lo cual nos referiremos más adelante) en las áreas acerca de las cuales ha llegado a la conclusión de que el control es satisfactorio. Estas pruebas complementarias brindan una confirmación adicional de que el sistema examinado al comienzo por la auditoría "del principio al fin" es confiable.

## CAPITULO III

### ETAPAS DE LA AUDITORIA ANALITICA

#### 3.1 DOS ETAPAS DE LA AUDITORIA.

Por razones precedentes, la auditoría analítica puede dividirse lógicamente en dos etapas. La primera etapa está orientada a la evaluación de los sistemas; la segunda, a la investigación de deficiencias.

Ambas (si bien esto no es esencial) pueden llevarse a cabo en distintas épocas del año, lo cual permite una mayor flexibilidad de programación. La primera etapa (o auditoría de sistemas) se puede realizar a comienzos del año y sirve para que el auditor complete y actualice los flujogramas con el objeto de efectuar la auditoría limitada de sistemas y de evaluar el sistema. Por lo tanto, la segunda etapa (o auditoría de seguimiento) puede efectuarse posteriormente cuando la mayor parte de los resultados del año están disponibles para ser revisados. Es ese el momento de llevar a cabo la investigación de deficiencias y extraer conclusiones, de revisar nuevamente las ideas preliminares sobre mejoras aconsejadas y de cursar al cliente un memorándum de recomendaciones. En la figura 2 se indica de manera sencilla esta estructura de la auditoría analítica.

La división de la auditoría en dos etapas resulta conveniente para permitir la revisión del archivo de papeles de trabajo entre una y otra etapa, lapso en el cual puede encararse con un criterio más maduro de la investigación de deficiencias, antes de que esta se lleve a cabo. La fijación del momento en que ambas etapas han de llevarse a la práctica evita también el problema de tener que realizar, año tras año, una auditoría detallada de las anotaciones asentadas en los registros del cliente durante los mismos uno o dos meses. En la figura 3 aparece con mayor detalle la relación entre los diferentes componentes de la auditoría analítica. En los próximos apartados se pasará revista a los conceptos en los que fundan esos diversos componentes y en los capítulos 4, 5 y 6 se proporcionarán explicaciones más detalladas de todos los procedimientos.

#### 3.2 EL TRABAJO DE UNA AUDITORIA DE SISTEMAS

Como se indica en la figura 3, el trabajo de una auditoría de sistemas comienza con la revisión del sistema, examinándolo con una pequeña muestra "desde el principio hasta el fin", describiendo mediante flujogramas tanto el sistema como

el examen realizado sobre él y analizando ambos para determinar deficiencias e ineficacias manifiestas.

Es probable que durante la evaluación del control se observe que puede mejorarse la eficiencia de algunas áreas. Estas observaciones constituyen un subproducto de la diagramación que ya anteriormente habfa sido necesaria para evaluar el sistema de control interno (objetivo primario). Dichas observaciones pueden conducir a ideas útiles en materia de eficiencia, que deberían ser parte integrante del servicio regular de auditoría. Por supuesto, no puede esperarse que ellas produzcan los mismos resultados de una amplia investigación de sistemas, si bien constituyen una base excelente para tal investigación, si la solicitara, como trabajo extra y al margen de la auditoría básica, el cliente del auditor.

No obstante, el énfasis principal debe ponerse en la evaluación del control interno. Esto es así porque el objetivo primario del auditor es el de fundar su opinión sobre los estados financieros, para lo cual depende el control interno. Si bien la evaluación puede hacerse sobradamente mediante el exclusivo análisis de los flujogramas, es de utilidad contar con un "recordatorio" en forma de cuestionario para tener la certeza de que no se ha pasado por alto ningún aspecto. Las preguntas que integran dicho recordatorio pueden servir de guía para la preparación de los diagramas, ya que plantean cuestiones que éstos deben resolver. En capítulos posteriores se considerarán con más detalle esas preguntas recordatorias.

La evaluación del control ha de distinguir las áreas de control interno satisfactorio de aquellas que se presentan de deficiencias manifiestas, pudiéndose subdividir estas últimas a su vez. La mayoría de las deficiencias evidentes darán lugar a que se presenten al cliente sugerencias para su corrección (objetivo secundario). Empero, desde el punto de vista de la auditoría (objetivo primario), el auditor debe distinguir entre las deficiencias que no fueron motivo de errores importantes y aquellas que si lo fueron.

En este último caso, será necesario realizar un trabajo adicional de auditoría que puede consistir, ya sea en una revisión de la oportunidad y magnitud de ciertos pasos de auditoría de estados financieros, o bien en una investigación especial de deficiencias, que se realizará en el transcurso de la auditoría analítica (o incluso, de ambas clases de auditoría). Tal investigación de deficiencias, por supuesto, no ha de encararse en modo alguno con vistas a determinar si se producen errores, sino para determinar si a causa de la deficiencia ha tenido lugar algún error de magnitud significativa.

La planificación de la investigación de deficiencias y el esbozo de memorándum de recomendaciones para el cliente --

constituyen el trabajo de una auditoria de sistemas. Estos -- planes y esbozos pueden ser luego aprobados (o corregidos) -- cuando, entre una y otra etapa, se revisa el archivo de la -- auditoria analitica. Los procedimientos de la auditoria de -- sistemas se detallan en el capitulo 5.

### ESTRUCTURA DE LA AUDITORIA ANALITICA

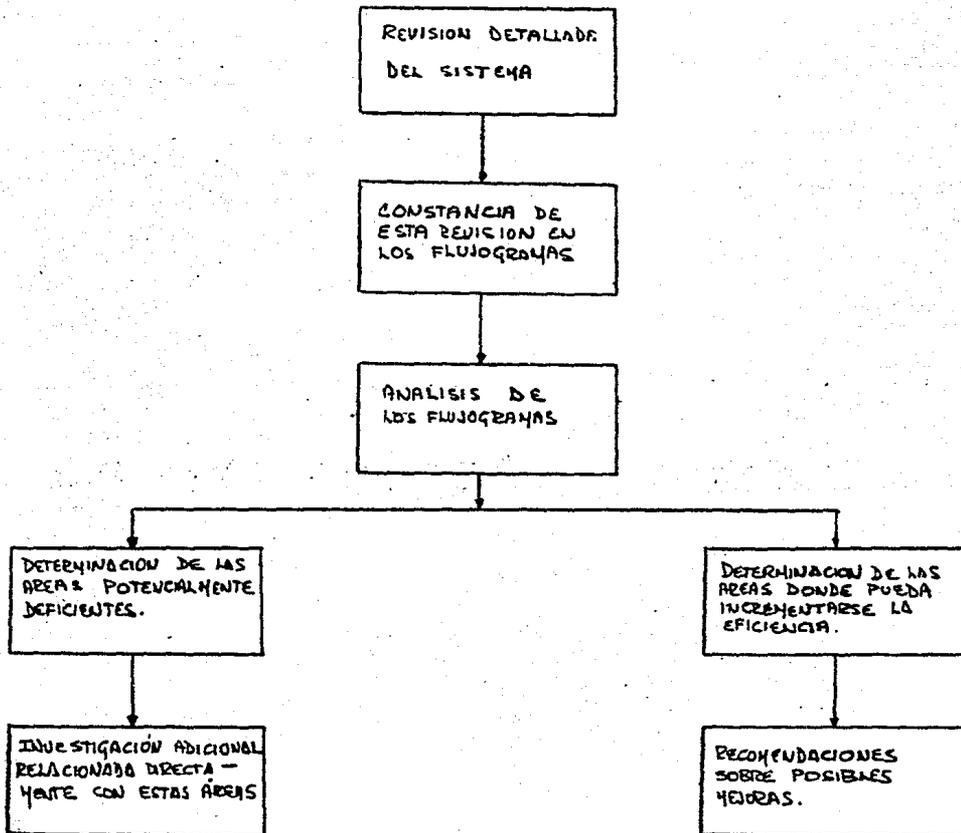


Figura 2 - Estructura de la Auditoria Analitica

### 3.3 EL TRABAJO DE UNA AUDITORIA DE SEGUIMIENTO.

La investigación de deficiencias, una vez aprobada, se lleva a cabo durante la segunda etapa de la auditoría analítica. A su vez las conclusiones de esta investigación afectan a la siguiente etapa. Si aquellas revelan que los registros de contabilidad son confiables, pueden planificarse las etapas mínimas de auditoría de estados financieros. Si revelan, en cambio, que los registros de contabilidad no son confiables (al extremo de que ningún procedimiento corregido de auditoría de estados fuera de utilidad), entonces el auditor debería negarse a presentar una opinión. Finalmente, si revelan que los registros de contabilidad son parcialmente confiables, entonces debe planificarse procedimientos corregidos de auditoría de estados financieros para compensar las deficiencias remanentes.

Aunque el énfasis principal se pone en la investigación de las deficiencias manifiestas, la auditoría de seguimiento deberá incluir también unos cuantos exámenes complementarios en las áreas en que se considera que el control es satisfactorio. Dichas áreas pueden escogerse sobre una base cíclica, de modo que en un período de tres o cuatro años todas las áreas claves del sistema hayan sido abarcadas.

El propósito de estos exámenes "complementarios" es el de confirmar, por referencia a datos objetivos, la evaluación del control interno que ha hecho el auditor. No es preciso -- que éste confirme anualmente todos los aspectos, ni que dedique demasiado tiempo a ese programa complementario, puesto -- que su evaluación (utilizando los flujogramas y las listas -- recordatorias) debería ser razonablemente digna de confianza.

A pesar de ello, todas las evaluaciones son subjetivas y el juicio humano es falible. Sería imprudente para el auditor continuar año tras año teorizando, que algún elemento particular del sistema de control interno era inadecuado para prevenir errores, si nunca sometió a prueba esta conclusión realizando un examen para ver si en verdad se cometió un error. El valor de estos exámenes complementarios radica en que proveen una "realimentación automática" de resultados objetivos para confirmar o corregir la evaluación subjetiva del sistema hecha por el auditor. Naturalmente, si se descubriera una cantidad de errores en un área en la que el auditor hubiera llegado a la conclusión de que los errores se evitarían, tendría que retroceder y reconsiderar su evaluación inicial del control interno. Si la cantidad fuera importante podría, a su vez, requerir alguna investigación de deficiencias.

Por último, el trabajo de una auditoría de seguimiento -- debería concluir con la confección de planes para el programa

de auditoría de estados financieros (objetivo primario para los auditores externos) y con la emisión de un memorándum de recomendaciones para el cliente (objetivo secundario). Los procedimientos de la auditoría de seguimiento se describen detalladamente en el capítulo 6.

### ESTRUCTURA DE LA AUDITORIA ANALITICA

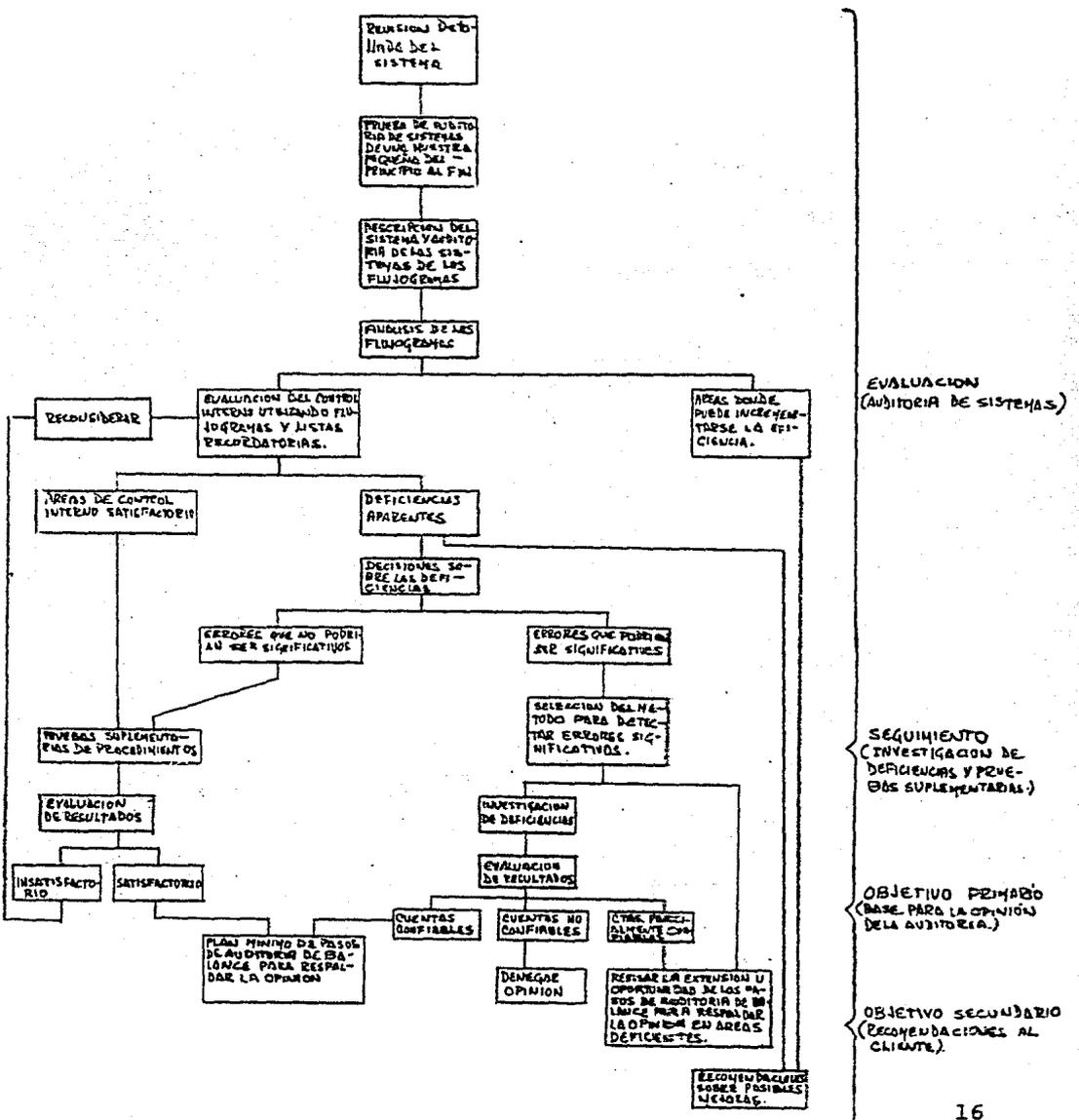


Figura 3. Estructura de la Auditoría Analítica

## CAPITULO IV

### TRAZADO DE FLUJOGRAMAS

En el capítulo 3 se ha señalado que la preparación de -- flujogramas es uno de los primeros pasos de la auditoría analítica. En el presente capítulo se descubrirán esas técnicas de diseño de flujogramas. Trazar flujogramas no es tarea difícil. Por supuesto toda técnica estandarizada, exige contar -- con una serie de símbolos y convenciones para la diagramación, pero no lleva mucho tiempo aprenderlos. El problema fundamental del principiante es el de trazar un diagrama inmejorable y de óptima legibilidad, si bien la aptitud para hacerlo puede también adquirirse rápidamente con la experiencia.

#### 4.1 DISEÑO BASICO

La técnica del diseño de flujogramas que se emplea en -- auditoría analítica es una forma de "diagramación horizontal". El movimiento de documentos y la información contable que se transmite entre los empleados y los departamentos se diagrama en forma de curso horizontal entre diferentes columnas verticales. La ventaja de este método para los propósitos del auditor es que expone claramente la división de tareas y de tal -- manera lo ayuda a evaluar el control interno.

Resulta útil contar con papel especial para preparar los flujogramas. Este papel debe estar dividido en alrededor de -- seis columnas verticales y es conveniente que este cuadrícula do con poca intensidad. (Las dimensiones típicas del papel de -- ben ser de unos 35x43 cm.)

Las columnas verticales se utilizan para presentar depar -- tamentos, secciones de un departamento o empleados individuales, según corresponda. Queda sujeto al buen criterio de uno, elegir el nivel de la subdivisión que representará cada colum -- na.

Por ejemplo, en una compañía pequeña, el empleado de fac -- turación podría representarse por una columna. Tratándose de una compañía aun mayor, podrían existir secciones distintas -- dentro del departamento de facturación, a cada una de las cua -- les se le asignaría una columna aparte. Desde el punto de vis -- ta de control, el criterio que rige es el significado de la -- división de labores. Si la separación de dos conjuntos de pro -- cedimientos dados fuera importante, debería asignarsele colum -- nas diferentes a cada uno de ellos.

Si se desea preparar flujogramas de una manera ordenada, sistema total de cualquier organización debe dividirse primero en secciones lógicas. Una revisión adecuada sería la siguiente:

SECCION DE LOS SISTEMAS	DESIGNACION DE LA SECCION
Descripción de la Empresa	A
Ventas-cuentas por cobrar-cobranzas	B
Compras-cuentas por pagar-pagos	C
Planilla de haberes	D
Registro de costos	E
Libros de contabilidad	F

Sin embargo, aun cuando se haga esta división en secciones, una sección determinada puede no adaptarse al diagrama. Las seis columnas pueden no ser suficientes para abarcar todos los departamentos o empleados, pero no es aconsejable ampliar el ancho del diagrama. Sería preferible dividir algunas secciones del sistema en dos o más componentes inteligibles, cada uno de los cuales puede "entrar" en la página normal de diagramación.

Debe presentarse atención, en estos casos, a la elección más conveniente de segmentación. Estas secciones deben estar encabezadas por el nombre del departamento, división, sección o función que corresponda. Se reserva una banda a lo largo del pie de la página para la auditoría de sistemas, que se describirá más adelante. Debe figurar también, en un lugar conveniente, una "leyenda" que explique las abreviaturas usadas en el diagrama.

El principal trabajo requerido al diseñar por primera vez el flujograma de un sistema dado, consiste en descubrir el trazado óptimo de modo que no se crucen demasiadas líneas ni se reúnan muchas en un ángulo. Por ende, al realizar el trazado básico es aconsejable primero diseñar en borrador el curso principal.

El uso de una plantilla plástica de símbolos, puede ser útil para dibujar estos últimos en los diagramas definitivos.

#### 4.2 SELECCION DE SIMBOLOS

La diagramación horizontal ha sido utilizada, durante muchos años, por los especialistas en sistemas, de suerte que existe cierto número de símbolos virtualmente universales, por ejemplo: el rectángulo para representar un documento o la flecha para indicar el movimiento físico de un documento. Sin embargo, como es de imaginar, hay algunos otros símbolos que varían considerablemente. Es evidente que no existe una forma

"correcta" de modo que los símbolos para la diagramación de auditoría analítica que se exponen más adelante constituyen un intento de seguir, dentro de lo posible, las convenciones más comunes.

Sin embargo, ciertos símbolos han sido modificados, e incluso se han ideado otros nuevos cuando resultaba necesario a los fines de la auditoría. Por ejemplo, los símbolos para libros o registros (que se diferencian de los utilizados para documentos), los símbolos para fuente de mayorización con el mayor general (que se distinguen de los empleados para pase a otros libros), los símbolos para firmar o inicialar y los símbolos para la comprobación o la falta de comprobación de la continuidad numérica, todos ellos se han creado, ya sea porque representan distintos tipos de pruebas para la auditoría o porque tienen una importancia particular para el control interno.

Por ello, estos símbolos son importantes para el auditor que debe preparar un flujograma, pero podrían tenerla para un especialista de sistemas.

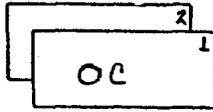
A la inversa, hay algunos símbolos comunes entre los especialistas en sistemas que son menos apropiados para los auditores. Por ejemplo en algunos de los sistemas de diagramación que emplean los analistas aparece un círculo como símbolo para cada "operación" realizada, ya sea suma, aprobación, conciliación, confirmación, etc. (todas las cuales, en el sistema de auditoría analítica, por medio de una o dos palabras colocadas debajo del documento pertinente). El análisis de la "operación" produce un tipo más extenso de diagrama, con círculos situados a pocos centímetros de distancia y que suministran un detalle considerablemente mayor. Tal diagrama es útil para representar procedimientos detallados o para medir el volumen del trabajo de los empleados, si bien el detalle que brinda es bastante mayor que el que necesita el auditor, puesto que los diagramas de éste deben estar primordialmente diseñados para evaluar el control interno.

Los flujogramas de los auditores sirven a un propósito diferente del de aquellos utilizados por los analistas de sistemas, de modo que sus técnicas de diagramación han de ser también ligeramente diferentes. Lo que antecede resume las consideraciones sobre las cuales se basa la selección de símbolos para la auditoría analítica. Es probable que cada profesional tenga sus preferencias personales; sin embargo quizás encuentre en las siguientes sugerencias un punto de partida útil para elaborar sus propias técnicas:

#### SÍMBOLOS UTILIZADOS



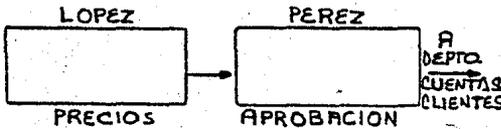
Un documento se representa con un simple rectángulo.



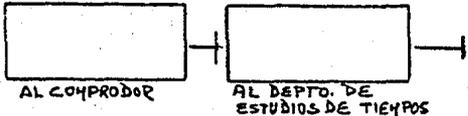
Las letras mayúsculas dentro del rectángulo representan el documento en cuestión (por ejemplo, orden de compra), y los números colocados en el ángulo superior-derecho indican primera copia, segunda copia, etc. Las abreviaturas hechas con letras mayúsculas deberían explicarse mediante una leyenda colocada en un ángulo del flujograma.



El movimiento físico de los documentos se indica con una línea llena. Cuando un documento se mueve de una columna a otra, en la cual se lo usa para otro propósito, se dibuja otra vez debajo de la segunda columna, conectado con una línea llena terminada en flecha.



Cuando una flecha señala una remisión a otro diagrama (por ejemplo, "ver B3") significa que el curso de ese documento continúa en ese diagrama.

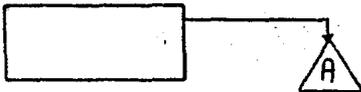


Cuando por el contrario, el documento va a retornar al sistema diagramado, la línea llena termina en un símbolo de punto muerto. Esto puede significar que el documento se envía a una persona externa o a algún departamento interno donde los detalles de su utilización o destino exterior no interesan al auditor.



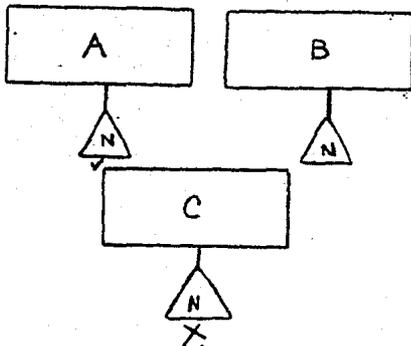
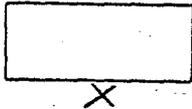
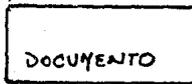
Un triángulo representa un archivo permanente de documentos. La forma de catalogación se indica en una letra inscripta:

- A por orden alfabético
- N por orden numérico
- F por orden de flechas



Esto indica que un documento se archiva por orden alfabético.

Cuando la correlatividad de un -



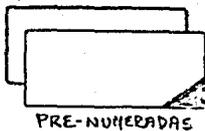
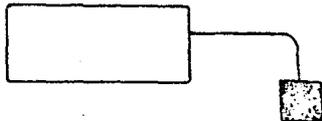
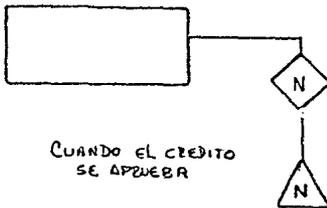
archivo número se controla periódicamente, se lo indica mediante una tilde colocada directamente debajo del símbolo del archivo. Cuando el control de la correlatividad carece de importancia y no se lleva a cabo, no se coloca ninguna tilde.

