



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

Facultad de Contaduría y Administración

**Estudio y Evaluación del Control
Interno en Ingresos y Egresos por
Ciclos de Transacciones**

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

Que en opción al grado de

LICENCIADO EN CONTADURIA

p r e s e n t a

Fernando Espinosa López

Director del Seminario
C. P. JOAQUIN GOMEZ MORFIN

México, D. F.

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 G E N E R A L

INTRODUCCION	1
CAPITULO I - CONTROL INTERNO	3
1) Antecedentes	4
2) Definiciones	6
3) Clasificación	12
4) Objetivos	15
5) Elementos	17
CAPITULO II - ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO POR CICLOS DE TRANSACCIONES.	26
1) Necesidad	27
2) Importancia	27
3) Ciclos de transacciones	28
4) Metodología	42
CAPITULO III - DESARROLLO DEL ESTUDIO EN INGRESOS Y EGRESOS (CASO PRACTICO)	74
1) Exposición del caso	75
2) Simbología empleada	78
I Ciclo de Ingresos	
1-1 Control de pedidos	80
1-2 Embarque	81
1-3 Facturación	82
1-4 Cuentas por cobrar	83
1-5 Ajustes	84
1-6 Administración crédito	85
1-7 Cobro	86

E Ciclo de Egresos	
E-1 Orden de compra	87
E-2 Recepción de mercancías	88
E-3 Selección de personal	89
E-4 Nóminas	90
E-5 Cuentas por pagar	91
E-6 Pago	92
Programa de trabajo	
a) Ingresos	93
b) Egresos	96
CONCLUSIONES	98
BIBLIOGRAFIA	102

INTRODUCCION

El presente Seminario de Investigación Contable, fue motivado por el interés que desde mis primeros estudios profesionales despertó en mí el tema tantas veces - tratado de control interno, ya que considero que el mismo, es un concepto que debe de regir a cada una de las - diferentes transacciones que fluyen en el ámbito de una entidad. Además de lo anterior, y debido a que en el - campo de la Auditoría (área en la que he venido desarrollándome profesionalmente) se tiene la necesidad de estudiar y evaluar el control interno, para fijar el alcance, extensión y oportunidad de los procedimientos de Auditoría, y para cumplir con las normas de Auditoría relativas a la ejecución del trabajo, me surgió la inquietud de conocer un enfoque nuevo, un enfoque más adecuado para el desarrollo del Estudio y Evaluación del Control - Interno.

La hipótesis en que se basa este Seminario de - Investigación Contable y que presupone que "El enfoque - del Estudio y Evaluación del Control Interno en Ingresos y Egresos por Ciclos de Transacciones, es una herramienta útil, debido a que, permite enfocar el programa de Auditoría a las áreas de mayor riesgo, ya que el auditor conoce de una manera profunda a la entidad", no pretende - otra cosa que dar a conocer las bondades y conveniencias de la aplicación del enfoque de Ciclos de Transacciones.

Para lograr lo anterior, realice una investigación de tipo documental, para que, después basado en un caso práctico, planteado en forma hipotética, pudiera desarrollar en el área de Ingresos y Egresos de una manera enunciativa más no limitativa, la metodología del Estudio y Evaluación del Control Interno por Ciclos de Transacciones.

CAPITULO I

CONTROL

INTERNO.

1) Antecedentes.

Desde que el hombre se vio en la necesidad de agruparse con otros para el logro de un objetivo común, como lo era el de poder obtener su alimento a través de la caza de mamuts, surge la organización, una organización rudimentaria en la cual se empiezan a establecer - principios organizacionales como lo es la definición de autoridad y asignación de responsabilidades, así como - los medios -en este caso armas- para poder controlar la operación, la caza de mamuts.

Tiempo después al crecer la población, aumentaban en forma paralela sus necesidades, las cuales no eran satisfechas con el producto de una sola actividad. Es aquí donde surge el trueque, que consistía en el intercambio de alimentos ó mercancías -cerámicas, vestido, joyas, etc.- entre personas que necesitaban de ellos. Todo lo anterior implicaba ya el llevar un control y - esto se empieza a lograr a través del registro de las operaciones.

Sin embargo, no es hasta 1494 en que un monje franciscano llamado Fray Luca Pacioli publica el primer tratado de contabilidad en la que se dan las bases de lo que hoy constituye un adecuado mecanismo de control interno como lo es un sistema contable.

El control interno en esta época no operó notables cambios, ya que el éxito de los pequeños negocios no se debía a técnicas específicas de organización y con

trol, sino más bien al empirismo de sus administradores, que en la mayoría de los casos era el dueño mismo quien realizaba la mayor parte del ciclo de transacciones de su empresa como administrador único.

El estado también creció y necesitó organizarse y establecer controles. Para lograr lo anterior promovió entre otras cosas la división de poderes. A cada uno de ellos les asignó facultades y responsabilidades, de tal manera que el poder no se concentrara en una sola cabeza y se pudiera y se pudiera servir al pueblo de una manera más eficiente.

Así como el estado, los negocios crecieron y ya no era posible que una sola persona se encargara del ciclo completo de las transacciones, por lo que se empezaron a adoptar modelos de organización. Gracias a dichos modelos o planes organizacionales, se comenzó a delegar funciones y como es lógico responsabilidades, pero en forma paralela a lo anterior debían también establecerse controles, controles que en un principio fueron sencillos pero que lograban sus objetivos primordiales.

Más tarde y debido al crecimiento complejo de las empresas, los controles también fueron depurándose y apareciendo en forma más sofisticada, de tal modo que, para el adecuado establecimiento de los mismos en el flujo de transacciones se requiere de estudios profundos y minuciosos.

2) Definiciones.

Varias han sido las definiciones que acerca del control interno se han emitido. Es por tal motivo que a continuación presentare algunas de las definiciones y - análisis de las mismas con el fin de poder conocer los diferentes puntos de vista de los autores y en base a esto poder expresar una opinión personal de lo que se entiende por control interno.

George E. Bennett¹ expresa lo siguiente:

"El control interno se puede definir como la coordinación del sistema de contabilidad y los procedimientos de oficina de tal suerte que, el trabajo desempeñado por un empleado compruebe continuamente y en forma automática el trabajo de otro empleado, hasta determinar el punto que puede involucrar la posibilidad de fraude".

ANALISIS:

- Coordinación del sistema de contabilidad y los procedimientos de oficina.
- Comprobación continua y automática del trabajo de un empleado por medio del trabajo de otro empleado.
- Determinación de posibilidades de fraude..

Robert H. Montgomery² nos dice al respecto:

"El control interno implica que los libros y métodos de contabilidad, así como la organización general

de un negocio, esten de tal manera establecidos, que ninguna de las cuentas ó procedimientos de encuentren bajo el control independiente y absoluto de una sola persona, sino por el contrario, el trabajo de un empleado es complementario del hecho por otro y que se hace una auditoría continua de los detalles del negocio".

ANALISIS:

- Coordinación entre libros, métodos de contabilidad y organización general.
- Inexistencia del control ejercido por una sola persona.
- División de funciones.
- Revisión continua de detalles del negocio.

Joaquín Gómez Morfín³ expresa la siguiente definición:

"El control interno consiste en un plan coordinado entre la contabilidad, las funciones 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 adecuadamente los bienes de la empresa, así como promover la eficiencia de las operaciones y la adhesión a la política administrativa prescrita".

ANALISIS:

- Plan coordinado entre la contabilidad, funciones de los empleados y procedimientos.
- Obtención de información segura.
- Protección adecuada de los bienes de la empresa.
- Promoción de eficiencia en operaciones.
- Adhesión a las políticas administrativas.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos,⁴ nos dice:

"En su sentido más amplio, control interno es el sistema por el cual se da efecto a la administración de una entidad económica. En este sentido, el término administración se emplea para designar al conjunto de actividades necesarias para lograr el objeto de la entidad económica. Abarca, por lo tanto, las actividades de dirección, financiamiento, promoción, producción, distribución y consumo de una empresa, sus relaciones públicas y privadas y la vigilancia en general sobre su patrimonio y sobre aquellos de quienes dependen su conservación y crecimiento.

El conjunto de planes que se elaboran y de procedimientos que se realizan en cada una de las fases del negocio constituyen los sistemas ó métodos generales -

de su administración, por lo que, todavía en su sentido más amplio, se designa sistema de control interno a la suma de todos los sistemas ó métodos que utiliza la administración para lograr sus varios objetivos".

ANALISIS:

- Dar efecto a la administración de una entidad.
- Vigilancia del personal de quien depende la conservación y crecimiento del patrimonio y - del mismo patrimonio.
- Sistemas y métodos para el logro de los objetivos.

El Comité de Procedimientos de Auditoría del - Instituto Americano de Contadores⁵ nos dice:

"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 de operación y la adhesión a las políticas prescritas por la dirección. Esta definición ... reconoce que el sistema de control interno se extiende más allá de las funciones que directamente corresponden a los departamentos contables y financieros. Tal sistema puede incluir control presupuestal, costos estándar información periódica sobre la operación,

análisis estadísticos y su distribución, programas de entrenamiento del personal, un cuerpo de auditoría interna ... estudios sobre tiempo y movimientos propios de la ingeniería industrial y controles de calidad mediante un sistema de inspección que es fundamentalmente una función de producción".

ANALISIS:

- Plan de organización, métodos y procedimientos coordinados.
- Protección de activos.
- Obtención de información financiera correcta y segura.
- Promoción de eficiencia y operación.
- Adhesión a las políticas prescritas por la dirección.

Después de haber transcrito y analizado las 5 definiciones anteriores, podemos observar, que coinciden en la necesidad de que exista coordinación entre planes métodos y procedimientos, así como el separar funciones, eliminar posibilidades de fraude, proteger los activos, promover eficiencia en la operación así como adhesión a las políticas prescritas por la dirección y algo que es muy importante que es la obtención de información financiera confiable y oportuna sobre la cual se toman decisiones.

