



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

**ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL
INTERNO POR CICLO DE TRANSACCIONES
PRACTICADO POR EL CONTADOR PUBLICO
I N D E P E N D I E N T E**

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

**QUE EN OPCION AL GRADO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A N**

**CARLOS ENRIQUE BRITO ALVAREZ
REYNA L. MACOTELA CRUZ**

**DIRECTOR DEL SEMINARIO:
C. P. JOAQUIN GOMEZ MORFIN**

1983



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis 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.
INTRODUCCION.	1
I.- Control Interno	4
a.- Generalidades	5
b.- Concepto	9
c.- Objetivos	13
d.- Elementos	19
II.-Control Interno por ciclos de transacciones	24
a.- Antecedentes	25
b.- Características	28
c.- Ventajas y desventajas	31
d.- Carácter normativo	35
e.- Importancia y necesidad	38
III.- Identificación de los principales ciclos de transacciones	41
a.- Ciclo de tesorería	46
b.- Ciclo de egresos	52
c.- Ciclo de producción	59
d.- Ciclo de ingresos	66
IV.- Metodología propuesta por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos para estudiar y evaluar el Sistema de Control Interno por Ciclos de Transacciones.	80

	Pag.
V.- Encuesta en Despachos de Contadores Públicos	94
CONCLUSIONES	114
BIBLIOGRAFIA	117

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

Los importantes cambios que se han venido originando en las empresas debido a su crecimiento en los últimos años, ha traído como consecuencia darle al control interno una importancia tal, que permita a la gerencia tener un cierto grado de confianza de que las operaciones que se efectúan, estén de acuerdo a los procedimientos establecidos y a los objetivos fijados.

De la misma forma como la administración de las empresas depositan su confianza en los controles internos, los Contadores Públicos deben evaluar esos controles para decidir en determinado momento si la entidad económica es susceptible de ser auditada o no.

El estudio y evaluación del control interno por ciclos de transacciones surge como una necesidad. Las empresas han crecido a tal grado que se hace necesario hacer el estudio en esta forma para proporcionarnos una ayuda más efectiva y un ahorro en tiempo estimado y real para la revisión en una Auditoría de Estados Financieros.

Los objetivos que se pretenden en esta investigación son los siguientes:

- Encontrar sus ventajas y desventajas.
- Su importancia.
- Sus características y diferencias con el sistema anterior.

- En donde se puede aplicar y quienes lo están aplicando.

La forma en que está dividido el presente trabajo es el siguiente:

Los primeros dos capítulos encausan el estudio y conocimiento teórico; el tercer y cuarto capítulo están enfocados en el aspecto práctico y el último capítulo es el resultado de la investigación en lo que se apoya lo redactado en los capítulos anteriores.

Queremos hacer énfasis que nuestro trabajo en ningún momento pretende ser limitativo, sino que es una pauta para el fomento de futuras investigaciones sobre este tema. Porque según la investigación pudimos darnos cuenta, que existe escasez de material escrito.

I.- Control Interno

a.- Generalidades

b.- Concepto

c.- Objetivos

d.- Elementos

a.- Generalidades

Debido al crecimiento de operaciones que han desarrollado las empresas, se hace necesario tener un buen sistema de control interno, considerando que en un principio se le otorgó al control interno como fin primordial y casi exclusivo el ser protector de negocios contra posibles fraudes. En la actualidad este concepto ha evolucionado mediante la evolución y comprobación de labores, dando un criterio más realista a este concepto dejando en segundo término el hecho de evitar fraudes, para convertirlo en un vigilante activo, pues el control interno solo da los mejores resultados en un negocio cuando éste se ha estructurado con el apoyo de la administración para ser dirigido correctamente.

El control interno va en línea paralela a una buena marcha tendiente a la obtención de eficientes resultados de los cuales se tiene información más realista, por consiguiente se encamina a proteger los bienes patrimoniales de la empresa.

Es recomendable que con bases suficientes y necesarias se informe y sugiera si un control interno es aplicable a una empresa y si éste está en condiciones de funcionar en el tipo de negocio de que se trate, considerando sobre todo las políticas preestablecidas, los volúmenes de operación y el monto aproximado de sus ingresos. No se debe olvidar que es necesario cuantificar mediante estimaciones o cálculos reales el riesgo de pérdida que podría tener una empresa

comparando los beneficios que reportaría el sistema de control interno destinado a eliminar riesgos, fraudes o malos manejos, ya que se debe dar prioridad a un principio del sistema que es la salvaguarda de los bienes patrimoniales de una empresa; por lo tanto hay que cuidar que disminuyan los costos.

Tener un buen sistema de control interno, ha llegado a adquirir tanta importancia que no sólo beneficia a la entidad para la mayor eficiencia de sus operaciones y en general para la buena marcha del negocio, sino también para efectos de solicitar una auditoría de Estados Financieros; reduciría costos por concepto de honorarios, además no se correría el riesgo de que en el Dictámen se presentara una salvedad o una abstención de opinión.

La responsabilidad de tener un adecuado sistema de control interno, le atañe exclusivamente a la administración y esta debe vigilarlo constantemente para irlo modificando cuando sea necesario.

El control interno debe ser visto desde el punto de vista de evaluación y de implementación.

Desde el punto de vista evaluativo hay que considerar el costo a erogar con el beneficio a obtener.

Desde el punto de vista de implementación se considerará el costo a erogar, el personal a reclutar y el seguimiento de las desviaciones localizadas.

Existen diferentes tipos de control interno:

- Contable
- Preventivo
- Administrativo

Sin embargo todos tienen como función evaluar:

- La razonable organización de la unidad empresarial.
- La adecuada solidez de los procedimientos administrativos.
- El personal idóneo.
- La vigilancia de los planes de acción.

El Licenciado en Contaduría es el profesional que implementa y evalúa un sistema de control interno, porque dentro del entrenamiento técnico que recibe y su capacidad profesional, adquiere los conocimientos necesarios.

b. - C o n c e p t o

Existen diversos conceptos sobre lo que es el control interno, pero realmente no hay una definición como existe en las ciencias técnicas o artes. El significado de la expresión " Control Interno " está dirigido a: inspección, comprobación, control y examen mediante la observación de una cosa, leyendo o analizándola para formarse un criterio si es o no correcta en el orden y forma requerida por las políticas de administración.

La mayoría de los diccionarios coinciden con el significado descrito en el párrafo anterior, ampliado por el significado general que se da a continuación:

" Tener bajo su dominio o reprimir algo", dominar, dirigir, etc. significa control. Asimismo, interno significa "dentro de".

Existen publicaciones, revistas y folletos que han sido escritos sobre el tema, utilizando diversas denominaciones:

" Comprobación interior ", "Control directivo", "Comprobación interna", "Control de la empresa", " Control financiero ", " Control presupuestario ", etc.

Esta expresión tiene origen en un anglicismo que indica la " acción y efecto de controlar ".

De acuerdo con nuestro criterio, hemos podido observar que de los diferentes autores y estudiosos del presente tema, no hay unificación de opiniones de las cuales se pudiera partir para dar una definición o una clasificación más detallada o más exacta, éste concepto es muy amplio; por eso a continuación transcribimos solamente unas definiciones sobre el control interno:

George E. Bennet, en su obra " El fraude, su control por medio de las cuentas " da la siguiente explicación:

"Un sistema de control interno puede definirse como la coordinación del sistema de contabilidad y de los procedimientos de oficina, de tal manera que un empleado llevando a cabo sus labores delineadas en una forma independiente, compruebe continuamente el trabajo de otro empleado hasta determinado punto que puede involucrar la posibilidad de fraude ".

Joaquín Gómez Morfín, en su obra: " El Control Interno en los Negocios" define al control interno de la siguiente manera:

" El Control Interno consiste en un plan coordinado de los empleados y los procedimientos establecidos, de tal manera que la administración de un negocio, pueda depender de estos elementos para obtener una información segura, proteger ade

cuadramente los bienes de la empresa, así como promover la eficiencia de las operaciones y la adhesión a la política administrativa prescrita ".

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su boletín E-02 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría tomados del estudio que realizó el Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores lo define de la siguiente manera:

" El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para la protección de sus activos, la obtención de información financiera correcta y segura, la promoción de eficiencia y la adhesión a la política prescrita por la Dirección ".

Dada la magnitud de las definiciones ya transcritas, podemos atrevernos a externar el siguiente concepto:

" El control interno es la base primordial de los métodos y planes coordinados con la organización que se adaptan a un ente económico para obtener información oportuna, eficiencia, previsión y razonabilidad de una empresa; todo adherido a las políticas y procedimientos establecidos por la administración."

c.- O b j e t i v o s.

Los objetivos de control interno, pueden ser de dos tipos; específicos y gerenciales:

- Específicos.

- . La obtención de información oportuna, útil y veraz, para poder tomar decisiones acertadas y elaborar programas adecuados que normen actividades futuras.
- . La protección de los bienes patrimoniales con el fin de ir previniendo posibles contingencias o descubriendo irregularidades existentes.
- . Promoción y obtención de eficiencia y seguridad en las actividades de la empresa, para mejorar el rendimiento de la misma, evitando desperdicios de tiempo o materiales.
- . Adhesión a las políticas prescritas por la empresa, para vigilar y fomentar el cumplimiento de las mismas y con ésto tener una buena administración.

- Gerenciales.

- . Proteger la inversión de los propietarios.
- . Hacer un esfuerzo inteligente para producir utilidades a los propietarios. Con un buen sistema de control interno se reeditarían utilidades no tan sólo

económicas, sino también sociales.

Para que resulte eficiente la fijación de objetivos, es necesario utilizar un procedimiento claro y definido, mediante un método se puede llegar a la obtención de resultados satisfactorios.

Para cumplir con esto, es necesario prever las variaciones y ajustes que en determinado momento se tengan que realizar en un ente económico, no importando aquí la magnitud o importancia de la empresa, sino el beneficio que de tales ajustes puede derivarse.

Para obtener mejores objetivos, en nuestra opinión éstos deben reunir las siguientes características:

- Deben ser específicos,
- Realistas,
- Flexibles,
- Analíticos,
- Claros,
- Importantes,
- Estar acordes con la experiencia y los recursos de quien los implanta y pretende ejecutar,
- Estar consistentemente relacionados con la autoridad que los determina.
- Estar en relación directa con aquellos que impliquen un

incentivo o una sanción.

- Tener asegurada su realización.

Las características anteriores, no pretenden ser limitativas, sino simplemente nos hemos concretado a citar las más importantes y a continuación se da una breve descripción de las mismas.

Específicos.- Se pretende especificar que al implantar un control, la empresa debe saber que espera de ellos y en qué plazo deben estar realizados, conociendo en lo posible su cuantificación.