Cuando el control de la correlatividad es importante, pero no obstante no se lleva a cabo, la situación puede destacarse por medio de una "X" puesta directamente debajo del símbolo de archivo.

La correlatividad del archivo número del documento A se revisa regularmente como parte del sistema. No se controla la correlatividad del documento B, pero puede ser que ella no sea importante (por ejemplo, el punto de control puede estar en un lugar posterior del sistema). El archivo número del documento C debe revisarse regularmente (o bien normalmente el auditor pretende que se lo revise), pero, en verdad, nunca se hace tal cosa.

Un rombo representa un archivo temporario de documentos. El orden del archivo, otra vez, está representado por una letra inscrita (A, N o D) y el control de la correlatividad se indica tal como se dijo en el párrafo precedente. Un archivo de documentos que se hallan a la espera de un procesamiento posterior, después de ocurrido algún otro hecho, como ser la llegada de mercaderías, la recepción de la factura de un proveedor, la terminación del mes, etcétera.

Este símbolo indica un documento colocado en un archivo temporario a la espera de la aprobación del crédito, tras lo cual se lo



enviará al archivo permanente. - Alternativamente, por su puesto, un documento puede salir de un archivo temporario y pasar por una serie de pasos de procesamiento antes de terminar en un archivo permanente.

Un cuadrado sombreado indica un documento destruido. Todos los documentos deben terminar:

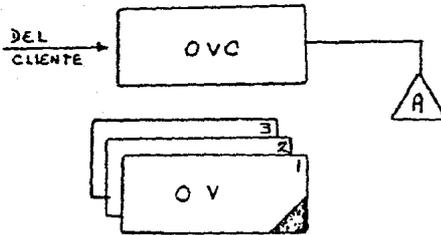
1. En un archivo permanente; o bien
2. En un símbolo de punto muerto (al dejar el sistema); o bien
3. Enviados a otro cursograma; o bien
4. Destruídos.

De otra manera, el diagrama está incompleto porque se ha dejado pendiente algún documento.

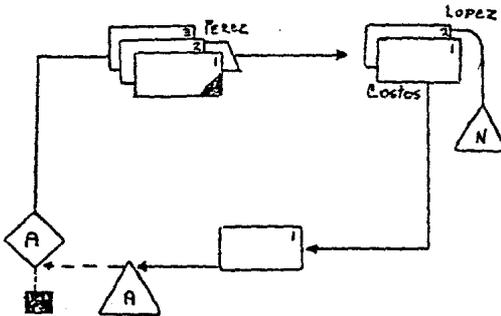
El ángulo inferior derecho sombreado indica que se está preparando un documento. De tal modo es posible apreciar de un vistazo dónde se originan los diferentes documentos de un cursograma. Cada vez que se prepare algún documento deberá indicarse si está prenumerado, si fue numerado correlativamente al ser emitido, o si no está numerado. Por lo general, esto influye sobre el control.

La línea punteada se emplea para indicar que un registro o documento se utiliza con algún propósito, como, por ejemplo, para la preparación inicial de otro documento, para la mayorización en un submayor, etc., sin que el primer documento tenga un curso efectivo. En cierto sentido, esto representa un "fluir de actividades" en vez de un "fluir de

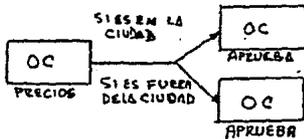
papeles".



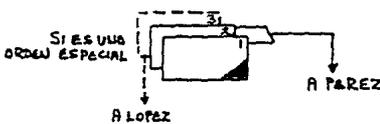
Por ejemplo, en este caso la recepción de un pedido de venta de un cliente causa la preparación de una orden interna de taller; el pedido luego se archiva por orden alfabético. Un cursograma completo puede "recorrerse" en un orden lógico siguiendo las series de líneas llenas y punteadas.



Aquí Pérez prepara un juego de tres copias y archiva la tercera en un archivo temporario. Las copias 1 y 2 se envían a López, quien registra los costos en los documentos, archiva la segunda copia por orden numérico y devuelve la primera copia a Pérez. Cuando éste recibe la primera copia, extrae la tercera del archivo temporario, la destruye y luego archiva por orden alfabético aquella primera copia.



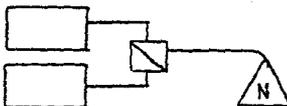
Una bifurcación de una línea llena o de una línea punteada indica un número de caminos alternativos que dependen del tipo de ítem representado en el documento de que se trate.



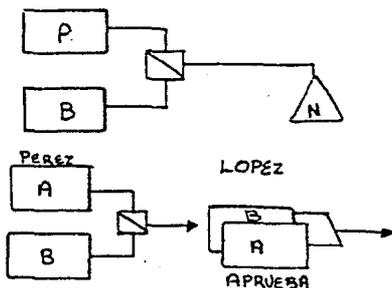
Otro tipo de alternativa puede constituirlo un documento, simbolizado con línea punteada, llamado "copia condicional". En este caso, las copias 1 y 2 se preparan y se envían siempre a Pérez. Sin embargo, si el ítem es una orden especial también se prepara una tercera copia que se envía a López.



Un cuadro con una diagonal representa una operación de anexión.

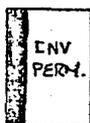
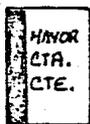


Esto indica que el documento A se anexa al documento B y que ambos se archivan juntos por orden numérico.



Esto indica que Pérez anexa el documento A al documento B y lo envía a López, quien aprueba ambos y los remite juntos para cumplir algún paso posterior.

No debería utilizarse ningún símbolo de anexión cuando dos documentos simplemente se juntan por un momento con el objeto de cierta información contenida en uno de ellos se transcriba al otro. Aquí es útil la flecha punteada, tal como se señaló previamente.



Todo sistema contable, además de respaldarse en documentos, se basa en elementos de prueba, libros diversos, mayores y otros registros. Cualquiera que estos elementos con el que se encuentre el auditor en la auditoría que realice, se introduce en el cursograma diferenciándolo de los documentos mediante un sombreado en el borde izquierdo. Este símbolo puede representar un mayor de cuentas a cobrar, un catálogo de precios, un registro de inventario, etc. El nombre del registro se indicará por medio de abreviaturas, pero no con iniciales pues éstas se reservan para documentos (que generalmente aparecen varias veces en el mismo diagrama).



DEL BANCO  
ACRED. VENTAS CONTADO  
ACRED. INGR. VS.  
REVISIÓN CÁLCULOS

Sin embargo, ciertos libros serán fuentes de mayorización en el mayor general. Este libro se representa por medio de un círculo. Los flujogramas de sistemas registran el curso de los documentos hasta llegar a estas fuentes de mayorización. Por ende, los círculos representan los puntos finales de los flujogramas. Siempre que se dibuje una fuente de mayorización debe indicarse debajo de ella, brevemente, el asiento básico que se registra. Estas fuentes de mayorización y

su transcripción al mayor general pueden ubicarse en una sección posterior de los papeles de trabajo (sección F).



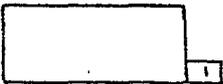
A pesar de que el curso del documento comienza con frecuencia en el ángulo superior izquierdo del diagrama, hay ocasiones en que debe empezar en otra parte. Para que quede claro el lugar del comienzo se utiliza una flecha sombreada que apunta hacia abajo desde la línea superior del diagrama.



A menudo, en un flujograma habrá más de un punto de partida. Por ejemplo, una orden de compra inicial, una reacción en cadena de procedimientos, la cual eventualmente se detendría temporariamente hasta que la recepción de la factura del proveedor iniciara otra reacción en cadena. El comienzo de esta segunda reacción en cadena se indicaría por medio de una flecha sombreada que llevara el número 2. A veces es necesario indicar, en el diagrama, cuándo el lector debe detenerse y "pasar a 2", pero normalmente esto debe evitarse. El diagrama es más fácil de leer cuando todas las flechas sombreadas se sitúan en la línea superior.



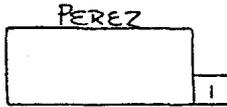
REVISAR  
CÁLCULOS



PRODUCTOS RECIBIDOS

Un pequeño cuadrado con una "i" indica que se inicia el documento. Un cuadrado similar con una "f" indica que se lo firma. Esto hace posible ver dónde un documento fue inicialado y aprobado, y quién lo hizo y para qué. Estos cuadrados no se acumulan mientras el documento fluye a través del sistema. Es decir, el cuadrado no indica una inicial ya existente en el documento, si no solamente que se lo iniciala en un momento determinado.

Sin embargo, con frecuencia es -



APROBACION EJECUTIVA PARA  
CONTROLAR LAS INICIALES AN-  
TERIORES: PARA:

1. COBRANZAS
2. FIJACION DE PRECIOS
3. CALCULOS

útil resumir las diversas aproba-  
ciones que debería incluir el do-  
cumento antes de completarse su -  
procesamiento. Por ejemplo, aquí  
Pérez otorga la aprobación ejecu-  
tiva al documento y, al hacerlo,  
comprueba que contiene tres ini-  
ciales previas que significan que  
la recepción, la fijación de pre-  
cios y los cálculos han sido rev-  
isados (lo cual se habrá indicado  
antes en el flujograma).

La forma narrativa debe reducirse  
al mínimo en los diagramas. En el  
cuerpo del diagrama puede figurar  
un número reducido de palabras, y  
si es necesario emplear más, se -  
las puede colocar al pie de las -  
columnas. En estos casos es aconse-  
jable relacionar la parte narra-  
tiva con los puntos pertinentes -  
del diagrama por medio de un aste-  
risco. Cuando es necesario tener  
hojas-guía con texto, conviene in-  
dicar sobre el flujograma la rela-  
ción de éste con aquél.

En la figura 6, al final de este capítulo, se ofrece un -  
resumen de todos los símbolos mencionados precedentemente.

Algunos puntos que deben tenerse en cuenta:

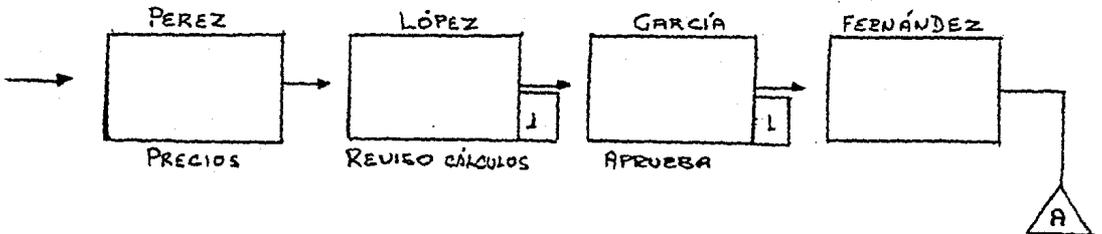
El flujograma más recomendable es el que sigue una tran-  
sacción desde su iniciación hasta su destino final. Cuando por  
razones de espacio esto no sea posible, con frecuencia son pre-  
feribles los flujogramas resumidos respaldados por diagramas -  
más detallados. De igual manera, cuando un sistema se ramifica  
en varias direcciones, es mejor limitar el flujograma a las ru-  
tas más frecuentemente utilizadas o a las más importantes. Las  
rutas menos importantes pueden entonces quedar incluidas en no-  
tas al pie o en textos narrativos colocados a continuación. De-  
be elegirse con cuidado el modo más conveniente de indicar ru-  
tas alternativas o excepciones a un caso dado. Se puede recu-  
rrir: 1) a flechas bifurcadas o a "copias condicionales" den-  
tro del diagrama; 2) a flujogramas separados para cada alterna-  
tiva; 3) a notas al pie del diagrama, explicativas de las ru-  
tas menos importantes; o, 4) a una nota narrativa aparte, acer-  
ca de las rutas menos importantes. La elección que se haga de  
alguna de estas cuatro posibilidades depende de las circunstan-  
cias particulares. Por supuesto, pueden presentarse excepcio-  
nes de tan poca importancia que no merezcan ser descriptas en

absoluto.

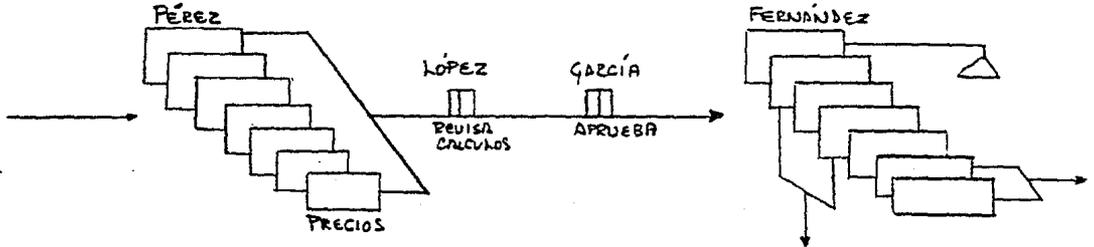
Cuando la terminología del cliente para un determinado registro o archivo de documentos difiere de la terminología contable normal, es útil anotarla en el grama. Esto facilita al auditor la revisión del sistema en años posteriores. Sin embargo, cuando la terminología sea clara deberá omitirse. Una regla fundamental de diagramación es tratar de no explicar con palabras lo que ya está adecuadamente descrito en el flujograma.

El curso de las transacciones debe mantenerse tan simple y directo como sea posible. Las rutas enmarañadas, que guían al lector a través de un laberinto de líneas y flechas, no permiten un análisis comprensivo. Si se analiza de antemano la mejor manera de trazar los diagramas se podrán evitar, por lo general, las líneas cruzadas. Si los empleados o los departamentos intercambian numerosos documentos, éstos tendrán que ser colocados en columnas adyacentes para evitar la presencia de largas flechas que atraviesan el diagrama de un lado al otro, cruzando sin necesidad varias columnas intermedias. Debe indicarse claramente el principio y el fin del diagrama, y ordenarse con lógica del curso entre uno y otro extremo. Todos los documentos que fluyen dentro o fuera del grama deben ser tenidos en cuenta en los gramas conexos (a menos que los respectivos documentos provengan de terceros-clientes, proveedores, etc.- o vayan hacia ellos).

Si bien la regla exige volver a dibujar un símbolo de documentos cuando se lo procesa de alguna manera...

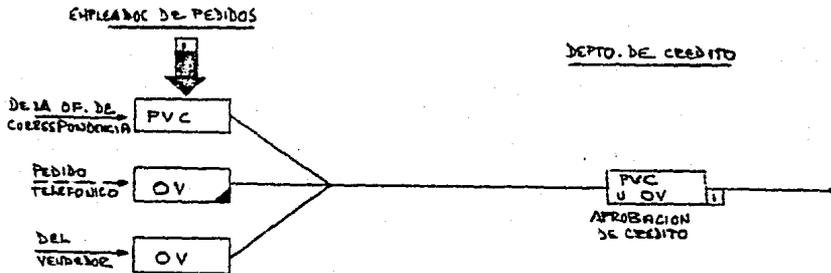


se debe actuar con un buen discernimiento en el caso de que - el nuevo dibujo llegara a ocupar excesivo espacio en el dia-- grama. Por ejemplo, cuando circula un formulario en 7 copias, puede resultar conveniente omitir, en cada posición, la repetición del dibujo del juego completo.



Esto es admisible en tanto se dibujen los documentos con la frecuencia debida, de modo que el lector nunca tenga ningun a duda acerca de los documentos comprendidos en las posiciones intermedias donde no vuelven a ser representados.

Las flechas de partida deben utilizarse para indicar los puntos iniciales de diferentes cadenas de procedimientos en - el cursograma, pero no para indicar todos los tipos de operación que parten del mismo punto. Por ejemplo, si el empleado de pedidos recibe tres clases diferentes de pedidos de venta - al comienzo del curso de las operaciones, este punto inicial - se indicará con una flecha de partida y no con tres.



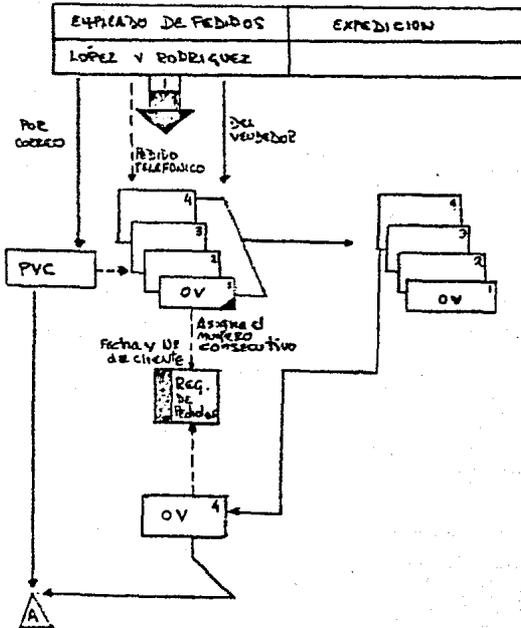
#### 4.3 GENESIS DE UN CURSOGRAMA

A esta altura puede ser de utilidad observar cómo los -- símbolos y procedimientos de diagramación descriptos en las - páginas precedentes pueden ser empleados conjuntamente para - elaborar un cursograma típico. Esto se hará con referencia al

sistema de ventas de una compañía imaginaria: Unión Manufacturera S.R.L. Puesto que en la práctica esta información de sí temas se obtendrá hablando sucesivamente con un empleado tras otro, en su orden, el ejemplo siguiente se expondrá por etapas.

#### 4.3.1. PRIMER EMPLEADO DE PEDIDOS.

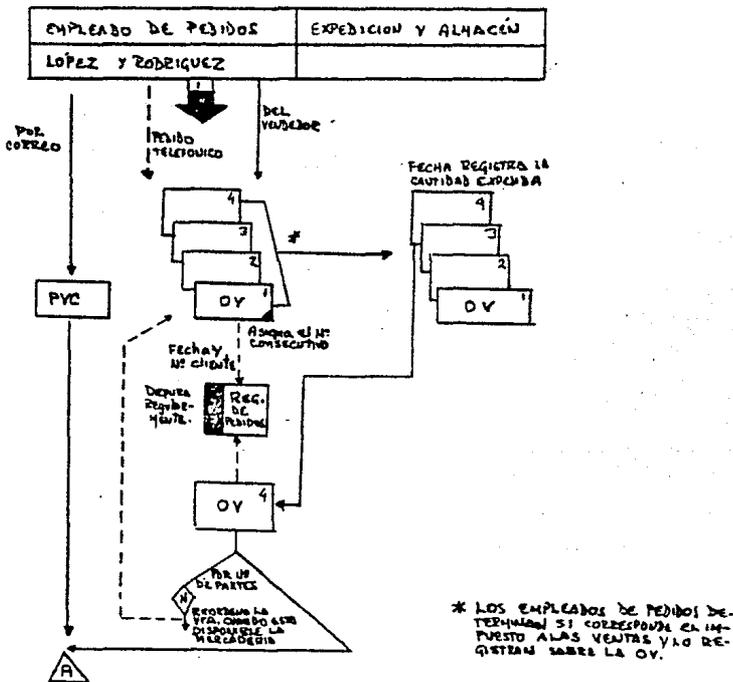
El diagrama que sigue expone la información obtenida de uno de los empleados de pedidos, J. López. Este recibe los pedidos de venta de los clientes, enviados por correspondencia (junto con algunos pedidos telefónicos), y prepara cuatro copias del formulario de orden interna de venta. Los vendedores de la compañía también le envían pedidos preparados en esos formularios. Después de hecha la orden interna, todo pedido se archiva en el legajo del respectivo cliente. A la orden de venta se le asigna un número correlativo dentro del registro de órdenes, y se anota en éste, junto a dicho número, la flecha y el nombre del cliente. El conjunto de órdenes de venta se envía al encargado de expedición, que devuelve la cuarta copia al otro empleado de pedidos, M. Rodríguez, después del despacho o expedición.



1 Por razones de comodidad, las diversas etapas de este ejemplo se han ordenado para que, al final, quede formado un cursograma completo. Esto no implica, por supuesto, que cada pequeño trozo de información sobre un sistema no pueda diagramarse definitivamente en la práctica, tal como haya sido obtenido. En una auditoría verdadera, el trazado óptimo del diagrama definitivo sólo puede determinarse después de haberse completado la revisión de los sistemas.

#### 4.3.2. SEGUNDO EMPLEADO DE PEDIDOS

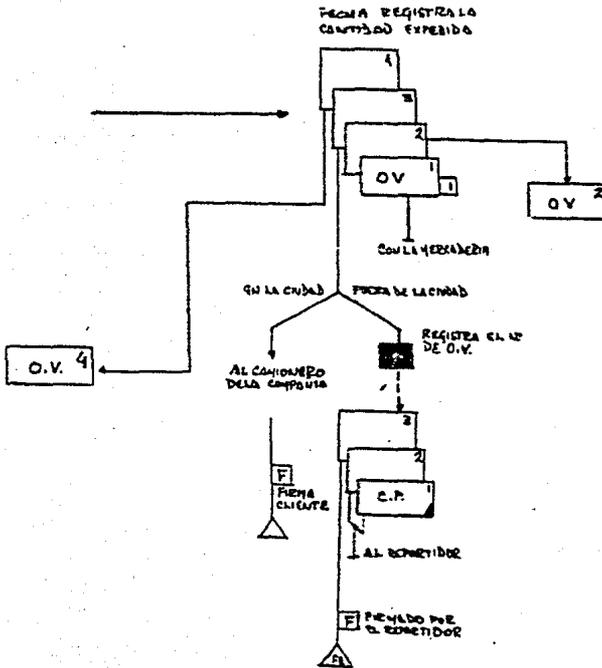
Este diagrama amplía el anterior para incluir la información obtenida del segundo empleado de pedidos, M. Rodríguez. Este registra la fecha de expedición al lado del asiento original en el registro de órdenes. Luego archiva el formulario de órdenes en el archivo del cliente. Sin embargo, si la orden se cumplió sólo parcialmente, el empleado la conserva en un archivo aparte clasificandola por la numeración del artículo. Periódicamente revisa este archivo de órdenes no cumplidas, y cuando las mercaderías están disponibles inicia una nueva orden por el saldo pendiente y archiva la orden anterior en el legajo del cliente.



### 4.3.3. ENCARGADO DE EXPEDICION.

El diagrama que sigue expone la información obtenida del encargado de expedición, B. Pérez. Este inicia la y fecha las órdenes de venta y registra las cantidades efectivamente despachadas. La primera copia se envía, como comprobante de empaque junto con las mercaderías; la segunda se dirige al empleado de facturación, y la tercera copia se utiliza como remito para las órdenes urbanas, o como base para preparar un comprobante de carga para órdenes de fuera del radio urbano. (En ambos casos, el encargado de expedición lleva un archivo por orden de fecha).

EMPLEADO DE PEDIDOS	EXPEDICION Y ALMACEN	EMPLEADO DE FACTURACION
	B. PÉREZ Y SUS AYUDANTE	

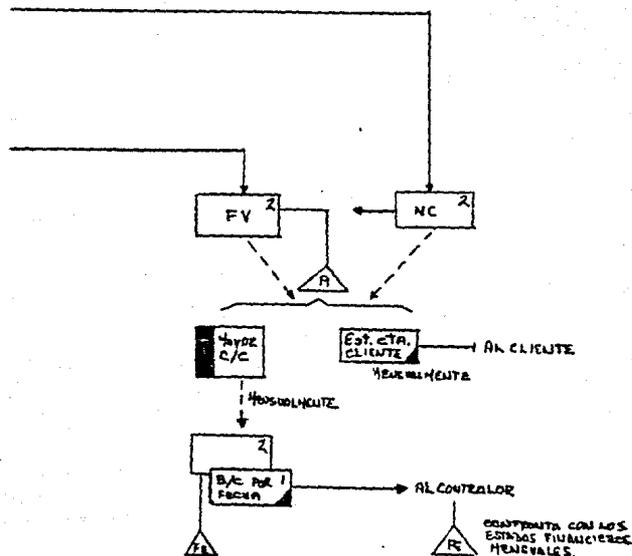




#### 4.3.5 EMPLEADO DE CUENTAS A COBRAR (O CUENTAS CORRIENTES)

El diagrama que sigue expone la información obtenida del empleado de cuentas a cobrar, H. Araujo. Este mayoriza las -- facturas y notas de crédito directamente en la ficha de la -- cuenta del cliente en el mayor de cuentas a cobrar, y prepara al mismo tiempo el estado de la cuenta del cliente en copia - carbónica. Las facturas y notas de crédito se archivan luego por orden alfabético. Al fin de cada mes, este empleado prepara por duplicado un balance de comprobación por antigüedad de facturas, y pasa la primera copia al contador.