En base a todo lo expuesto en este inciso, puedo concluir que el control interno; es el conjunto de mecanismos ó dispositivos (llamense planes organizacionales, manuales de procedimientos, sistemas de registro contable, - recursos humanos idóneos, etc.) que interrelacionados tienen como fin el de encauzar en forma ordenada y adecuada - el flujo de las transacciones de una empresa para el logro satisfactorio de los objetivos fijados por la dirección.

3) Clasificación.

El Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados - en el año 1963, debido a las dudas surgidas respecto - al alcance de la revisión del Control Interno por el - auditor consideró aclarar la definición dada en 1948 - en su estudio Internal Control por lo que expresó lo - siguiente:

"El Control Interno en el sentido amplio incluye ... controles que podrían definirse como contables o administrativos de la siguiente manera:

- a) Los controles contables comprenden el - plan de organización y todos los métodos y procedimientos relativos directamente relacionados con la salvaguarda de los - activos y la confiabilidad de los registros financieros. Generalmente incluyen controles tales como los sistemas de autorización y aprobación, separación de - funciones respecto del registro e información contable, con aquellas relativas a la custodia de los activos, controles físicos sobre los mismos y auditoría interna.
- b) Los controles administrativos comprenden el plan de organización y todos los métodos y procedimientos relacionados con la

eficiencia de operación y adherencia a las políticas administrativas y que generalmente están relacionados únicamente en forma indirecta con los registros contables. Generalmente incluyen controles tales como análisis estadísticos, estudios de tiempos y movimientos, reportes sobre actuación, - programas de capacitación para el personal y controles de calidad".

El mismo Comité, estableció que para fines prácticos cualquier control administrativo que esté relacionado en forma significativa con la confiabilidad de los estados financieros se incluya dentro de la definición del control contable.

Más tarde se definieron los controles administrativos y contables pero basados en las funciones involucradas en el flujo de transacciones de la siguiente manera.

El Control Administrativo incluye, pero no se limita el plan de organización y los procedimientos y registros relacionados con los procesos de toma de decisiones, tendientes a la autorización de transacciones por la administración. Esta autorización es una función de la administración directamente asociada con la responsabilidad de lograr los objetivos de la organización, y el punto de partida para establecer el control contable de las transacciones.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos,⁴ en el boletín E-02 nos dice:

"El Control Interno Contable comprende el plan de organización y los procedimientos y registros que se refieren a la protección de los activos y a la confiabilidad de los registros financieros, consecuentemente, están diseñados para suministrar seguridad razonable de que:

a) Las operaciones se realizan de acuerdo con autorizaciones generales o específicas de la administración;

b) Las operaciones se registran 1) para permitir la preparación de estados financieros de conformidad con principios de contabilidad o cualquier otro criterio aplicable a dichos estados, y 2) para mantener datos relativos a la custodia de los activos;

c) El acceso a los activos sólo se permite de acuerdo con autorizaciones a la administración;

d) Los datos registrados relativos a la custodia de los activos son comparados con los activos existentes durante intervalos razonables y se toman las medidas apropiadas con respecto a cualquier diferencia"

4) Objetivos básicos.

De las definiciones que se mencionan en el inciso 2, se desprende que los objetivos del control interno son básicamente 3.

- a) Información financiera veraz y oportuna.
- b) Protección de los activos de la empresa.
- c) Promoción de eficiencia de operación.

a) Obtención de información financiera veraz y oportuna. El contar con información financiera veraz y oportuna es indispensable para el buen funcionamiento de la empresa, ya que en base a esta la administración toma las decisiones que van a marcar la pauta a seguir en las transacciones futuras a realizar por la empresa. La falta de informes y análisis provoca descontrol en las transacciones.

b) Protección de los activos de la empresa. Es de vital importancia para la empresa, ejercer un control efectivo sobre los bienes y sobre quien maneja dichos bienes, porque de lo contrario pueden existir robos fraudes, desfalcos ó pérdidas. Para que no suceda lo anterior es conveniente por ejemplo, adoptar un plan de seguros sobre los bienes y afianzar al personal que maneja dinero o valores negociables.

En una palabra la protección de activos es un objetivo que debe tenerse presente al realizar las transacciones.

c) Promoción de eficiencia de operación.

Promover la eficiencia en operación y lograr una adecuada productividad es uno de los objetivos que interesa más a los hombres de empresa. Lo anterior se puede llevar a cabo mediante la revisión y valuación de los métodos y planes de organización en función de su efectividad y suficiencia, realizando también estudios minuciosos de tiempos y movimientos evitando desperdicios de tiempos, materiales duplicidad de labores, así también analizando puestos y asignando funciones y responsabilidades al personal adecuado, además del apego a las políticas administrativas dictadas por la dirección.

5) Elementos.

El sistema de control interno, se encuentra integrado por una serie de elementos cuya participación es vital e indispensable para el funcionamiento adecuado de dicho sistema. La carencia de uno de ellos, podría ocasionar serias deficiencias que impedirían el éxito del funcionamiento del sistema de control interno.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos ⁴ en el boletín E-02 presenta como elementos del Control Interno lo siguiente:

- a) ORGANIZACION
 - 1) Dirección
 - 2) Coordinación
 - 3) División de labores
 - 4) Asignación de responsabilidades

- b) PROCEDIMIENTO
 - 1) Planeación y sistematización
 - 2) Registros y formas
 - 3) Informes

c) PERSONAL

- 1) Entrenamiento
- 2) Eficiencia
- 3) Moralidad
- 4) Retribución

d) SUPERVISION

A continuación presentaré lo que por cada uno de ellos entiendo:

a) ORGANIZACION. Debido al gran crecimiento que han experimentado la mayoría de las empresas, los directivos de estas se ven imposibilitados de poder supervisar personalmente la forma en que se están realizando las transacciones. Por lo anterior se hizo necesario estructurar a la empresa de tal manera que se delegara autoridad en los diferentes niveles jerárquicos, fijando responsabilidades al elemento humano que forma parte de dicha empresa para el logro satisfactorio de los objetivos de la misma. La organización a su vez se encuentra integrada por:

1) Dirección. El elemento responsable de establecer planes de organización y de fijar las políticas de la empresa, así como tomar las decisiones que deben de estar encauzadas al logro de los objetivos, es la dirección.

2) **Coordinación.**- Consiste en adoptar las obligaciones y necesidades de las partes integrantes de la empresa a un todo homogéneo y armónico, es decir, que se formen como un solo organismo evitando que las funciones de los diferentes departamentos se vean entorpecidas - entre si:

3) **División de labores.**- Es importante separar las funciones de operación, custodia y registro, debido a que ningún departamento debe de tener acceso a los registros contables en que se controla su propia operación es decir, una transacción no debe ser manejada por una - misma persona desde su origen hasta su registro, sino - que debe pasar por diferentes manos entre si:

4) **Asignación de responsabilidades.**- La organización de la empresa debe de presentarse en forma clara a través de un organigrama de tal manera que se conozcan los nombramientos dentro de la empresa, su jerarquía a fin de que el elemento humano de la empresa identifique a sus superiores y subordinados, es decir, una clara asignación de facultades y responsabilidades.

b) **PROCEDIMIENTO.** Una vez que se cuenta con un adecuado plan de organización y se han delegado funciones para el logro de los objetivos, es necesario establecer los medios o procedimientos para registrar las transacciones e informar de las mismas.

1) Planeación y Sistematización.- Es necesario que la empresa planee sus operaciones de tal manera que cuente con estructuras o manuales sobre dirección y coordinación, la división de labores, el sistema de autorizaciones y fijación de responsabilidades, para que el personal reduzca errores, elimine órdenes verbales, no tome decisiones apresuradas y pueda dar efecto a las políticas de la empresa. Además se debe contar con un catálogo de cuentas que proporcione por decirlo así, un casillero para cada una de las transacciones, así como un manual de procedimientos de registro.

2) Registros y Formas.- La empresa debe de contar con los medios que le permitan registrar las transacciones que realiza; para ello se vale de una serie de formatos. Ahora bien, cada empresa de acuerdo a sus necesidades establece las formas que más le convengan, sin embargo, el Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores⁵, en su estudio "Internal Control", establece los siguientes principios que se aplican al adoptar formas o registros.

"Debe servir una función útil en su relación con los procedimientos planeados y cumplir los objetivos de la administración. Por ejemplo, las ventas son el objetivo principal de la administración y los procedimientos de ventas invariablemente requieren el uso de facturas aprobadas por las ventas las cuales sirven para un gran número de propósitos, algunos de los cuales son: (a) como base para el asiento en los libros de contabilidad; (b) como auto-

rización para el embarque de mercancía; (c) como documento original del cual se compilan todos los datos y análisis relativos a ventas, tales como ventas por áreas, por producto y por vendedor y el total de ingresos obtenidos por ventas; y (d) el documento original que sirve de base para pagar las comisiones a los vendedores.

Debe ser lo suficientemente sencilla como para que pueda ser comprendida con claridad por aquellos que la van a usar, permitiéndoles registrar con exactitud y prontitud los datos y con un costo mínimo.

Debe estar diseñada de acuerdo con todos sus posibles usos de tal manera que el número de formas diferentes se mantengan en el mínimo.

Debe estar elaborada en tal forma que su correcto manejo se apege a los procedimientos de control establecidos y por lo tanto, dentro de la forma ó registro - mismo, proporcione un cierto grado de control interno. En el caso de las formas, los espacios en blanco para la autorización y aprobación relacionados con los diferentes pasos de las transacciones, la alineación de los datos que facilite el cotejo aritmético y las debidas instrucciones en cuanto a la ruta de trámite, son todos ejemplos de control que pueden proporcionarse por medio del diseño adecuado".

3) Informes.- La información dentro de la empresa es de vital importancia, ya que las decisiones se toman en base a esta, por lo que se hace necesario la elaboración de informes veraces y oportunos que reflejen verdaderamente el resultado y la situación que existe al haber realizado transacciones.