Realistas.- Deben estar dentro de las posibilidades de la empresa, es decir, no deben rebasar la realidad ni estar fuera de una verdadera aplicación práctica.

Flexibles.- Tendrán la posibilidad de adecuarse a cualquier cambio de criterios.

Analíticos.- Significa que éstos estarán perfectamente diferenciados en cada una de sus partes, para ser fácilmente identificables en su supervisión y vigilancia.

Claros.- Claridad es un elemento importante, pues la obscuri

dad o confusión provoca que las personas encargadas de aplicarlos, no los entiendan, o los que tienen necesidad de interpretarlos, muchas veces lo hagan en forma equivocada.

Importantes.- Estarán dirigidos tanto a los dirigentes de la empresa como a los trabajadores, puesto que de su realización depende el éxito o el fracaso del control interno y muchas veces de la propia empresa. Las responsabilidades y las obligaciones no guardan aquí un límite determinado, sino que los trabajadores participan y tienen una responsabilidad de tipo solidario en el funcionamiento de dicho control.

Acordes con la importancia y los recursos de quien los implanta y pretende ejecutar.- Los instrumentos de implantación de un control interno, han de tener un límite y un carácter definido, es decir, ajustarse a la experiencia de quien los instrumenta y a la capacidad y posibilidades de quien los va a ejecutar, puesto que más vale un control elemental, pero que se cumpla y no uno muy ambicioso que sea imposible de llevar a cabo por defectos, excesos o inexperiencia.

Consistentemente relacionados con la autoridad que los determina.- Existirá una correlación directa e inmediata entre las finalidades de un control y los propósitos, fines y objetivos de la empresa.

Estar en relación directa con aquellos que impliquen un incentivo o una sanción.- Las medidas de control no son para la empresa, sino traen aparejados un sistema de incentivos y sanciones para los trabajadores que los cumplen y para quienes los violan.

Tener asegurada su realización.- Los elementos de su implantación serán conocidos, identificados, definidos y realizados por todos los integrantes de una empresa; por consiguiente estos elementos serán ciertos, valederos y comprensibles, con el fin de que la responsabilidad pueda ser fácilmente determinada y exigida.

En resumen un buen sistema de control interno necesariamente habrá de cubrir los objetivos anteriormente descritos y su mayor o menor perfección se podría determinar por el grado en que éstos se logren.

d.-Elementos

Para cumplir con los objetivos señalados en el punto anterior es necesario señalar los elementos principales con los que cuenta el control interno y son los siguientes:

- Organización
- Procedimiento
- Personal
- Supervisión

Organización.- Es un elemento que con base en la planificación, tiende a implantarse adecuadamente y consiste en formar una estructura vital y de tal importancia que los fines se cumplan en la forma para lo que fueron creados.

A través de una buena administración se pueden llegar a cumplir los ordenamientos lógicos de la organización, así como sus componentes, mismos que pueden estructurarse en forma simple para que se realicen todas las ventajas desde el punto de vista económico.

Además una organización adecuada requiere de un elemento que asuma la política general de las decisiones adoptadas; función que se debe destinar a la Dirección.- También es necesario que cada empleado sepa cual es su lugar en la organización y qué responsabilidad se le ha asignado, con la finalidad de que las partes integrantes de la empresa se adapten a un todo homogéneo y armónico; ello se logra por conducto de la

coordinación. Adicionalmente en un control organizado, las funciones de custodia y registro, deben ser satisfactorias e independientes, lo que generalmente traerá como consecuencia la separación de responsabilidades y obligaciones de operación, o sea que un mismo individuo no esté encargado de la ejecución y supervisión de una labor, así como de la responsabilidad para registrar y reportar sobre la terminación de la misma. Esto es lo que constituye la división de labores y asignación de responsabilidades.

Procedimiento.- El segundo elemento del control interno, es la determinación de los pasos, funciones y normas tendientes al desarrollo de una operación, ligada en función directa con la organización primordialmente para alcanzar el fin deseado. Es el conjunto de técnicas o métodos a utilizar en una empresa como auxiliar de la organización.

El establecimiento de estas técnicas o métodos solo darán buenos resultados si se toman en consideración los siguientes factores:

- . Planeación y sistematización
- . Registros y formas
- . Informes

Planeación y sistematización.- Están enfocados fundamentalmente a la eficiencia correlacionada directamente con la organi-

zación, con objeto de reducir errores, órdenes verbales, facilitar el entendimiento y responsabilidad del trabajo, etc.

Registros y formas.- Constituyen las bases para cumplir con los procedimientos implantados por la dirección, éstos deben ser completos, correctos y sencillos.

Informes.- Son los principales conductos por los que la gerencia se entera de lo acontecido. En efecto de la veracidad y oportunidad de éstos depende un buen control. Una información adecuada y correcta da las pautas para alcanzar la eficiencia y la seguridad que toda actividad productiva de una empresa debe tener. Los informes deberán ser oportunos, exáctos, concisos y completos o sea que deben presentar claramente lo realizado.

Además de éstos es de donde se deriva la toma de decisiones y de su adecuada realización dependerá que éstas sean tomadas correctamente.

Personal.- El factor humano es el tercer elemento importantísimo del control interno, este es el punto clave de la organización.

Para tener el personal idóneo es necesario que exista:

Entrenamiento satisfactorio por medio de buenos progra

mas para el empleado tenga una base firme en la realización de sus labores.

. Eficiencia y moralidad, consiste en el juicio personal que aplique el encargado de llevar a cabo determinada actividad, así como su comportamiento hacia la empresa.

. Retribución adecuada para el personal por los servicios prestados a la empresa. Un empleado bien pagado pondrá mayor esfuerzo en la realización de su trabajo y con ésto aumentará la eficiencia en la empresa.

Supervisión.- Es la última etapa del control y la guía para medir, valorizar y vigilar la efectividad ya descritos.

La supervisión se hace necesaria, pues una empresa sin vigilancia no daría buenos resultados; asimismo un sistema de control interno por muy bueno que sea, si no existe vigilancia no dará lo que se espera realmente de él.

Por medio de la supervisión se estará en condiciones de saber como está funcionando el sistema, para darle un mantenimiento sistemático y que éste sea eficaz, eficiente y económico.

II.- Control Interno por Ciclos de Transacciones.

a.- Antecedentes

b.- Características

c.- Ventajas y desventajas

d.- Carácter normativo

e.- Importancia y necesidad

a. - A n t e c e d e n t e s

Como ya hemos mencionado en nuestro capítulo anterior; al ampliarse las operaciones de las entidades económicas, la necesidad del auditor externo por aumentar la eficiencia y eficacia en su trabajo y ahorrar tiempo y costos, máxime en una situación como la que atraviesa nuestro país, hace que el estudio y evaluación del control interno por ciclos de transacciones surja como una respuesta a la necesidad de aprovechar al máximo el tiempo y continuar brindando un buen servicio.

Como una norma de auditoría: " Norma de ejecución del trabajo " el Licenciado en Contaduría Independiente habrá de efectuar el estudio y evaluación del control interno para: determinar el grado de confianza que va a depositar en él, así como para fijar la naturaleza, el alcance y la oportunidad de la aplicación de sus pruebas, es decir que para poder planear el trabajo primeramente habrá de efectuarse este estudio en la empresa de su cliente.

El trabajo realizado debe constar en los papeles de trabajo con el objeto de:

- . Comprobar que se cumplió con las normas de auditoría
- . Fundar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos utilizados.
- . Sugerir al cliente mejoras a los procedimientos establecidos.

El nuevo enfoque que se da al trabajo de auditoría, tiene por objeto dar mayor énfasis al estudio y evaluación del control interno, con el fin de tener mayor conocimiento y entendimiento de los sistemas, políticas y procedimientos del cliente que va a auditar, a fin de definir un plan de trabajo y un programa de auditoría adecuados; ésto no cambia la naturaleza de las pruebas ni de su aplicación, solo da una estructura diferente que permitirá obtener mejores resultados.

Luego entonces, se pretende dar una reestructuración a la ejecución de una auditoría de Estados Financieros.

b.- C a r a c t e r f s t i c a s

Existen dos tipos de controles dentro de los cuales se podrían identificar las características de éste control interno:

- Controles administrativos
- Controles contables

Los controles administrativos, tienen como finalidad estudiar el plan de organización y los procedimientos establecidos por la administración para que exista una adecuada separación de funciones entre quienes ejecutan las transacciones y una definición de las líneas de responsabilidad.

Es de suma importancia conocer el plan de organización, ya que por medio de éste el auditor se dará cuenta si la entidad está estructurada adecuadamente.

Habiendo estudiado y analizado el plan de organización, posteriormente se evalúa si los procedimientos establecidos van acordes con los objetivos de la entidad.

Los controles contables internos se refieren al estudio del plan de organización y los procedimientos y registros que corresponden a la salvaguarda y protección de los activos y a la confiabilidad en los registros financieros.

Para dar cumplimiento a lo escrito anteriormente se hace necesario observar que:

. Todas las transacciones se están realizando con la autorización de la gerencia

. Las transacciones que se hayan efectuado se registren de acuerdo a Principios de Contabilidad generalmente aceptados y se tenga un control de los activos existentes, todo ésto con el propósito de darle confianza a la preparación de los estados financieros.

. Sólo se permita el acceso a los activos con la autorización de la administración.

. Se realicen inventarios físicos periódicos para determinar si realmente existen los activos registrados en la contabilidad y en caso de existir diferencias, éstas sean investigadas.

Los objetivos de los controles internos que acabamos de describir en ningún momento se contraponen, sino que ambos se complementan y contribuyen o ayudan al mejor funcionamiento de la organización.

Estos dos tipos de controles son a tal grado tan indispensables que si alguno de ellos estuviera deficiente, impediría el funcionamiento del sistema o la realización de sus objetivos.

c.- Ventajas y desventajas

Para poder determinar las ventajas y desventajas del estudio y evaluación del control interno por ciclos de transacciones, nos apoyamos en las opiniones que dieron algunos despachos a los cuales les aplicamos una encuesta; en su mayoría la contestación de las ventajas fueron las siguientes:

- . Ahorro en tiempo.- Debido a la mayor efectividad de evaluar el control interno en forma integral y por la disminución de alcances (si el control interno es efectivo) en la revisión debido al conocimiento real del control interno existente.
- . Ayuda a planear mejor la ejecución de la auditoría, pues los alcances son más precisos.
- . Localización más fácil de fallas de control interno, ya que por medio de este estudio se puede descubrir retraso en el flujo de la información, debido quizá por un exceso de datos contenidos en la documentación o acumulación de la misma.
- . Se proporciona una mejor carta de observaciones y sugerencias, esto es debido a que las recomendaciones son específicas, tienen más soporte y un mayor conocimiento de las operaciones y por lo tanto se sugiere con facilidad.