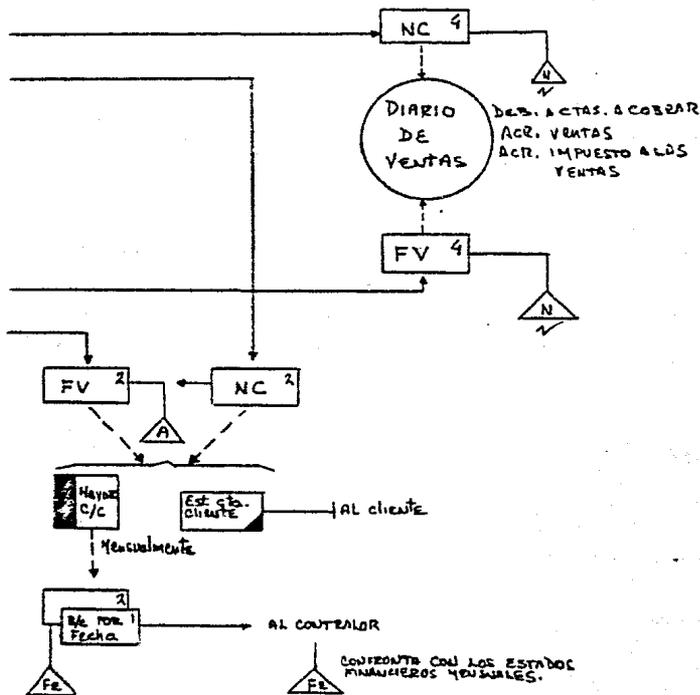
EMPLEADO DE FACTURACION	CUENTAS POR COBRAR
A. SANCHEZ	H. ARAUJO



4.3.6. EMPLEADO DE CONTADURIA.

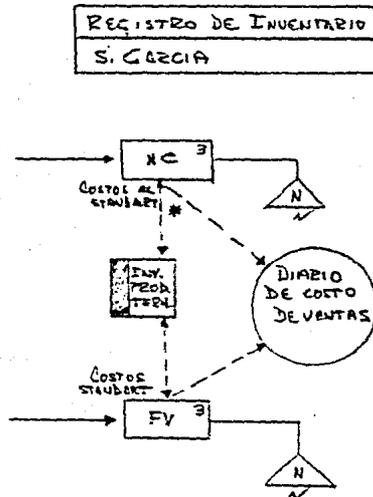
Este diagrama amplía el anterior para exhibir la información adicional obtenida del empleado de contaduría, T. Beltrán. Este registra las facturas y notas de crédito en los diarios de ventas (fuente de mayorización para el mayor general) y luego las archiva por orden numérico. Periódicamente controla la correlatividad numérica de estos archivos.

CUENTAS A COBBAR	EMPLEADO DE CONTADURIA
H. BRAUNO	T. BELTRAN



#### 4.3.7. EMPLEADO DE REGISTRO DE INVENTARIO

El diagrama que sigue muestra la información obtenida -- del empleado de registro de inventario, S. García. Este asienta las facturas y notas de crédito en el registro de inventario de productos terminados (en cantidades solamente), y usa los costos standard unitarios (notados en estos registros) para determinar los costos de los artículos en las facturas y notas de crédito. Anota esos costos en el diario de costos de ventas (fuente de mayorización para el mayor general) y archiva las facturas y notas de crédito por orden numérico. Periódicamente controla la correlatividad numérica de estos archivos.



\* LOS CREDITOS SÓLO SE MAYORIZAN EN INVENTARIOS POR DEVOLUCIONES - TARJETAS SEREADAS POR MERCADERIAS DEVUELTAS EN MAL ESTADO. REVERSION DE COSTO DE VENTAS SÓLO POR DEVOLUCIONES EN CONDICIONES DE REVENA.

## CURSOGRAMA COMPLETO.

En la figura 4 se ve el flujograma completo, el cual, -- por supuesto, no abarca la iniciación de las notas de crédito, las ventas al contado, ni las cobranzas. En este caso resulta conveniente describir dichos procedimientos con otros flujogramas. En circunstancias excepcionales es posible mostrar en el sistema combinado completo de ventas -cuentas a cobrar- cobranzas en un solo flujograma; pero, por lo general, será necesario dividir el sistema en componentes lógicos para evitar recargar un determinado diagrama.

### 4.4. BOCETOS DE DIAGRAMAS.

Los flujogramas no se preparan para que se los lea a la ligera sino para analizarlos intensivamente. Pero al concentrar la información en un flujograma común, conviene disponer alguna guía sobre su contenido general antes de comenzar a -- leerlo en detalle. Puede alcanzarse este propósito por medio de un boceto de diagrama del tipo que ilustra la figura 5. En el boceto las columnas deben llevar los mismos encabezamientos que el flujograma (figura 4), y ambos deben contener las mismas flechas de iniciación y círculos de finalización (fuentes de mayorización). El boceto de diagrama debe llevar también una línea indicadora de la ruta principal que debe seguir el lector al leer el cursograma, y apenas un mínimo de -- palabras para señalar los hechos principales registrados ("pedidos recibidos", "mercaderías despachadas", "facturas preparadas", etc.). El boceto de diagrama debe orientar al lector, -- diciéndole que abarca el flujograma antes de que comience a -- leerlo en detalle, y debe servirle de guía mientras lo lee. -- También debe ayudar al diagramador a detectar cualquier error o confusión en sus flujogramas antes de completarlos. El boceto de diagrama es el lugar conveniente para registrar cualquier defecto que aparezca en el control, o las deficiencias observadas en el sistema diagramado. Esto se puede apreciar -- en la figura 5, pero el análisis de tales defectos y deficiencias se deja para los capítulos 5 y 7.

### 4.5 REGISTRO DE LA AUDITORIA DE SISTEMAS

En la figura 4 aparece una sección especial en la franja situada a lo largo de la parte inferior del flujograma, en el cual se han registrado, además, varios números y letras. Estos representan la mecánica de la registración en la auditoría de sistemas, a la que el auditor recurre para comprobar que el -- sistema diagramado se encuentra en funcionamiento. La auditoría de sistemas, o auditoría "de través", se describe in ex--

tenso en el capítulo 5, pero como la preparación del flujograma es lo que ocupa ahora nuestra atención, será útil describir este método de registración de la auditoría de sistemas.

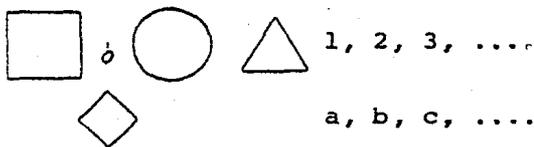
Al llevar a cabo la auditoría de sistemas, por supuesto que se habrán considerado los diversos procedimientos con los respectivos empleados y será útil que el auditor indique haberlo hecho poniendo para ello sus iniciales, junto al nombre del empleado correspondiente, en el encabezamiento de cada columna del flujograma (como se ve en la figura 4). De esta manera puede tener la certeza de no haber pasado por alto ningún empleado clave y de haber obtenido la información directamente y no a través de empleados no responsables de un procedimiento dado. Con respecto al registro de las transacciones efectivas en el muestreo realizado durante la auditoría de sistemas (en la franja reservada para describir la auditoría al pie del cursograma), a cada diario, mayor o archivo permanentemente de documentos expuestos en el diagrama, se le asigna un número de identificación destinado a la auditoría de sistemas y a cada archivo temporario de documentos se le hace corresponder una letra.

SIMBOLOS EMPLEA- DOS EN LOS CURSO GRAMAS	NUMEROS Y LE-- TRAS DE LA AU- DITORIA DE SIS- TEMAS.
--	---

Diarios o mayores, etc.

Archivos permanentes de documentos.

Archivos temporarios de documentos.



Los números y letras de la auditoría de sistemas se colocan (como se indica en la figura 4) debajo del símbolo al cual se refieren, o en un ángulo inferior de aquél. Para facilitar la localización de un paso determinado durante la auditoría, las dos líneas superiores de la franja, reservadas para la auditoría en la parte inferior del flujograma, sirven de "índice de registros", que muestra la colocación horizontal de todos los números y letras de la auditoría de sistemas. Así, en la figura 4, el archivo número 6 (segundas copias de facturas) está directamente encima del número 6 en el índice de registro.

La parte principal de la auditoría de sistemas consiste en examinar y comparar los diversos archivos permanentes y libros mientras se sigue el curso de cuatro transacciones a lo largo de cada ruta del sistema diagramado. Este examen de auditoría puede describirse simbólicamente así:

1 → 2 → 3 → 4 →

4 Órdenes

Las anotaciones hechas de esta forma significan que para una muestra de cuatro Órdenes, los ítem seleccionados en el registro 1 se revisaron de acuerdo con los respectivos documentos o información del registro, el cual a su vez se confrontó con el registro 3 y éste con el registro 4, etcetera.

La interpretación del paso básico.

1 → 2

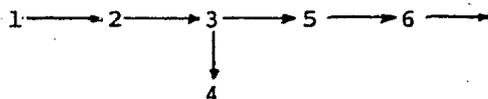
4 Órdenes

donde 1 y 2 son ambos archivos de documentos, significa que:

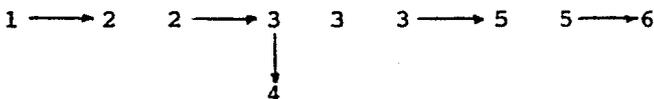
- a) Se seleccionaron cuatro documentos del archivo 1.
- b) Se examinó cuidadosamente cada uno de esos documentos y se revisó toda información u operación aritmética - que fuera verificable, sin referencia a ninguna otra fuente (por ejemplo: multiplicaciones, sumas, nombre y dirección, razonabilidad de las cantidades, naturaleza del ítem, etc.).
- c) Si el archivo 1 contenía conjuntos de documentos que hacen juego (tales como facturas de compra y comprobantes de recepción apareados y archivados juntos), - entonces se seleccionaron cuatro conjuntos semejantes y, además, mediante el examen de cada documento se estableció la concordancia de toda la información común o relacionada de los documentos del conjunto dado --- (por ejemplo: fecha de recepción, cantidades, descripciones importantes, tec.).
- d) Luego se pasó revista brevemente al archivo 1 para establecer que no contuviese clases significativas de - transacciones no contempladas en el flujograma, y para determinar si otros documentos del archivo tenían indicios de haber sido procesados en la misma forma - que la muestra examinada.
- e) Entonces, los documentos relacionados o conjuntos de documentos se colocaron en el archivo 2 y se estableció la concordancia entre toda la información común o relacionada de los documentos seleccionados de los archivos 1 y 2.
- f) Luego se realizaron los pasos b), c) y d), precedentemente mencionados, sobre los propios documentos del - archivo 2.

Los números de la auditoría de sistemas deben asignarse -en un "orden de secuencia de auditoría" que sea lógico, de mo

do que números consecutivos representen pasos consecutivos de auditoría. De esta manera puede abarcarse el sistema de auditoría sin hacer constante referencia a la franja de auditoría colocada al pie del diagrama, ya que se sabe que los pasos siguen un curso consecutivo. Convencionalmente una auditoría de ventas se lleva a cabo desde el principio hasta el fin (como en la figura 4), mientras que una auditoría de desembolsos se efectúa en sentido inverso. Por lo tanto, los números de la auditoría deberán asignarse de conformidad con el sentido en que ésta procede. Por supuesto que, en algunas ocasiones, la auditoría de sistemas no se desarrollará en forma completamente lineal, sino como sigue:



En este caso, el registro 3 se confronta tanto con el registro 4 como con el registro 5, mientras que el 4 no se puede revisar de acuerdo con el 5. Esto podría ocurrir, por ejemplo, si 3 fuera un registro de facturas de ventas, 4 el mayor de cuentas a cobrar y 5 un resumen de ventas. En general, para seguir los pasos de las transacciones desde el principio hasta el fin es preciso hacerlo siguiendo una cadena continua, como lo muestra la figura 4. No debe estar separada en segmentos, por ejemplo:

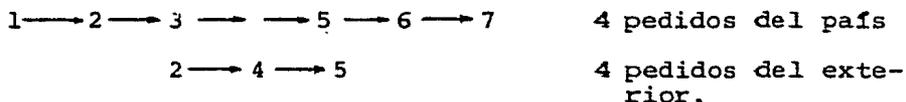


puesto que ello resulta más lento y menos efectivo que seguir los pasos de las mismas transacciones a través de toda la ruta.

Cuando la extensión de una determinada auditoría de sistemas se indica en cuatro ítem, debe entenderse que los cuatro se revisarán a lo largo de cada segmento de la ruta del sistema desde el principio hasta el fin o en sentido inverso. En el caso de una auditoría de ventas, esto es bastante claro: se revisan cuatro informes de expedición de acuerdo con cuatro facturas que se siguen hasta el resumen de ventas. etc., - Sin embargo, en una auditoría de desembolsos, el auditor podría seleccionar cuatro cheques de manera que cada comprobante de respaldo contenga facturas de veinte proveedores y cada factura cubra cinco órdenes de compra. La intención no es la de revisar cuatro comprobantes, ochenta facturas y cuatrocientas órdenes de compra, sino más bien revisar cuatro cheques de acuerdo con los comprobantes de respaldo, cuatro facturas de entre estos comprobantes según las órdenes de compra, ---

cuatro órdenes de compra de entre estas facturas de acuerdo - con las boletas de pedido, etcétera.

Siempre que exista una bifurcación en el sistema, la auditoría debe tener un conjunto de alternativas correspondientes. Por ejemplo, en:



los pedidos del país afectan el registro 3, y los pedidos del exterior el registro 4. En este caso deben seguirse los pasos de cuatro transacciones adicionales a través de la ruta alternativa de la sección variable (2 a 5), de modo que todo camino diagramado en el flujograma estará comprendido en la auditoría de sistemas. No importa que se sigan los pasos de los pedidos del país o del exterior a lo largo del resto de la cadena (1 a 2 y 5 a 7), siempre que se sigan los pasos de cuatro transacciones en total. De preferencia, las cuatro transacciones de toda la ruta deben seleccionarse al azar, y luego elegirse más operaciones que el total de transacciones de la muestra de cada ramal (2-3-5 y 2-4-5) sea de cuatro.

Lo que antecede se refiere a la auditoría de sistemas relacionada con los archivos permanentes y libros que generalmente constituyen la mayor parte de aquélla. Empero, la auditoría de sistemas completa consiste en:

- a) Revisar por muestreo y pasar revista a los archivos permanentes y libros.
- b) Revisar por muestreo y pasar revista a los archivos temporarios.
- c) Revisar por muestreo la continuidad de las transacciones.
- d) Revisar por muestreo las sumas.
- e) Realizar otros muestreos (si corresponde).

A veces es posible seguir los pasos de una cadena de documentos:



pero, con mayor frecuencia, la revisión de archivos temporarios interrelacionados llega a ser desarticulada:

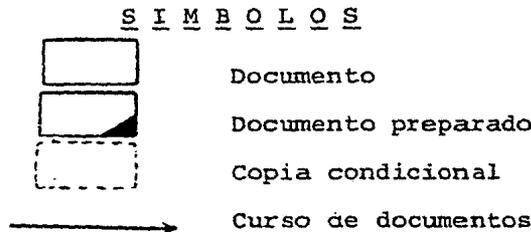


En todo caso, debe pasarse revista a todos los archivos temporarios con el objeto de: a) establecer si los archivos temporarios se procesan en la forma esbozada en los flujogramas; b) establecer si todos los ítem son tan corrientes como deberían ser; y c) establecer si se acumula en ellos ítem --- irregulares o problemas.

También debe realizarse una revisión de la continuidad - en serie de los archivos respectivos, pero con un alcance muy limitado (digamos veinticinco ítem). El propósito es el de -- ver meramente, a primera vista, si el cliente cuida la continuidad, y no el de llevar a cabo, a esta altura, una amplia - auditoría para descubrir un número omitido ocasionalmente. En casos indicados debe hacerse una verificación de las sumas, - pero sólo con alcance muy restringido, para comprobar el sistema y no, a esta altura, con el fin de descubrir alguna mani - festación excepcional. Es posible que, a menudo, sea más ade - cuado y rápido realizar algún muestreo alternativo, por ejem - plo confrontar dos totales independientes hechos por emplea - dos distintos en departamentos diferentes.

Finalmente, en la franja destinada a la auditoría se re - serva un espacio para cualquier otro paso de ésta que no esté incluido en las categorías precedentes. Esto puede ocurrir -- por ejemplo, cuando un procedimiento alternativo esté descrip - to en una nota al pie y, por ende, la auditoría de sistemas - de este procedimiento no haya sido incluida en la descripción simbólica de la auditoría principal de sistemas relacionada - en los diagramas. El auditor puede inicialar cada sección de la auditoría de sistemas registrada, para indicar que ha lle - vado a cabo el programa descripto.

El método de registración esbozado en la auditoría de -- sistemas brinda una descripción completa, aunque concisa, de los pasos de auditoría realizados. En cambio, si todos los pa - sos de auditoría tuvieran que ser expresados en un estilo na - rrativo detallado, el programa de la auditoría de sistemas se transformaría en una larga descripción de los sistemas del -- cliente. Semejante resultado sería ineficaz u anularía el ob - jetivo de evitar una prolongada narración por medio de la --- adopción de los flujogramas.



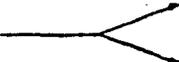
	Utilizado para el paso siguiente
	Bifurcación (posibilidades alternativas)
	Punto muerto (abandona el sistema diagramado)
	Archivo permanente de documentos (por orden alfabético, numérico o de fecha)
	Continuidad en una serie revisada, sin importancia o no revisada, -- respectivamente
	Archivo temporario de documentos - (por orden alfabético, numérico o de fecha)
	Agregado
	Destruído
	Iniciala
	Firma
	Libro o mayor
	Fuente de mayorización
	* Vinculado a nota explicativa
	Puntos de partida

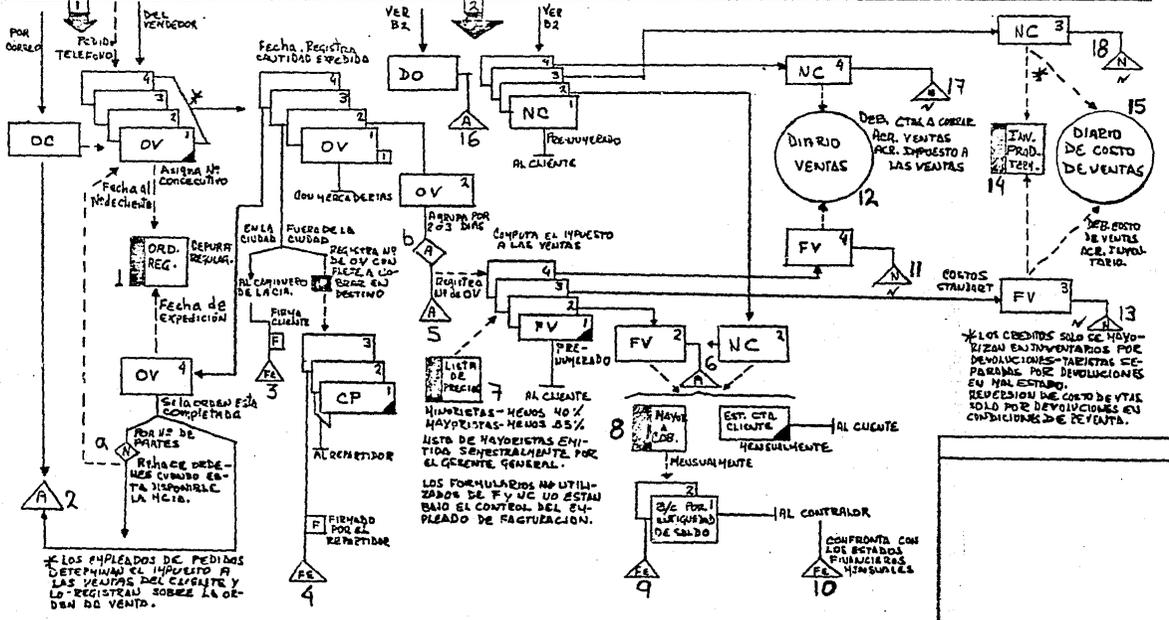
Figura 6- Tabla de símbolos utilizados.

COMPANIA GENERAL DE ACCESORIOS LIMITADA

Oct. 12-1 VENTAS

AÑO 19-1 (PRESUPUESTO 10 HORAS)

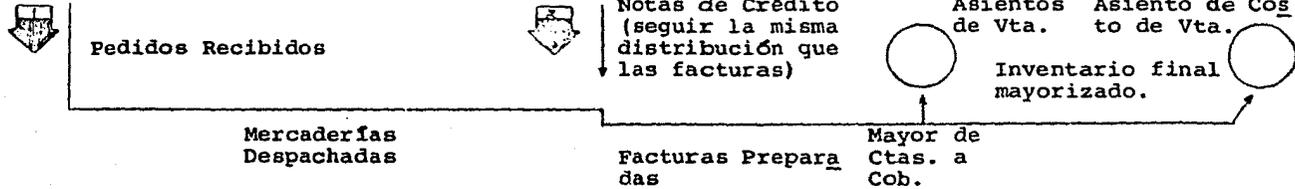
EMPLEADO DE PEDIDOS	EXPEDICION Y ALMACEN	FACTURACION	CUENTAS A COBRAR	CONTADURIA	INVENTARIOS
J. LÓPEZ	H. RODRIGUEZ	B. PÉREZ Y AYUBENTE	A. SÁNCHEZ	H. ARZUJO	T. BELTRÁN
					S. GARCÍA



2 a 1	3 4	b 5 16 7	8 9 6	10 12 11 17 14 18 15 13	RELACION RE- TICION Y ARCHIVO
VIGILANCIA Y ARCHIVO PERMANENTE		8 ORDENES 175, 2156, 2271, 2290, 2103	ARCHIVO TEMPORAL	CORRELATIVIDAD	
2-4-5	11-12	6 CREDITOS	a. b.	1 Noche y 10 dias	7 REVISOR CON EL GERENTE GENERAL
1-2-3-5-6	8-9-10	2 DEVOLUCIONES EN MAL ESTADO 905, 921.		SEMANAS	
16-6-17-12	13-14	2 OTROS 850, 948		15 1 MES JUNIO	
16-6-17-12-18-14-15	7	2 DEVOLUCIONES 11, 896		9 1 MES SEPTIEMBRE	
				CATEGORIA DE ANTIGUEDAD	

Figura 4 - Ejemplo de un flujograma completo.

Empleados de Pedidos Expedición y Almacén Facturación Cta. a Cobrar Contaduría Inventarios



**Deficiencias Aparantes**

No existe aprobación de créditos (pero los empleados de orden conocen bastante bien las cuentas incobrables).

No se cercioran que todas las ordenes de venta (duplicado) son recibidas en facturación, por consiguiente no se asegura que todos los pedidos se facturan. No se revisan los precios sobre facturas y calculos.

El contralor hace poca o ninguna revisión de las CA/COB vendidas.

**Ineficiencias**

El balance de comprobación de fin de mes plantea problemas - quizás deberfan uzarse totales de control diario.