Por lo anterior es necesario se elaboren informes tales como: Estado de Posición Financiera, Estado de Resultados, Estado de Cambios en la Posición Financiera, Estado de Modificaciones al Capital Contable, Estado de Costo de Producción y de lo Vendido, anexos necesarios.

Es conveniente que se presenten las cifras históricas y las presupuestadas, determinando desviaciones y análisis de las mismas.

c) PERSONAL. Para que las empresas, puedan lograr sus objetivos de una manera óptima, no solo es necesaria la presencia de una adecuada organización y procedimientos implantados, sino que además se requiere del elemento humano idóneo para que este ponga a funcionar todos los mecanismos señalados anteriormente y pueda cumplir en forma eficiente y económica.

Este elemento tan importante se encuentra integrado a su vez por:

1) Entrenamiento.- Los recursos humanos son tan importantes que se debe tener especial cuidado desde su selección tomando en cuenta para ello factores tales como capacidad, habilidad, experiencia, moralidad, iniciativa, estabilidad, responsabilidad y personalidad, de tal modo que se elija al personal idóneo para cada puesto. Una vez seleccionado al personal debe de proporcionársele algo tan vital como lo es el entrenamiento y para ello nos vamos a valer de una serie de programas de entrenamiento que tendrán como fin primordial el lograr que el personal se encuentre más apto para el desarrollo de sus

funciones, redundando en un menor esfuerzo y tiempo y una mayor eficiencia.

2) Eficiencia.- Una vez que el personal se encuentra desarrollando sus funciones, es necesario adoptar mecanismos ó dispositivos de control que permitan medir y promover la eficiencia. Es decir, comprobar que el trabajo que está realizando una persona, esta de acuerdo a su capacidad y experiencia, ya que puede darse el caso de que el puesto requiera mayor capacidad, o bien que la capacidad que se tenga sea superior a ese puesto. Los mecanismos a que me referí anteriormente son tales como análisis de puestos, rotación de personal, estudios de tiempos y movimientos, supervisión, auditoría interna, etc.

3) Moralidad.- La moralidad constituye uno de los pilares en los cuales se sostiene el control interno. Para poder contar con este pilar en forma adecuada, es necesario, que desde un principio en la selección de personal, se le investiga a este sobre sus referencias, comportamiento en empleos anteriores, aspectos generales de su vida, etc. Ahora bien, la profundidad de las investigaciones estará de acuerdo al puesto que va a desempeñar. Es recomendable que a las personas que manejen efectivo y valores negociables, se les afianza para tener cubiertos los riesgos que se puedan tener.

4) Retribución.- El remunerar en forma justa a los empleados, provoca que estos desarrollen su trabajo con entusiasmo y motivación y cumplan así con eficiencia

los planes fijados por la dirección. Además, si a la remuneración justa y adecuada le agregamos plan de incentivos, plan de pensiones, premios, seguros médicos, seguros de vida, el personal se sentirá más contento. Por otra parte, es importante también que la dirección se encuentre en posición de escuchar sugerencias del personal así como problemas personales de este, para que el personal tenga confianza y pueda desarrollar su iniciativa que redundará en beneficios para la empresa.

d) SUPERVISION. Una vez, que se cuenta con un plan de organización adecuado y se han implementado sistemas y procedimientos, así como recursos humanos - idóneos se hace necesaria la presencia de un órgano su pervisor, que detecta si el personal está realizando su trabajo de acuerdo a lo estipulado en los manuales de procedimientos y en caso de no ser así, determine - las causas a fin de solucionar dichas desviaciones. Es recomendable, dependiendo de la magnitud de la empresa el contar con un departamento de Auditoría Interna, el cual se define según El Instituto Americano de Auditores como sigue:

"La Auditoría Interna es la actividad de valuación independiente dentro de una organización, para la revisión de las operaciones contables y financieras, como principio para proporcionar servicios de protección y constructividad a la gerencia".

Ahora bien, si no se puede contar con el departamento de Auditoría Interna, entonces por lo menos, asignar a algún directivo dichas funciones. .

CAPITULO III

ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

POR CICLOS DE TRANSACCIONES.

1) Necesidad.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos ⁴ (en su boletín C referente a las Normas de Auditoría general_{mente} aceptadas, en las Normas relativas a la Ejecución - del Trabajo establece la necesidad de que) "El auditor - realice un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que se va a depositar en él; asimismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

2) Importancia.

Considero conveniente, el definir primeramente- lo que por evaluación del control interno se entiende:

La anteriormente mencionada Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP. (En las conclusiones del boletín No. 5 en el inciso 2, nos dice al respecto). "La evaluación del control interno es principalmente la impresión mental y personal del Contador Público" Ahora bien, la evaluación del control interno sirve para dos fines; el primero proporcionar una base para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría; y el segundo proporcionar la base - para rendir servicios constructivos a los clientes, mediante sugerencias de posibles mejoras en sus sistemas de - control interno.

3) Ciclos de Transacciones.

Para poder comprender el concepto de ciclo de transacciones debemos de considerar lo siguiente:

- Un hecho económico es un acontecimiento preciso. Algunos hechos económicos implican una relación de la entidad con terceros, por ejemplo: Distribución de recursos a terceros a cambio de promesas de pago futuras y otros hechos que implican la influencia de factores externos, tales como la devaluación, inflación, escasez de materias primas, cambios en las leyes, etc.
- Una transacción es un hecho económico el cual produce un impacto o efecto en la entidad y que además es susceptible de procesarse por uno ó más sistemas de contabilidad.
- Un sistema consiste en una serie de tareas por medio de las cuales se reconocen, se autorizan, se calculan, se clasifican, se registran y se informa acerca de las transacciones.
- Función es una tarea importante de procesamiento, o una sección de un sistema que procesa transacciones relacionadas lógicamente.

Ahora bien, cada función que interviene en el procesamiento de transacciones, o en la formulación de estados financieros, forma parte de uno de los ciclos - que más adelante describiré - a excepción de una, que es la de planeación financiera y control, que comprende la supervisión, control y revisión de los ciclos por la gerencia. Por consiguiente, las tareas necesarias para cumplir

con dicha función, es que la gerencia defina y comunique:

- Los objetivos y operaciones de la entidad;
- Los planes a corto y largo plazo para la entidad;
- La estructura para informar a la junta de administración;
- Las responsabilidades para salvaguardar los activos de la empresa;
- Planes para el reemplazo y restauración de activos;
- Autoridad para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de las transacciones, asientos de diario y ajustes
- Un plan para clasificar e informar los efectos financieros de las actividades económicas;
- Responsabilidades para clasificar las actividades económicas de acuerdo con el plan establecido;
- Responsabilidades y procedimientos para la verificación y evaluación periódica de saldos y actividades informadas y de cumplimiento de los procedimientos de procesamientos;
- Determinación de las actividades de negocios y funciones contables que han de incluirse en cada ciclo;
- Definición de las relaciones con y entre los ciclos;
- Recepción y evaluación de información que se origina en los ciclos y establecimientos del ambiente del control interno y de las pautas que controlan las acciones y actitudes del personal.

Cabe mencionar, que en la función de planeación financiera y control, no tan solo participa la gerencia sino también pueden colaborar los departamentos de planeación y presupuesto, sistemas y procesamientos y auditoría interna.

El enfoque de estudio y evaluación del control interno por ciclo de transacciones trata fundamentalmente de -

agrupar en ciclos, transacciones similares que estén sujetas a técnicas de control interno también similares, de tal manera que el auditor pueda identificar objetivos de control interno específicos a cada ciclo y evalúe el control interno en función al cumplimiento de dichos objetivos en cada ciclo.

El agrupamiento de transacciones en ciclos, es convencional, por lo que, un ciclo puede estar constituido por un número mayor o menor de transacciones, pero debemos de tener bien claro que lo que se pretende con el enfoque de ciclo de transacciones, es obtener una base común para comprender: Los elementos de operación de una entidad, como examinar lo que sucede y como las transacciones pueden tener impacto en varias áreas de la organización al mismo tiempo.

En el boletín E-02 de La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP,⁶ presentado para auscultación en la Revista Contaduría Pública del mes de agosto de 1982, señala los ciclos que en su conjunto incluyen todos los aspectos de las operaciones de una empresa y que son los siguientes:

- "a) Ciclo de Tesorería"
- "b) Ciclo de Egresos"
- "c) Ciclo de Producción"
- "d) Ciclo de Ingresos"

A continuación describiré brevemente en que consiste cada uno de los ciclos mencionados con el objeto de comprender el flujo de las transacciones y la relación entre ciclos.

Ciclo de Tesorería.- Las funciones de este ciclo principian con el problema de las necesidades de financiamiento, incluyen presupuestos a corto y largo plazo y terminan con la aplicación de las utilidades de la compañía, ya sea para disminuir pasivos, repartir estas a los accionistas o reinvertirlas en la empresa.