- . Mayor conocimiento del negocio, porque se estudia y evalúa el control interno en forma de grupo; por ejemplo en el ciclo de Tesorería se estudia el control interno de caja y bancos, inversiones, préstamos bancarios, documentos por pagar, inversión de los accionistas, otros intereses y algunas partidas extraordinarias.
- . Se contempla la totalidad de la operación y no sólo una parte o sección.
- . Se logra un conocimiento más amplio de las transacciones y su interrelación.

Según nuestro criterio y el de las personas entrevistadas, este sistema presenta muy pocas desventajas, debido a que tal vez no se han descubierto o que en realidad no las tenga y se pueden resumir a las siguientes:

- . No se puede aplicar a todo tipo de empresas, ya sea porque son muy pequeñas o su estructura organizacional no lo permite, pues resultaría antieconómico y además se obtiene un mejor resultado con el sistema tradicional a un costo menor.
- . Según el método que se utilice para evaluar el sistema de control interno, la persona que lo efectúe debe ser capacitada y entrenada, ya que no cualquiera puede realizarlo, por ejemplo; si la evaluación se hace por medio

del método de gráficas de flujo, se debe conocer como fluye un hecho económico desde su inicio, hasta su inclusión en los Estados Financieros. Esta capacitación implica un mayor costo en la etapa inicial.

d.-Carácter normativo

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos A. C. a través de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría proporciona los lineamientos que permiten la unificación de los criterios de aplicación de estas normas y procedimientos a cumplir por los profesionales de la Contaduría Pública, por lo tanto la Comisión entre otros ha preparado el Boletín E-02 que menciona: "El estudio y evaluación del control interno se efectúa con el objeto de cumplir con la Norma de Ejecución del Trabajo" que requiere que: "El auditor debe efectuar un estudio y evaluación del control interno existente que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo, que le permitan determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría".

Pero no había ningún lineamiento para guiarnos en la ejecución de este estudio.

En agosto de 1982 en la revista de contaduría pública del IMCP aparecen publicados los boletines E-02 (modificado) y E-05 (nuevo), para su auscultación, los que se refieren al "Estudio y Evaluación del Control Interno por Objetivos" y a la "Metodología para el Estudio y Evaluación del Control Interno por Ciclos de Transacciones", respectivamente, dándole un carácter normativo. Según investigamos en el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., estos boletines ya fueron aprobados por la Comisión, aunque a la fecha de nuestra investigación todavía no se publicaban.

En el segundo boletín se contempla ya un ordenamiento para proceder en este estudio.

Las opiniones obtenidas de algunos despachos sobre el beneficio que pudiera aportar la aprobación de estos boletines, antes de que ésto sucediera, son las siguientes: sí se le encontraba beneficio siempre y cuando la comisión considerara y contemplara ciertas características de las empresas, por ejemplo su magnitud; es más orientador, se tiene una base más firme para la elaboración de los trabajos, además de obtenerse uniformidad de criterios en los diferentes despachos y trabajos y en general en la profesión.

e.- **Importancia y necesidad**

Un buen sistema de control interno es a tal grado tan importante, que no sólo sirve para la buena marcha del negocio, como ya hemos mencionado, sino también la efectividad del sistema es de suma importancia para el auditor, dado que la extensión del exámen que se requiere para dar una opinión sobre los Estados Financieros de una entidad, depende del grado de confianza que se pueda depositar en los procedimientos en uso.

No sería práctico el exámen de cualquier organización o de sus estados financieros, si no hubiere algún grado de control interno, el que generalmente proporciona el plan de organización y los procedimientos de contabilidad en vigor.

El Licenciado en Contaduría Independiente, al evaluar el sistema de control implantado por su cliente y adquirir un grado de seguridad sobre su aplicación, establece el alcance que le va a dar a sus pruebas. En función de la efectividad de éste, aumentarán si el control es deficiente o disminuirán cuanto más efectivos sean.

La importancia que se tiene al estudiar y evaluar el control interno por ciclos de transacciones es la de enfocar más el trabajo hacia la auditoría de procedimientos más que de cifras; todos sabemos que como finalidad al practicar una auditoría de Estados Financieros es emitir una opinión respecto

de la razonabilidad de las cifras que presentan, pero tomando en consideración que éstas son el resultado de operaciones realizadas y que han seguido una secuencia o un procedimiento rutinario, nosotros debemos de analizar si existe alguna falla en la ejecución de esas operaciones, originada porque no haya una adecuada segregación de funciones o una correcta asignación de responsabilidades, lo que obviamente se verá reflejado al final en los Estados Financieros.

De la impresión mental que tenga el auditor externo sobre la efectividad de los procedimientos establecidos, a través de su estudio, su criterio lo llevará a determinar como va a practicar su exámen y además para proporcionar a su cliente las recomendaciones para el fortalecimiento de sus operaciones y la administración sepa en dónde se localizan partes débiles de su sistema por medio del Informe o Carta de Sugerencias.

Por otra parte, se tiene una visión más amplia de las operaciones que realiza la entidad, por lo tanto se pueden localizar más fácilmente fallas posibles.

Consideramos que se hace necesario hacer este estudio por las ventajas ya descritas en el inciso c) y además por el carácter normativo que va a tener .

III.- Identificación de los principales
ciclos de transacciones dentro de
una organización

- a.- Ciclo de tesorería
- b.- Ciclo de egresos
- c.- Ciclo de Producción
- d.- Ciclo de ingresos

Antes de comenzar a desarrollar este capítulo, es necesario hacer mención que según la encuesta realizada es notorio que la mayoría de los despachos entrevistados se encuentra trabajando con este sistema desde hace algunos años, pero no utilizan los ciclos que menciona el boletín E-02 (modificado) esto es porque deben ser adaptados según la magnitud y la naturaleza de la organización que va a ser auditada.

Pero en general los ciclos de: tesorería, egresos, producción e ingresos son adaptables a la mayoría de las entidades, verificando que tengan una estructura organizacional sólida; estas empresas deben contar por lo menos, con un organigrama básico, un manual de organización, un manual de políticas y procedimientos adecuados con su estructura y que estos realmente se estén aplicando.

Primeramente habrá que definir lo que se entiende por "Ciclo de transacciones". Una transacción es un evento u operación económica que rutinariamente se efectúa en una entidad, y que debe pasar por diversas fases de ejecución y autorización, además estas operaciones deben tener un efecto potencial sobre los Estados Financieros, con esto último queremos hacer mención que el acontecimiento tiene que ser preciso, haber ocurrido dentro de la entidad, para que se tome en consideración.

Se entiende por ciclo a la agrupación de las diversas transacciones que se relacionan entre sí y que fluyen desde el principio de una operación hasta su término o iniciación con otro ciclo.

Usualmente se utilizan cuatro o cinco ciclos y éstos son los siguientes:

- Tesorería,
- Egresos,
- Producción,
- Ingresos.

Además existen algunos despachos que manejan un quinto ciclo denominado "informe financiero" cuya función no es procesar transacciones, sino es la de informar los resultados de las operaciones de los demás.

Existen cuatro objetivos del control interno por ciclos, según el I.M.C.P., los cuales son aplicables a todos y son los siguientes:

- Autorización,
- Procesamiento y clasificación de transacciones,
- Salvaguarda física y
- Verificación y evaluación.

Para efectos de nuestro estudio algunas veces separaremos el objetivo de procesamiento y clasificación en dos, o sea, desarrollaremos objetivos específicos de procesamiento y de clasificación.

Como se puede observar, éstos solamente se refieren a los controles contables internos.

Los que corresponden a autorización se encaminan a que todas las operaciones que se realizan deben ser autorizadas por la administración, pero considerando su importancia relativa.

Los de procesamiento y clasificación incluirán en la preparación de los estados financieros todas las transacciones de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Los de salvaguarda física establecen que el acceso a los activos sólo se permitirá de acuerdo con autorizaciones de la administración.

Los de verificación y evaluación se orientan a la comparación periódica entre los activos existentes según inspecciones físicas con los activos registrados en el Mayor General y si resultan diferencias se hará un seguimiento de su investigación.

Por cada uno de los ciclos daremos los aspectos más importantes, principiando por definir que son, sus funciones, objetivos específicos y algunos ejemplos de la forma en que el auditor externo tenga la confianza de que éstos últimos se están cumpliendo.

a.- Ciclo de tesorería

El ciclo de tesorería se encamina a la protección y custodia del efectivo y de los valores.

Sus funciones son las siguientes:

- . Identificación de las necesidades de efectivo del negocio; ésto es que antes de solicitar una cierta cantidad de efectivo es necesario que se haya hecho un estudio para determinar si realmente es indispensable pedirla.
- . Aplicación de los fondos de efectivo pedidos, es decir, canalizar oportunamente los fondos hacia las operaciones corrientes.
- . Devolución del efectivo, ya sea a accionistas o a acreedores, por ejemplo, si se solicitó un préstamo bancario, después de haber obtenido el beneficio para el que fue pedido habrá que devolverlo y asimismo a los accionistas a través de los dividendos.

Tomando como base los objetivos generales expuestos al principio de este capítulo, los explicaremos específicamente aplicándolos a este ciclo.

Así el objetivo de autorización aquí se refiere a que deben de estar autorizados por la administración:

- . Las fuentes de obtención de fondos de deuda y capital.
- . Las cantidades, momento y condiciones de las solicitudes de deuda y capital.
- . Los ajustes a las cuentas respectivas.
- . Los procedimientos a que están sujetas las transacciones efectuadas en este ciclo.

El objetivo de procesamiento y clasificación de transacciones indica que debe haber aprobación por parte de la administración del registro, clasificación e información, así como de reconocerse con exactitud las transacciones, como ejemplo tenemos:

- . Las operaciones de compra-venta de las inversiones
- . La devolución de fondos de capital y el pago a acreedores.
- . La obtención de fondos de capital de inversionistas.
- . Los productos de las inversiones.
- . El efectivo pedido a los inversionistas y acreedores.
- . La obtención de efectivo en moneda extranjera y su re-

gistro como lo marcan los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados.

- . La aplicación de fondos de efectivo para su inversión.
- . Los ajustes y asientos de diario derivados de las operaciones relativas.

De los objetivos generales de verificación y evaluación se deriva el objetivo siguiente:

- . Frecuentemente deben verificarse y evaluarse los saldos registrados en la contabilidad de las transacciones mencionadas en el párrafo anterior.

Los objetivos específicos de salvaguarda física son los siguientes para este ciclo:

- . El acceso al lugar donde se encuentran custodiados el efectivo y los valores, sólo debe permitirse de acuerdo a las políticas de la administración.
- . Sólo deben tener acceso a los registros contables las personas autorizadas por la administración.