La mayorización del inventario final de mercaderías se halla con 10 días de atraso. El empleado trabaja horas extra se ahorraría tiempo con un sistema de aciento directo sin pase al mayor.

Cambios desde el año anterior

Ninguno

Figura 5- Ejemplo de un Bosquejo de diagrama corriente

## CAPITULO V

### LA AUDITORIA DE SISTEMAS

La división de la auditoría analítica en dos etapas (auditoría de sistemas y auditoría de seguimiento) se ha mencionado en el capítulo 3, y en cada una de ellas ha sido tratada en términos generales. En el capítulo 4 se han descrito las técnicas para el diseño de cursograma y el método de registración en ellos de la auditoría de sistemas. Ahora es posible considerar con mayor detalle los diversos procedimientos que constituyen la auditoría de sistemas.

Al llevar a cabo una auditoría analítica, existen ciertas diferencias obvias entre la auditoría de sistemas realizada el primer año (cuando los flujogramas simplemente se revisan y actualizan). En las páginas siguientes, los procedimientos se describirán principalmente dentro del contexto de una auditoría efectuada el primer año, pero se hará referencia a los cambios necesarios para una auditoría realizada en años sucesivos.

#### 5.1 DESCRIPCION DE LA EMPRESA

El análisis de sistemas debe comenzar con un conocimiento de las operaciones físicas de la empresa en la que se practica la auditoría. Es demasiado cómodo ir a la deriva en un mar de estados, cifras y asientos de diario, sin tener conocimiento de lo que ocurre realmente en la empresa. Si la gerencia muestra a veces signos de exasperación al advertir nuevos rostros entre el personal de auditoría, es porque a menudo éstos significan nuevas mentes totalmente ignorantes de cuanto atañe el negocio. Habrá quienes supongan que el conocimiento necesario puede ser inferido de una revisión cuidadosa de los estados financieros. Esto equivale a colocar el carro delante del caballo. La precisión de los asientos de contabilidad debería ser consecuencia de un conocimiento razonable de la empresa y no a la inversa. Por lo tanto, el propósito que se persigue al preparar o actualizar una descripción del negocio del cliente (sección A), debería ser el de suministrar un panorama a vuelo de pájaro de los procesos físicos y las transacciones que sustentan los asientos de contabilidad y los estados financieros. La descripción debería relatar brevemente qué es la empresa y cuáles son los diversos factores que tienen relación importante con sus resultados operativos.

Esta sección no es el lugar apropiado para tratar los procedimientos de contabilidad (que deben estar comprendidos

en los flujogramas). En los apartados siguientes se ofrecen algunas sugerencias sobre lo que podría incluir esta descripción. (1)

No todos los puntos específicos mencionados pueden determinarse rápidamente para cada cliente.

Por supuesto que esos puntos sólo deben ser abarcados -- cuando pueda obtener información útil susceptible de ser resumida en un período de tiempo razonable. Por último, esta sección sólo será útil al auditor para realizar el análisis de sistemas si la obtiene por anticipado, y por ello debe ser completa antes de que comience el diseño de cursograma. (2)

(1) Las sugerencias ofrecidas se refieren principalmente a una compañía manufacturera, pero la información apropiada es análoga para otros tipos de organizaciones.

(2) Este punto es menos importante para los auditores internos, que tienen más familiaridad con su propia organización que la que el auditor externo puede pretender tener sin ayuda alguna.

#### NATURALEZA DE LA EMPRESA

Una introducción de un párrafo, para indicar a qué negocios se dedica el cliente.

#### PROPIETARIOS

También un párrafo que indique brevemente si la empresa tiene pocos propietarios o si por el contrario los propietarios son muchos accionistas distribuidos entre el público en general; si los propietarios son personas reales, accionistas, o una sociedad anónima.

#### INDUSTRIA.

Aspectos como los siguientes: naturaleza de la industria; factores económicos que afectan a la industria (ingreso disponible del consumidor, etc.; productos competitivos, demanda cíclica o estacional); posición de la compañía en la industria (proporción del total de ventas por unidad, número de competidores que hay en el país y en el exterior, nombre de los principales competidores, comparaciones con competidores específicos, crecimiento potencial y posibilidades).

#### CARACTERISTICAS DE LA PLANTA

Aspectos como los siguientes: ubicación y extensión aproximada de la planta; espacios para oficina y depósito; ubicación de las sucursales; indicación sobre si la planta es de propiedad de la empresa o alquilada; antigüedad y estado de

los edificios; posibilidades de expansión; planes actuales de desarrollo; naturaleza y capacidad del equipo (alcance de la automatización, antigüedad y estado de la maquinaria); tasas; presupuestos de inversiones en planta y equipos; comparaciones con los competidores.

## PRODUCTOS

Aspectos como los siguientes: descripción de las líneas principales de productos; volúmenes relativos; mezcla de productos; número de productos; nivel de producción con respecto al producto terminado (y magnitud de las compras para reventa) plantas donde se fabrican los diversos productos; operaciones de reparación; garantías; alcance de la producción para órdenes específicas con respecto a la producción para formación de stocks; demanda general de los productos de la compañía; planes para nuevas líneas de productos, etcétera.

## PRODUCCION

Aspectos como: naturaleza de las operaciones de manufactura o procesamiento; capacidad de la planta; programa normal de operaciones (períodos de producción máxima y producción --menguada); planificación de la producción, instalaciones para almacenamiento; programa de ingeniería (diseño, desarrollo de productos, experimentación, etc.); presupuesto para investigación y desarrollo.

## COMPRAS

Aspectos como: volumen anual; materiales esenciales comprados; abastecedores principales y fuentes alternativas; proporción de compras de compañías afiliadas; comodidades para --descargas; operaciones de recepción.

## PERSONAL

Aspectos como: número de empleados (oficina, depósito y planta en promedio y margen desde el período de producción --mermada hasta períodos de producción máxima); convenios gremiales; proporciones entre días trabajados y piezas de trabajo a destajo; tarifas de salarios promedio (comparación con --la industria, si fuera posible); servicios sociales del personal, planes de jubilación, etc.: historial de huelgas y relaciones con el personal; contratos de trabajo, planes y gratificaciones, bonificaciones, etc., para el personal superior; organización del diagrama del personal clave.

## VENTAS

Aspectos como: método de distribución; tipo y número de clientes de la compañía; distribución geográfica de las ventas de la compañía, incluyendo las exportaciones; comparación

con la industria y con competidores específicos; cantidad de personal de ventas, método de remuneración, comisiones, bonificaciones, asignaciones fijas; tendencias estacionales; promoción y propaganda de ventas, políticas de venta, presupuestos de venta y de administración; tendencias de la cotización y método de fijación de precios, y proporción de las ventas a las compañías afiliadas.

#### RESULTADOS OPERATIVOS

Aspectos como: tendencias corrientes en porcentajes de garantía bruta y ganancia neta; análisis del punto de cobertura, si estuviera disponible (costos fijos en relación a los costos totales); comparación de la rentabilidad con la misma industria y con competidores específicos.

#### PRESUPUESTO

Aspectos como: quién está a cargo de la preparación del presupuesto; método de pronóstico de ventas; calendario de producción, etc.; necesidades financieras; informes para la gerencia ( y seguidamente de desvíos).

#### SUBSIDIARIAS

Un bosquejo muy breve de cualquier subsidiaria y sus operaciones.

#### 5.2 COMPONENTES DE CADA SECCION

Cada una de las secciones de la B a la F puede comenzar convenientemente con una hoja-guía standard que contenga una serie de preguntas recordatorias sobre control interno. Las hojas-guía que se sugieren para las diferentes secciones figuran en el apéndice III. El objeto global del diseño de flujogramas es el de facilitar la evaluación del sistema, y la hoja-guía tiene por finalidad enfatizar este propósito. Cada hoja-guía se divide en cuatro secciones: un breve resumen de los sistemas, un índice de la sección, una guía para el diseño del flujograma, y la sección evaluación. Debe procurarse que el resumen de sistemas no sea de más de ocho a diez líneas en la forma señalada. Sería un breve resumen del sistema diagramado de contabilidad (no de la empresa en sí, que se describe en la sección A). El propósito es el de auxiliar a quienquiera que revise los papeles de trabajo, y ayudar al personal de auditoría del año siguiente, que necesitará tener un breve cuadro total antes de examinar los detalles. El índice de la sección puede registrar meramente las referencias (B (1), B (2), etc) y los títulos del flujograma, de manera que el contenido de la sección pueda apreciarse de un vistazo.

La gufa para el diseo del flujograma es una lista de los diferentes tipos de transacciones hecha con el objeto de que el auditor advierta si por error ha omitido alguna de ellas. La seccin de evaluacin de la hoja-gufa est dividida en una serie de preguntas recordatorias de control interno. Estas preguntas deben responderse en los puntos clave de control de cada seccin; tambin se deja espacio para las referencias a los flujogramas donde pueden ubicarse los respectivos puntos de control.

La finalidad de las preguntas recordatorias es la de reemplazar los cuestionarios detallados de control interno. Con frecuencia, los cuestionarios dan lugar a gran nmero de respuestas del tipo de "no pertinente", porque ciertas preguntas detalladas, en la forma en que se las redacta, no encajan exactamente con los procedimientos que se revisa. En teora, el auditor debera pensar sobre la intencin que existe detrs de cada pregunta inadecuada y formulada, y la debera rehacer para que encaje en el sistema sometido a examen. En la prctica aparece la tentacin de asentar respuesta "no pertinente" y seguir adelante, ya que existen muchas pginas de preguntas por contestar. El propsito de las breves preguntas recordatorias-incluidas en las hojas-gufas de auditora, es el de atraer la atencin sobre los puntos clave de control por cada seccin y as reducir al mnimo el riesgo de que le trate superficialmente.

Cada hoja-gufa contiene un nmero relativamente pequeo de preguntas primarias, como ser: "¿Pueden despacharse mercaderas y no ser facturadas?"; "¿Pueden pagarse materiales que no han sido recibidos?"; etc. Estos son puntos esenciales de control que deben de preverse en cualquier sistema adecuado de control interno, aunque la propia mecnica por la que se los instruye puede variar de un sistema a otro. Se enumera entonces, como puntos secundarios, debajo de cada pregunta primaria, una serie de procedimientos de control ms usuales. Sin embargo, estos son slo algunos de los mltiples caminos posibles para instituir el control y las preguntas primarias de control son realmente la parte ms importante de la seccin de evaluacin. Los puntos subsidiarios se presentan en forma muy abreviada y no tienen el objeto de sustituir un libro de texto sobre el control interno: su funcin es la de recordar, no la de instruir.

En tal carcter, no pretenden ser enciclopdicos, como pueden llegar a serlo los cuestionarios extensos del control interno. El auditor debe conocer bien los aspectos normales del control interno (como se esbozan en numerosos textos) (3) antes de usar estas hojas-gufa. Slo entonces hallar que el empleo de las breves preguntas recordatorias, junto con el anlisis del flujograma, es ms eficiente y menos engorrosa la realizacin de la auditora que los cuestionarios extensos (4).

El uso de las preguntas de las hojas-guía se trata con mayor detalle en una parte posterior de este capítulo.

La hoja-guía para cada sección debe ser seguida por los flujogramas de sistemas y (ocasionalmente) por cualquier nota adicional que sea necesaria acerca de los sistemas y que no pueda ser incorporada a los flujogramas. La técnica standard para el trazado de flujogramas (descrita en el capítulo 4) -- puede ser utilizada para las secciones B, C y D. La sección de costos (E) debe incluir tanto un grama del curso de los procedimientos como una lista que compendie los asientos de costos. El primero puede ser un grama standard, si bien por lo general, con más explicaciones narrativas y notas al pie que en el caso de otras secciones. El segundo debe bosquejar la lógica del sistema de contabilidad de costos: los asientos de esquema (ya sea de las secciones B, C, D o E) que forman la base del flujo de los costos, a través de los inventarios, hasta los costos de ventas. La sección F, que resume el flujo de la información de todas las fuentes de mayorización al mayor general, requiere un tipo de diagrama diferente. Toda otra descripción adicional de asientos de diario, etc., no abarcada previamente, debe presentarse por lo general en forma narrativa.

Esta sección también debería resumir el curso de la información desde la contabilidad o los estados mensuales u otros informes periódicos de gerencia (este resumen generalmente puede hacerse en forma narrativa).

(3) Como, por ejemplo, *Montgomery's Auditing*, octava edición. 1957, que es un excelente texto sobre control interno, entre otros temas.

(4) Como es obvio, las preferencias varían sobre este particular, pues cada método tiene sus ventajas y sus desventajas; de modo que es posible que muchos profesionales continúen prefiriendo los cuestionarios más extensos.

#### 5.4 EL TRAZADO DE FLUJOGRAMAS Y LA AUDITORIA DE SISTEMAS.

Al comenzar la revisión de sistemas de una sección determinada (como ser ventas-cuentas a cobrar-cobranza), el auditor debe llegar primero a una idea general de los que se incluye en la sección. Esto puede hacerse mediante: a) la lectura de la descripción de la empresa (sección A), para ver qué tipo de transacciones deben esperarse; b) el tratamiento, en forma breve, del sistema global, con el contralor o el contador jefe; y c) la revisión de diversos manuales de contabilidad, libros de procedimientos circulares del contralor y memorándum del departamento de sistemas en los que se esboza el sistema. En estos pasos preliminares debe evitarse caer en el detalle. La información de B) y C) puede ser inactual. En to-

do caso representa lo que los funcionarios principales piensan que está ocurriendo o debería estar ocurriendo; el verdadero sistema que está en acción puede ser considerablemente diferente (5) (En años posteriores, el auditor debería revisar los flujogramas de los años anteriores correspondientes a la sección dada, y tratar brevemente cualquier cambio ulterior con el contralor o con el contador jefe). Esta información preliminar debe ampliarse con fines de orientación. Ella debería indicar dónde puede comenzar lógicamente la cuidadosa revisión de los sistemas.

Por lo general la forma más conveniente de registrar la información preliminar es trazar un borrador de flujograma, que puede ser ampliado y corregido durante la auditoría de sistemas. No conviene trazarlo con minuciosidad de detalles, ya que es casi seguro que serán necesarias extensas correcciones.

El paso siguiente es leer las preguntas de control interno en las respectivas hojas-guía, a las que los diagramas tendrán que responder. Por supuesto que las respuestas no pueden darse todavía, pero las preguntas deben servir como guía para la diagramación definitiva. Los procedimientos que tienen una relación con los puntos básicos de control tendrán que diagramarse con suficiente detalle como para asegurar que el control sea descrito con precisión. Los procedimientos que tengan poca o ninguna relación con el control deben diagramarse con un grado menor de detalle, o bien omitirse completamente, al menos en los que respecta a los auditores externos. Sin embargo, debe recordarse que no todos los procedimientos de control están situados dentro del departamento de contabilidad. Muchos de los procedimientos que realizan otros departamentos -quizá los "controles administrativos" orientados principalmente a promover la eficiencia- pueden proveer algún control importante sobre la precisión o confiabilidad del sistema de contabilidad. En años sucesivos el auditor debe revisar las respuestas dadas en las hojas-guía de los años anteriores, ya que éstas indicarán dónde hay que enfocar la atención durante la revisión anual corriente. También debería revisar la acción tomada con respecto a las recomendaciones hechas al cliente en el año anterior. Cuando se hayan aceptado las sugerencias, será necesario revisar el flujograma. Es posible que las sugerencias no aceptadas exijan una investigación posterior para descubrir los obstáculos que se oponen a su implantación.

(5) El auditor interno, sin embargo, puede desear diagramar todos los procedimientos standard que se exponen en los manuales de la compañía, y luego medir los desvíos de estos procedimientos prescriptos, que haya encontrado al realizar la auditoría de sistemas.

Teniendo en cuenta estos aspectos de control interno, el auditor debe luego comenzar por el "origen" y seguir el curso de cada tipo de transacción hasta el "fin" (o viceversa). Al seguir la pista de cada transacción, debe tratar los procedimientos con el empleado que los lleve a cabo. Es decir, que debe preguntarle a A en vez de quedarse con la opinión de B acerca de lo que hace A. A medida que interroga sucesivamente a todos los empleados con respecto a la transacción investigada, debe preguntarles cuales son los procedimientos que efectúan, qué libros llevan, qué documentos procesan de quién -- los recibe y a quién los envían. En años sucesivos no hay necesidad de preguntar tan detalladamente, a los empleados como en la auditoría analítica del primer año. A todos ellos sin embargo, se los debe interrogar brevemente para verificar si el sistema del año anterior está todavía en vigor o para descubrir el alcance de cualquier cambio. Si esta investigación -- se combina con preguntas referentes a la muestra de transacciones investigadas, la revisión necesaria puede completarse sin dar la impresión de repetir una vez más la investigación del "primer año".

La información obtenida durante la revisión del sistema debe anotarse en el formulario del flujograma, pero en forma de borrador. Se pierde la mitad del beneficio si el auditor registra narrativamente su entrevista y luego se dedica a traducir la narración en forma de flujograma. El diseño de flujogramas es más rápido si se lo hace desde el principio, porque es una "forma de taquigrafía". También ayuda al auditor a visualizar el sistema sujeto a revisión y a ver inmediatamente qué cuestiones se han dejado sin explicar. Si en la primera vez se abarca enteramente el sistema con un empleado determinado, se ahorrarán muchas entrevistas sucesivas con ese mismo empleado para clarificar la información obtenida inicialmente. En cambio, conviene, no tratar de seguir demasiadas partes del sistema al mismo tiempo. Cuando un empleado interviene en diversas etapas del sistema, puede ser más simple seguir esas etapas cronológicamente aun cuando eso suponga entrevistar nuevamente al mismo empleado para una etapa posterior. Por ejemplo, al revisar los procedimientos de órdenes de venta podría ocurrir que el auditor deseara diferir la consideración de órdenes atrasadas hasta que las órdenes normales hayan sido abarcadas completamente. Por eso, la entrevista con cada empleado debe concretarse al tema con consideración y no perderse en divagaciones o detalles excesivos, ni en la consideración de procedimientos que es mejor diferir -- temporariamente. Este tratamiento requiere organización y tacto, pues si se descuida puede desperdiciarse mucho tiempo.

Por lo tanto es esencial controlar en todo momento la orientación y el grado de detalle de la revisión de sistemas. El curso de la revisión no debe seguirse sin objetivo, de departamento en departamento, en cualquier dirección sugerida --

por la última respuesta recogida. Esto conduciría a trazar -- flujogramas desorganizados. El diagrama preliminar en borrador, resultante de las conversaciones mantenidas con el controlador o contador jefe, debe dar por adelantado una buena indicación de lo que cada flujograma tiene que contener para -- que guarde relación, de manera ordenada, con otros diagramas. El grado de detalle debe depender, también, de la importancia del punto que se está diagramando. El peligro más serio que -- hay que eludir es la diagramación de detalles innecesarios. -- Se hace imprescindible cierta simplificación cuando no se trata de considerar directamente el control interno. En trabajos de auditoría de escasa magnitud (y en todos los trabajos de -- años sucesivos) el método más eficaz es, por lo general, llevar a cabo la auditoría de sistemas. Es decir que, cuando el auditor trate por vez primera los procedimientos con los respectivos empleados, debe revisarse y compararse los documentos y registros relacionados con cuatro o cinco transacciones de cada tipo que se estén diagramando. Esto completa la tarea global en un solo camino "de través" y no en dos. En los trabajos de mayor magnitud realizados en el primer año, a veces puede ser demasiado complicado llevar a cabo la auditoría de sistemas simultáneamente con la revisión de los sistemas. En estos casos, la revisión de los sistemas y los borradores de flujograma pueden hacerse simultáneamente y luego estará en -- condiciones de realizar la auditoría de sistemas del principio al fin, para verificar los borradores de diagrama. En este caso, es probable que la auditoría de sistemas revele ciertas imprecisiones que pueden ser corregidas, sobre los borradores de diagrama. Sin embargo, debe evitarse la preparación de los diagramas definitivos con anterioridad a la auditoría de sistemas, puesto que, casi con certeza, éstos tendrán que diagramarse nuevamente al terminar dicha auditoría.

Cualquiera que sea la oportunidad en que se realice la -- auditoría de sistemas, el auditor debe asegurarse de que ella determine la precisión de cada paso incluido en el flujograma. Para las secciones B a E, la auditoría de sistemas se divide en los siguientes componentes: a) muestreo y revisión de archivos permanentes y libros; b) examen de correlatividad; -- c) muestreo y revisión de archivos temporarios; d) prueba de sumas; e) otros exámenes. Para la sección F, la auditoría de sistemas consiste en: a) examen de mayorización; b) prueba de sumas en las cuentas de mayor general; c) aclaración de los -- asientos de apertura y prueba del balance de comprobación que puede combinarse con la revisión del mayor general; d) muestreo de asientos de diario, no incluidos en las secciones anteriores; e) examen de la traslación de las cuentas del mayor a los estados mensuales. La técnica de registración de la auditoría de sistemas ya ha sido descripta en el capítulo 4.

En el enfoque analítico es importante que el auditor siga la pista de todas las copias de documentos que influyen --

sobre la contabilidad del sistema. No debe saltar directamente, por ejemplo, de la primera copia de orden de expedición a la última mayorización en los registros de cuentas por cobrar. El propósito de la auditoría orientada hacia los sistemas no es simplemente verificar el cumplimiento de la pequeña muestra de transacciones revisada, sino establecer la mecánica -- del sistema, incluyendo todos los pasos intermedios importantes. Así, su confianza en el sistema de ventas estará basada no sobre la ulterior mayorización de las varias expediciones elegidas en la muestra, sino en su conocimiento del procesamiento, registración, confrontación y conciliación de otras copias de órdenes de expedición, otras copias de facturas de ventas, comprobantes de carga, diversos registros numéricos y listas, etc. Es por eso que, en la auditoría de sistemas, deben seguirse los pasos intermedios de importancia incluidos en los flujogramas de sistemas.

Otro paso importante es establecer si, en efecto, los borradores de diagrama han cubierto todos los posibles tipos de transacciones que ocurren en el sistema. Es esencial que todas las partes del sistema se incluyan de modo que puedan ser: 1) revisadas durante la auditoría de sistemas, y 2) evaluadas desde el punto de vista del control. Por eso, el auditor debe vigilar si alguna transacción pertinente, descrita o implicada en la descripción de la empresa (sección A), no aparece en el sistema de contabilidad diagramado. En segundo lugar, mientras lleva a cabo la auditoría de sistemas, el auditor debe revisar cuidadosamente los libros, mayores y archivos de documentos, en busca de clases de transacciones no incluidas aún en los diagramas o en la auditoría. En tercer lugar, debe referirse a la guía para el trazado de flujogramas que figura en las hojas-guía seccionales, en busca de posibles variaciones en las clases de transacciones, y asegurarse, mediante la revisión de registros y el interrogatorio de los empleados, que todas las variaciones ocurridas han sido cubiertas. En los años siguientes no existirá el riesgo de que el diagrama omita alguna clase de transacción. Sin embargo el auditor debe revisar la sección A y la guía de diagramación que figura en la hoja-guía, y considerar si el año en curso hubo algún cambio que haya producido nuevos tipos de transacciones que deban ser agregadas a los diagramas.

Puede haber unas pocas clases de transacciones que ocurren con tan escasa frecuencia durante el año que se pueda afirmar que para ellas no existe ningún sistema regular, establecido y verificable. Si esas transacciones son importantes, debe registrarlas de modo que puedan investigarse específicamente durante la inspección de fin de año. El auditor también debe preguntar acerca de los procedimientos aplicados durante períodos de merma, períodos de actividad intensa, vacaciones, enfermedades, períodos de descanso, etc. Por lo general no es conveniente diagramar todas estas variables en los flujogramas.

mas; pero se las debe investigar, ya que una marcada desviación de la rutina normal o de la división de tareas que se ha diagramado, podría tener consecuencias importantes sobre el control interno.