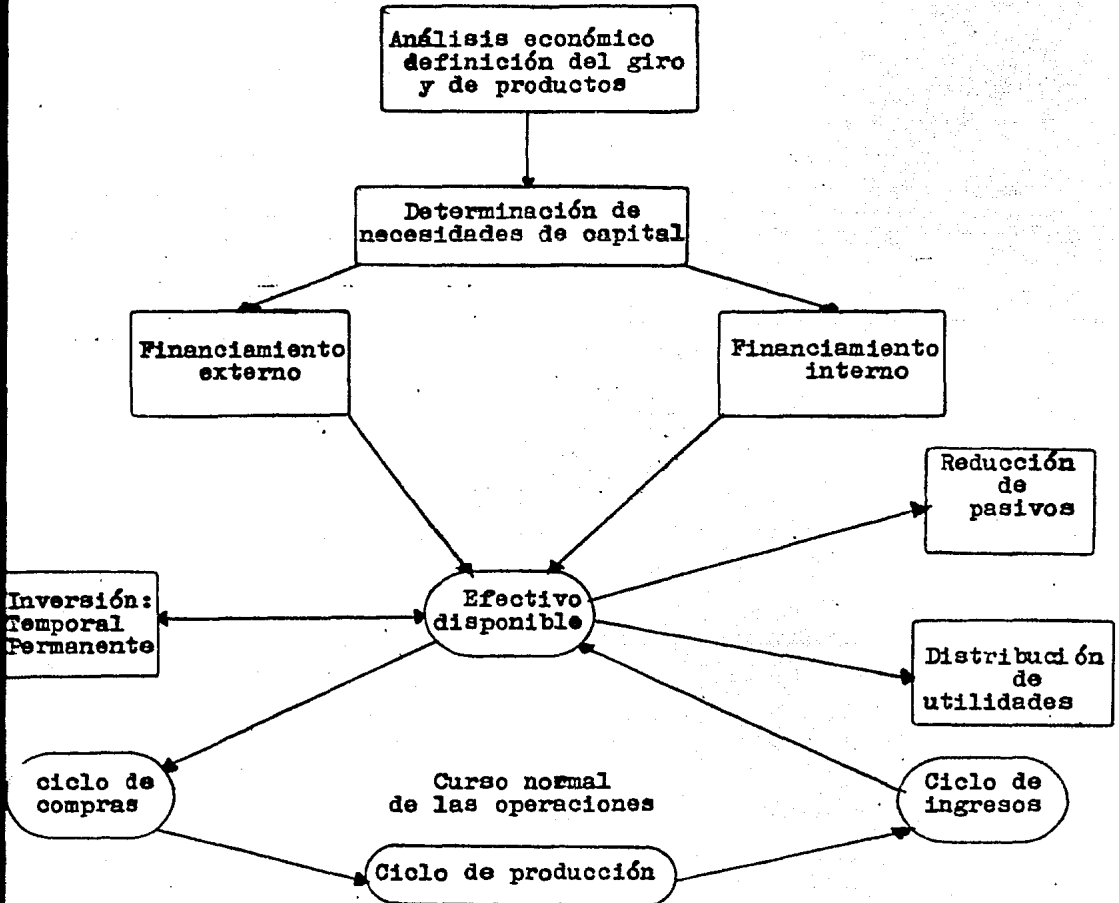
Las principales funciones que se identifican a este ciclo son: Análisis económico, definición de la operación que realiza la entidad, definición de productos y servicios, necesidad de capital, recursos y disponibilidades de capital, (a través de pasivos, o a través de accionistas), administración de efectivo generado por la operación del negocio (capitalización en la empresa, inversión en nuevos negocios, reducción de pasivos, distribución de utilidades a los accionistas) cobros y pagos, custodia física del efectivo y valores.

El ciclo de tesorería se relaciona por medio de los pagos con el ciclo de egresos, y por medio de los cobros con el ciclo de ingresos. Así también, por medio de presupuestos y reportes a la gerencia con un quinto ciclo que describiré más adelante llamado de información. Para un claro entendimiento del ciclo de tesorería ver la figura 1.

Ciclo de Egresos.- Este ciclo consiste en las actividades que van, desde el recibimiento de un requerimiento para la adquisición de bienes y servicios, que serán usados en la empresa, hasta el pago de los mismos.

Cabe señalar que este ciclo no tan solo agrupa a la adquisición de materiales sino que también incluye el

**CICLO DE TESORERIA
(Gerencia de Finanzas)**



Tomado de: Revisión del control interno a través del flujo de transacciones.- Tesina presentada por García, Gutiérrez, Palafox. Pag. 15.

concepto de retribución al personal de la entidad (nóminas).

Las principales funciones del ciclo de egresos son: Selección de proveedores, ordenes de compra, recepción de bienes, control de calidad, contabilidad de cuentas por pagar, programación de pagos, selección de empleados, control de tiempo y asistencias, contabilidad de nóminas, pago de nóminas.

El ciclo de egresos tiene relación con el ciclo de tesorería en lo referente a pagos; con el ciclo de producción en lo referente a recepción de bienes; y con el ciclo de información en lo referente a la distribución contable.

En la figura No. 2, se puede observar el diagrama de este ciclo.

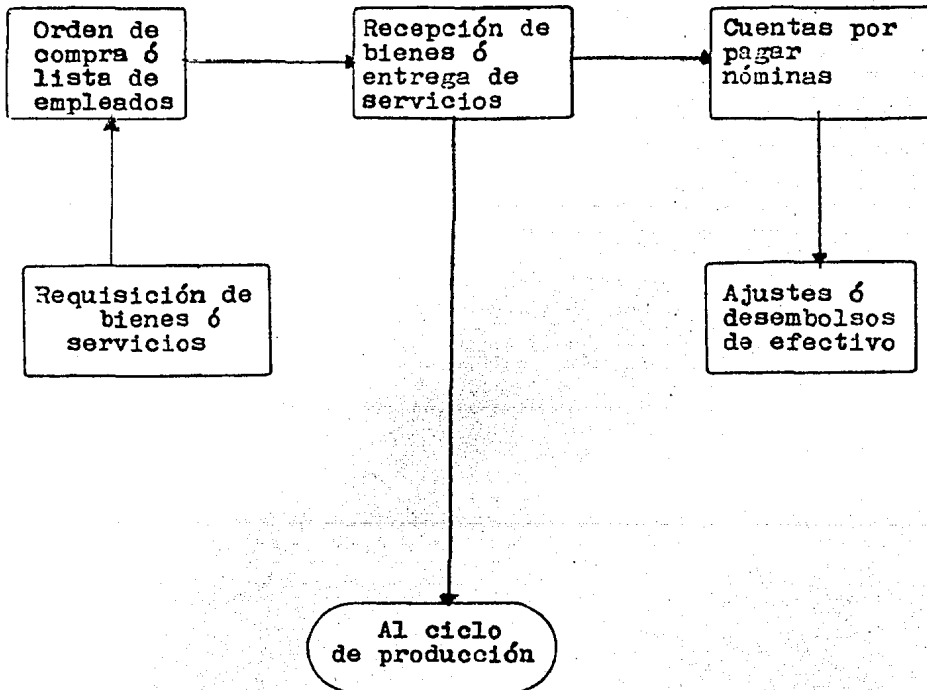
Ciclo de Producción.- Este ciclo es el intermediario entre la recepción de bienes, función de ciclo de compras y el de embarque de las ventas, función del ciclo de ingresos. Las funciones de este ciclo variarán de empresa a empresa, en base a los procesos de fabricación de cada artículo y en algunos casos como el de las empresas de servicios, las funciones de este ciclo serán mínimas.

Las principales funciones son contabilidad de costos, control de inventarios, control de producción y control de activos fijos.

El ciclo de producción se relaciona con el ciclo de compras en lo que se refiere a recepción de materiales y bienes, con el de ingresos en lo referente a embarques

CICLO DE COMPRAS

(Cuentas por Pagar, Nóminas, Desembolsos efectivo)



Tomado de: Revisión del control interno a través del flujo de transacciones.- Tesis presentada por García, Gutiérrez, Palafex. Pág. 17.

de las ventas; y con el ciclo de información en relación a los reportes contables que producción genera.

En la figura No. 3 se puede observar el diagrama de este ciclo.

Ciclo de ingresos.- Este ciclo incluye las funciones necesarias para cambiar los bienes o servicios en dinero.

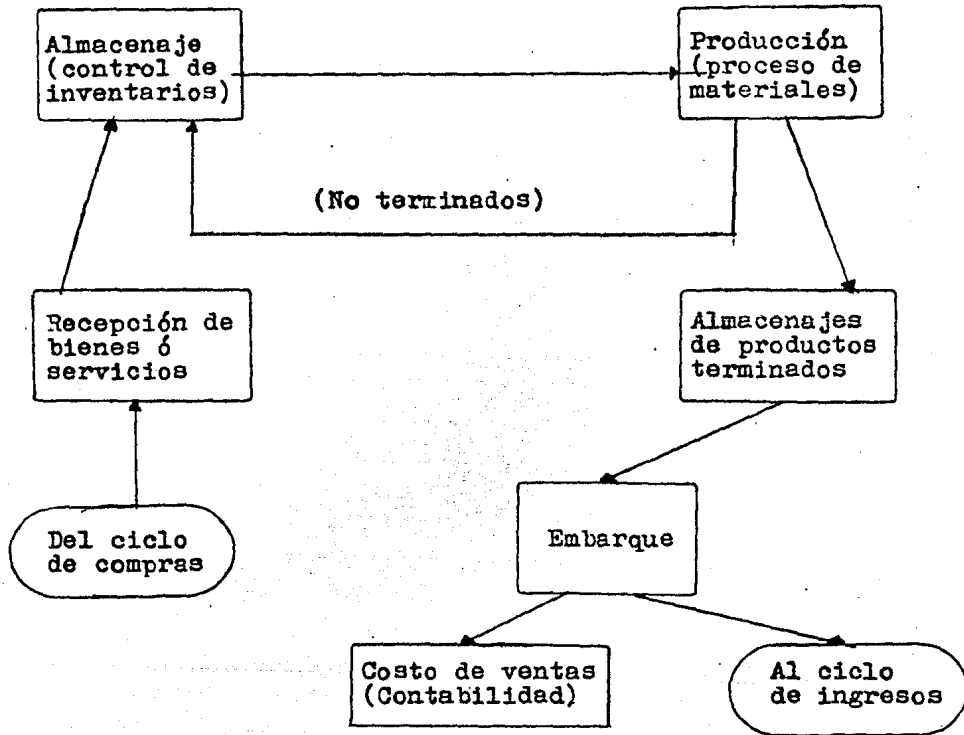
Las funciones de este ciclo son: Otorgamiento de crédito a clientes, entrada de pedidos, embarque de ventas, facturación y cobro, control contable de comisiones sobre ventas, control contable de garantías sobre los productos vendidos, contabilidad de cuentas por cobrar, cálculo del impuesto al valor agregado, cálculo de contribuciones por artículo.