Ejemplos para obtener la confianza de que se están cumpliendo los objetivos. A través de verificar:

- . Si la compañía prepara flujos de efectivo y estos se actualizan constantemente.
- . Si se hace una revisión periódica por personal de teso-
rería de los acuerdos acerca de dividendos, compra y
venta de acciones, etc., y además si éstos están estipu-
lados en actas.
- . Existencia de archivos maestros de accionistas, bonis-
tas y entidades en las que se invierte.
- . Existencia de formas prenumeradas de certificados de
acciones de capital, pagarés, formas para acción de
compra de acciones, etc., y que éstas se encuentren con-
troladas.
- . Si se concilia periódicamente el saldo de cobros y de-
sembolsos de efectivo registrado en la contabilidad con
los saldos bancarios.
- . Si se comparan periódicamente los valores registrados
con los valores de mercado.
- . Que existan seguros y fianzas del personas que maneja
fondos de efectivo o valores.

Que realmente se halle restringido el acceso al efectivo y los valores por medio de archivos de firmas del personal autorizado, control de llaves, cajas fuertes o depósito en Instituciones Bancarias.

b.- Ciclo de Egresos

El ciclo de egresos se encarga de estudiar y registrar todas las transacciones derivadas de las compras, el pago de servicios y mano de obra.

Sus funciones son las siguientes:

- . Adquisición de recursos materiales, humanos y de servicios adecuados para los fines de la entidad.
- . El pago de esas adquisiciones.
- . Información oportuna y registro de las transacciones de rivadas de las dos funciones anteriores.

Objetivos específicos del ciclo de egresos; en cuanto al de autorización se tienen los siguientes:

- . Todas las compras deben estar autorizadas por la administración.
- . Los comprobantes que sustentan el pago, deben estar aprobados.
- . La selección de los proveedores debe estar aprobada según los criterios de la administración.
- . Deben establecerse y respetarse los procedimientos de las transacciones de este ciclo.

- . Los asientos extraordinarios y ajustes derivados de los desembolsos de efectivo, cuentas de proveedores y otras deben de estar autorizados.
- . Los empleados deben seleccionarse y contratarse de acuerdo a las políticas de la empresa.
- . La fijación de sueldos y otras percepciones deben estar autorizados por la administración.

Para este ciclo los objetivos de procesamiento de transacciones son:

- . Todo tipo de mercancía o servicio que se reciba tendrá que venir acompañado de una solicitud u orden de compra.
- . Asimismo despues de ser recibida se informará para su registro.
- . La documentación que acompañe a dicha mercancía o servicio debe verificarse numéricamente, clasificarse y reconocerse en la cuenta correspondiente del pasivo.
- . Todos los pagos por mercancías y servicios tienen que derivarse de un pasivo aceptado con anterioridad y estar previamente autorizados.

- . Existir información acerca de la mano de obra utilizada.
- . Reconocerse los pasivos derivados por la mano de obra empleada.
- . El pago de la nómina estará previamente aceptado, registrado y autorizado.
- . Los ajustes que se efectúen se aplicará a las cuentas correspondientes.

Los objetivos de clasificación mencionan que:

- . Por cada período contable quedarán incluidos en los estados financieros todos los pasivos incurridos en la compra de mercancías o servicios y mano de obra empleada.

En cuanto al objetivo de verificación y evaluación se cuidará que:

- . Con cierta frecuencia se comprueben que los saldos registrados en cuentas por pagar, por compras y nómina estén correctos.

Por último el objetivo de salvaguarda física mantendrá los controles necesarios para evitar:

- . El acceso a los registros, documentos y formas de las compras y las nóminas, para asegurarse que no sean objeto de un mal manejo.

Se podrá saber si realmente se está cumpliendo con los objetivos antes mencionados si:

- . La compañía hace una selección previa y adecuada de sus proveedores para efectuar cualquier compra, verificando la existencia de Lista de Proveedores aprobada o un Archivo Maestro de Proveedores.
- . Para aceptar personal de nuevo ingreso se hace de acuerdo a las políticas establecidas por la administración.
- . Se hacen inspecciones y verificaciones sobre mercancías recibidas para checarlas en cuanto a calidad y especificaciones.
- . Al contratar un nuevo empleado se investigan sus antecedentes y empleos anteriores.
- . Se lleva un sistema de "Cuentas por Pagar" con registro de facturas y cuentas de mayor de las mismas.
- . Se prepara la nómina con base en la distribución de ma-

no de obra que se registra independientemente en otros departamentos, tomando la información también de las tarjetas de tiempo.

Existen formas esenciales prenumeradas, por ejemplo: Órdenes de compra, requisiciones de compra, reportes de entrada al almacén, órdenes de producción, informes de tiempo y de asistencia, como son: tarjetas de reloj, cheques de nómina, etc.

Se verifica la existencia de firmas de conformidad de acuerdo a la aprobación de formas para consumo, lo que significa que han de autorizarse por un empleado responsable.

Existe separación de las funciones de embarque, compra y almacenamiento, con los lugares de recepción.

Se verifican las cantidades, precios y condiciones facturados, mediante referencia a la orden de compra, informe de recepción y verificación de la documentación.

Hay un control contable de los sueldos no reclamados.

Se verifica la existencia de un catálogo de cuentas

por escrito, conteniendo una descripción de cada cuenta.

Se concilian mensualmente los estados de cuenta de los acreedores y proveedores con los comprobantes o registros de cuentas por pagar.

Se concilian periódicamente las facturas y los comprobantes aún no pagados con la cuenta general de control.

Existen cajas fuertes, biblioteca segura de discos y cintas magnéticas, archivos de computadora, gabinetes cerrados con llave, etc.

c.- Ciclo de Producción

Algunos despachos lo nombran "Ciclo de Conversión" pero su forma de manejo es la misma, éste se refiere al traspaso de la mercancía comprada a producción y a su transformación en producto terminado.

Este ciclo contempla las funciones siguientes:

- . Estudio y registro de los costos, con esto queremos decir que se debe controlar desde el costo de la compra hasta el del producto terminado.
- . Control de fabricación y conocimiento del proceso productivo.
- . Administración del inventario: las entradas, salidas y existencias deben controlarse.
- . Contabilidad de propiedades: registro, manejo y custodia de los inmuebles, maquinaria y equipo.

Objetivos específicos, referentes a autorización:

- . Los programas de producción han de ser elaborados y autorizados de acuerdo a los criterios de la administración.

- . El manejo de los costos diferidos, por lo que respecta a las amortizaciones tienen que ser autorizados.
- . Las ventas de inmuebles, maquinaria y equipo, deberán ser autorizados de acuerdo a los criterios de la administración.
- . Los ajustes derivados de las transacciones anteriores deben estar autorizados.

Los objetivos específicos del procesamiento de transacciones son los siguientes:

- . Las salidas de materiales del almacén al proceso productivo, así como la producción derivada de lo anterior deben informarse para su reconocimiento y registro.
- . Las ventas de equipo y otras disposiciones de venta, tienen que reconocerse y registrarse.
- . Los costos de producción y su registro contable, han de calcularse correctamente.
- . Se calculará con exactitud la amortización de los costos diferidos.

- . Han de registrarse correctamente los documentos derivados de las ventas y otras disposiciones.
- . Los ajustes derivados de los costos de producción, de depreciaciones y amortizaciones deben de contabilizarse e informarse correctamente.

Los objetivos de clasificación mencionan que:

- . Todo asiento de diario derivado de los costos de producción, costos de fabricación, depreciación y amortización de costos diferidos, incluso ventas u otras disposiciones de propiedades y todos los ajustes derivados de las mismas, deberán estar contenidos en el período contable, donde corresponden.
- . Todo hecho económico realizado en el ciclo de producción deberá estar resumido y clasificado con oportunidad y correctamente.

Objetivo específico de verificación y evaluación:

- . Los saldos registrados de inventarios, propiedades, o-tros costos diferidos y cualquier otra transacción re-lacionada con estos, deberán ser comprobados y evalua-dos periódicamente.

Objetivos específicos de salvaguarda física:

. El acceso al inventario y a las propiedades se permitirá únicamente de acuerdo a las políticas establecidas por la administración.

. El acceso a los registros derivados de las transacciones del punto anterior se permitirá sólo a las personas autorizadas por la administración.

La compañía debe contar con elementos que le permitan dar cumplimiento a los objetivos de control interno; a continuación, exponemos varios ejemplos para saber si se cuenta realmente con éstos:

. Existencia de un Archivo Maestro de Propiedades y Equipo.

. Se cuenta con un Manual y un Sistema de Costos aprobado.

. Existe Manual de Políticas para determinar los ajustes por inventarios obsoletos o de movimiento lento; para que se analicen, expliquen, revisen y se aprueben todas las diferencias entre el inventario físico y según libros antes de que se contabilicen los ajustes.

- . Analizar si se da salida al almacén de materia prima con requisiciones aprobadas y firmadas por la persona autorizada.
- . Hay un archivo de firmas autorizadas.
- . Existen formas básicas prenumeradas, por ejemplo: relaciones de materiales, formas para solicitar existencias.
- . Se hace un chequeo de entradas y salidas de los almacenes.
- . Hay conciliaciones de las cantidades expresadas en las relaciones de materiales con las que realmente se usaron en la producción.
- . Estudios de tiempo.
- . Inventarios físicos del equipo y conciliación con las existencias.
- . Se comprueban las variaciones resultantes de la fabricación y se analizan.
- . Se concilian los saldos de los Mayores Auxiliares con el saldo del Mayor General.

- . La existencia de un Catálogo de Cuentas.

- . Procedimientos escritos para solicitar y aprobar cam
bios en la clasificación de cuentas.

- . Existen conciliaciones de saldos y actividades regis-
tradas en los mismos.

- . Se han establecido impedimentos físicos y restricciones
al acceso a los inventarios y las propiedades.

- . Se comprueba si existe almacenaje externo y se contro-
la adecuadamente.

- . La compañía tiene un plan de seguros y fianzas adecua-
dos a sus necesidades.

d.- Ciclo de ingresos

Posiblemente éste sea el ciclo de mayor importancia de una entidad ya que es donde se obtienen los recursos, ya sea para comprar más materia prima para trasladarla a producción o simplemente adquirir más mercancía para volver a venderla. De la efectividad del manejo de éste dependerá en parte la buena marcha del negocio..

El ciclo de ingresos es el encargado de resguardar el efectivo recibido por venta de las mercancías, así como de cualquier otra transacción relacionada con esta función. Además el costo de ventas puede identificarse desde el punto de vista contable con éste.

Sus funciones más comunes son:

- . Concesión de crédito.
- . Entrada de pedidos.
- . Entrega o embarque de mercancías.
- . Facturación.
- . Cuentas por cobrar.
- . Efectivo recibido por la venta de las mercancías.

. Costo de las ventas.