Finalmente, debe tenerse en cuenta que los procedimientos extensos, como arqueos de caja detallados, vigilancia del pago de haberes y verificación de todos los ítem en una conciliación bancaria no son necesarios en la auditoría de sistemas. Estos procedimientos extensos se realizan, ya sea ocasionalmente en la investigación de deficiencias (pero solamente cuando son necesarios para encarar deficiencias específicas del sistema), o bien periódicamente (con criterio cíclico) como parte de los exámenes complementarios. Sin embargo, el incluir automáticamente estos dilatados procedimientos en la auditoría de sistemas sería incompatible con todos los principios que se asignan a la tarea de auditoría desde el punto de vista del estudio del control interno.

#### 5.4 FLUJOGRAMAS DEFINITIVOS

Cuando la auditoría de sistemas ha sido completada y se sabe que los borradores de diagrama representan el sistema que está efectivamente en vigor, los gramas definitivos pueden prepararse prolijamente en papel standard para gráficos, con la ayuda de plantillas standard de símbolos. Los diagramas finales deben hacerse de manera intangible para el lector. No es suficiente que los gramas sean precisos: deben ser comprensibles para cualquier revisor y para que los nuevos miembros del personal que pudieran incorporarse en el transcurso del año siguiente. Deben ser claros, concisos, organizados con lógica y no ambiguos. No es probable que una copia de prolija de los borradores de diagrama satisfaga por sí misma estas condiciones, pues será necesario realizar algunos ajustes.

En años sucesivos puede ser necesario modificar los diagramas definitivos del año anterior sobre la base de la información obtenida en la auditoría de sistemas del año en curso. Esto supone, habitualmente, eliminar las secciones anticuadas del diagrama del año anterior, suprimir la indicación preliminar de los cambios anotados en el diagrama durante la auditoría de sistemas, y volver a trazar adecuadamente la parte del diagrama revisado. La descripción de la auditoría al pie del diagrama y el trazado del boceto de diagrama deben ser revisados, por supuesto, para hacerlos concordar con cualquier cambio de sistemas diagramado. Cuando los cambios en los sistemas son amplios, o cuando alguna serie de enmiendas en años sucesivos ha complicado gradualmente un flujograma en forma indebida, a veces resulta más sencillo hacer un nuevo diagrama definitivo. Por lo general, el diagrama anterior es útil como guía para -

dibujar el nuevo. En los bocetos de diagrama puede también -- hacerse una breve referencia a cualquier cambio significativo de los sistemas que haya ocurrido desde el último año, si --- bien no es necesario una descripción completa. El objeto de - esa referencia es el de poner de relieve las áreas donde qui- zá se hayan producido fortalecimientos o debilitamientos de - control.

Después de completar detalladamente cada flujograma, el- auditor debe preparar el respectivo boceto de diagrama para - orientar al lector y facilitar la revisión. El boceto de flu- jograma ha sido descrito en el capítulo 4. Un ordenamiento - conveniente para archivar estos papeles de trabajo es tener - el boceto de diagrama al dorso de la página precedente (es de cir, frente a dicha página). De esta manera, el grama detañl- do y el correspondiente boceto de diagrama pueden ser vistos al mismo tiempo.

### 5.5 RESUMEN DE VOLUMENES

Los flujogramas indican la estructura del sistema, pero- no muestran el volumen físico del trabajo contable. Empero, - al evaluar la eficiencia y el control interno, el auditor de- be poder ver en perspectiva los diferentes procedimientos. -- Por eso es útil resumir algunos datos, como el número de ---- clientes, productos, cuentas de inventario, etc., y las canti- dades mensuales de cheques, comprobantes, facturas de compras, facturas de ventas, órdenes de expedición, notas de crédito, - asientos de diario, etc. Una lista más detallada de estadísti- cas de cantidades que podría considerarse apta para ser incor- porada a este resumen sería el siguiente (si bien quizá sólo- algunas serían apropiadas para cada caso en particular):

#### Sección volúmenes mensuales de

#### Número total de

B. Ordenes de venta  
Facturas de venta  
Expediciones  
Unidades remitidas  
Ordenes retrasadas  
Notas de crédito  
Cheques recibidos  
Mayorización de cuentas a cobrar.  
Boletas de ventas al con- tado.

Clientes-cuentas activas  
Clientes-cuentas inactivas  
Clientes, por categoría  
Vendedores  
Empleados de pedidos  
Empleados de facturación  
Empleados de cuentas corrien- tes

C. Pedidos de compra  
Ordenes de compra  
Facturas de compra

Empleados del departamento - de compras.

Comprobantes de recepciones.

Débitos a los proveedores

Comprobantes

Cheques emitidos

D. Tarjetas de trabajo diario  
Cheques de pago de haberes  
Tarjetas de trabajo a destajo.

Empleados de oficina (mensual, quincenal).

Personal de planta (semanal) (extremos máximos y mínimos y momentos de máxima durante el año).

Empleados por categoría o por ubicación.

Empleados del departamento de pago de haberes.

E. Ordenes de producción  
Unidades producidas  
Informes de cambios en la producción  
Información sobre desechos.  
Registración en inventario permanente.  
Mayorización en el mayor de costos.

Productos

Partes manufacturadas, subensambles.

Cuentas de inventario (por categorías).

Cuentas de mayor de costos

Empleados del departamento de costos.

F. Asientos de diario  
Mayorización en el mayor general.

Cuentas del mayor general

Empleados del departamento contable.

Las cantidades comparativas pueden sumarse en los años siguientes, de modo que resulte evidente cualquier tendencia marcada en el volumen de trabajo contable.

## 5.6 EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

Cuando en una auditoría analítica se desempeña más de un auditor, es importante que el auditor que realice la evaluación del control interno de una sección sea el que diagramó o actualizó el diagrama de la sección. Si éste utiliza hojas guía seccionales del tipo que aparece en el apéndice III, debe contestar las principales preguntas de control interno y puntualizar, en los espacios previstos, las referencias a los flujogramas en los que se basan las respuestas a dichas preguntas primarias de control. La evaluación del control interno debe realizarse: a) revisando los flujogramas (para buscar divisiones de tareas indebidas o falta de controles automáticos, etc.); b) revisando las preguntas recordatorias de con-

trol interno en las hojas-gufa; y c) en años sucesivos, considerando las deficiencias observadas en el pasado, para ver si todavfa existen.

Al analizar los flujogramas del control interno es útil-inquirir acerca de cada uno de los pasos del sistema.

¿Qué pasarfa si este paso se omitiera o se realizara incorrectamente, por accidente o en forma intencional?. La omisión o el error, ¿serfan detectados automáticamente por el sistema?.

Si fueran detectados, el control interno serfa satisfactorio; de lo contrario, serfa deficiente. Por ejemplo: si una copia de factura de venta se anexa normalmente a una copia de orden de expedición, entonces la no preparaci6n de una factura quedarfa revelada por una orden de expedición sin su nexo. En efecto, el sistema contiene dos rutas que conducen a "destino" -en este caso, al lugar de anexi6n-. Si alguna de las dos rutas no lleva a la meta, ello serfa revelado por la otra ruta. Sólo si ambas fracasaran simultáneamente en su objeto -lo cual puede descartarse por ser sumamente improbable, siempre que las dos rutas sean realmente independientes- el error no se descubrirfa. Aunque en la práctica las circunstancias varfan, la mayoría de los elementos de control interno consisten en algùn mecanismo de dos rutas independientes que conducen al mismo "destino".

Considérese, por ejemplo, el sistema presentado en el capítulo 4. Puede verse allí que si: a) la copia de la factura de Beltrán se asienta en el diario de ventas entonces b) la copia de Araujo, cuando se la mayorice en el mayor de cuentas a cobrar, causará una diferencia de saldos, la cual a su vez deberfa conducir a la detecci6n del error. Por otro lado, si a) Araujo no recibe su copia de la factura, entonces b) la copia de Beltrán, cuando se asienta en el diario de ventas, causará una diferencia de saldos que a su vez deberfa conducir a la detecci6n del error. Finalmente, si a) ambas copias de la factura se pierden juntas después de su confecci6n, entonces b) Beltrán advertirá el número de factura que falta, y de esta manera descubrirfa el error. Así cualquiera que fuese el paso omitido o incorrectamente realizado, algùn otro paso del sistema automáticamente captará la omisi6n o el error. Por ello, a la pregunta de la hoja-gufa: "¿Pueden facturarse ventas sin registrarlas en los libros?" la respuesta (salvo que exista connivencia) es "no". El control interno, en este aspecto, parece ser satisfactorio.

Las características de cualquier buen sistema de control interno incluyen: a) la delegaci6n a individuos específicos de poder para aprobar, y la instituci6n de controles para cerciorarse de que las transacciones sean aprobadas por perso

nas autorizadas; b) una división de la tarea de llevar registros, de modo que un registro sea controlado por otro llevado independientemente; c) un adecuado control físico de activos, incluyendo la custodia doble de activos negociales; d) la separación de la custodia de activos de la registración de esos mismos activos y de las respectivas transacciones; e) una verificación periódica de la existencia de los activos registrados; y f) el empleo de personal con aptitud y adiestramiento proporcionales a sus responsabilidades. De estos elementos de control interno, los citados en a), b), d) y e) deben advertirse en los propios flujogramas. El objetivo c), y a veces el d), no son tan fácilmente determinables a través de los diagramas, pero el auditor debe haber advertido su presencia o ausencia al preparar los flujogramas y al llevar a cabo la auditoría de sistemas. Por último, el objetivo f) no puede ser determinado por los flujogramas; un sistema puede ser bueno estructuralmente, pero fallar a causa de la incompetencia del personal. Por eso, una parte importante de la tarea del auditor, durante la auditoría de sistemas, es la de formarse una opinión sobre la competencia de los respectivos empleados, al menos en aquellas áreas donde ella influye en la efectividad del sistema de control interno. En resumen, las deficiencias evidentes que se determinen durante esta fase de la auditoría puede ser: 1) deficiencias estructurales que reflejan una concepción pobre de los sistemas, o una inadecuada división de tareas, etc.; 2) un control físico inadecuado de los activos, observado por el auditor en el curso de la obtención de información para sus flujogramas; o 3) un personal incompetente, observado por el auditor o evidenciado por el número de errores que ocurren en el sistema (aunque detectados posteriormente).

Una vez puntualizadas todas las deficiencias evidentes del control interno, habrá que describirlas concisamente en los bocetos de diagrama apropiados. En éstos, la nota sobre la deficiencia debe aparecer en la misma columna donde puede advertirse la deficiencia en el respectivo flujograma. Esto sirve para destacar la relación entre la evaluación de control y los flujogramas dibujados, y para facilitarle al revisor el examen sobre el flujograma de la deficiencia informada. Por supuesto, cuando ocasionalmente la deficiencia se refiera a varias áreas, la elección de la columna tendrá que hacerse en forma arbitraria. En cualquier caso, la deficiencia debe describirse en términos aplicables al sistema de que se trate. Tal descripción bien puede diferir de la redacción de la pregunta hecha en la hoja-guía. El objetivo de las preguntas recordatorias de las hojas-guía no es el de reglamentar como deben expresarse las conclusiones, sino sólo el de procurar que no se haya omitido nada. Por supuesto que deben señalarse las deficiencias, aun en los casos en que no resulte práctico corregirlas. El mero hecho de que una determinada deficiencia de cierta empresa no sea digna del costo que demandaría su

corrección, no significa que el auditor deba pasarla por alto en su auditoría.

En los años siguientes, debe dejarse constancia de las deficiencias en los lugares apropiados de los bocetos de diagrama, luego de revisar la descripción de las que se manifestaron el año anterior; además, debe añadirse cualquier nueva deficiencia hallada en el corriente año.

#### 5.6.1. OBSERVACIONES SOBRE LA EFICIENCIA

Durante la mencionada revisión de flujogramas realizada para evaluar el control interno, el auditor debe estar atento a cualquier deficiencia que aparezca en el sistema. Esta puede consistir en el manipuleo innecesario de ciertos documentos, en el trazado inapropiado de la ruta de ciertos documentos, en copias o registros innecesarios de documentos o en información no utilizada sobre ellos, en una planificación inadecuada del trabajo o de la delegación de tareas, en instrucciones desafortunadas impartidas a los empleados, en un equipo de oficina insuficiente o excesivo, en una pobre utilización de los equipos de procesamiento de datos, en informes planeados pobremente, en una mala programación del trabajo, en la falta de incentivo para los empleados o en una inadecuada distribución administrativa. Todas las deficiencias que surjan deben ser descritas en forma concisa sobre los bocetos de diagramas pertinentes. En éstos, la nota sobre la falla observada debe aparecer nuevamente en la misma columna en que efectivamente se la advierte en el respectivo flujograma. Por supuesto que, a veces, la elección de la columna puede ser discrecional.

No se pretende que el auditor complete ningún cuestionario formal para evaluar la eficiencia, puesto que constituye un servicio colateral más bien que el objetivo principal de la auditoría (7). Debe vigilar en todo momento si existen deficiencias o áreas donde puedan introducirse mejoras, pero -- considerándolas como un subproducto del trazado de flujogramas requerido para evaluar el control interno. El flujograma debe tener por objeto el control del sistema y no, específicamente, la evaluación de su eficiencia.

#### REVISION PANORAMICA DEL SISTEMA

Después de la revisión del flujograma el auditor debe pasar revista en forma panorámica, y en la medida en que ello sea práctico, a los libros de contabilidad y a los demás registros y estados del año hasta su cierre.

(7) Sin embargo, un cuestionario formal sobre temas de --

eficiencia puede ser recomendable para los auditores internos.

## 5.7 HOJA DE SEGUIMIENTO DE DEFICIENCIAS

Una vez determinadas las deficiencias y anotadas en los bocetos de diagramas que se habrán de archivar, el auditor debe resolver qué hacer con ellas. Es inútil resumir las correspondientes decisiones en un mismo lugar, preferentemente en una hoja de seguimiento de deficiencias del tipo descrito en la figura 7. Este modelo constituye un registro completo de todas las deficiencias manifiestas del control, descubiertas durante la realización de la auditoría de sistemas. Cada año debe prepararse una nueva hoja de seguimiento de deficiencias, pero puede ser útil conservar en el archivo, como referencia, los modelos de los últimos años anteriores. El modelo debe indicar, para cada deficiencia registrada, la clase de error que podría ocurrir (sin ser detectado) debido a la deficiencia de control descubierta. Este es un paso intermedio esencial. No puede proyectarse un programa de auditoría adecuado para compensar una deficiencia, a menos que se sepa previamente qué se está buscando. Sobre todo, sería insensato llevar a cabo una auditoría de investigación minuciosa en busca de pequeños errores, o a la inversa, confiar en que un simple paso de auditoría permita detectar errores de significación. Por ello, el auditor debe determinar no sólo la clase, sino también la gravedad del error que busca. En algunos casos puede convenir en que, aunque pudieran ocurrir errores a causa de una deficiencia determinada, ninguno de ellos sería de importancia. En algunos casos los errores podrían quizá llegar a ser importantes, pero solamente si se produjeran con suma frecuencia. En otros casos, en cambio, hasta una escasa frecuencia de errores podría significar un total importe.

Seguidamente el auditor debe decidir qué debe hacerse con cada deficiencia apuntada. Existen las siguientes alternativas: Primero, puede resolver no hacer nada, si es que ha llegado a la conclusión de que, de todas maneras, no podría ocurrir ningún error significativo (8). En segundo lugar, puede planear la rectificación de la naturaleza, el tiempo o la magnitud de ciertos procedimientos de auditoría de estados financieros. Esto sería lógico si los procedimientos rectificadores pudieran brindar por sí mismos la seguridad necesaria de que ningún error significativo ha ocurrido, y si constituyeran un medio más eficiente que cualquier otro paso de auditoría corriente para alcanzar dicha seguridad. En tercer lugar, puede planear una investigación de deficiencias para ser llevada a cabo durante la tarea de seguimiento de la auditoría analítica. Esto sería lógico si tal investigación pudiera, por sí misma, ofrecer la seguridad adecuada de que ningún error de importancia ha ocurrido, y si constituyera un medio más eficaz que una rectificación del programa de auditoría de estados financieros

para lograr esa seguridad. En cuarto lugar, puede hacer las - dos cosas: una rectificación de la auditoría de estados finan- ciosos y una investigación de deficiencias. Esto sería lógico si ninguna de esas medidas fuera suficiente por sí misma, y - si juntas pudieran brindar una certeza adecuada de que no ha habido ningún error de importancia, o si esta combinación de - medidas fuera más eficaz que cada una de ellas por separado.

Cuando se ha planeado una investigación de deficiencias, puede describirse el programa planeado en la hoja de segui- - miento de deficiencias. Cuando se ha planeado una rectifica- - ción de un programa de auditoría de estados financieros, la - rectificación propuesta también puede anotarse. Por supuesto que resto del cuadro se deja en blanco hasta que la investiga - ción de deficiencias se lleve a cabo efectivamente, durante - la auditoría de seguimiento. (La figura 7 representa el caso en que la auditoría de seguimiento ha sido completada). A ve - ces, también es útil indicar en este cuadro cualquier trabajo de auditoría interna que tenga relación con la deficiencia.

Existen dos razones para esbozar la investigación de de - ficiencias durante la realización de la auditoría de segui- - miento y para diferir su ejecución hasta llevar a cabo la au - ditoría de seguimiento. En primer lugar, la auditoría de sis - temas es la oportunidad lógica para preparar la investigación requerida, porque es en este punto cuando el auditor tiene -- fresca en su mente la mayor cantidad de conocimientos sobre - el sistema. En verdad, los pasos de revisión del sistema y de análisis de deficiencias, y la decisión acerca de qué investi - gación debe realizarse de acuerdo con ellos, constituyen real - mente un proceso continuo y deben llevarse a cabo al mismo -- tiempo.

Sin embargo, la tarea de la auditoría de sistemas puede efectuarse relativamente temprano dentro del ejercicio econó - mico y ser ese el mejor momento para llevar a cabo una eficaz investigación de deficiencias. El propósito de tal investiga - ción es el de probar que no ha habido ningún error importante (inocente o fraudulento) en un área donde no puede confiarse en que sólo el control interno lo haya impedido. Naturalmente, el auditor quiere tener esa seguridad durante todo el año. -- Puesto que el control es deficiente, el hecho de que no se en - cuentre ningún error significativo durante los primeros tres - meses no puede aceptarse como indicación de que los últimos - nueve meses estén igualmente exentos de errores. Cuando existe un agujero en la red, el pez que no escapó hasta un minuto antes puede huir un minuto después. Por eso, el auditor debe programar su investigación de deficiencias para que se lleve a cabo más entrado el año, cuando la mayor parte de los resul - tados del ejercicio estén disponibles para su revisión y com - probación. Es evidente que esta es la razón por la cual se ha - ce por separado la auditoría de seguimiento.

La segunda razón para diferir la ejecución de la investigación de deficiencias es que proporciona, en el lapso que media entre la auditoría de sistemas y la de seguimiento, una oportunidad para controlar su ejecución y para que prevalezca un discernimiento madurado. Esto carece de importancia tratándose de profesionales que trabajan sin asistentes, pero, para los auditores que se desempeñan en equipo o que delegan ciertos trabajos en sus subordinados, un control adecuado del trabajo de auditoría realizado tiene gran importancia. Llegar a conclusiones sobre las deficiencias descubiertas y decidir -- qué debe hacerse al respecto es algo que requiere el ejercicio de mucho discernimiento. Por ello, es en estos aspectos donde se logrará mayor beneficio de la aplicación de un juicio experimentado y maduro. Si dicho discernimiento condujera a modificaciones en la investigación de deficiencias inicialmente planeada, es aconsejable que se realicen tales modificaciones antes de que se lleve a cabo la investigación, y no -- después. Por esta razón, la revisión más importante se producirá en el lapso que media entre la auditoría de sistemas y la de seguimiento.

Existen dos excepciones a las reglas anteriores. Primero, cuando las circunstancias halladas suscitan sospechas fundadas de fraude (como caso opuesto al de las deficiencias observadas que, simplemente, hacen posible la existencia de errores, si bien no sugieren que los haya); entonces el auditor tiene la obligación de resolver sus dudas inmediatamente sin esperar a realizar la tarea de seguimiento. En tal caso, pues, el auditor debe llevar a cabo inmediatamente cualquier investigación de auditoría que considere necesaria para satisfacer sus dudas. En segundo lugar, en algunos casos en que no se requiera ninguna investigación de deficiencias (ya sea porque los errores no pueden ser significativos o bien porque en su lugar se planean procedimientos de balance rectificadas), el auditor puede optar por hacer una pequeña cantidad de revisiones durante la tarea de seguimiento, con el único propósito de reforzar una recomendación que le haga al cliente. Es probable que, a título ilustrativo, desee citar algún ejemplo en los errores que se deslizan en el sistema actual, con el objeto de dar una idea del problema para el cual propone una solución. En tales casos, el trabajo de seguimiento no está dirigido al objetivo principal de emitir una opinión de auditoría, sino al trabajo discrecional encaminado a brindar servicios colaterales al cliente. Es importante convencerse de esto para que el examen pueda ser interrumpido tan pronto se obtenga información suficiente como para proveer esos servicios.

(8) Sin embargo, es posible que los auditores internos deseen llevar a cabo alguna investigación, aun cuando los errores no sean importantes.

#### 5.7.1. PROYECTO DE INVESTIGACION DE DEFICIENCIAS

Al proyectar, tratando de obtener su aprobación una in--

investigación de deficiencias que haya sido sugerida, el auditor debe recordar los siguientes puntos: el propósito no es de determinar si se está cometiendo algún error, sino el de establecer si se han producido errores por importantes significativos durante el año. La investigación de deficiencias puede ser -si bien no siempre tiene que ser- un extenso examen de procedimientos, es decir, la revisión de una muestra grande de facturas de venta, cheques cancelados, facturas de compra u otros documentos. Muchas veces, semejante revisión sólo revela unos cuantos errores pequeños, dejando sin respuesta la pregunta acerca de si, durante el año, se han cometido errores por importes significativos. En lugar de ello, la investigación de deficiencias puede, con frecuencia, consistir en:

- 1). Análisis de ciertas cuentas de variaciones; o bien
- 2). Análisis de la ejecución presupuestaria de ciertos ítem; o bien.
- 3). Revisión panorámica más intensiva de ciertos registros; o bien
- 4). Conciliación de ciertas estadísticas operativas; o bien.
- 5). Interrogatorio adicional de ciertos empleados; o bien.
- 6). Examen del año entero, en el caso de los documentos más importantes solamente; o bien
- 7). Cualquier otro paso que pueda proyectarse.

En otras palabras, del ingenio del auditor depende idear la investigación que tenga más probabilidades de revelar cualquier error lo suficientemente significativo como para distorsionar los estados financieros. No puede especificarse de antemano ningún conjunto de pasos de verificación, ni los amplios exámenes de procedimientos serán siempre la mejor respuesta.

Naturalmente la investigación debe referirse a una deficiencia específica, y ha de tenerse la certidumbre de que con ella se podrá detectar cualquier error de importancia que se haya producido. Por ejemplo, la revisión de la copia para facturación de la orden de expedición de acuerdo con la copia de la factura de ventas para cuentas a cobrar no probaría que las mercaderías expedidas fueron facturadas si, dado el caso, la deficiencia específica que se desea establecer fuera que la copia para facturación de la orden de expedición se hubiera extraviado camino del departamento de facturación. (Por supuesto que, en este caso, el problema podría resolverse re-

visando a partir de una copia de la orden de expedición retenida en el departamento de expedición, o, de otra manera, verificando la continuidad de los números de las órdenes de expedición en el departamento de facturación).