El ciclo de ingresos se relaciona con tesorería por la función de cobros, con el ciclo de producción por la función de embarque; y con el ciclo de información por la preparación de informes contables.

En la figura No. 4, se puede observar el diagrama de este ciclo.

Ciclo de información.- Este ciclo no procesa transacciones como los otros ciclos antes descritos, únicamente tiene información contable y operativa de los mismos y analiza, evalúa, sumariza, ajusta y reclasifica la misma para preparar reportes a la gerencia ó a terceras personas. Cabe señalar, que el departamento de contabilidad no se -

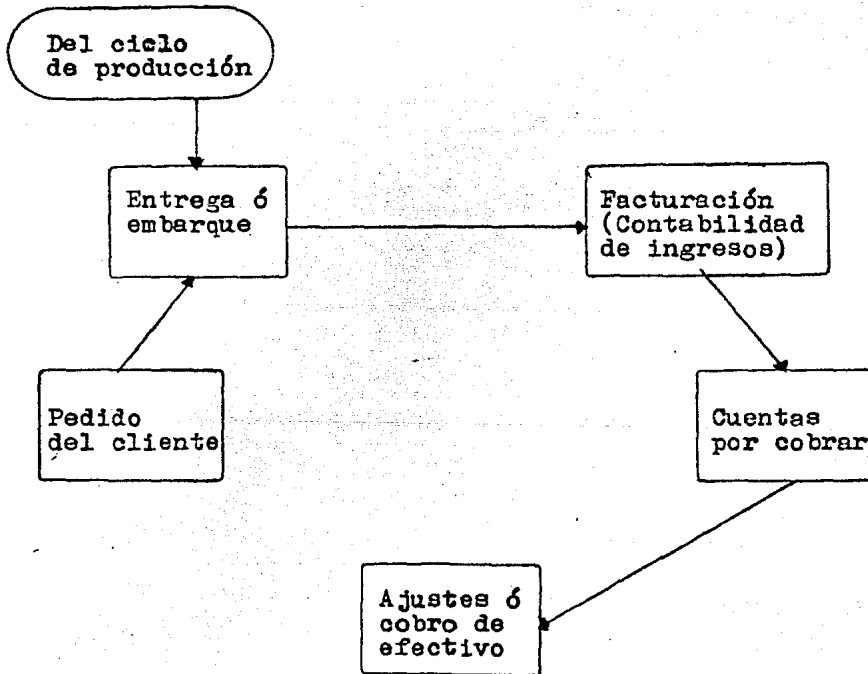
CICLO DE PRODUCCION
(Recepción, almacenaje, embarque, costeo)



Tomado de: Revisión del control interno a través del flujo de transacciones.- Tesina presentada por García, Gutiérrez, Palafox. Pág. 19.

CICLO DE INGRESOS

(Facturación, cuentas por cobrar, cobros efectivo)



Tomado de: Revisión del control interno a través del flujo de transacciones.- Tesina presentada por García, Gutiérrez, Palafox. Pag. 21.

debe asociar exclusivamente con este ciclo, ya que, aunque todas las funciones de este tipo las realiza contabilidad, este mismo departamento se encuentra presente en todos los ciclos, realizando funciones específicas. El ciclo de información es creado para que haga las veces de canal de la información, para llegar a los estados financieros.

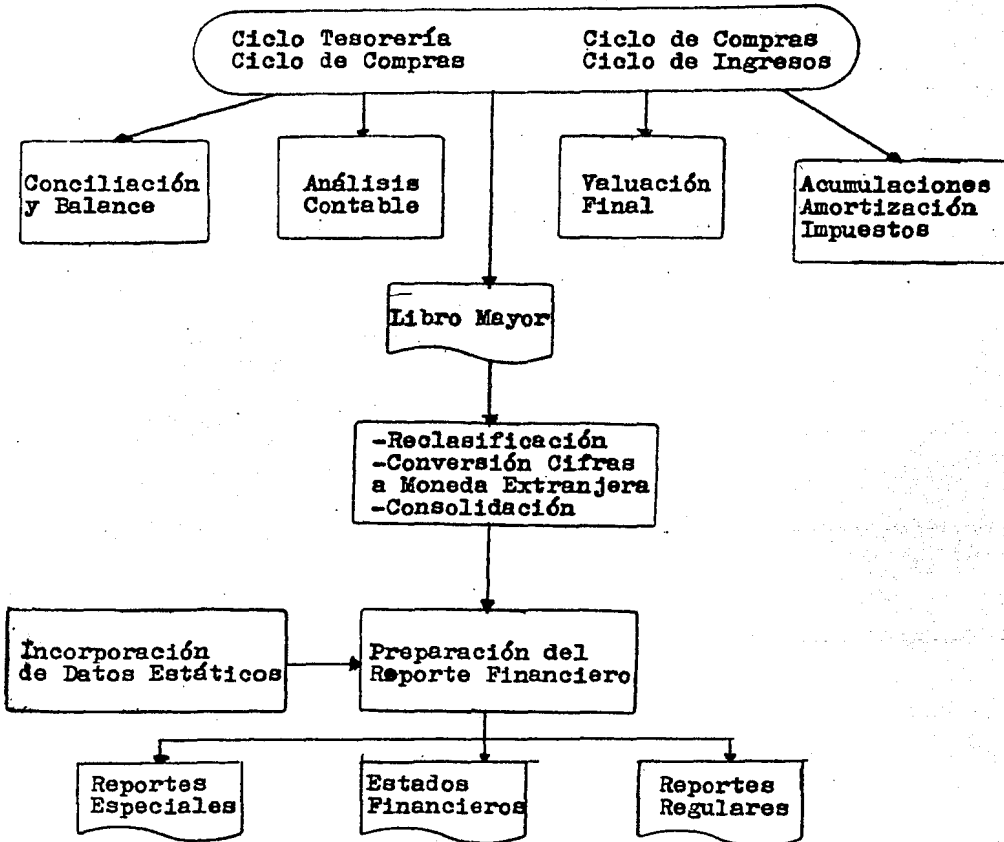
Las funciones del ciclo de información son:

Pases al mayor general, consolidación, conversión de datos a otra moneda, preparación de informes, incorporación de - datos que no se encuentran en la información que le fluye de los otros ciclos, en la elaboración de estados financieros. Como mencione anteriormente este ciclo tiene enlaces con los otros cuatro ciclos.

En la figura No. 5, se puede apreciar el diagrama de este ciclo.

En la figura No. 6, se muestra la matriz de ciclos y rubros de estados financieros en donde se identifican las cuentas con cada uno de los ciclos de transacciones.

CICLO DE INFORMACION



Tomado de: Revisión del control interno a través del flujo de transacciones.- Tesina presentada por García, Gutiérrez, Palafox. Pag. 23.

MATRIZ DE CICLOS Y RUBROS DE ESTADOS FINANCIEROS

RUBROS	CICLOS DE TRANSACCIONES			
	<u>Tesoreria</u>	<u>Egresos</u>	<u>Producción</u>	<u>Ingresos</u>
<u>ACTIVOS</u>				
EFFECTIVO	X	X		X
CUENTAS POR COBRAR				X
INVERSIONES	X			
INVENTARIOS materia prima		X	X	
P'm en proceso			X	
P. terminado				X
GASTOS ANTICIPADOS		X	X	
PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO		X	X	
<u>PASIVOS</u>				
PRESTAMOS BANCARIOS Y DOCTOS POR PAGAR	X			
PROVEEDORES		X		
PASIVOS ACUMULADOS			X	
ISR Y PTU	X	X		
CONTINGENCIAS	X			
<u>CAPITAL</u>	X			

MATRIZ DE CICLOS Y RUBROS DE ESTADOS FINANCIEROS

RUBROS	CICLOS DE TRANSACCIONES			
	<u>Tesoreria</u>	<u>Egresos</u>	<u>Producción</u>	<u>Ingresos</u>
INGRESOS				X
COSTO DE VENTAS		X	X	
GASTOS DE VENTA		X		
GASTOS GENERALES Y DE ADMINISTRACION		X		
OTROS-INTERESES	X			

4) Metodología.

El estudio y evaluación del control interno por ciclo de transacciones se debe de llevar a cabo en forma ordenada y metódica. La metodología aplicable en el enfoque de ciclo de transacciones marca un énfasis diferente a la planeación del trabajo, a la evaluación de los riesgos por incumplimiento de los objetivos del control interno y el diseño y alcance de los procedimientos de auditoría.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP⁶ (en sus boletines F-05 y E-02 relativos al estudio y evaluación del control interno por ciclos de transacciones y por objetivos respectivamente, establecen la siguiente metodología:)

- "A) Análisis general de riesgos.
- B) Identificación de elementos para el estudio y evaluación del control interno por ciclos.
 - a) Identificación de ciclos de transacciones
 - b) Identificación de funciones aplicables a cada ciclo.
 - c) Identificación de objetivos de control interno aplicables a cada función.
 - d) Entendimiento y documentación de los sistemas y controles de cada ciclo.
 - e) Identificación de técnicas de control interno.
- C) Análisis específico de riesgos.
- D) Programa de trabajo"

A continuación describiré cada uno de los pasos señalados, a fin de lograr un entendimiento claro de dicha metodología:

A) Análisis general de riesgos.

Durante la planeación de la auditoría, el auditor deberá lograr un conocimiento de la entidad y del ambiente en el cual ésta realiza sus operaciones, es decir, necesita el auditor considerar factores ó condiciones ambientales - que de una u otra forma puedan causar impacto (grado de riesgo) en el desarrollo de su trabajo. El ambiente que rodea la entidad se encuentra formado por factores externos (condiciones de la industria, requerimientos legales, requerimientos de información) y factores internos (características financieras, operacionales, gerenciales). El lograr un claro entendimiento de ellos permite al auditor determinar el grado de riesgo de que ocurran errores - equivocaciones involuntarias, no intencionales - y/o irregularidades - distorsiones voluntarias, intencionales - de tal manera de diseñar un programa de auditoría adecuada a las características de cada cliente.