. Otros.

Objetivos específicos, derivados del de autorización, deben autorizarse:

. Los clientes, de acuerdo con las políticas de la empresa.

. El precio y condiciones de venta de las mercancías y servicios de acuerdo a los criterios de la administración.

. Los ajustes derivados de las transacciones anteriores.

. Los manuales de organización y políticas, por la administración.

Derivados del procesamiento de transacciones:

. Las mercancías que se pidan serán soportadas por un pedido y éste estará aprobado y de acuerdo a las políticas de la administración.

. Todos los pedidos aprobados han de surtirse con oportunidad y estar acompañados de una factura.

. Todas las facturas se prepararán oportuna y correctamente, además deben ser clasificadas e informadas.

. El efectivo recibido por los cobradores debe depositarse inmediatamente y registrarse e informarse, correcta y oportunamente.

. Los costos de las mercancías, así como los gastos derivados de la colocación de éstas para su venta, deben registrarse e informarse correcta y oportunamente.

. Todos los ajustes derivados de las transacciones anteriores deben de registrarse correcta y oportunamente.

Derivados de los objetivos de clasificación:

. De las transacciones descritas en los objetivos de procesamiento, han de prepararse asientos de diario y éstos estar considerados en el período correspondiente.

. Todos los asientos derivados de las operaciones anteriores deben de estar registrados de acuerdo con las políticas de la administración.

. Cualquier otra actividad o transacción derivada de este ciclo (por ejemplo los impuestos), tiene que informarse correcta y oportunamente.

Objetivos derivados de la verificación y evaluación:

Con cierta frecuencia se verificarán y evaluarán los saldos registrados en auxiliares de todas las cuentas por cobrar y de otras actividades relacionadas con esta función.

Verificar y evaluar si periódicamente se cotejan los saldos registrados en auxiliares con los del Libro Mayor.

Objetivos específicos derivados de la salvaguarda física:

Sólo ha de permitirse el acceso al efectivo y a las partidas de efectivo recibidas, de acuerdo a las políticas de la administración, hasta que se traspasan al ciclo de tesorería.

Todos los registros derivados de las transacciones del uso normal de este ciclo, por ejemplo: Embarques, facturación, documentos del cobro de efectivo, etc., deben estar protegidos y permitirse el acceso sólo a las personas autorizadas.

Ejemplos para que se cumplan los objetivos antes descritos:

- . Verificar si existe Archivo Maestro de Clientes y si éstos tienen el crédito aprobado.

- . Investigar si el otorgamiento de crédito a nuevos clientes se hace bajo la investigación previa y autorización de acuerdo a los criterios de la administración.

- . Analizar que se hayan fijado de acuerdo al criterio de la administración las políticas en cuanto a límites de crédito, descuentos, bonificaciones y devoluciones sobre ventas.

- . Investigar si los procedimientos que se siguen para la facturación, cobros de efectivo, se mantienen al corriente en el manual que corresponde, por ejemplo, en este caso, en el Manual del Contralor.

- . Verificar si el empleado de pedidos, rechaza las órdenas de compra hechas con precios no aprobados o a clientes no autorizados.

- . Comprobar que los ajustes a las cuentas correspondientes se hagan únicamente a base de solicitudes aprobadas por el Gerente de Crédito.

- . Verificar que se tenga secuencia numérica de todas las

formas básicas, como son: facturas, notas de cargo y crédito, notas de embarque, remisiones, notas de devolución de mercancía. Con el objeto de que todas las operaciones de venta y derivadas de ésta, queden consideradas.

. Verificar si el Contralor revisa todos los asientos de diario y comprueba los importes en los informes originados cada fin de mes.

. Analizar que todas las ventas efectuadas queden incluidas dentro del período correspondiente.

. Comprobar si se concilia mensualmente el balance de comprobación de cuentas a cobrar, con el mayor General.

. Comprobar que se envíen estados de cuenta a clientes con saldos que tienen más de treinta días de antigüedad.

. Investigar si el Gerente de Crédito somete las cancelaciones de cuentas incobrables al Tesorero para su aprobación.

. Comprobar si periódicamente se confirman los saldos de los clientes.

- . Verificar si se cotejan periódicamente los precios facturados contra la Lista Autorizada de éstos y se calculan extensiones aritméticas.

- . Inspeccionar si se resguardan adecuadamente los registros, facturas y documentos por cobrar, por medio de cajas fuertes o bajo llave.

- . Verificar si al departamento donde se realiza la facturación, sólo tiene acceso el personal autorizado.

- . Investigar si todo el efectivo recibido se deposita en una Institución Bancaria y se hace oportunamente, además de que existan impedimentos físicos al acceso de éste, mientras se deposita.

Por lo que toca al ciclo de Informe Financiero que algunos Despachos utilizan, diremos que éste se refiere a la preparación de todos los asientos de diario para obtener los Informes Financieros que van a resumir las transacciones efectuadas por los otros ciclos.

Hasta ahora hemos hablado de las actividades realizadas en forma individual por cada uno de los ciclos, sin haber mencionado en que momento se interrelacionan uno con el otro.

Esto se hizo en forma intencional con el propósito de exponer también gráficamente su interrelación, además de que se quiso hacer notar que aunque el estudio y evaluación del control interno se realice por ciclos de transacciones y no por rubros, éstos están relacionados entre sí, como las operaciones individuales.

De esta forma:

- El ciclo de tesorería se relaciona:
 - . Con el ciclo de egresos, por lo que respecta a los desembolsos de efectivo.
 - . Con el de ingresos, por la recepción de efectivo.
 - . Con el de informe financiero por los asientos de diario que reflejan las transacciones realizadas en éste.
- El de egresos, se relaciona:
 - . Con el de tesorería por los pagos de efectivo.
 - . Con el de producción por la recepción de bienes, mercancías, servicios y mano de obra.

- . Con el de informe financiero por los asientos de diario.

- El ciclo de producción, se relaciona con:

- . El de egresos por lo que respecta a las entradas de material y mano de obra.
- . Con el de ingresos por el embarque de productos.
- . El de informe financiero por los asientos de diario.

- El de ingresos se relaciona con:

- . El de tesorería por los ingresos de caja.
- . El de producción por los embarques de productos.
- . El de informe financiero por los asientos de diario correspondientes.

MATRIZ DE CICLOS, RUBROS DE ESTADOS FINANCIEROS
Y TRANSACCIONES QUE LOS AFECTAN. (1)

CICLOS DE TRANSACCIONES

Rubros de los Estados financieros que normalmente se afectan

	Tesorería	Egresos	Producción	Ingresos
Activos				
Efectivo en caja y bancos	Por los movimientos de tesorería (inversiones temporales, obtención de recursos de accionistas o terceros).	Por expedición de cheques.		Por la cobranza.
Cuentas por cobrar				Por las ventas efectuadas y las cobradas.
Inversiones temporales	Por los que se hacen.			
Inventarios				
Materias primas		Por las compras	Por el tras-paso del almacén a producción.	
Producción en proceso			Por el flujo de la producción.	
Productos terminados			Por la terminación de la producción.	Por el costo de los artículos vendidos
Gastos anticipados		Por los egresos para pagarlos.	Por el registro de los gastos anticipados.	

Propiedades, planta y equipo	Por la adquisición de los bienes.	Por la aplicación de su costo a resultados (depreciación)
Inversines a largo plazo	Por los que se hacen.	
Pasivos		
Préstamos bancarios y documentos por pagar	Por los financiamientos obtenidos.	
Proveedores		Por las compras
Pasivos acumulados		Por la aplicación de los servicios adquiridos (Luz, agua, etc.) al costo de producción.
Impuesto sobre la renta y participación en utilidades a los empleados	Por los pagos	Por los egresos.
Contingencias	Por el reconocimiento contable de las contingencias.	
Inversión de los Accionistas	Por el manejo de los recursos de los accionistas.	

Ingresos y gastos

Ingresos

Por las ventas efectuadas.

Deducciones de los ingresos

Por devoluciones, bonificaciones.

Costo de ventas

Por los pagos de servicios, en el materiales indirectos, etc.

Por el registro de la producción de los pagos de servicios, materiales indirectos.

Gastos de venta

Por los pagos de bienes y servicios necesarios para vender.

Por los gastos realizados que se relacionan directamente con ingresos, (por ejemplo: Comisiones y regalías).

Gastos generales y de administración

Por los pagos de bienes y servicios necesarios para operar

Otros-Intereses, etc.

Por los ingresos y gastos por intereses generados.

Partidas extraordinarias

Podrán afectar uno o varios ciclos según su naturaleza.

IV.- Metodología propuesta por el
Instituto Mexicano de Conta-
dores Públicos para estudiar
y evaluar el sistema de con-
trol interno por ciclos de
transacciones.

Un paso previo para efectuar una Auditoría de Estados Financieros, es la "Planeación".

Planear una auditoría es determinar anticipadamente, cómo se va a desarrollar nuestro trabajo, es decir, qué procedimientos aplicaremos, qué extensión vamos a darles, en qué época los aplicaremos, con qué personal y de qué capacidad, en qué papeles de trabajo, en qué tiempo y a qué costo.

La clase de procedimientos, su alcance, su oportunidad y quien los va a desarrollar queda plasmado en un documento que se conoce como "Programa de Auditoría", del que hablaremos ampliamente más adelante.

El estudio y evaluación del control interno es, seguramente la fase más importante en la planeación de la auditoría; no se reunirían todos los elementos, ni se cumpliría con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, relativas al Estudio y Evaluación del Control Interno, si no se llevara a cabo este requisito previo a la ejecución de la auditoría.

Pensamos que el I. M. C. P. ha emitido el boletín F-05 relativo a la "Metodología para el estudio y evaluación del control interno por ciclos de transacciones", para

seguir cumpliendo este nuevo enfoque, con las normas de auditoría y brindar mayor eficiencia a nuestro trabajo.

A continuación daremos los lineamientos generales para seguir esta metodología, cuyo carácter normativo es más reciente que su aplicación práctica en diversos despachos.

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

La metodología propuesta la transcribiremos a continuación, y enseguida explicaremos brevemente cada una de sus fases:

- Identificación de funciones.
- Identificación de objetivos de control.
- Documentación de los procedimientos de proceso en cada función.

- Obtención de información.
- Entrevistas y observaciones.
- Identificación de técnicas de control interno.
- Evaluación del control interno.
- Diseño de pruebas de auditoría y preparación del programa de trabajo.

Nosotros consideramos que antes de la identificación de funciones es necesario identificar los ciclos en los que se van a agrupar todas las operaciones que realiza la entidad, según se trate de una empresa industrial, comercial o de servicios.

Después de la identificación de los ciclos, ahora sí se podría hacer la identificación de las funciones.