Para dar un ejemplo más completo de la investigación de deficiencias, considérese el caso en que existe poco control para asegurarse de que todo lo expedido se facture, a causa de la falta de referencia cruzada en las copias de las órdenes y facturas. Se podría confrontar un gran cúmulo de órdenes de expedición (es decir, las copias pertinentes) con las facturas de venta. Sin embargo, esto podría demandar mucho tiempo a causa del sistema de archivo. (En realidad, el sistema de archivo quizá sea una de las causas que contribuyen a que exista la deficiencia). Así, una revisión de diez informes de expedición (dos horas de trabajo) podrá revelar la existencia de un informe para el que no puede hallarse ninguna factura de venta. Una revisión de cien informes de expedición (dos días de trabajo) podría revelar siete informes para los que no pueden localizarse las facturas. ¿Hasta aquí los siete errores encontrados podrían parecer pocos, pero, ¿sería igual para las otras mil expediciones mensuales y para las doce mil de todo el año? La no facturación del siete por ciento del total de las facturas sería catastrófica, de modo que el auditor no puede aceptar esta incertidumbre. Por otro lado, si extiende su muestreo, tomándose para ello más tiempo, y encuentra, como sospechaba, que seis o siete de cada cien facturas no pueden ser halladas, tal procedimiento sería costoso y no definitivo. Una alternativa podría ser seleccionar una muestra estadística de facturas de todo el año y comparar el porcentaje principal de marcación sobre el costo, en la muestra, con el beneficio bruto que surge de los estados anuales (después de realizados los ajustes de inventarios). Esto podría, por lo menos, determinar si algún importe significativo de expediciones no facturadas ha tenido lugar durante el año. Este muestreo específico puede no ser siempre adecuado ni económico, pero sirve como ejemplo de una alternativa para los exámenes de procedimientos. Cuando un procedimiento es evidentemente deficiente, la revisión de cada uno de sus detalles tiene poco valor. Algún otro enfoque puede, en menos tiempo, dar una mejor respuesta a la pregunta acerca de si se ha incurrido en una cantidad importante de errores.

Empero, en los casos en que sea adecuado emplear extensos exámenes de procedimientos en la investigación de deficiencias, la muestra de transacciones o documentos seleccionados para su revisión, debe, por lo general, ser elegida al azar dentro de todo el año y no como bloque incluido en un mes. Por supuesto, es imposible realizar una selección de un año entero hasta después del cierre del ejercicio, pero es posible acercarse a la meta fijando una fecha tardía para la tarea de seguimiento, cuando la mayoría de los resultados del

año están a disposición de la auditoría. (Esto contrasta con la labor de auditoría de sistemas, que puede fijarse para una época temprana del año).

Es posible reducir el alcance de la investigación de deficiencias cuando puede depositarse confianza en los procedimientos del departamento de auditoría interna. Sin embargo, esto debería hacerse solamente cuando dichos procedimientos realmente brinden alguna seguridad de que no ha ocurrido ningún error importante durante el año. Cuando los resultados del programa de auditoría interna simplemente revelan la existencia de una deficiencia, sin determinar la extensión de los errores a que ésta pueda haber lugar, no existen fundamentos para que el auditor externo reduzca su investigación de deficiencias.

En la figura 7 ya se ha hecho referencia a un ejemplo de hoja de seguimiento de deficiencias, notándose en ese caso -- seis deficiencias diferentes. Una de esas seis no fue juzgada significativa. De las otras cinco, la solución de una se reservó para la auditoría de estados financieros, dos se trataron durante la auditoría analítica (tarea de seguimiento) solamente, y dos exigieron trabajo tanto de auditoría analítica como de auditoría de estados financieros. De los pasos desarrollados durante la investigación de deficiencias se observará que algunos comprendían la revisión de muestras de documentos, tales como la fijación de precios en la factura y los estados de cuenta de proveedores, mientras que otros incluían exámenes no procesales, tales como un análisis de las variaciones en la disponibilidad de mano de obra. (Algunos de los resultados hallados hubieran requerido más explicaciones en las páginas 5b y 5c, que habrían acompañado a este cuadro). Los diferentes pasos de auditoría ilustrados en esa hoja de seguimiento no son necesariamente "el promedio" de la auditoría normal, sino que se limitan a mostrar algunas situaciones que podrían seguir. La gravedad de algunas deficiencias puede variar sustancialmente entre dos empresas diferentes y los pasos de auditoría propuestos en este ejemplo podrían ser insuficientes o, por el contrario, excesivos en otras circunstancias.

#### PROGRAMA RECTIFICADO PARA LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

Se ha dicho anteriormente que las deficiencias descubiertas en el sistema no sólo pueden requerir una investigación de deficiencias durante la auditoría analítica, sino también (en el caso de los auditores externos) una rectificación del programa de auditoría de estados financieros. Cuando se proyecta una rectificación sugerida del programa de auditoría de estados financieros, existen cuatro alternativas. Primero, el auditor puede decidir ampliar el alcance o aumentar la minuciosidad de algún procedimiento normal de auditoría de esta--

COMPAÑIA "X" LIMITADA

Corriente 19-1  
Referencia al  
Programa

Deficiencia

¿Podrían ocurrir errores significativos?

Descripción

Inicial

Resultados

Revisión del programa de auditoría de Balance  
Esfuerzo en la verificación de la provisión para cuentas dudosas.

No se aprueban por anticipado los créditos.

Podrían existir cuentas con saldos elevados de dudoso cobro.

No se hizo una investigación detallada, si no una revisión para ver si existía alguna acumulación de cuentas incobrables.

Ligero aumento de cuentas vencidas pero no se advierte aún ningún problema específico.

No se verifica la perforación de Precios especiales no standard.

Los precios no standard representan el 10% del valor total de ventas. Una alta frecuencia de errores podría ser significativa pero una frecuencia limitada no sería significativo.

Se examinaron 120 facturas no standard revisandolos con la lista de precios.

Se halló pequeño error, debido a descuido. Se decide que la frecuencia de semejantes errores debe estar bien por debajo del 1% aproximadamente de ventas no standard y por consiguiente, no puede ser significativo el total.

Ninguna.

Las ordenes de venta extraviadas no detectarian.

Podrían tener lugar el importe significativos de embarques sin facturas.

Ninguna (Es más eficiente incluirlo en la prueba de fin de año).

-----

Revisar las listas de fichas de ordenes del cliente pendientes al cierre del ejercicio y confrontar con las ordenes de control de ventas y con el registro de pedidos.

El area de expedición no se halla protegida y es accesible a personas extrañas.

El inventario es de gran volumen y de reducción valor. Robos por cantidades significativos serían advertidos.

Ninguna

15 facturas de compra de sucursales figuraban en la contabilidad a pesar de tener 2 meses de antigüedad. Muchas discrepancias en la conciliación de la nota de débito y crédito. 10 facturas faltantes halladas posteriormente en los registros de inventarios, copias de otras 5 obtenidas de proveedores.

Ninguna

A menos de que el estado de conciliación sea instituido y que el procesamiento de registro de inventario sea revisado antes de fin de año, ampliar la confirmación de las cuentas a cubrir y el estado de reconciliación a fin de año.

No se concilian con irregularidad los estados de cuenta de los proveedores.

Errores significativos en cuentas a pagar podrían pasar sin ser corregidos.

Se examinaron 10 facturas de los estados de cuenta de proveedores mayores y 30 de los estados de proveedores menores y se los concilió con las cuentas a pagar.

Todo menos \$4,000.00 del total de la variación podieron ser explicadas en términos de incremento en la tasa de salarios.

Ninguna.

La revisión de tarjetas de trabajo para trabajos a destajo con los registros de producción no es adecuada.

Puede ocurrir que se registre en exceso en forma significativa mano de obra directa.

La variación de la mano de obra se analizó de mes a la fecha.

dos financieros. Por ejemplo, si una deficiencia consiste en la falta de procedimientos adecuados de control de créditos - entonces el riesgo está en que el cliente pueda acumular gran número de cuentas dudosas. (Por supuesto, para medir la magnitud del problema puede ser conveniente realizar algún trabajo preliminar a principios de año).

En segundo lugar, el auditor puede decidir cambiar la -- oportunidad de algún procedimiento normal de auditoría de estados financieros de cierre de ejercicio. Por ejemplo: si --- existe una deficiente separación de caja y cuentas a cobrar - y alguna probabilidad de grave superposición, puede ser necesario confirmar las cuentas a cobrar y , al mismo tiempo, verificar la caja al cierre del ejercicio en lugar de hacerlo - en una fecha más anticipada. En tercer lugar, el auditor puede agregar al programa de auditoría de estados financieros al gún procedimiento separado para dar cuenta de la deficiencia en forma específica. Por ejemplo: la auditoría de una conciliación especial de cierre de ejercicio de pedidos recibidos, órdenes despachadas y órdenes facturadas, hecho por el cliente, puede proporcionar una adecuada seguridad de que no se hicieron en el año muchos despachos sin facturar. En este caso, el examen de fin de año podría ser mucho más eficiente que -- cualquier examen dirigido a descubrir esta deficiencia durante la auditoría analítica. En cuarto lugar, el auditor puede utilizar una combinación de algunas o de todas las alternativas mencionadas precedentemente. La elección de la alternativa correcta dependerá de la naturaleza de la deficiencia y de los errores que podrían ocurrir como consecuencia de ella. -- Los mismos principios se aplican a la investigación de deficiencias durante la auditoría analítica. La investigación de deficiencias y la rectificación especial del programa de auditoría de estados financieros son simplemente dos métodos diferentes para realizar la misma cosa.

### 5.7.2 EXAMENES COMPLEMENTARIOS PROPUESTOS

Aun cuando las deficiencias hayan sido abarcadas por una proyectada investigación de deficiencias o por pasos rectificadores de auditoría de estados financieros, es aconsejable hacer algún trabajo más para apoyar (sobre la base de exámenes) la conclusión de que el control en otras áreas es satisfactorio. Un plan conveniente consiste en escoger uno o dos exámenes complementarios para cada sección del sistema: ventas--- cuentas a cobrar-cobranzas (B), compras-cuentas a pagar-pagos (C), liquidación de haberes (D), registros de costos (E), etc. Cada uno de estos pasos consiste, en un examen procesal dentro de un área clave donde el control interno haya sido juzgado satisfactorio. Un área clave es aquella que tiene un efecto significativo sobre el control interno. No se necesita, en

este caso, hacer exámenes en áreas deficientes, porque éstas deben quedar abarcadas en la investigación de deficiencias.

Los exámenes complementarios propuestos pueden registrarse en términos de los "números de auditoría de sistemas" correspondientes a los elementos de juicio que deben ser revisados, nuevamente y, por las mismas razones, tal como ocurre en la investigación de deficiencias, estos exámenes complementarios deben elegirse durante la auditoría de sistemas, si bien su ejecución debe diferirse hasta que se realice la auditoría de seguimiento. Un ejemplo de esto se da en la figura 8. (Sin embargo, ésta muestra los resultados después de completada la auditoría de seguimiento). Puesto que los exámenes son solamente una confirmación complementaria de la evaluación inicial del auditor, sólo debe dedicarse una pequeña parte del tiempo total de la auditoría a esta sección. Salvo que el control interno sea casi ideal, el auditor debe contemplar que ha de invertir más tiempo en la investigación de deficiencias que en los exámenes complementarios. En el caso de los auditores externos, éstos podrían reducir el alcance de los exámenes complementarios cuando fuera posible confiar en los exámenes de procedimientos del departamento de auditoría interna. En los años siguientes, los exámenes complementarios elegidos en cada sección deben ser diferentes de los del año precedente o de los dos anteriores. Debe procurarse que, a lo largo de un período de tres o cuatro años, estos exámenes cíclicos abarquen todas las áreas principales de aquellas partes del sistema cuyo control interno se juzgue satisfactorio.

COMPANIA "X" LIMITADA

Corriente 19-1

Dic. 19-1 Pruebas Suplementarias

Referencia al Diagrama	Descripción de la prueba	Inicial	Resultados
B <sub>1</sub>	Revisar que todas las notas de crédito estén bien respaldadas. 200 (40 para 5 meses)		No se hallaron errores
C <sub>1</sub>	Revisar que los comprobantes de Ctas. por pagar estén autorizados y respaldados. 250 (50 por 5 meses)		No se hallaron errores.
D <sub>1</sub>	Revisar precisión de distribución de planilla de haberes. (Mes de marzo)		No se halló error.
E <sub>1</sub>	Revisar precisión de la absorción de cargos indirectos (Mes enero y mayo)		No se hallaron errores

Figura 8- Prueba suplementaria.

SEGUNDA ETAPA DE LA  
AUDITORIA ANALITICA

CAPITULO VI INFORME DE  
AUDITORIA.

CAPITULO VII AUDITORIA DE  
SEGUIMIENTO

INFORME DE AUDITORIA

## 6.1 REDACCION DEL MEMORANDUM DE RECOMENDACIONES

Al concluir la tarea de la auditoría de sistemas (la primera etapa de la auditoría analítica), el auditor puede redactar para el cliente, un memorándum de recomendaciones que abarque todas las deficiencias evidentes y las ineficiencias observadas en los bocetos de diagramas.

Toda recomendación debe ser redactada por el personal de auditoría que revisó la parte del sistema afectado, el cual debe hacerlo durante y no después de la tarea de auditoría de sistemas. Esto permite utilizar al máximo el conocimiento que se ha adquirido de los sistemas durante la etapa del trazado de cursogramas, mientras ese conocimiento esté todavía fresco. Sin embargo, se sugiere que el memorándum no sea emitido en ese momento, sino que se lo retenga hasta hacer una evaluación madura de la auditoría entre cada trabajo y hasta someterlo a nueva consideración durante la auditoría de seguimiento.

A menudo, una evaluación madura de los resultados de la tarea de auditoría de sistemas, no sólo sugerirá modificaciones en la propuesta investigación de deficiencias y en los exámenes complementarios anteriormente descritos, sino también cambios en las recomendaciones que hay que hacer al cliente. No obstante, en muchos casos tales cambios deben ser confirmados nuevamente con los empleados del cliente para asegurarse de que las recomendaciones, tal como pueden, sean realmente factibles. El no hacer esta nueva confirmación a menudo dará lugar a sugerencias impracticables, a causa de problemas y obstáculos que a los empleados del cliente les resultan obvios, pero que el auditor ha pasado por alto. Una sugerencia equivocada puede disminuir la fuerza de muchas recomendaciones acertadas. La segunda confirmación puede resultar conveniente hacerla durante la auditoría de seguimiento. Otra razón para diferir la emisión del memorándum de recomendaciones consiste en que éste puede tener en cuenta, entonces, algunos resultados de la auditoría de seguimiento que pueden ser de importancia. En algunas ocasiones, evidentemente será demasiado costoso eliminar una deficiencia y entonces no responderá formular ninguna recomendación. (La deficiencia debe ser anotada en los flujogramas, ya que no puede ser ignorada desde el punto de vista de la auditoría, y debe incluirse en la investigación de deficiencias efectuadas por el auditor).

Al formular recomendaciones acerca del control interno - es posible distinguir varios grados de importancia. Primero, algunas de las deficiencias que se hayan manifestado pueden ser tan graves que, cuando sea factible corregirlas, el auditor deba desplegar sus mejores esfuerzos para persuadir al cliente a que lo haga. Opuestamente, hay algunas deficiencias tan pequeñas que, a pesar de que se las puede eliminar con ese caso o ningún gasto, puede indicarse claramente su poca importancia de manera que se reduzcan al mínimo los puntos críticos. Similar gradación se advierte en las recomendaciones sobre eficiencia. Nuevamente, es de mero sentido común separar lo importante de lo trivial al redactar el informe. Además, al formular recomendaciones respecto de la eficiencia, el auditor debe tener cuidado de concentrarse exclusivamente en problemas de procedimiento, como son el curso y el procesamiento de documentos. A menudo, éstos pueden ser secundarios-comparados con el empleo inadecuado de las técnicas de contabilidad gerencial, de presupuestación debida y otros. El auditor puede tener en cuenta áreas en las que se podrían introducir mejoras, a pesar de que en cierta medida se hallen fuera del campo contable. No hay ninguna razón que le impida como profesional que ha completado una revisión de diagnóstico del sistema global, señalar las áreas que pudieran necesitar atención. Por ejemplo, su revisión de los procedimientos de imputación a costos de mano de obra puede hacerle advertir deficiencias en el control sobre la mano de obra de trabajo a destajo, o posibilidades de otorgar incentivos a la mano de obra directa. La revisión de los registros de inventarios por parte del auditor puede sugerir la posibilidad de una programación estadística.

Junto con sus análisis de sistemas y procedimientos, el auditor deseará también revisar los porcentajes de impuestos a las ventas y a las ganancias. Parte del servicio anual regular que el auditor brinde a su cliente deberá ser el de asesorarlo sobre los problemas y planes impositivos. Con frecuencia indicará la necesidad de tomar medidas sin demora o, al menos, durante el año fiscal en curso, ya que puede ser demasiado tarde si se aguarda a que el auditor evalúe las deudas positivas después del cierre del ejercicio. La auditoría de sistemas es un momento adecuado para revisar cuidadosamente la situación impositiva. Cualquier recomendación impositiva que surja de esta revisión también debe ser incorporada al memorándum de sistemas.

-Información oral sobre asuntos que deben recibir atención inmediata.

A pesar de que, en general, el memorándum de recomendaciones del auditor será más útil al cliente si primero se lo revisa cuidadosamente al concluir la auditoría de sistemas y luego, otra vez, durante la auditoría de seguimiento, deben

anotarse unas pocas excepciones importantes. Primero, cualquier error serio que descubra el auditor debe ser informado inmediatamente al cliente (y registrado en las hojas de trabajo del auditor). Segundo, el auditor puede juzgar que algunas de las recomendaciones principales deberían ser atendidas en forma inmediata y desear referirlas al cliente, aun cuando luego informe sobre ellas con mayor amplitud en su memorándum. Finalmente, las ineficiencias menores o deficiencias del sistema que el cliente podría desear que se atendieran inmediatamente pueden considerarse con él durante el curso de la auditoría.

Las mejoras más sencillas pueden introducirse más fácilmente a través de conversaciones informales con el cliente, a medida que se presente la oportunidad. Las sugerencias más complicadas, o aquellas que encuentran alguna resistencia, pueden dejarse para el memorándum escrito.

## 6.2 INFORME DE LA AUDITORIA ANALITICA.

Los métodos para informar y resumir los resultados del trabajo efectuado in situ ( en el terreno) pueden ser diferentes según el profesional actuante. En los apendices I y II figuran ejemplos de informe de auditoría utilizados en la práctica para resumir los resultados de una auditoría analítica. El informe se divide en dos secciones, correspondientes a las dos etapas de la auditoría -la auditoría de sistemas y la auditoría de seguimiento- y se deja espacio para las respuestas del auditor que lleva a cabo el trabajo en el terreno, y para las del superior que dirigió la revisión.

### -Revisión Oral.

En razón de la concentración de datos en las hojas de trabajo de la auditoría analítica, la revisión de ese archivo presenta ciertas dificultades que no se producen en la revisión de otros tipos de papeles de trabajo. Por ello, pueden ser de utilidad algunos comentarios sobre los métodos de revisión que deben emplearse en una auditoría analítica. La mejor técnica de revisión parece ser la revisión oral del auditor-jefe con el revisor. Este último no debería examinar el archivo de la auditoría analítica antes de la revisión oral con el auditor-jefe, pues un examen así anticipado probablemente daría lugar a pérdidas de tiempo y sería menos efectivo. Es preferible, y constituye una disciplina útil para el auditor-jefe, que éste lo guíe al revisor a través del archivo, explicándole el sistema y justificando la evaluación de éste mediante referencias a los flujogramas. Una vez adquirida cierta experiencia, el tiempo que se invierta en esta revisión no debe ser excesivo.

La revisión oral debe efectuarse lo antes posible después de la terminación de la auditoría de sistemas, y conviene hacerlas en la oficina del cliente, donde podrá disponerse de información adicional en caso de que se le necesite. La siguiente puede ser una forma de efectuar la revisión oral:

- a) El revisor dedica los primeros cinco minutos a leer - la descripción de la empresa del cliente (sección A).
- b) Para cada sección, a partir de la B y finalizando con la F, el auditor-jefe dirige sintéticamente al revisor a través de:
  - I El resumen de sistemas presentados en la hoja-guía.
  - II Cada flujograma y su respectivo boceto de diagramas, - descriptivos del sistema (pueden omitirse algunos detalles).
  - III Las deficiencias e ineficacias evidentes, anotadas en los bocetos de diagrama.
  - IV Las preguntas esenciales del control interno y las -- respuestas a ellas en la hoja-guía.
- c) Al revisar en la hoja-guía las preguntas esenciales - de control interno, el auditor-jefe debe:
  - I Para cada respuesta en que el control fuera satisfactorio, remitir al revisor al correspondiente flujograma y a la eficiencia descrita en el respectivo boceto de diagrama.
  - II Para cada respuesta en que el control no fuera satisfactorio, remitir al revisor al correspondiente flujograma y demostrarle en éste cómo se logra específicamente el control.
- d) El auditor-jefe debe luego remitir al revisor a la hoja-guía de seguimiento de deficiencias y explicarle cómo fué proyectada la investigación de deficiencias.
- e) Finalmente, pueden revisarse el memorándum de recomendaciones, los exámenes complementarios y las secciones remanentes del archivo, concluyendo con el propio informe de auditoría analítica.

El revisor no puede tener la esperanza de alcanzar un conocimiento tan detallado del sistema como el que posee el auditor-jefe, pero, por un proceso de interrogatorio realizado en la precedente revisión oral, debe ser capaz de establecer si el sistema ha sido evaluado apropiadamente o no, y si el -

programa propuesto para la tarea de seguimiento es razonable.

Durante la revisión debe considerar las siguientes preguntas:

- a) ¿Es razonablemente claro el flujograma? ¿Podrá entenderlo el auditor-jefe del año siguiente?
- b) ¿Es demasiado detallado, o por el contrario, no es lo suficientemente detallado?
- c) ¿Respalda el flujograma las condiciones del auditor-jefe sobre la evaluación del sistema?
- d) Si un flujograma no indica una deficiencia manifiesta ni documenta la solidez de un control interno, ¿es realmente necesario?
- e) La deficiencia evidente, ¿es más o menos grave de lo que la considera el auditor-jefe?
- f) ¿Son fundadas las respuestas del auditor-jefe, que indiquen la existencia de un control satisfactorio? ¿Tiene sentido la justificación del auditor-jefe?
- g) La proyectada investigación de deficiencias o la rectificación del programa de auditoría de estados financieros, ¿servirán para detectar los errores importantes que hayan ocurrido? ¿Son demasiado extensos los pasos propuestos, o no lo son en la medida suficiente?
- h) ¿Son razonables (pero no excesivos) los exámenes complementarios propuestos como elementos de confirmación adicional de la evaluación del auditor-jefe?
- i) Las recomendaciones propuestas al cliente, ¿son realistas? ¿Resuelven verdaderamente el problema? ¿Se han fijado prioridades adecuadas, de acuerdo con la importancia relativa de cada situación? ¿Las recomendaciones se han redactado de manera inteligible y persuasiva?
- j) ¿Se han completado adecuadamente las otras secciones del archivo?

Esta revisión bien puede dar por resultado una serie de cambios en la evaluación del control interno, en la auditoría de seguimiento propuesta o en las recomendaciones bosquejadas. O bien puede dar por resultado que se le requiera al auditor-jefe la obtención de datos adicionales sobre algún aspecto, la reelaboración de ciertas recomendaciones, etc. Sin embargo, las recomendaciones alternativas surgidas durante la revisión pueden investigarse durante la auditoría de seguimiento. Después de completada la revisión oral, el revisor puede, si lo cree necesario, reexaminar algunas secciones del archivo sobre las que aun se sienta insatisfecho. Con frecuencia esto no será necesario, pero cuando lo sea, la lectura de ciertos papeles de trabajo deberá tener lugar después, y no antes, de la revisión oral realizada con el auditor-jefe.