A continuación explicaré cada uno de los factores ambientales.

1.- Factores ambientales externos. Se pueden - considerar como todas aquellas situaciones, condiciones ó circunstancias que de una u otra forma causan impacto en - las operaciones de una entidad y que están fuera de control de la gerencia. Ejemplo de factores ambientales son las -

condiciones económicas, competitivas ó prácticas contables de la industria.

a) Condiciones económicas. Al conocer las condiciones económicas que afectan a la entidad podemos enten--
der la situación presente y futura de la empresa dentro de su ramo. Para lograr un mayor entendimiento de dichas condiciones, el auditor podrá cuestionarse de la siguiente -
manera:

¿ Cual es la tendencia que existe dentro de la industria; de estabilidad, crecimiento ó declinamiento?

¿Existe variación significativa entre la situación de la -
entidad y la de la industria en general? ¿Cual es la razón de ello?

¿ La entidad experimenta fluctuaciones ciclicas ó de tempo-
rade? ¿ Cual es la estrategia de la entidad para contra---
rrestar dicha fluctuación?

¿Existe escasez de personal? ¿ Qué tan fuerte es el perso-
nal sindicalizado?

¿ Se necesitan efectuar inversiones importantes por requere-
rimientos de capacidad?

¿ Se piensa lanzar nuevos productos? ¿Qué efecto de absole-
cencia causaría en los ya existentes?

b) Condiciones competitivas. El auditor deberá de tener en cuenta las condiciones competitivas de tal -
modo que conozca: Los principales competidores del cliente
La posición que en el mercado ocupa cada uno de ellos; si
existen competidores extranjeros y si estos tienen en re-

lación a los nacionales ventajas tanto en este país como en otros; si se tiene conocimiento de algún competidor - que haya tenido problemas importantes financieros u operacionales; y si la entidad puede sufrir el mismo tipo - de problemas.

c) Prácticas contables. Es importante considerar las prácticas contables que emplea la entidad; saber si estas están de acuerdo a lo que los organismos profesionales han estipulado; saber si las prácticas que actualmente emplean requieren cambios; que efectos tendrían en los estados financieros dichos cambios; además de que auxilia al auditor para poder lograr comparaciones de la información financiera del cliente con los de otras entidades.

d) Requerimientos legales.- El auditor debe - considerar los requerimientos de tipo legal, no tan solo los federales, estatales o municipales, sino además aquellas reglamentaciones acerca de: Asuntos laborales, plan de pensiones, riesgo profesional, control sobre contaminación ambiental, control de aguas, ruido, así como restricciones de tipo mercantil, por lo anterior es necesario que el auditor concluya así:

- La industria está sujeta a regulaciones especiales.
- Existe control sobre precios.
- Que clase de garantía sobre sus productos está obligada la empresa a otorgar a sus clientes.
- Existen disposiciones legales que ponen a la entidad en ventaja o desventaja con otras.

e) Requerimientos de información. Las entidades tienen necesidad de rendir informes acerca de su situación y resultados a terceras personas, éstas pueden ser accionistas, proveedoras, acreedoras, trabajadores, fisco, etc. Por lo tanto el auditor deberá de conocer de dichos requerimientos a fin de detectar puntos en donde no se cumplan con tales requerimientos.

2.- Factores ambientales internos.- Son todas aquellas condiciones, circunstancias que existen en una entidad y que ejercen influencia en las operaciones de la misma. Como ejemplo de estos factores tenemos los siguientes.

a) Grado de influencia de los dueños o propietarios. Existen algunas entidades en las cuales los dueños ó propietarios ejercen mínima influencia ó participación en la gerencia de la misma, sin embargo, por otro lado, existen otras en las que en la gerencia se marca una gran participación por parte de los propietarios. Es por ello, que el auditor deberá estar alerta a fin de evaluar la influencia de los propietarios en las operaciones de la entidad; para lograrlo, debe el auditor conocer por ejemplo:

- Si existen accionistas importantes en relación a la entidad de acciones que les pertenezcan:
- Las acciones de la compañía con que frecuencia cambian de dueño.
- Si forman parte de la gerencia algún o algunos de los propietarios.
- Quiénes son los directivos, que antigüedad tienen en la compañía.

- Cuales son las transacciones importantes que solo los directivos pueden autorizar.

b) Características de la gerencia.- La gerencia constituye un elemento clave de planeación y control dentro de la organización, ya que es la gerencia quien fija los lineamientos, políticas y procedimientos a fin de lograr de una manera adecuada los objetivos de la empresa. El papel de la gerencia ya lo he mencionado, al referirme a la función de planeación financiera y control.

Las apreciaciones que se hagan respecto a las características de la gerencia, serán un tanto cuanto - subjetivas, por lo que el auditor deberá estar alerta y no dejar pasar desapercibidas situaciones tales como:

- Exagerado interés por parte de la gerencia en sobrepasar los resultados de sus antecesores.
- El nivel de rotación de personal a niveles gerenciales.
- Deficiencia u eficiencia en pronósticos financieros de la entidad por parte de la gerencia.
- Dependencia de los resultados obtenidos para otorgar - beneficios adicionales a la gerencia.
- Exito ó fracaso en las apreciaciones y juicios emitidos por la gerencia acerca de estimaciones de lento movimiento de mercancías; estimaciones para cuentas incobrables; responsabilidad sobre garantías otorgadas a los clientes, etc. Esto en ocasiones resulta difícil de - determinar, debido a la inherente subjetividad que acompaña a este tipo de situaciones.

Cabe señalar, que es importante solamente describir en los papeles de trabajo aquellas condiciones ó situaciones que ofrecen riesgos.

c) Características operacionales.- El auditor deberá comprender las condiciones ambientales operativas que influyen en la realización de las actividades de la entidad, por lo que deberá conocer si:

- La empresa cuenta con organigramas actualizados y si en los mismos se presentan en forma clara los niveles de autoridad y responsabilidad.
- Conocer si se tiene una descripción adecuada de los puestos, especificando funciones y facultades.
- Se investigan los antecedentes de la persona que va a ocupar puestos importantes.
- Existe comunicación formal por parte de la empresa a sus empleados sobre políticas y planes.
- Existen empleados que sean familiares y la posibilidad de colusión entre ellos.
- Se hacen evaluaciones periódicas sobre la actuación de los empleados.
- Se tienen implantados sistemas de capacitación y entrenamiento para el personal de la empresa.

d) Características financieras.- El auditor deberá de entender la situación financiera actual de la entidad y los planes y proyectos de crecimiento que se tengan fijados. Para lograr lo anterior, el equipo de auditoría deberá de conocer:

- Como ha sido la ganancia de la entidad en relación a la tendencia actual de la industria.
- Si se elaboran pronósticos o presupuestos de flujo de efectivo y se determinan de una manera adecuada y oportuna las necesidades del mismo y se fijan las fuentes de financiamiento apropiadas para obtenerlo. O por el contrario en caso de que se determinen excesos de efectivo se hacen las inversiones adecuadas.
- Se elaboran presupuestos de inversión de capital a corto y largo plazo.
- Los financiamientos que obtiene la empresa a auditar, son del mismo tipo en relación a los de sus competidores, en cuanto a tasas de interés, plazos, condiciones, etc. Si existe variación cual es la causa de esta.
- Es conveniente además comparar el presupuesto con los resultados de operaciones del año anterior. Así también debe el auditor comparar el presupuesto y resultado de operaciones del año actual. Así como analizar las modificaciones importantes al presupuesto. Es conveniente antes de hacer lo anterior evaluar la efectividad del proceso presupuestario del cliente.

Ahora bien, por lo que respecta a de que manera puede el equipo de auditoría conocer, los factores que influyen en el ambiente de la entidad el auditor puede hacer lo siguiente:

Una vez que se conoce el giro de la empresa, se puede estudiar publicaciones especializadas del ramo, informe anual, folletos, noticias que se publiquen en libros ó artículos periodísticos.

Las cámaras de industria ó comercio emiten publicaciones especializadas en los que el auditor puede encontrar temas de actualidad sobre el tipo de operaciones a las que se dedica el cliente.

Es recomendable realizar pláticas ó entrevistas con el personal directivo, gerentes, encargados de los departamentos de planeación, presupuesto, de sistemas y procedimientos, de auditoría interna, etc; ya que son ellos quienes intervienen precisamente - como ya lo he mencionado anteriormente - en la planeación financiera y control de las operaciones de la entidad y por ende son ellos quienes conocen mejor a la empresa. También como ya es sabido, gran parte de la información sobre las operaciones del cliente se obtiene en el desarrollo mismo de la auditoría.

En esta primera fase, tenemos entonces que, hacer un análisis de los factores mencionados con el fin de medir el riesgo que se puede correr, con el propósito de tomarlo en cuenta en el diseño del programa de trabajo y en la identificación gradual de las características de la empresa y de los posibles ciclos en los que se puedan agrupar sus operaciones.

B) Identificación de elementos para el estudio y evaluación del control interno por ciclos.

a) Identificación de ciclos de transacciones.

La identificación de los ciclos en los que se pueda agrupar transacciones similares en una empresa, es de vital importancia, ya que con esto el auditor estará en posibilidad de poder identificar los objetivos de control interno

y las técnicas de control interno diseñadas para el logro de los objetivos de cada ciclo.

Cabe señalar la importancia de no olvidar que - el agrupar en ciclos las transacciones es convencional, - ya que, mientras menos ciclos tengamos, más transacciones similares estarán agrupadas en ellos y esto facilitará el estudio de los objetivos de control interno.

En el inciso 3 ya he mencionado, una enunciativa clasificación de ciclos y en especial los ciclos que son motivo de este estudio, el de ingresos y egresos.

Solo para recordarlo tenemos que:

El ciclo de ingresos: Comprende la distribución de recursos a terceros a cambios de promesas de pagos futuros y el cobro mismo.