- Identificación de funciones:

Se refieren a que después de saber con cuántos ciclos cuenta la entidad es necesario explicar las funciones que le corresponden a cada ciclo de transacciones, tomando en cuenta las características particulares de cada uno. En

nuestro capítulo tercero hemos mencionado ya las funciones más comunes de cada ciclo.

- Identificación de objetivos de control:

Una vez identificadas y terminadas las funciones de cada ciclo de la empresa, también se deben identificar los objetivos de control interno aplicables a cada función, de éstos hemos hecho ya mención en forma general para todos los ciclos y para cada uno de los mismos en particular en el capítulo anterior.

- Documentación de los procedimientos de proceso en cada función:

Esto se hace utilizando los métodos para evaluar el control interno, es decir, mediante la preparación de gráficas de flujo de transacciones, memoranda descriptivos o la utilización de cuestionarios, esto se hace con el propósito de saber como fluye y se procesa una operación desde su inicio hasta su término. Para esto hay que tomar en cuenta: Los documentos fuente, los pasos de procesamiento, los archivos utilizados durante el procesamiento y los enlaces con otros ciclos, sistemas o funciones.

- Obtención de información:

Las formas que utiliza el auditor para obtener la información que necesita, por ejemplo: si se trata de una auditoría repetitiva, por medio del expediente continuo o archivo permanente de la entidad auditada, el que deberá actualizarse año con año; otra forma de obtener la información es por medio de entrevistas al personal del cliente, por la revisión de los manuales de políticas y procedimientos de la compañía u observando directamente como fluyen las operaciones.

- Entrevistas y observaciones:

Estas tienen que ser hechas de tal manera que se pueda saber si se están cumpliendo los objetivos de control interno esperados por la administración. Aquí es necesario que el auditor se auxilie de cuestionarios o programas diseñados para este fin.

Es importante que el auditor se plantea ciertas preguntas, por ejemplo, para saber si alguna operación o transacción está pasando sin autorización.

Estas preguntas son las siguientes y han sido tomadas directamente del boletín F-05 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.

1. ¿ Cómo podría pasar una transacción errónea o ficticia a través de esta parte del sistema?
2. ¿ Cómo se encontraría una transacción perdida o duplicada?
3. ¿ Cómo podrían hacerse cambios no autorizados a los programas o procedimientos, y en su caso, cómo se descubrirían los cambios ?
4. ¿ Cómo podrían evadirse los requisitos de autorización ?
5. ¿ Podría haber errores al pasar las transacciones de un sistema a otro o de una función a otra ?
6. ¿ Qué certeza puede existir que los datos rechazados por el proceso de depurar o validar se subsanen y entran de nuevo al sistema ?

- Identificación de técnicas de control interno:

Al realizar ya sea los diagramas de flujo, los memoranda descriptivos o los cuestionarios, se hace necesario plasmar las técnicas que utiliza la empresa para cumplir con los objetivos de control interno y con esto saber si éstos se están cumpliendo totalmente, parcialmente, o no se están cumpliendo.

Cada técnica debe identificarse con un objetivo específico.

- Evaluación del control interno:

Teniendo identificadas las técnicas de control interno aplicables a cada función, el auditor deberá evaluar si estas técnicas realmente son las adecuadas y si éstas están cumpliendo total, parcialmente o no están cumpliendo los objetivos del control interno. El auditor al considerar que un objetivo de control interno por ciclos se está cumpliendo totalmente, le está dando la pauta o la certeza de que se puedan prevenir errores o irregularidades.

Al darse cuenta que las técnicas empleadas por la empresa para cumplir con los objetivos del control interno no son satisfactorias, considerará el riesgo de que no se cumplan y de aquí dependerá el alcance que se dará a las pruebas de auditoría.

En el apéndice "A" se expone un ejemplo de cómo evaluar el control interno del ciclo de ingresos en dos de sus fases.

- Diseño de pruebas de auditoría y preparación del programa de trabajo:

Al realizar la evaluación del control interno de ciclos por alguno de los métodos ya conocidos y que mencionaremos posteriormente, así como el haber evaluado las técnicas empleadas

por la empresa, el auditor tendrá la evidencia suficiente y competente para poder diseñar las pruebas de auditoría (De cumplimiento y sustantivas) necesarias en cada uno de los casos y asimismo determinar el alcance que se les va a dar en un programa de auditoría.

Una prueba de cumplimiento es la comprobación de que una o más técnicas de control interno se encuentran en operación. Las pruebas sustantivas están diseñadas para llegar a la conclusión con respecto al saldo de una cuenta.

Como resultado de la información obtenida por el auditor en los estudios preliminares, se deciden los procedimientos que son necesarios, para obtener la evidencia suficiente y competente que permita dar una opinión sobre los Estados Financieros; agrupados ordenadamente integran un programa de trabajo. Documento que tiene en forma ordenada y clasificada la lista de los procedimientos de auditoría, así como la extensión y oportunidad de su aplicación; y en algunos casos la asignación del personal que interviendrá en el trabajo.

El programa de trabajo debe ser aprobado previamente por el auditor responsable del trabajo.

En este programa deberá incluirse:

- En el caso de que se vaya a confiar ampliamente en los controles internos se comenzará por plasmar las pruebas de cumplimiento de los controles, sobre el procesamiento de transacciones y se seguirá con las pruebas sustantivas de saldos de las cuentas afectadas.

- Si no se va a confiar en los controles internos se tendrá que describir brevemente en el programa y se le deberá dar un mayor alcance a las pruebas sustantivas.

En general, así es como se estudiaría y evaluaría el control interno por ciclos de transacciones, aunque esta metodología también se podría resumir en tres etapas solamente y que son las siguientes:

I. Análisis general de riesgos.

II. Análisis específico de riesgos.

III. Diseño de pruebas de auditoría y preparación del Programa de Trabajo.

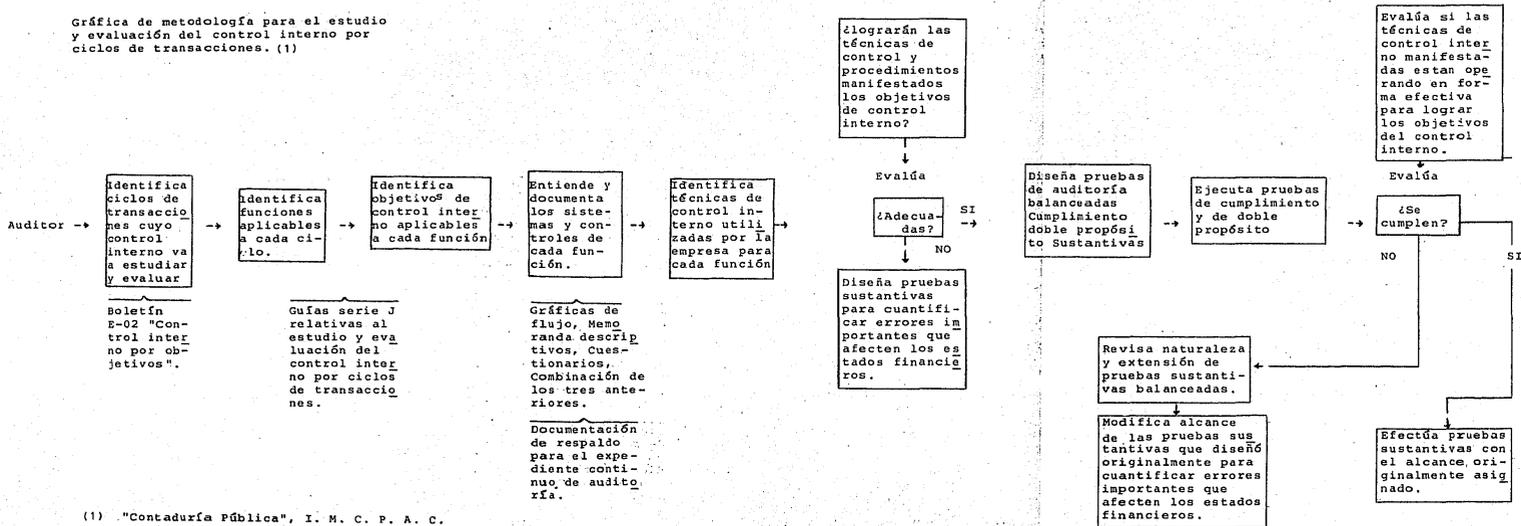
El análisis general de riesgos, sería cuando el auditor identifica los ciclos de transacciones cuyo control interno va a estudiar y evaluar.

En la etapa de análisis específico de riesgos se podrían ubicar las siete primeras fases de la metodología descrita en este capítulo.

La etapa de diseño de pruebas de auditoría y preparación de programa de trabajo se ubicaría la última fase de esta metodología.

Para mayor ilustración pondremos la gráfica de la "Metodología para el estudio y evaluación del control interno por ci cl os de transacciones" a continuación, misma que está contenida en el boletín F-05.

Gráfica de metodología para el estudio y evaluación del control interno por ciclos de transacciones. (1)



(1) "Contaduría Pública", I. M. C. P. A. C.

Los métodos más usuales para evaluar el control interno por ciclos de transacciones, son los mismos que se utilizan para evaluar el control interno tradicional, aunque se le ha dado mayor relevancia al de los diagramas de flujo, por las ventajas que representa. A Continuación explicaremos cada uno de éstos:

- Memoranda descriptivos.
- Cuestionarios
- Diagramas de flujo.
- Combinación de los anteriores.

Existe otro método; algunos autores lo consideran importante, éste es el referente a la "detección de funciones incompatibles" y en esencia pretende con la utilización de cuestionarios, localizar a las personas que realizan más de una transacción. Por ejemplo, una persona que es la encargada de los almacenes y además registra en los libros de contabilidad, por medio de este método se le puede identificar fácilmente.

Este método va dirigido especialmente a quienes efectúan las transacciones y no a las transacciones mismas.

El método descriptivo por lo general se utiliza en las empresas pequeñas, pues se trata de describir las actividades en forma escrita de los procesos, rutinas y medidas que realizan los funcionarios y empleados en los departamentos y en los registros de la empresa. El inconveniente es que quien va a aplicar este método, no localizará tan fácilmente una falla involucrada en la operación.

El método de cuestionarios es el más usual y está diseñado por medio de preguntas que se hacen a las personas encargadas de los departamentos o a los funcionarios sobre el manejo de las operaciones o transacciones. Una respuesta positiva indica que sí se está cumpliendo con las técnicas y objetivos de control interno y por el contrario una respuesta negativa, nos está indicando los aspectos sobre los que debemos poner mayor atención. Así se podrá determinar si se puede confiar en los controles internos o no.

Esta es la forma más adecuada para estandarizar las pruebas, pues todos los despachos tienen ya formatos establecidos y hay ahorro de tiempo en su aplicación.