## CAPITULO VII

### LA AUDITORIA DE SEGUIMIENTO

En el capítulo 5 se han expuesto con detalle los componentes de la primera etapa (auditoría de sistemas). En el presente capítulo se consideran los pasos que deben ejecutarse para cumplir la segunda etapa (auditoría de seguimiento). Es menos lo que hay que decir acerca de esta etapa que sobre la anterior, dado que el programa de investigación de deficiencias fue tratado ya en oportunidad al considerar la auditoría de sistemas.

#### 7.1 ANALISIS ESTADISTICO.

Antes de completar los programas de investigación de deficiencias y los exámenes complementarios que se esbozaron durante la auditoría de sistemas, es conveniente que el auditor haga una revisión para verificar la validez de las cifras financieras, los promedios, las tendencias y otras estadísticas vinculadas con las operaciones del cliente. Es verdad que se acostumbra incluir en los trabajos del auditor, con posterioridad al cierre del ejercicio, análisis y comparaciones de diversos componentes del cuadro de ganancias y pérdidas. Estos análisis y comparaciones siempre son necesarios, pero la auditoría analítica es la oportunidad de efectuar un análisis más profundo de las estadísticas disponibles, antes de que se produzcan las premuras anuales por cumplir con los plazos impuestos a la auditoría. La naturaleza y magnitud del énfasis que se asigne a este análisis estadístico variarán de una auditoría a otra y, al respecto, no pueden darse reglas precisas. El propósito es: a) asegurarse de la precisión del sistema contable a través de la razonabilidad y consistencia de la variedad de estadísticas, informes, comparaciones, presupuestos, análisis, etc., que suministran la mayoría de las empresas; y b) descubrir en esos informes y estadísticas cualquier relación anormal o inesperada que necesite ser investigada mediante una auditoría adicional. Esto podría denominarse "énfasis estadístico brinda al auditor información de importancia con mayor rapidez que el examen de grandes muestras de documentos.

La razón de que se deja el análisis estadístico para la segunda etapa de la auditoría analítica se funda en que la mayor parte de los resultados del año estarán en ese entonces disponibles para su consideración. Sin embargo, la razón para hacer este análisis antes de completar la investigación de las deficiencias, consiste en que cualquier anomalía manifiesta

ta en las estadísticas puede utilizarse como base para rectificar o ampliar la investigación de la auditoría donde corresponda. Si bien la concepción de esta parte de la auditoría debe quedar librada a la iniciativa del auditor, es factible -- ofrecer algunas sugerencias. Por supuesto que el análisis debe limitarse a lo que es posible hacer en un período razonable. Ciertos cálculos podrían ser de fácil realización en un tipo de trabajo y casi imposibles en otros. Por lo tanto, las siguientes sugerencias no son invariables ni necesariamente completas.

Los niveles de cuentas a cobrar pueden compararse con -- las condiciones de crédito. Es decir, el número de días de -- venta anterior dentro del total de cuentas a cobrar al fin de cualquier mes, debería estar razonablemente relacionado con -- las condiciones de crédito y con el conocimiento de la proporción de clientes que hacen uso de documentos (los cuales pueden computarse partiendo de la cifra de gastos por descuentos de caja). Los niveles de inventarios pueden compararse con -- los tiempos-guía de compra, con los ciclos de producción y -- con las políticas de aprovisionamiento de productos terminados. Por ejemplo, el número de días de consumo subsiguientes de materiales en existencia al cierre de cualquier mes debe -- estar razonablemente relacionado con los tiempos-guía promedio utilizados en las compras. El número de días de costo sub -- siguiente de productos terminados en existencia al cierre de cualquier mes, en trabajos en proceso, debe estar razonable -- mente relacionado con el promedio del ciclo de producción -- multiplicado por el promedio del estado de terminación o elaboración. El número de días de costo subsiguiente de ventas -- en existencia al cierre de cualquier mes debe estar razonable -- mente relacionado con las políticas de aprovisionamiento de -- inventarios. La ganancia bruta mensual (total o por línea de producto) puede compararse con el promedio de la ganancia bruta de una muestra de embarques o despachos. Los costos de mano de obra informados pueden compararse con la tasa media -- de salarios por tiempo multiplicada por el número de empleados. Si se utiliza un sistema de costos standard, deben analizarse y explicarse todas las variaciones importantes. Si los -- totales de unidades físicas de producción y ventas están disponibles (por ejemplo, número de artículos, toneladas, barriles, galones, etc.), pueden multiplicarse por el costo medio o por el precio de venta, comparando luego el resultado con -- los informes sobre el costo de producción o las ventas. Todas las variaciones importantes del presupuesto deben analizarse y explicarse. Debe indagarse también cualquier tendencia fuera de lo común (por ejemplo, aumentos en las comisiones por -- ventas durante un período de baja de ventas). Finalmente, debe investigarse cualquier otra cifra incompatible o contradictoria observada en la revisión de los estados mensuales, en -- los informes por excepción de la gerencia o en la revisión -- panorámica de los registros contables.

En todos los pasos anteriores el auditor debe tratar de comprobar la concordancia de una cifra con otra (por ejemplo, cuentas a cobrar, ventas y términos de crédito) o de una cifra con hechos conocidos (por ejemplo, costos de mano de obra con número de empleados), en lugar de comparar simplemente una misma cifra en dos períodos diferentes (el costo de mano de obra de un mes en el correspondiente al mes anterior). La comparación con períodos anteriores es un paso útil, pero no suficiente, ya que en todos los períodos puede faltar un mismo dato o existir una discrepancia similar.

En algunos trabajos, el análisis estadístico total sólo tomará muy poco tiempo. En otros, el análisis -principalmente de las desviaciones de lo presupuestado- puede justificar el empleo de una mayor porción del tiempo total de la auditoría. Por supuesto que el auditor puede preparar un resumen adecuado de los análisis, comparaciones y cálculos realizados y de las conclusiones extraídas. Ocasionalmente, puede hallarse -- contradicción o anomalía para la cual no se pueda dar ninguna explicación satisfactoria. Puede necesitarse, entonces, para resolver el problema una investigación adicional de auditoría (en vez de simples comparaciones y cálculos). En estos casos, el problema y la investigación planeada deberían incorporarse a la investigación de deficiencias, dejándose constancia en la hoja de seguimiento de deficiencias. Por ejemplo, una variación no explicada en la cantidad de mano de obra puede sugerir la existencia de un control pobre sobre la mano de obra directa y requerir una investigación para determinar si se registran en más las cantidades producidas a destajo. En cierto sentido, hasta que se la aclare, una variación no explicada es una deficiencia evidente, como también lo es una deficiencia de la estructura del sistema observada en los flujogramas.

## 7.2 INVESTIGACION DE DEFICIENCIAS.

La investigación de deficiencias, delineada durante la auditoría de sistemas y revisada luego, puede ahora llevarse a cabo. Debe incluir todo trabajo adicional necesario para -- abarcar las discrepancias estadísticas no resueltas (según se indicó anteriormente). Los resultados deben entonces resumirse en la hoja de seguimiento de deficiencias (figura 7). Cuando se encuentran errores al realizar la investigación de deficiencias, puede ser necesario extender la amplitud del trabajo para resolver el problema de una manera u otra. Debe recordarse, empero, que el propósito es establecer si en el año se ha producido o no una cantidad significativa de errores. Los resultados hallados en la investigación de deficiencias pueden también necesitar la modificación de las correcciones propuestas al programa de auditoría de estados financieros.

### 7.3 EXAMENES COMPLEMENTARIOS

Ahora es posible efectuar exámenes complementarios, deli-  
neados durante la auditoría de sistemas y luego revisados, de-  
biendo resumirse adecuadamente los resultados (figura 8). Si  
se encuentran errores, éstos deben registrarse en los papeles  
de trabajo y debe reconsiderarse la evaluación del control -  
interno. Estos exámenes se hacen en áreas donde se consideró  
que el control interno era satisfactorio. La existencia de --  
errores significa que se infirieron conclusiones equivocadas  
y que alguna parte del sistema no funciona de la manera su---  
puesta. Esto, a su vez, podría indicar una deficiencia más di-  
fícil de solucionar que los errores específicos hallados. A -  
pesar de todo, si se encuentran errores (utilizando para tal  
fin un criterio adecuado acerca de lo que constituye un ----  
"error" significativo) el auditor no debería extender el exa-  
men complementario, sino reconsiderar la evaluación del con-  
trol interno. Si esto, a su vez, revelase alguna deficiencia,  
debe dejar constancia de ella en el correspondiente boceto de  
diagrama e incluir en la investigación de deficiencias (o en  
las correcciones del programa de auditoría de estados finan-  
cieros) los procedimientos adecuados para cubrir el riesgo de  
que se produzcan errores significativos con motivo de dicha -  
deficiencia.

#### Indagación acerca de cambios en los sistemas:

El auditor debe inquirir a los empleados de la organiza-  
ción si desde la realización de la anterior labor de audito-  
ría de sistemas, han ocurrido en el personal o en los siste-  
mas, cambios que puedan afectar el control interno. Por su---  
puesto que esta averiguación no debe tener la misma amplitud  
que una auditoría completa de sistemas, porque es imposible -  
intentar a cada momento la verificación del sistema en vigor.  
Sin embargo, la verificación debe ser suficiente como para de-  
terminar si desde entonces ha desaparecido algún elemento sig-  
nificativo de control interno presente al realizarse la ante-  
rior auditoría de sistemas. Si así fuera, debe proyectarse y  
llevarse a cabo una investigación adecuada de deficiencias. -  
Mientras que cualquier disminución del control interno debe -  
ser encarada por medio de una adecuada investigación de defi-  
ciencias, no se debe confiar en ningún incremento del control  
interno. Esto es así porque el nuevo sistema en vigor no que-  
dará verificado completamente hasta que se realice la audito-  
ría de sistemas del año siguiente. (Estos aspectos son de me-  
nor importancia para el auditor interno, ya que probablemente  
a éste le resulte más fácil mantener actualizados los flujo-  
gramas y la revisión de sistemas que al auditor externo).

#### Tratamiento informal de las recomendaciones:

Una vez terminada la auditoría de seguimiento, el audi--

tor puede (utilizando una discreción razonable) tratar, con los empleados a quienes pudiese afectar, los comentarios y sugerencias expuestos en el proyecto de memorándum. El propósito de esto es de asegurar que las sugerencias sean realistas y factibles cuando el auditor las presente formalmente a su cliente. Si propone un nuevo procedimiento, el auditor debe asegurarse de que realmente sea posible cumplirlo sin provocar nuevos problemas. Si propone la eliminación de algún procedimiento antiguo, debe asegurarse de que se hayan considerado todos los efectos de su eliminación y de que ella resuelva todos los problemas. A esta altura, todas las conversaciones serán de tanteo e informales, y en un nivel no demasiado importante. El objetivo no es el de revisar el memorándum, si no el de tratar las posibilidades de los cambios propuestos, utilizando, por supuesto, medios de razonable discreción que impliquen: a) evitar una crítica indebida del sistema presente, y b) abstenerse de dar explicaciones innecesarias a los empleados en lo referente a cuanta deficiencia sea susceptible de aprovecharse. Las conversaciones pueden indicar un número de obstáculos u objeciones a los cambios propuestos en el proyecto de memorándum. El auditor puede estar de acuerdo con algunas de estas objeciones, en cuyo caso debe corregir el proyecto, y puede juzgar también que otras no son válidas. En estos casos puede ser útil responder por anticipado a las objeciones en el memorándum, y explicar cómo pueden solucionarse las dificultades evidentes.

CONCLUSION

En la figura 3 se dió un ejemplo del diseño básico de la auditoría analítica, y en el capítulo 3 se expuso su teoría general. Los capítulos siguientes se dedicaron a estudiar con considerable detalle, las técnicas del trazado de flujogramas y los diversos pasos que comprenden la auditoría de sistemas y la auditoría de seguimiento, para los sistemas manuales. Esta descripción del enfoque de la auditoría analítica, ¿está de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas?

8.1 CONFORMIDAD CON LAS NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS.

No puede haber mucha discusión acerca de la necesidad de la evaluación del control interno por parte del auditor como parte integral del trabajo de la auditoría. La importancia de dicha evaluación ha sido aceptada durante muchos años por la profesión de auditor. Entre las normas de auditoría generalmente adoptadas por el American Institute of Certified Public Accountants (Instituto Norteamericano de Contadores Públicos-Diplomados), la segunda norma de trabajo in situ dice:

"Deben hacerse un estudio y una evaluación adecuados del control interno existente, como base para confiar en éste y para determinar la correspondiente extensión de los exámenes a que han de sujetarse los procedimientos de auditoría" (1).

La enunciación de Normas y Procedimientos de Auditoría formulada por el Comité sobre Procedimientos de Auditoría del mismo instituto, también establece:

"Cuando sea posible, la revisión del control interno por parte del auditor independiente puede realizarse como una fase separada del examen, preferiblemente en una fecha intermedia anterior al cierre del ejercicio, mediante la aplicación de los procedimientos de auditoría adecuados, dirigidos y -- particularmente a la evaluación de la efectividad del sistema del cliente. Cuando esto no sea posible, la revisión se hará generalmente junto con otras fases del programa de auditoría. Debe dejarse constancia adecuada de la revisión realizada por el auditor independiente".

Puede advertirse que el enfoque de la auditoría analítica que se ha esbozado en este libro está de acuerdo con las anteriores proporciones, por las siguientes razones:

1. Al iniciarse la auditoría analítica se lleva a cabo una revisión del sistema, de la cual se deja constancia en los flujogramas. Por lo tanto, se efectúa un estudio apropiado del control y éste queda documentado.

2. Inmediatamente después se hace una revisión o auditoría "de través" para probar que el sistema diagramado está realmente funcionando, es decir, para evaluar la efectividad del sistema del cliente. También se deja constancia en los flujogramas de esta auditoría de sistemas.

3. Los cursogramas ayudan a la efectiva evaluación del control interno existente, facilitando la ubicación de las deficiencias.

4. La investigación se dirige específicamente a las deficiencias de control descubiertas durante la auditoría de sistemas. Por ende, no puede cuestionarse que la revisión del control define el alcance de la auditoría como corresponde. También se tiene en cuenta que los resultados de la investigación de deficiencias pueden llevar a modificaciones en los pasos de la auditoría de estados financieros, donde corresponda.

5. La extensión inicial de los exámenes es, en la auditoría de sistemas, muy limitada, pero esto es coherente con una asignación inteligente del esfuerzo de la auditoría. Las áreas satisfactorias están sujetas cada año a exámenes limitados de la auditoría de sistemas, además de los "exámenes complementarios de procedimientos", más extensos, efectuados sobre una base cíclica, con el objeto de confirmar el juicio que el auditor tenga del control. Las áreas defectuosas están sujetas cada año a una investigación cuidadosa de deficiencias, para establecer si se ha producido algún error importante a causa de las deficiencias observadas. En otras palabras, el estudio y la evaluación del control interno se utilizan al máximo, a efectos de determinar "la correspondiente extensión de los exámenes a que han de sujetarse los procedimientos de auditoría".

La auditoría y el diseño de flujogramas no involucran, pues, cambios en los principios sino simplemente un nuevo mecanismo para cumplir de manera más eficiente con estos principios aceptados.

(1) American Institute of Certified Public Accountants, - Auditing Standards and Procedures, 1963.

## 8.2 CUANDO PUEDE UTILIZARSE LA AUDITORIA ANALITICA

El enfoque de la auditoría analítica descrito en los capí

tulos anteriores puede aplicarse a todos los trabajos de auditoría excepto a los más pequeños. Cuando existe un sistema -- formal de procedimientos de oficina y de control interno, una auditoría eficaz debe confiar en los controles vigentes, lo cual, a su vez, implica realizar alguna auditoría corriente o analítica para evaluar su confiabilidad. Cuanto más grande y complejo es el sistema, más esencial se torna tener esa confianza. El tamaño del sistema da lugar, por lo general, a un sistema de control más vulnerable, mientras que la complejidad del sistema lleva a un derroche mayor de tiempo en la auditoría, si se deja de lado la confiabilidad del sistema.

En la auditoría analítica, el auditor deposita confianza en el control estructural, es decir, en el diseño del sistema, la división de tareas, los controles contables, etc. Por supuesto que puede haber una cantidad de deficiencias en el sistema, pero de ser así, éstas deben investigarse como parte -- normal de la auditoría analítica, tal como se señaló en los capítulos precedentes. En otras palabras, siempre que exista la estructura básica de un sistema de control, el auditor debe poder depositar en él suficiente confianza como para que no sea necesario examinar todas las operaciones del año. Cuando esto es así, el enfoque de la auditoría analítica puede -- constituir una manera más profunda y, a largo plazo, más eficiente, de evaluar el control que la que consiste en revisar en detalle las operaciones de uno o dos meses. Es probable -- que esta situación se presente en todas las auditorías grandes y medianas, y en algunas auditorías pequeñas.

Sin embargo, en muchas auditorías muy pequeñas hay poco control normal o estructural (2). Por ende, la evaluación de control mediante flujogramas tendría poco sentido cuando dicho control no existe. Cuando el personal de oficina, por -- ejemplo, sólo consta de un gerente de oficina, un tenedor de libros, no hay sistema de controles suficiente por sí mismo -- para asegurarle al auditor la confiabilidad de los registros contables. Esto no quiere decir que no exista ningún control, sino que probablemente los controles no sean suficientemente completos como para que el auditor pueda depositar confianza en ellos. Aun cuando pudiera existir alguna división apropiada de tareas, con frecuencia el sistema podría ser tan informal que esta división no siempre sería efectiva. Mucho podría depender de la supervisión personal del gerente de oficina, -- pero ese control personal no se presta al análisis mediante flujogramas. En estos casos, la opinión del auditor sobre -- la precisión de los registros contables debe inferirse, no de la eficacia del sistema de control, sino del conocimiento que aquél tenga de la precisión de una gran cantidad de operaciones registradas; en otras palabras, de su teoría acerca del -- resultado final. Por lo común, esto significa realizar la auditoría de todas las operaciones dentro de un determinado período, enfoque que, por lo tanto, podría denominarse auditoría

de período. Este puede variar desde un mes, para el promedio de las auditorías pequeñas, hasta varios meses en algunas ocasiones, para las auditorías muy pequeñas.

Por supuesto que el tamaño no es el verdadero factor determinante para la elección del enfoque de la auditoría. Puede ocurrir que algunos sistemas relativamente pequeños revelen un control interno excelente, mientras que ciertos sistemas más grandes tengan un control interno extremadamente pobre. En general, puede decirse que sería eneficaz llevar a cabo una auditoría analítica cuando no existe control o cuando el volumen de operaciones es demasiado pequeño como para que se justifique el tiempo requerido para efectuar el análisis de los gramas. Sería igualmente ineficaz realizar una auditoría de período cuando el control fuera satisfactorio y cuando el volumen fuese tan grande que resultara excesivo el tiempo requerido para revisar todas las operaciones del período que se someten a examen.

(2) Los próximos párrafos se refieren principalmente a las auditorías externas. Las organizaciones donde se emplean auditores internos son de un tamaño tal que resultan apropiadas las técnicas de la auditoría analítica. Por lo tanto, el auditor interno no se verá precisado, por lo general, a optar entre la "auditoría analítica" y la "auditoría de período".

### 8.3 VENTAJAS DE LA AUDITORIA ANALITICA

A lo largo de este libro se ha descrito la auditoría analítica como un enfoque de la auditoría orientado hacia los sistemas, y la mayoría de las ventajas de dicho enfoque se han señalado o inferido en el curso de la explicación sobre cómo se utiliza esa técnica. Sin embargo, puede ser útil concluir con un breve resumen. Las ventajas inherentes a un enfoque orientado hacia los sistemas son:

- a) Una mejor comprensión de la empresa del cliente y del sistema contable.
- b) Una apreciación más completa del sistema de control interno.
- c) Evitar el riesgo de un tratamiento superficial y rutinario al que puedan conducir los extensos cuestionarios de procedimientos y las largas listas de procedimientos de revisión.
- d) La elaboración de recomendaciones más valiosas y realistas para los clientes, sobre el control interno

y la eficiencia del sistema.

- e) La mayor utilización de iniciativa por parte del personal de auditoría que realiza el trabajo.
- f) Una asignación más racional del tiempo de la auditoría en las áreas de contabilidad que necesitan atención.
- g) Menores posibilidades de efectuar revisiones formales o rutinarias sin comprender su finalidad.
- h) Una mejor recepción, por parte del cliente, de la labor del auditor, a causa de la mayor productividad -- del tiempo empleado para la auditoría y de la mejor -- información impartida al personal nuevo de auditoría.

Claro está que estas ventajas no se obtienen sin dedicar tiempo y esfuerzo, y es evidente que se requiere un mayor -- adiestramiento del personal cuando se emplea esta técnica. -- Además, existe una gran necesidad de asegurarse de que todos -- los pasos del programa de auditoría se hayan llevado a cabo -- debidamente. Puede verse en la figura 3 que el dibujo de los diagramas, si bien constituye la clave de la auditoría, es -- apenas el comienzo de ésta. Puede considerarse que la diagramación es como la octava parte de un iceberg, la que es visible en la superficie. Las otras siete octavas partes representan lo que realmente importa; el análisis del control (una -- vez que el sistema ha sido diagramado) y la investigación de las deficiencias (una vez que éstas han sido analizadas). Sin estos pasos el diseño de flujogramas sería de por sí inútil, -- pues los diagramas son sólo un medio y no un fin. Como cualquier técnica minuciosa, la auditoría analítica es peligrosa si se analiza mal. Empero, si se la aplica en la forma debida, por medio de personal inteligente de auditoría que esté adecuadamente adiestrado, se evitan esos peligros y se logran -- muchas ventajas. La técnica sirve, pues, como un enfoque extremadamente eficaz para la auditoría y mucho más estimulante para el personal de auditoría que la emplea. Este último aspecto puede ser de considerable significación a medida que la profesión continúe procurando incrementar la cantidad y la calidad de los estudiantes que ingresan en sus filas.

Resumiendo, el trazado de flujogramas plantea importantes desafíos y beneficios potenciales. Es de esperar que el -- profesional comprenda, como ya lo han hecho muchos, que la -- auditoría analítica puede aplicarse con éxito en la práctica, y que las ventajas que pueden obtenerse compensan sobradamente el esfuerzo que se requiere para dominar su técnica.

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

1. ANALYTICAL AUDITING BY R.M. SKINNER Y R.J. ANDERSON. CANADA.
2. AUDITORIA DE OPERACIONES SALVADOR OBIETA LOPEZ Y JOSE LUIS CASTILLO RODRIGUEZ. MEXICO.
3. AUDITORIA ANALITICA ENRIQUE BOCARDI Y GRACIELA MORA. ARGENTINA
4. SEMINARIO DE AUDITORIA DE OPERACIONES INSTITUTO DE ESPECIALIZACION DE EJECUTIVOS A.C. MEXICO.
5. NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS. MEXICO.
6. SISTEMAS Y PROCEDIMIENTOS VICTOR LAZZARO. MEXICO.

## APENDICE I

### INFORME DE AUDITORIA ANALITICA

#### DESCRIPCION

(Que deberá completarse una vez concluida la auditoría de sistemas).

He preparado o actualizado una descripción de los negocios del cliente como paso preliminar para mi revisión de los sistemas.

He preparado o actualizado un organigrama breve del personal del cliente.

He pasado revista a los sistemas junto con los respectivos empleados, siguiendo el curso de unas pocas transacciones a través de todos los pasos de cada sistema, y he preparado o ajustado nuestros flujogramas con el objeto de documentar los sistemas y mi auditoría de sistemas.