El ciclo de egresos: Comprende la adquisición de recursos (mercancías y servicios) de proveedores y personal a cambio de obligaciones de pago y el pago mismo.

b) Identificación de funciones aplicables a cada ciclo. Cada ciclo de transacciones está compuesto de una ó más funciones. Una función es una tarea importante que se ejecuta dentro de cada ciclo para reconocer, autorizar, procesar, clasificar, controlar, verificar ó informar las transacciones dentro de un sistema que procesa transacciones relacionadas logicamente. Dado que cada empresa y - cada ciclo de transacciones son singulares las funciones aplicables pueden variar en cada caso.

En una palabra, es necesario que se determinen ó identifiquen las funciones aplicables a cada ciclo de transacciones.

c) Identificación de objetivos de control interno aplicables a cada ciclo. Es necesario hacer una clara identificación de todos aquellos objetivos de control interno - que deban cumplirse al realizar transacciones en cada uno - de los ciclos.

En el capítulo I, mencioné los objetivos básicos de control interno. Sin embargo, bajo el enfoque de ciclos de transacciones debemos de partir de los objetivos generales de control interno que son:

- 1) Autorización
- 2) Registro
- 3) Seguridad
- 4) Conciliación
- 5) Valorización

1) Autorización:

Las transacciones se llevan a cabo de acuerdo con las políticas vigentes de la gerencia. Puede haber dos tipos de autorizaciones, una general y otra aplicable a transacciones específicas. Las de carácter general se manifiestan al establecer políticas tales como, listas de precios, límites de créditos, ó niveles de stock mínimos de inventario, entre otros. Se les enseña a los empleados a procesar las transacciones de acuerdo con estas políticas. Toda transacción no incluida en las autorizaciones de carácter general de una autorización específica. Por ejemplo; la gerencia puede decidir la aprobación de compras determinadas de activos fijos que excedan un monto específico. Frecuentemente, la autorización específica se concede por medio de un proceso de aprobación que ocurre luego de que

se inicia una transacción, pero antes de que se concluya. La aprobación de una transacción se distingue de la autorización en que la primera indica que se han cumplido ciertas condiciones que se requieren para dar una autorización. El propósito de las autorizaciones es prevenir transacciones que no estén de acuerdo con las intenciones de la gerencia, mientras que para las aprobaciones el propósito es detectar tales transacciones.

2) Registro:

Todas las transacciones autorizadas, se registran según las cantidades correctas, en el período en que se efectúan, y en las cuentas apropiadas, incluyendo valor y/o cantidades en los registros auxiliares. No se deben registrar transacciones ficticias.

La evidencia física del registro incluye documentos, (tales como facturas de ventas, órdenes de compra tarjetas de reloj) y registros (tales como libros auxiliares, diario de ventas, o el mayor general) en los cuales las transacciones se incluyen y se resumen. Los documentos y los registros deben estar diseñados en tal forma que eviten la posibilidad de que se registren adecuadamente una transacción, que sea registrada dos veces ó que sea omitida de los registros. Por ejemplo, un documento podría incluir números impresos, tener impresa la distribución de copias y espacio adecuado para autorizaciones y aprobaciones.

3) Seguridad:

La responsabilidad de la custodia física de los activos se asigna personal específico, cuyas funciones - son independientes del registro de los mismos. El acceso físico a los activos está limitado exclusivamente a las - personas designadas (tales como la persona encargada del almacén de inventario) y el acceso indirecto o por medio de papeles, sólo a personas autorizadas. La seguridad, - además puede lograrse a través de precauciones con extinguidores de incendio, almacenes con candado, cajas de seguridad, etc.

4) Conciliación:

Los registros son comparados con los activos - físicos en existencia, contra documentos ó cuentas de control (ejemplos; conciliación bancaria periódica y conciliación de inversiones contra los registros detallados y las cuentas de control). Se debe determinar la naturaleza y el monto de cualquier diferencia que surga y registrarse los ajustes apropiados y necesarios. Los procedimientos de conciliación proveen cierta seguridad de que se están cumpliendo otros objetivos generales de control.

5) Valorización:

Los montos registrados se revisan para hacer - eliminaciones ó ajustes que sean apropiados y estén en conformidad en principios de contabilidad generalmente aceptados (tales como provisión para cuentas incobrables ó - para ajustes de inventario al mercado en caso de que sea - menor que el costo).

Los primeros tres objetivos generales: Autorización, registro y seguridad, se interrelacionan para establecer un sistema contable que prevenga errores e irregularidades. El cuarto objetivo, conciliación, une el sistema establecido por los primeros tres objetivos con el quinto, con el fin de descubrir errores e irregularidades. La aplicación de cada uno de estos objetivos generales de control depende de la naturaleza de las transacciones ó cuentas.

Los cinco objetivos generales de control proveen una base común para la evaluación de cualquier sistema. No obstante para hacer la evaluación más efectiva es necesario relacionar los objetivos de control con los propósitos de un determinado sistema. Para ésto, es necesario que los objetivos generales se hagan más específicos en función de cada aspecto del sistema. Es decir, debemos determinar los objetivos específicos de control interno aplicable a cada ciclo.

En el capítulo III desarrollo del estudio, se podrán apreciar los objetivos específicos de control interno correspondiente a los ciclos de Ingresos y Egresos temas de este estudio.

d) Entendimiento y documentación de los sistemas y controles de cada ciclo. Para que la evaluación del control interno quede plasmada en los papeles de trabajo, el auditor debe de echar mano de todas las técnicas a su alcance, para dejar claramente expuestos en ellos lo que se logra mediante el proceso de transacciones dentro

de cada ciclo. Así como para fundamentar el alcance ó - extensión de sus pruebas de auditoría y la oportunidad de las mismas. A continuación presentaré los tres métodos - que nos ayudan a documentar el sistema de control interno.

- 1) Método memoranda descriptiva.
- 2) Método de cuestionarios.
- 3) Método gráfico.

1) Método memoranda descriptiva.-

Consiste en la descripción pormenorizada del pro- cedimiento y trámite que se realiza en cada una de las - transacciones de la empresa. La ventaja de éste método, - es de que al realizarse el exámen detallado de las opera-- ciones, se hace un amplio análisis del detalle, llegando - al origen de dichas operaciones, redundando en un mejor - conocimiento general de la empresa que se exámina. Y por - contra, la desventaja es de que al efectuar un trabajo tan - detallado, el tiempo en que se incurre se podría conside-- rar como excesivo si se toma en cuenta el tipo de audito--- ría que con frecuencia se práctica en la actualidad, es - evidente, que la magnitud del trabajo y el tiempo necesari- o para realizarlo hace negativa la aplicación de este - método por el costo que representa para la empresa. El uso - de este método es prácticó para negocios pequeños que tie- nen pocas fases de operación, y para aquellos en que el - control interno es deficiente.

2) Método de cuestionarios.-

Este método se basa en una serie de preguntas en - forma de lista preparadas de antemano y contestadas por el

auditor con las palabras "SI", para las respuestas afirmativas y "NO", para las respuestas negativas. Las respuestas deben ser redactadas después de una cuidadosa in d a g a c i o n al personal de jerarquía que corresponda y luego de examinar cuadros de organización, manuales de procedimientos, etc.

Cuando existe alguna contestación negativa, el auditor deberá investigar más a fondo, pues esto representa un verdadero foco de atención. Este método ofrece la ventaja de que permite al auditor establecer una guía a la cual tendrá que sujetarse evitando que pasen inadvertidos algunos puntos de importancia del control de la entidad.

3) Método gráfico.-

Consiste en exponer por medio de gráficas la forma en que fluyen las operaciones a través de los puestos ó lugares donde se definen ó se determinan los procedimientos de control para la condensación de operaciones. Una de las principales ventajas de este método es la estimulación a la imaginación y estudios del auditor ya que le obliga a la planeación de una gráfica específica para cada cliente. Las gráficas son preparadas después de que se han hecho una serie de pruebas e investigaciones que permiten desarrollar y planear eficientemente la gráfica para que en ella se reflejen los controles actuales de la empresa. En una palabra, el método gráfico muestra en forma clara y objetiva los procedimientos y organización con que cuenta el cliente.

El auditor tendrá la libertad de elegir el método que considere de acuerdo a las características de la entidad, el más adecuado para documentar el flujo de transacciones en cada ciclo.

Al preparar esta documentación, no se tiene el propósito de demostrar como se controla el procesamiento de las transacciones, sino como estas fluyen y se procesan a través del sistema. Para lo anterior, debemos de contar por lo menos con los siguientes elementos:

- Documento fuente e informes que se preparan.
- Pasos de procesamiento.
- Archivos utilizados durante el procesamiento.
- Enlace con otros ciclos, sistemas ó funciones.

Ahora bien, para poder elaborar gráficas de flujo de transacciones, memorandas descriptivas ó aplicar cuestionarios, el auditor deberá de tener conocimiento acerca de sistemas, procesamientos y controles de la empresa, - aplicables a determinados hechos económicos. Lo anterior, se puede lograr a través de:

- Expediente continuo de auditoría ó archivo permanente.
- Observación directa del procesamiento de transacciones.
- Manuales de procesamiento de la empresa, etc.

De lo antes mencionado, se desprende que el equipo de auditoría deberá de entender como fluye un hecho económico desde su inicio, hasta su efecto en los estados financieros. Es decir, como se conoce, como se acepta una transacción, como se procesa, como se informa, como se relaciona con otras fuentes de datos y con otros ciclos de transacciones.

Un punto que debemos de tener presente, es el de que no necesariamente el auditor deberá ser quien - prepare las gráficas de flujo, memoranda descriptiva y liste las técnicas de control interno aplicable a cada función, sino que se puede contar con la ayuda de la em presa para ello. Esto trae como consecuencia que la ge rencia fije su atención en la importancia que representan los controles internos y reduciría en gran parte el trabajo del equipo de auditoría, realizando este último una cuidadosa revisión y evaluación de dichos papeles - de trabajo.