El método de diagramas de flujo es el que consideramos más adecuado para evaluar el control interno por ciclos de transacciones, en éste se podrán identificar claramente fallas

de control interno.

Aquí se muestra gráficamente como fluye una transacción desde su inicio hasta su término y las operaciones son revisadas en todos sus pasos, conociéndose con mayor profundidad y detalle las técnicas y procedimientos internos de control.

Finalmente, consideramos que el método que se utilice para evaluar el control interno por ciclos de transacciones dependerá de la estructura o tamaño de la empresa y el criterio del auditor.

V.- Encuesta en Despachos de Contadores
Públicos.

El presente capítulo hace referencia a la investigación de campo realizada en Despachos de Contadores Públicos, ubicados en el Distrito Federal.

En este caso se seleccionaron aquellos que de alguna manera teníamos conocimiento de que aplicaban el estudio y evaluación del control interno por ciclos de transacciones, pues era de ellos donde se podía obtener información sobre este tema. No obstante ésto, también se tomaron en cuenta aquellos despachos que no aplicaban el sistema antes citado.

De esta manera consideramos que así abarcaríamos todas las opiniones; la de los que no estaban utilizando este método, así como de los que ya lo estaban aplicando y el porqué de ambas situaciones.

La muestra estuvo formada por 25 despachos, 12 de los cuales aplican este sistema y en los 13 restantes, no se tenía conocimiento de dicho sistema.

El método utilizado para obtener la información fue la encuesta, empleando como instrumento un cuestionario; también se hicieron algunas entrevistas al respecto.

En el cuestionario se incluyeron preguntas que fueron divididas en generales y específicas; las primeras se plantearon de modo genérico, las segundas iban totalmente dirigidas al despacho entrevistado. Estas se diseñaron tanto en forma ce

rrada (dicotómica) como en forma abierta.

Se formularon de tal manera que se conociera desde los inicios de su aplicación, hasta la opinión de mejoramiento o no de la Carta de Observaciones y Sugerencias.

Se procuró que la contestación del cuestionario la hicieran socios o empleados de alto nivel, que ya tenían la suficiente experiencia para proporcionarnos la información requerida.

A continuación presentamos las contestaciones que nos dieron los entrevistados, en forma general y por porcentajes y en el Apéndice "B" se presentará el cuestionario aplicado.

Generales
(Ver Apéndice "B")

En la pregunta n° 1 se pidió que contestaran si se aplicaba el estudio y evaluación del control interno por ciclos de transacciones. De los 25 entrevistados el 32% contestó que sí, el 36% no contestó y el 32% restante contestó que no.

En la pregunta n° 2 se preguntó que los que contestaron que no, expusieran el motivo; a lo cual argumentaron que no lo aplicaban ya que la mayoría de las empresas que auditaban son paraestatales y otros porque las empresas son muy pequeñas y el costo de la auditoría sería más alto.

En la pregunta n° 3 que se refiere al tiempo de su aplicación éste varía de los 3 a los 7 años.

Pregunta n° 4, sobre si se había realizado un estudio previo para la implantación de este sistema, del 32% que en la pregunta 1, contestó positivo, el 100% contestó que sí.

Pregunta n° 5, sobre el costo beneficio del cambio, contestaron lo siguiente:

- Mayor conocimiento de la empresa.
- Disminución de horas
- Alcances más definidos.
- En compañías grandes un mejor soporte de la revisión
- No se determinó.

Pregunta n° 6, sobre si hubo necesidad de capacitar al personal del 32% positivo, el 100% contestó que sí.

En la pregunta n° 7, acerca de que si se consideraba que el sistema anterior era ya inadecuado, el 50% contestó que sí y el otro 50% contestó que no.

De la pregunta n° 8, en la que se planteó el porqué de la respuesta anterior; los que contestaron que "sí" argumentaron que no tomaba en consideración la dinámica de las empresas grandes, que el costo de la auditoría era oneroso debido a los alcances de la misma.

De los que contestaron que "no" argumentaron que esto dependía de las necesidades de cada auditoría, algunos, y otros dijeron que el sistema anterior continuaba proporcionando buenos resultados.

En la pregunta n° 9, el 100% contestó que sí encontraban ventajas en su aplicación.

De la pregunta 10, entre otras mencionaron las siguientes ventajas:

- Conocimiento del cliente y sus sistemas.
- Conocimiento más amplio de las transacciones y su interrelación.
- Fijación de alcances de pruebas con apoyo.
- Reducción de tiempo y costo.
- Optimización en los resultados.

- Ahorro de tiempo con mayor efectividad en el trabajo al evaluar el control interno en forma integral.
- Mayor facilidad para localizar fallas o debilidades de control interno.
- Estudio más científico.

En la pregunta n° 11, sobre si había desventajas en su aplicación del 32%, el 75% contestó que no y el 25% restante contestó que sí.

En la pregunta 12, donde se pidió mencionar las desventajas el 25% anterior argumentaron que:

- Se necesitaba dar mayor capacitación y entrenamiento al personal, por lo tanto mayor costo en la etapa inicial.
- No es aplicable a todas las empresas.

Pregunta n° 13, acerca de que si se encontraba algún beneficio en que el I. M. C. P. le concediera un carácter normativo, el 75% contestó que sí, el 12.5% que no y el otro 12.5% no contestó.

Pregunta n° 14, se interrogó sobre la respuesta de la anterior, del 75% que contestó que sí, dijeron:

- Es más orientador.
- Logrará uniformidad de criterios en cuanto a su estudio, o sea, contribuye en forma significativa a la estandarización y homogenización del trabajo del auditor.
- Tecnifica más a la profesión.

Del 12.5% que contestó que no, expresaron que no debe ser obligatorio, pues no es aplicable a todas las empresas.

En la pregunta n° 15, planteada acerca de que si había aumentado la supervisión del trabajo, el 100% contestó que sí.

Pregunta n° 16: se planteó que si por medio de este nuevo sistema se localizaban más fácilmente fallas de control interno el 100% contestó que sí.

Pregunta n° 17: en donde se planteó que respondieran el por qué de la anterior, contestaron que:

- Permitía un fácil manejo de gran cantidad de datos en forma rápida.
- Por ser un procedimiento más tecnificado, sin ampliar significativamente el alcance, estudia y evalúa los resultados.

- Se observaba la operación completa y no una parte aislada, de tal manera que se ven objetivamente todos los pasos de la misma y se localizan errores en los enlaces.
- Hay sistematización en la revisión.
- Se evalúa el control interno en forma integral.
- Al lograr un conocimiento más a fondo del proceso de las transacciones es posible descubrir más fácilmente debilidades del sistema.

Pregunta nº 18: referida a que si habían mejorado las recomendaciones que se proporcionan a través de la Carta de Observaciones y Sugerencias, el 100% contestó que sí.

Pregunta nº 19: Referida al porqué de la anterior, contestaron que:

- Este sistema permitía un mayor y más profundo conocimiento del control interno en sus fases claves.
- La razón de la calidad y oportunidad de las mismas son basadas en un estudio más científico y preciso.
- Hay un mayor conocimiento de las transacciones del cliente.

- Se logra una mejor documentación de las debilidades en contradas y las recomendaciones son más concisas.

- Las recomendaciones son específicas y con un mayor soporte.

Pregunta 20, referida a la opinión de los clientes de la aplicación de este sistema, respondieron que es:

- Positiva.

- Un buen sistema para revisar sus operaciones.

- Diversa, pero positiva en las empresas grandes y algo de rechazo en las medianas.

- Interesante y beneficioso pues el auditor logra un conocimiento más completo de la empresa.

- Bueno, ya que el costo de la auditoría se ve disminuido por la reducción de horas reales invertidas.

Específicas

(Ver Apéndice "B")

La primer pregunta es acerca de que si en el despacho entra vistado estan utilizando los mismos ciclos que considera el boletín E-02 (modificado), como hasta la fecha de este semi

nario no se había publicado, este boletín algunas veces les fué proporcionado y otras, se les indicó dónde lo podían localizar, esto nos indicó que aunque la mayoría ya lo aplicaban aún no tenían conocimiento del mismo. Del 32%: el 25% contestó que si utilizaban estos ciclos, el 25% contestó que no y el 50% no contestó.

En la segunda pregunta pedimos que en caso de que no utilizaran los mismos ciclos, nos dijeran cuáles eran los que usaban. Del 25% que contestaron "no" algunos utilizan los siguientes:

- Ciclo financiero,
- Ingresos y
- Egresos.

Y otros:

- Ciclo de Producción,
- Ventas,
- Finanzas y
- Administrativo.

La pregunta tercera, planteada para saber si la metodología empleada por ellos era la misma que contemplaba el boletín F-05 (nuevo), del 32%, el 75% contestó que sí, el 12.5% contestó que no y el 12.5% restante no contestó.

En la número cuatro se preguntó a los que contestaron que "no", dijeran cual era la que utilizaban y respondieron lo siguiente:

"Además de la metodología definida en nuestro capítulo cuarto, era necesario hacer una revisión detallada de las cifras, pues esto permitía ver las tendencias y la razonabilidad general de las mismas".

Pregunta n° 5: Se refiere a que si los métodos utilizados para evaluar el control interno por ciclos de transacciones son los mismos que se utilizaban para evaluar el sistema tradicional. El 50% respondió que si y el otro 50% que no.

Pregunta n° 6: De los que respondieron "no" en la anterior algunos contestaron que:

- Utilizaban métodos basados en la computadora.
- Cuestionarios, diagramas de flujo y pruebas de cumplimiento diseñadas con base en el muestreo estadístico.

Otros contestaron que :

- Se aplicaba el T. F. R. (Transactions flow reviews) que es un sistema de evaluación de ciclos

La pregunta 7, referida a que si los nuevos métodos de evaluación proporcionaban ventajas, dijieran cuáles; la contestación fue la siguiente :

- Precisión en la detección de fallas
- Ampliación del alcance sin aumento de tiempo.
- Conocimiento más amplio del negocio.
- Mayor confianza al diseñar programas, en cuanto al alcance y oportunidad.

Todas estas ventajas las mencionaron los que utilizan; los métodos de cuestionario, diagramas de flujo y pruebas de cumplimiento, diseñadas en base al muestreo estadístico.

Los del método T. F. R., dijeron que va directamente relacionado con las necesidades de la auditoría.

Los que utilizan computadora mencionaron que se observa el

recorrido físico a través del seguimiento de las operaciones y esto permite una adecuada, útil y objetiva manera de estudiar y evaluar el control interno.

Derivado de las respuestas anteriores se puede observar que el estudio y evaluación del control interno, sí proporciona grandes ventajas en su aplicación y por lo tanto es el más adecuado a las necesidades actuales de nuestra profesión.