He considerado el sistema de control interno a la luz de los flujogramas, de mi auditoría de sistemas, de la hoja-guía de preguntas recordatorias y de nuestras anteriores recomendaciones hechas al cliente. He descripto todas las deficiencias evidentes, los errores descubiertos y las ineficiencias incluidas en los bocetos de diagrama, y he completado las secciones de evaluación en las hojas-guía.

He registrado la estadística de volumen del año en el resumen de volúmenes.

He hojeado, dentro de las posibilidades y necesidades prácticas, los libros de contabilidad correspondientes al ejercicio cerrado el...

He revisado los seguros de fidelidad, contra incendio y otros contratados por el cliente, y he completado los cuestionarios sobre fianzas de fidelidad y cobertura de incendios. Otras coberturas consideradas fueron...

He revisado los informes y procedimientos del departamento de auditoría interna (si existe) y los he tomado en cuenta en mi evaluación del control interno.

He tomado todas las deficiencias evidentes descriptas en los bocetos de diagrama, las he resumido en la hoja de seguimiento de deficiencias, y he esbozado una investigación de --

deficiencias y/o un programa corregido de auditoría de estos financieros, con el objeto de compensar estas deficiencias (tomando en cuenta todos los informes y procedimientos del departamento de auditoría interna).

He propuesto también cuatro exámenes complementarios (eligiendo muestras diferentes de las del año anterior) en las áreas donde los controles parecían adecuados, con el objeto de confirmar mi evaluación de los controles.

He preparado un borrador de memorándum de recomendaciones para cubrir las deficiencias evidentes y las ineficiencias resumidas en los bocetos de diagrama. Durante la auditoría, he informado a la dirección acerca de toda recomendación fundamental que debía ser considerada inmediatamente. También se incluyen en el archivo las copias de los memorándums pertinentes de los años anteriores, y he indicado en ellos el resultado práctico de cada una de tales recomendaciones anteriores.

He informado oralmente al cliente acerca de todo error importante descubierto y también respecto de las deficiencias menores o de las deficiencias del sistema que he juzgado de interés para que él las encarara inmediatamente. Todas las sugerencias orales de importancia han sido, asimismo, incorporadas al borrador del memorándum de recomendaciones.

He completado las secciones pertinentes de los cuestionarios sobre impuestos a las ventas y a la renta, y las he archivado a continuación de mi borrador del memorándum de recomendaciones. Toda recomendación sobre impuestos surgida de esta revisión ha sido también incorporada a mi borrador del memorándum de recomendaciones.

He completado un resumen de tiempo de la auditoría, hasta la fecha, incluyendo un presupuesto sugerido (mediante un flujograma individual) para el próximo ejercicio.

He enumerado toda nota no aclarada en...

Se han producido los siguientes cambios significativos en:

- I) Las operaciones del cliente...
- II) Los sistemas del cliente...

Durante mi revisión he advertido las siguientes incongruencias en la aplicación de los principios contables:...

Durante mi revisión he advertido los siguientes ítem que usted quizá tenga interés de conocer:...

FECHA.....

AUDITOR-JEFE

Archivo: revisado.  
Borrador de memorándum de recomendaciones: revisado.  
Investigación propuesta de deficiencias: aprobada.  
Exámenes complementarios propuestos: aprobados.

FECHA.....

GERENTE-SUPERVISOR

## APENDICE II

### INFORME DE AUDITORIA ANALITICA

#### DESCRIPCION

(Que deberá completarse una vez concluida la auditoría de seguimiento).

Además, he hojeado, dentro de las posibilidades y necesidades prácticas, los libros de contabilidad al período de.... a.....

He considerado la coherencia de los datos estadísticos y financieros y he seguido toda discrepancia evidente hasta que dar satisfecho, según queda indicado, excepto:.....

He llevado a cabo la investigación de deficiencias (incluyendo el trabajo adicional necesario para no pasar por alto ninguna discrepancia estadística no resuelta). Los resultados y mis conclusiones se esbozan en .....

He dejado constancia, sobre la cubierta del archivo de la auditoría de estados financieros del ejercicio anterior, de todo paso rectificado de auditoría de estados financieros indicado en la hoja de seguimiento de deficiencias.

También he preguntado a funcionarios de la empresa si se han producido cambios en el personal o en los sistemas que pudieran afectar al control interno; cuando se manifestaron otras deficiencias, las he considerado en la investigación de deficiencias.

He llevado a cabo los cuatro exámenes complementarios en las áreas en que el control parecía adecuado. Los resultados y mis conclusiones (incluyendo la reconsideración de mi anterior evaluación del control, si se hubieran hallado errores) se sintetizan en.....

He tratado los comentarios y sugerencias hechos en nuestro borrador de memorándum con los empleados de la empresa -- que podrían ser afectados por ellos (utilizando, al efecto, una razonable discreción), dejando constancia de sus respuestas, así como de más sugerencias de modificación resultantes, en el borrador de memorándum.

He completado el resumen de tiempo y el presupuesto sugerido para el próximo ejercicio.

He enumerado toda nota no aclarada en .....

He revisado todos los archivos de la auditoría de operaciones de las sucursales, y los he tomado en cuenta, cuando fue necesario, para la investigación de deficiencias y en el memorándum de recomendaciones.

Durante mi auditoría de seguimiento he advertido los siguientes ítem adicionales, en los que usted quizá tenga interés.

FECHA.....  
AUDITOR-JEFE

Investigación de deficiencias: revisada.  
Exámenes complementarios: revisados.  
Memorándum de recomendaciones emitido y su copia: archivados.

FECHA.....  
GERENTE-SUPERVISOR

APENDICE III

HOJA-GUIA PARA VENTAS, CUENTAS A COBRAR Y COBRANZAS

=====

INDICE DE SECCIONES

- B1-
- B2-
- B3-
- B4-

Guia para el Trazado de Flujoqramas

Asegurarse de que los flujogramas abarquen todos los tipos de transacciones - que impliquen diferencias significativas en los procedimientos. Considerar:

1. El tipo de pedido  
Por teléfono, por escrito, hecho por el vendedor; a crédito, por contrarrembolso, al contado.
2. El tipo de cliente  
Nacional, extranjero; consumidor, -- distribuidor; consignatario, compañía afiliada.
3. El tipo de expedición  
Ubicación del local de expedición, - almacenamiento; tipo de acarreador, - transporte por el cliente directa, - del proveedor al cliente;  
Completa, parcial, demorada;
4. El tipo de producto.  
En existencia, bajo especificaciones; clase de producto.
5. Varios  
Ventas de activos fijos, ventas de - rezago, ventas a empleados.

Resumen de los sistemas

EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

(Las respuestas afirmativas representan deficiencias evidentes)

1. ¿Puede expedirse mercaderías sin facturar?

Considerar:

- a) ¿Existe un seguimiento independiente - de la correlatividad de los números de las Órdenes de venta y expedición?
- b) La expedición y la facturación, ¿están separadas de las cobranzas?
- c) ¿Existe un control sobre el acceso al local de expediciones?
- d) ¿Existen ventas no rutinarias: rezago, activos fijos, mercaderías en consignación, ventas a empleados, "envíos directos" del proveedor al cliente?

2. ¿Pueden despacharse mercaderías aunque haya riesgo de incobrabilidad?

Considerar:

- a) ¿Existe seguimiento independiente de - la expedición?

3. ¿Pueden facturarse las ventas sin ser contabilizadas?

Considerar:

- a) ¿Existe seguimiento independiente de - la correlatividad numérica de las facturas?

Asegurarse de que los flujogramas -- abarquen todas las fases significativas de cada transacción, por ejemplo:

Cotización, determinación de precios, fijación de precios, impuesto a las ventas, flete de envío, costos, devoluciones, tipos de notas de crédito, descargos, procedimientos de cuentas a cobrar, control de créditos, cobranzas, descuentos, etc.

turas de venta?

b) ¿Se relacionan los números de órdenes de expedición o de venta con los documentos procesados a través de su mayorización en cuentas a cobrar o a través de su registración en el resumen de ventas?

c) La facturación, ¿está separada de las cuentas a cobrar?

d) La facturación total diaria, ¿es fuente directa de mayorización en el mayor general?

e) ¿Se concilia la facturación total diaria con las mayorizaciones totales de cuentas a cobrar?

4. ¿Puede acreditarse impropriamente las -- cuentas a cobrar?

Considerar:

a) La aprobación de las notas de crédito prenumeradas, ¿es independiente de los empleados de cuentas a cobrar?

b) ¿Existe un adecuado respaldo para las notas de crédito?

c) ¿Se aprueban independientemente los - descargos por cuentas incobrables?

5. ¿Es posible el "trasapelamiento"?

Considerar:

a) ¿Se hace un listado de saldos de cuentas a cobrar, determinación de la antigüedad de deudores, revisión de deudores y seguimiento de cuentas morosas, con independencia del empleado - de cuentas a cobrar?

b) ¿Se revisan y despachan los estados - de cuentas de deudores, independiente

- mente de los empleados de cuentas --  
a cobrar?
- c) Las objeciones de los clientes, ¿son  
seguidas independientemente?
6. ¿Pueden recibirse pagos y no depositar-  
se?  
Considerar:
- a) ¿Están separadas las funciones del -  
cajero y de registración en el mayor  
de cuentas a cobrar?
  - b) ¿Se les pone a los cheques el sello  
"sólo para depositar", cuando se ---  
abre la correspondencia? ¿El banco lo  
acepta sólo para depositar?
  - c) ¿Se hacen listas de las cobranzas --  
por correo recibidas directamente --  
por el cajero, o se extraen totales  
de control inmediatamente después de  
su recepción?
  - d) Los depósitos, ¿se revisan y efectúan  
con prontitud?
  - e) ¿Se controlan las cuentas de depósi-  
tos de las sucursales?
7. ¿Pueden pasar inadvertidas las cuentas  
morosas?  
Considerar:
- a) ¿Se determina la antigüedad de los -  
saldos?
  - b) ¿Se realiza un seguimiento indepen-  
diente?
8. ¿Pueden ocurrir errores de facturación?  
Considerar:
- a) ¿Se efectúa la revisión de precios, -  
cantidades y prórrogas?
  - b) ¿Se utiliza una lista de precios ---

standard? ¿Se autorizan las excepciones?

9. ¿Pueden malversarse los fondos provenientes de ventas al contado?

Considerar:

- a) ¿Existe un registro de facturas con copias protegidas, o existen recibos prenumerados?
- b) ¿Se realizan revisiones independientes de las facturas prenumeradas con el libro de Caja?
- c) ¿Se revisan las cobranzas de los distribuidores, ventas, contrarreembolso, etc.?

10. ¿Puede advertirse la falta de recibos por cobranzas varias?

Considerar:

- a) ¿Aparecen como cuentas a cobrar o se revisan las cobranzas independientemente?

EVALUADO POR.....

HOJA-GUIA PARA COMPRAS-CUENTAS POR PAGAR

=====

AÑO 19..

Resumen de los sistemas

INDICE DE SECCIONES

- C1-
- C2-
- C3-
- C4-

Gufa para el Trazado de Flujogramas

Asegurarse de que los flujogramas abarquen todos los tipos de transacciones - que impliquen diferencias significativas de procedimientos. Considerar:

1. El tipo de pedido  
- origen del pedido, pagos varios.
2. El tipo de proveedor  
- nacional, extranjero, comprado en consignación, compañía afiliada.
3. El tipo de expedición  
- ubicación del local de recepción;  
- aérea, por ferrocarril, por camión, transporte por el cliente.  
- completa, parcial.
4. El tipo de producto  
- en existencia para reventa, materia prima, suministro para fábrica, - suministro para oficina, servicios.
5. Varios  
- activos fijos, compras por caja chica, transferencia de fondos.

EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

(Las respuestas afirmativas representan deficiencias evidentes).

1. ¿Pueden comprarse bienes sin autorización?  
Considerar:
  - a) ¿Se aprueban los pedidos de compra y las órdenes de compra?
  - b) ¿Los registros de compras están separados de la recepción y de las cuentas a pagar y los registros de inventarios?.
2. ¿Pueden registrarse cuentas a pagar si los bienes no se han recibido?  
Considerar:
  - a) ¿Está separada la recepción de bienes de las compras, las cuentas a pagar y el registro de inventarios?
  - b) ¿Se prepara un comprobante de recepción u otro documento escrito?
  - c) ¿Se efectúa una inspección adecuada y se hacen reclamaciones por las sumas faltantes en los envíos, etc?
  - d) Las facturas y los comprobantes de recepción, ¿se envían directamente a cuentas a pagar y no a compras?
  - e) ¿Se revisan las facturas de acuerdo con las órdenes de compra y los comprobantes de recepción?
  - f) ¿Se cancelan los documentos y los duplicados para evitar su reiterada utilización?

Asegurarse de que los flujogramas abarquen todas las fases significativas de cada transacción, por ejemplo:

- Pedido, recepción, revisión de cantidades; auditorías de facturas, - procedimientos de cuentas a pagar, devoluciones, débitos de proveedores, derechos, impuestos a las ventas, fletes de compra, pagos varios documentos, conciliación de cuentas bancarias, control de inventarios, etc.

- g) ¿Se investigan regularmente los documentos que carecen de las copias correspondientes?
- h) ¿Se revisan los fletes y se comparan las facturas respectivas con las compras?

3. ¿Pueden hacerse los pagos sin un adecuado respaldo?

Considerar:

- a) ¿Se aprovechan los descuentos?
- b) ¿Se revisan los casos en que se pagan facturas antes de ser enteramente válidas?
- c) ¿Se revisan los cálculos, sumas y de los cuentas?
- d) ¿Firman los pagos los funcionarios independientes de compras, de la recepción, de cuentas a pagar, y de la preparación de cheques?
- e) ¿El primer firmante examina los documentos que respaldan el pago, y da fe de que la documentación es completa?
- f) ¿Revisa los documentos de respaldo el segundo firmante?
- g) ¿Los cheques están protegidos antes de la firma y se controlan las planchas de firmas?
- h) ¿Los cheques se envían directamente por correo?
- i) ¿Se efectúan mensualmente balances de comprobación de cuentas a pagar?
- j) ¿Se efectúan conciliaciones bancarias independientes? ¿Los cheques se reciben directamente del banco?
- k) ¿Se aprueban las conciliaciones?
- l) ¿Se utilizan cheques prenumerados? --

- ¿Se verifica la correlatividad numérica? ¿Se controlan los cheques no utilizados?
- m) ¿Se controlan las transferencias bancarias?
- n) ¿No se emiten cheques al portador o de caja?
4. ¿Pueden hacerse pagos por compras que no son de rutina (p. ej. por servicios) sin que estén autorizados o debidamente respaldados?
5. ¿Pueden incurrirse en pasivos sin que se los registre?  
Considerar:  
a) ¿Se concilian los estados de cuenta de los proveedores?
6. ¿Pueden distribuirse cargos a cuentas indebidas?  
Considerar:  
a) ¿Se revisa la distribución de la orden de compra y de los comprobantes?
7. ¿Pueden malversarse los fondos de la caja chica?  
Considerar:  
a) Los fondos fijos, ¿son por cifras razonables?  
b) ¿Se aprueban y se cancelan los comprobantes?  
c) ¿Se efectúan arqueos periódicos?
8. ¿Pueden adquirirse activos fijos o disponerse de ellos sin una adecuada autorización y registro?  
Considerar:

- a) ¿Se aprueban las órdenes de trabajo -- para activos fijos y para las reparaciones importantes?
- b) ¿Se aprueban los costos que exceden lo presupuestado?
- c) ¿Existe un mayor detallado de activos fijos y se lo inspecciona periódicamente?
- d) ¿Se efectúan evaluaciones periódicas a efectos del seguro? ¿Es adecuada la cobertura?

EVALUADO POR.....

HOJA-GUIA PARA SUELDOS Y SALARIOS

=====

AÑO 19..

Resumen de los sistemas

INDICE DE SECCIONES

D1-  
D2-  
D3-  
D4-

Gua para el Trazado de Flujogramas

Asegurarse de que los flujogramas abarquen todos los tipos de transacciones - que impliquen diferencias significativas en los procedimientos. Considerar:

1. El método de cómputo  
-mensualmente, semanalmente, por hora, trabajo a destajo, método combinado: horas extras, tiempo parcial. -contrato de ejecutivos por prestación de servicios.
2. El método de pago  
-en efectivo, con cheque, pago por agente externo, transferencia bancaria. -adelantos, liquidaciones.
3. El tipo de empleados  
-diferentes prestaciones, divisiones, etc.

Asegurarse de que los flujogramas abarquen todas las fases significativas de cada transacción, por ejemplo:

EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

(Las respuestas afirmativas representan deficiencias evidentes)

1. ¿La planilla de haberes puede, de alguna manera, contener excesos?  
Considerar:
  - a) ¿La preparación de la planilla se hace fuera de la oficina de personal?
  - b) ¿Se revisan los cálculos? ¿Existe división y rotación de tareas?
  - c) ¿Se concilian independientemente los - totales con alguna planilla anterior o standard?
  - d) La firma de los cheques, ¿está separada de la distribución de los haberes?
  - e) Las funciones de los capataces y encargados de las planillas de pago ¿están separadas de la distribución de los haberes?
  - f) ¿Se identifica a los empleados, a los efectos de la distribución de los haberes?
  - g) ¿Se controlan los pagos no reclamados?
  - h) ¿Se efectúa una conciliación independiente de la cuenta bancaria, o se efectúa un muestreo de los recibos por pagos en efectivo con la planilla de haberes?
  - i) ¿Existe control presupuestario? ¿Se analizan las variaciones de mano de obra?
2. ¿Puede pagarse a los empleados el trabajo

- reclutamiento, terminación, cambios en el jornal o salario, registros de personas, tarjetas de reloj, tarjetas de trabajo, preparación de planillas de haberes, pago de haberes, distribución de costos por mano de obra y sueldos, retenciones, aprobaciones, etc.

no realizado?

Considerar:

- a) ¿Se utilizan tarjetas de reloj?
- b) ¿El capataz aprueba las tarjetas de trabajos a destajo?
- c) Los recuentos de unidades producidas en trabajo a destajo, ¿se concilian con los registros de producción y se revisan por medio de inventarios físicos parciales?
- d) ¿Se controlan los pagos extra, buscando la existencia de ítem deteriorados u otras posibilidades de contabilizaciones en exceso sobre lo real?
- e) ¿Se revisan las comisiones a los vendedores con los registros de ventas?

3. ¿Pueden ocurrir otros errores en el cálculo de la planilla de haberes?

Considerar:

- a) ¿Se autorizan las tarifas de salarios o los cambios en las tarifas asentadas en registros de personal?
- b) ¿Se notifican por escrito a la oficina o al encargado de la planilla las altas, bajas o terminaciones y los cambios de tarifas?
- c) ¿Un segundo empleado revisa los cálculos?
- d) ¿Se revisan las aprobaciones de las planillas y las distribuciones?
- e) ¿Existe un fondo fijo en bancos para pago de haberes?

EVALUADO POR.....

## HOJA-GUIA PARA REGISTRO DE COSTOS Y DE INVENTARIOS

=====

### Resumen de los sistemas

#### INDICE DE SECCIONES

- E1-
- E2-
- E3-
- E4-

#### Gua para el Trazado de Flujoqramas

Asegurarse de que los flujogramas y el cuadro de asientos básicos abarquen todos los tipos de asientos de costos que impliquen diferencias significativas en los procedimientos. -- Considerar:

1. Las ventas, compras y planillas de haberes.  
-procedimientos de costos para todas las transacciones diagramadas en las secciones B, C y D
2. Los registros de inventarios.  
-procedimientos de registros de inventarios.
3. El tipo de asiento de costo  
-asientos de producción; transferencias a productos en proceso, a productos terminados, etc.  
-cómputo de las variaciones, etc.  
-rezago, materiales de desecho, -- reducción del volumen de producción, modificación de órdenes.

### EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

(Las respuestas afirmativas representan deficiencias evidentes).

1. ¿Pueden perderse o ser sustraídos los ítem de existencias?  
Considerar:
  - a) ¿Existen encargados de depósito responsables? ¿Están cercados o cerrados los depósitos cuando corresponde?
  - b) Los registros permanentes detallados, ¿están separados de las existencias?
  - c) ¿Se efectúan listas de inventarios sobre la base de los registros? ¿Se efectúan recuentos periódicos?
  - d) ¿El encargado del depósito informa a los empleados de registros de existencias independientemente acerca de la recepción de productos del departamento de producción o de las compras a los proveedores?
  - e) ¿Se emplean notas de pedidos o existe alguna otra forma de control sobre la utilización de los bienes?
  - f) ¿Se controla los ítem cargados a gastos pero que siguen en existencia?
2. ¿Pueden consumirse o derrocharse los bienes en existencia sin que ello sea registrado?  
Considerar:
  - a) ¿Se controla si hay exceso de pedidos de materias primas?

- cómputo y asignación de gastos in directos.
- 4. El registro de costos
  - registro de costos unitarios efectivos o standard
  - método de corrección o actualización.
  - procedimientos para informes
  - comunicaciones con los departamentos de compras, ventas y contabilidad

- b) ¿Existen tolerancias disimuladas de -- faltantes de inventario, etc.?
  - c) ¿Se efectúan conciliaciones de los recuentos de producción?
  - d) ¿Se requiere un informe de rezago antes de su utilización?
  - e) ¿Se pesa el material de rezago y se revisan los ingresos provenientes de su venta?
  - f) ¿Se informa sobre los ítem obsoletos o de poco movimiento?
3. ¿Pueden cargarse ítem a producción en proceso sin que nunca se transfiera?  
Considerar:
- a) ¿Se contabilizan, por ejemplo, las entradadas a costos efectivos y los descargos a costos standard?
  - b) ¿Se registran todas las variaciones -- que corresponden?
4. La información producida por el sistema de costos, ¿es inadecuada a efectos de un --- control eficaz?  
Considerar:
- a) ¿Se utilizan standards actualizados y - confiables?
  - b) ¿Se efectúa el análisis de las variaciones?
  - c) Los gastos indirectos y otras asignaciones de costos, ¿son confiables?
  - d) ¿Existen controles presupuestarios?

EVALUADO POR.....

HOJA-GUIA PARA DIARIOS Y MAYORES

=====

AÑO 19..

Resumen de los sistemas

INDICE DE SECCIONES

F1-  
F2-  
F3-  
F4-

Gua para el Trazado de Flujoqramas

Asegurarse de que la sección abarque - todos los procedimientos contables significativos no descritos en las anteriores secciones. Considerar:

1. La mayorización  
todas las fuentes de mayorización - para las secciones B, C, D y E deben ser abarcadas.
2. Los asientos en el Diario  
- Diario general, subsidiario, asientos de resumen.

EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

(Las respuestas afirmativas representan deficiencias evidentes)

1. ¿Pueden ocurrir errores de mayorización o de suma en los mayores?  
Considerar:  
a) ¿Se preparan balances mensuales de comprobación?  
b) ¿Se concilian periódicamente las cuentas de control?
2. ¿Pueden registrarse asientos de diario incorrectos?  
Considerar:  
a) ¿Están adecuadamente justificados?  
b) ¿Están aprobados por el contador-jefe?
3. ¿Hay falta de controles contables o administrativos?  
Considerar:  
a) ¿Existe rotación de tareas y vacaciones regulares?  
b) ¿Se ha contratado un adecuado seguro de fidelidad? (Dar detalles)  
c) ¿Se utilizan manuales de contabilidad?  
d) ¿Existe un departamento de auditoría interna?  
e) ¿Los libros se llevan al día?  
f) ¿Existen controles presupuestarios?  
g) ¿Se controlan adecuadamente las operaciones de las sucursales?

- h) ¿Se producen informes internos para la dirección en forma oportuna?
4. Los cambios de procedimientos durante los períodos de gran actividad, de poca actividad, durante las vacaciones o por razones de enfermedad, ¿originan cambios significativos en el control interno?
5. ¿Existen áreas donde la falta de competencia de los empleados afecten significativamente al sistema de control interno?

EVALUADO POR .....