Con esto concluimos que queda comprobada la hipótesis: "El estudio y evaluación del control interno por ciclos de transacciones, brinda mayores ventajas en su aplicación al proporcionar alcances más definidos para la planeación de una auditoría de estados financieros".

A p é n d i c e " A "

COMPAÑIA: X. S.A.
 CICLO: INGRESOS
 FECHA DE AUDITORIA: 31 DE DICIEMBRE DE 1982

HECHO POR:
 REVISADO POR:

CONCESION DE CREDITO

ENTRADA DE PEDIDOS

EVALUACION

- 1.- Los clientes deben autorizarse de acuerdo con los criterios de la administración.
- 2.- El precio y condiciones de las mercancías y servicios que han de proveerse deben autorizarse de acuerdo con los criterios de la administración.

- 3.- Sólo deben aprobarse aquellas solicitudes de clientes por mercancías o servicios que se ajusten a los criterios de la administración.

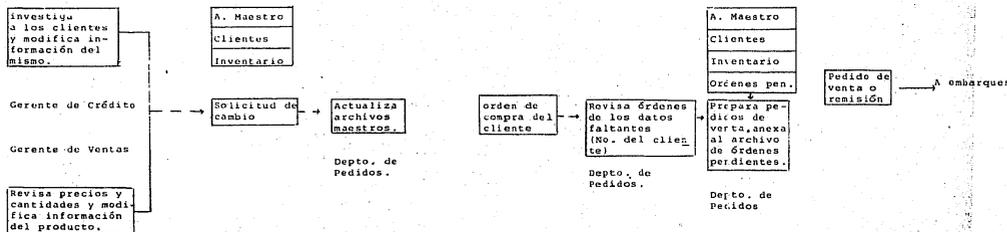
1. El objetivo no se logró porque no se hace comprobación para asegurar que se efectúan todos y únicamente los cambios autorizados. Por consiguiente, existen riesgos de que datos erróneos de clientes (nombre y dirección, límites de crédito, etc.) pudieran resultar en envíos de embarques o dificultades en el cobro de cuentas por cobrar, o ambas cosas.

Este riesgo se disminuye mediante la revisión e investigación de las partidas por cobrar, sin embargo hay que ejecutar una revisión minuciosa de las cuentas teniendo en mente esta posibilidad. También se revisarán los créditos y ajustes para determinar la importancia del problema.

2. Este objetivo no se logra porque no se hace comprobación para asegurar que se efectúan todos y únicamente los cambios autorizados. Por consiguiente, existen riesgos de que puedan utilizarse precios erróneos para calcular las transacciones de ventas.

Se ejecutarán procedimientos adicionales para verificar la exactitud de los precios de venta del inventario.

5. Las técnicas manifestadas dan seguridad de que se logra satisfactoriamente este objetivo, excepto por la posibilidad de procesar pedidos de clientes que excedan los límites de crédito, puesto que no existen controles que aseguren que todo el contenido del archivo maestro está al corriente. Como se indicó en el objetivo 1, de control de ciclo, una revisión minuciosa de las cuentas atrasadas, reducirá el riesgo resultante de inflar los saldos de partidas por cobrar.



A p e n d i c e " B "

8.- Diga porqué

9.- ¿Considera que este nuevo sistema proporciona ventajas en su aplicación?

() ()

10.- En caso de ser afirmativa la contestación mencione cuáles son:

11.- ¿Ha encontrado desventajas en su aplicación?

() ()

12.- En caso de ser afirmativa la contestación diga cuáles son:

13.- ¿Le encuentra algún beneficio que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, a través de la emisión de sus boletines estudiados por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, le conceda un carácter normativo a su aplicación?

() ()

14.- ¿Porqué?

15.- ¿Ha aumentado la supervisión del trabajo referente a este sistema?

() ()

16.- ¿Cree que con la utilización de este nuevo sistema, se localicen más fácilmente fallas de control interno?

() ()

17.- ¿Porqué?

18.- ¿Han mejorado las recomendaciones que se proporcionan a traves de la carta de observaciones y sugerencias?

() ()

19.- ¿Porqué?

20.- ¿Cuál es la opinión de sus clientes, respecto a la aplicación de este sistema?

E S P E C I F I C A S

1.- ¿Los ciclos que utiliza este despacho, son los mismos que se contemplan en el boletín E-02 (modificado) de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P.?

() ()

2.- En caso de que la contestación anterior sea negativa, diga cuáles son los que utiliza y porqué.

3.- ¿La metodología utilizada por ustedes, es la misma que contempla en su boletín F-05 (nuevo) la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría?

() ()

4.- En caso de que la contestación anterior sea negativa, diga cuál es la que utiliza y porqué.

5.- ¿Los métodos utilizados anteriormente para evaluar el sistema de control interno, son los mismos que se utilizan ahora?

() ()

6.- En caso de que la respuesta anterior sea negativa, describa cuáles son esos métodos.

7.- Si existen nuevos métodos de evaluación, diga cuáles son las ventajas de su utilización.

C O N C L U S I O N E S

1. Las metas u objetivos en toda profesión tienden a la actualización y capacitación, este nuevo sistema para estudiar y evaluar el control interno de las empresas por ciclos de transacciones, permite dar actualidad e innovación al trabajo del Licenciado en Contaduría o Contador Público independiente y con esto proporcionar un mejor servicio a sus clientes.
2. El Estudio y Evaluación del Control Interno por Ciclos de Transacciones, es una herramienta para efectuar una mejor planeación del trabajo de Auditoría de Estados Financieros, pues proporciona la pauta para la fijación de alcances más precisos.
3. Este estudio proporciona al auditor una visión general del funcionamiento y actividades de la empresa que va a auditar. Teniendo mayor conocimiento de las funciones de su cliente, también tendrá un mayor entendimiento de las posibles fallas de su sistema o áreas problema.
4. Efectuando un estudio de esta naturaleza, se podrán localizar más fácil y oportunamente fallas de control interno para proporcionar al cliente sugerencias que permitan reforzar su sistema de control interno estable

cido y lograr sus objetivos previamente fijados.

5. Se enfatiza más hacia la revisión de procedimientos que de cifras y por consiguiente hay un ahorro de tiempo en el desarrollo total de la auditoría.
6. Si el cliente no tiene preparadas gráficas de organización y operación, su preparación ocasiona un consumo extraordinario de tiempo para el auditor; pero a la vez le proporciona un conocimiento más preciso de cómo fluyen las transacciones.
7. La adopción de este nuevo sistema provocará la modificación del estudio y evaluación del control interno y el diseño ya establecido para las pruebas de cumplimiento y los papeles de trabajo, por lo tanto implicará la inversión de tiempo y costo en los primeros años.
8. Consideramos que al brindarle el Instituto Mexicano de Contadores Públicos un carácter normativo, permitirá también a los despachos más pequeños, aplicar este nuevo sistema, según las necesidades y características de las empresas auditadas.
9. No obstante todas las ventajas que presenta estudiar y evaluar el sistema de control interno por ciclos de transacciones, también se hace necesario mencionar que

según lo investigado hubo opiniones de que no era aplicable a todas las empresas, bien fuera por su magnitud (pequeñas o por el tipo de organización paraestatales). En nuestra opinión no importa qué tipo o tamaño de empresa sea; las operaciones o transacciones siguen siendo las mismas; unas veces mayores y otras menores.

10. Las diferencias que encontramos al estudiar y evaluar el control interno por ciclos de transacciones, con el sistema tradicional son:

- . El estudio del control interno por ciclos tiene como propósito agrupar las transacciones en ciclos facilitando al auditor la identificación de transacciones similares y relacionadas, consecuentemente hay ahorro de tiempo, al contrario de hacerlo por rubros.
- . El control interno por ciclos de transacciones le concede mayor importancia a evaluar las técnicas que tiene el cliente para cumplir con los objetivos de control interno y así poder determinar si el sistema está funcionando o no.

11. Un aspecto que vale la pena mencionar fue el hecho de que muchos despachos ni siquiera conocieran este sistema. Siendo la nuestra una profesión dinámica, es indispensable mantenernos al tanto de todos los cambios que vayan surgiendo y así poder proporcionar un servicio más acertado hacia los clientes y personas interesadas.

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

- Normas y Procedimientos de Auditoría. Instituto Mexicano de Contadores Públicos A. C. 13a. edición, México, 1981.
- El control interno en los negocios. Joaquín Gómez Morfín Ed. Fondo de Cultura Económica México, 1969.
- Fundamentos de control interno. Abraham Perdomo Moreno Ed. Ediciones Contables y Administrativas, S. A. 1a. edición, México, 1982.
- Auditoría interna integral. Juan Ramón Santillana González Ed. E. C. A. S. A. 2a. edición, México, 1980.
- Temas prácticos de auditoría, informe de sugerencias, derivado del examen de control interno. Jaime del Valle Noriega y Alberto Alvarez del Campo Ed. Dofiscal editores, módulo 9. 1a. edición, México, 1982.

Control Interno.

Instituto Mexicano de Conta
dores Públicos, A. C.

Programas de Auditoría.

Francisco Javier Sánchez Alar
cón

Ed. E. C. A. S. A.

México, 1979

Tesis :

Ciertos aspectos del
control interno.

Domínguez Sánchez, Luis Ja-
vier

U. N. A. M. - F. C. A.

México, 1972.

Auditoría de operacio-
nes.

Linberg, Roy A.

U. N. A. M. - F. C. A.

México, 1974.

Estudio y evaluación
del control interno
a través de diagra-
mas de flujo.

Reyes Reyes, Jorge

U. N. A. M. - F. C. A.

México, 1976.

Estudio y evaluación
del control interno
mediante flujoqramas

Garza Rodríguez, Carlos

U. N. A. M. - F. C. A.

México, 1973.

Comentarios sobre el control interno de las empresas.

Rodríguez Payán, Jesús José
Universidad del Valle de México.
México, 1977.

Control interno y la calificación de la evaluación.

García Ramírez, Luis Enrique
U. N. A. M. - F. C. A.
México, 1975.

Otros :

Contaduría Pública.

Revista del I. M. C. P. A. C.
México, agosto 1982.

Boletín F-05: "Metodología para el estudio y evaluación del control interno por ciclos de transacciones".

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.

Apuntes de control interno por ciclos de transacciones.

Despacho: "Castillo Miranda y Cía. S. C.".

Apuntes de control interno

Despacho: "Marrón, Lebrija, Álvarez y Cía. S. C.".

Entrevistas personales

Diversos Despachos de Conta
dores Públicos.

Guía Internacional de
Auditoría: "Estudio
y evaluación del
sistema de contabi-
lidad y los contro-
les internos rela-
tivos, con respecto
a una auditoría.

Comité Internacional de
Normas de Auditoría de
la Federación Interna-
cional de Contadores.
México, julio 1981.