Como señale anteriormente un medio del cual se puede valer el auditor para obtener información acerca - de como están logrando los objetivos de control interno, es el de las entrevistas que haga el personal de la em-- presa y las propias observaciones que respecto a las téc nicas de control infiera el auditor.

Es importante poner especial atención a las téc nicas que se utilizan para detectar errores ó inclusión - de transacciones no autorizadas dentro del flujo de transacciones. Para esto, es recomendable que el auditor - considere:

- En un sistema ó parte del mismo, como podrían pasar - transacciones erróneas ó ficticias.
- Como podrían detectarse transacciones perdidas ó dupli cadas.
- Como podrían descubrir cambios que sin autorización se hayan operado en los programas y procedimientos.

- Como podrían burlarse ó evadirse los requisitos para ser autorizada una transacción.
- Como podrían detectarse los errores ó duplicidad de transacciones, cuando estas pasen de un sistema a otro.
- De que medios se puede valer el auditor para tener certeza de que datos que han sido rechazados para proceso, - han sido depurados para entrar de nuevo al sistema.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP⁶ (en el boletín F-04, en su apéndice No. 2) presenta campos donde el auditor puede encontrar posibles problemas al llevar a cabo la revisión del control interno el ciclo de transacciones.

"Existen tres campos de problemas que a menudo encuentra el auditor al revisar los controles internos, los cuales son:

- Archivos en suspensó.
- Enlaces.
- Archivos maestros.

Archivos en suspenso.

Los archivos en suspenso contienen transacciones - que están demoradas en su procedimiento. Estos archivos pueden incluir:

- Rechazos debido a contenido no valido (ejemplo; número del cliente, número de la pieza, etc.)
- Transacciones pendientes de autorización (ejemplo; pagos a terceros, créditos detenidos, embarques detenidos, etc.)

- Transacciones pendientes de procesar (ejemplo; atrasos en el trabajo de los empleados e ingresos de caja por aplicar).

Los archivos en suspenso pueden ser una parte útil y normal de un sistema de procesamiento si se controlan, y se informa acerca de ellos.

Enlaces.

Los enlaces afectan a más de un sistema, función ó ciclo. Si las transacciones dejan un sistema para su procesamiento en otro, la salida y la entrada deben controlarse para evitar las pérdidas ó adiciones no autorizadas durante el procesamiento que ocurre asimismo, si las transacciones sólo salen ó entran en un sistema, los controles deben asegurar la igualdad de la actividad de salida y de entrada.

Archivos maestros.

Los archivos maestros pueden ser usados en distintos puntos dentro de un ciclo de transacciones y pueden compartirse con otro ciclo de transacciones, por lo tanto, es necesario establecer un control sobre su acceso. Debe concentrarse la atención en los controles que aseguren la oportunidad y exactitud de la información contenida en los informes producidos por los archivos maestros, (ejemplo; listas de límites de crédito, información de clientes, listas de precios, etc.)

e) Identificación de técnicas de control interno .- Otro aspecto importante que el auditor debe de considerar, es el de identificar las técnicas de control interno de cada función y plasmarla en papeles de trabajo de tal manera, que además, queden agrupadas por objetivos e identificadas cada una con dichos objetivos.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP (en su boletín F-04 establece que:)

"Las técnicas de control interno, son el conjunto de actividades que se emplean para prevenir, detectar y corregir errores e irregularidades que pudieran ocurrir al procesar y registrar transacciones..."

En base a lo anterior, considero que técnicas de control interno, son todas aquellas acciones encaminadas a lograr que se cumplan los objetivos de control interno.

Ahora bien, para poder identificar las técnicas de control interno aplicadas en la empresa, el auditor, se podrá auxiliar de las gráficas de flujo de transacciones, memoranda descriptiva ó aplicación de cuestionario, así como por medio de entrevistas y del propio archivo permanente con que cuenta el auditor. Todo lo anterior, como ya mencioné es con el afán de lograr un mayor entendimiento de las técnicas y funciones como requisito indispensable para lograr un adecuado estudio y evaluación del control interno por ciclo de transacciones.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP (en su boletín F-04, apéndice No. 3) hace mención a algunas recomendaciones para hacer una clara identificación de las técnicas de control interno aplicable a cada ciclo.

"Una empresa puede utilizar literalmente, cientos de técnicas de control interno. Algunas de ellas pueden ser de alto nivel tales como presupuestos y supervisión estrecha; otras pueden ser detalladas y mecánicas tales - como las de balancear lotes y llevar cuentas de formas con numeraciones preimpresas. En tales ocasiones solamente aquellas que se usen evidentemente y que parezcan dar el grado óptimo de seguridad de que se logren los objetivos se enumerarán en las gráficas de flujo de transacciones, memoranda descriptivos ó cuestionarios. Esto necesitará de un proceso de selección que responda a preguntas tales como las siguientes:

1.- ¿ Existen controles compensatorios o técnicas más específicas que minimisen la importancia de una técnica de control en particular?

Si se descubre y documenta un control importante sobre varios pasos de procesamiento, no tienen que enumerarse las técnicas menos específicas ó no ser que las mismas logren un aspecto diferente de los objetivos de control de ciclos. Como un ejemplo de lo anterior, tenemos el caso en que una empresa cuenta con seis técnicas de control interno para lograr un objetivo; sin embargo, dicho objetivo podría lograrse unicamente con la técnica seis ó mediante una combinación de las técnicas uno a la cinco.

En este caso, solo debe incluirse en las gráficas de flujo memoranda descriptivas ó cuestionarios - la técnica número seis.

Pueden existir controles compensatorios en el mismo ciclo ó en otro por ejemplo; una entidad puede no tener técnicas que den seguridad razonable de que se entregan todas las órdenes de embarque para la facturación. Sin embargo, si se mantienen registros perpetuos de inventarios y los saldos en existencia se concilian con los conteos físicos en forma frecuente puede haber seguridad razonable de que se refleja en forma oportuna la salida física de mercancía (pero no facturación) en el costo de ventas. La auditoría interna, la revisión por la gerencia y el análisis de las variaciones del presupuesto pueden ser también controles compensatorios.

2.- ¿Proporciona en realidad control una técnica manifestada ó es ésta sólo una actividad?

Algunas técnicas que pueden parecer como controles quizás no sean más que partes de una actividad y como tales, no proporcionan control por sí sola. Como ejemplo de lo anterior, tenemos los siguientes:

- Procedimientos que requieren firmas de autorización en las formas de entrada, sin que existan otros controles que permitan descubrir inserciones, eliminaciones u otros cambios no autorizados.
- El uso de formas prenumeradas que no se revisen posteriormente ó sobre las cuales no se lleva control.

- La impresión de informes "de excepción" y "rechazos", que no se revisan.
- La agrupación de transacciones sin registrar los totales de grupos ni conciliar los resultados de procesamiento con dichos totales por un departamento que no sea el que procesa. (Esto puede ser un problema en sistemas basados en el computador cuando los departamentos usuarios no mantienen registros de los lotes que se envían para su procesamiento).

3.- ¿Proporciona en realidad control la técnica ó es ésta meramente un procedimiento?

Por ejemplo; en materia de procesamiento electrónico de datos, los controles de programa a programa (de corrida a corrida) cuando existen otros controles que concilien la entrada con la salida, así como la verificación aritmética del contenido de las transacciones que se revalidarán subsiguientemente en un programa con el computador pueden usarse con una entidad para promover un procesamiento eficaz. Aunque tales técnicas puedan ser importantes para vigilar y mejorar la eficiencia del sistema puede que las mismas contribuyan muy poco al logro de los objetivos de control.

4.- ¿ Existe alguna evidencia posterior al hecho de que se sigue el procesamiento de control y pueda ésta examinarse?

La evidencia de la ejecución de control puede estar representada por las iniciales de un empleado, hojas de conciliaciones, prueba escrita de la agrupación

por lotes y reentradas de partidas rechazadas, ó a memoranda que describa la revisión de los registros cronológicos de acceso al archivo. Si existe un procedimiento standar para evidenciar el ejercicio del control y parece que estos procedimientos se siguen, pudiera haber mayor seguridad de que se está operando el control expresado. No es el propósito de una revisión de flujo de transacciones a través de gráficas, memoranda descriptivos ó cuestionarios, probar el cumplimiento de los controles manifestados, sin embargo, aquellas técnicas que puedan ser examinadas deben normalmente enumerarse antes que las que no pueden serlo, en particular cuando ambas puedan ser eficaces para lograr los objetivos de control.

En algunos casos, puede que exista poca evidencia de que en realidad se esta ejerciendo un control particular sin embargo, aunque la evidencia de control no tiene que ser un requisito previo para que se enumere una técnica de control, deben contemplarse con escepticismo los controles implícitos.

5.- ¿Tiene la persona que ejecuta el trabajo de control interés alguno en no descubrir, informar ó corregir los errores?

Si una persona que ejecuta funciones de control pudiera beneficiarse no descubriendo errores, debe dudarse de la confiabilidad en la técnica de control. Un individuo que revisa ó verifica su propio trabajo puede tener interés en revisarlo bien la primera vez y pudiera ignorar posteriormente los errores. Igualmente, un individuo que verifica el trabajo de una persona muy importante pudiera pasar por alto los errores de éste.

Aunque la segregación de los deberes de procesamiento y control no es práctica en casos de algunas empresas, es importante que para efectos de la evaluación del control interno se de importancia a todas aquellas técnicas que: a) Se ejecutan independientemente de la actividad de procesar; b) requieren colusión para evadir las; c) se ejecutan por individuos altamente responsables.

Una vez que resulta evidente que las técnicas - listadas en las gráficas de flujo, memoranda descriptiva ó cuestionarios, son adecuadas para dar certeza razonable de que se logran los objetivos de control interno aplicables no existe razón para continuar enumerando controles adicionales. Igualmente, si no se llegan a emplear técnicas objetivas, no debe substituirse este hecho mediante la enumeración extensiva de detalles de procedimientos.

En resumen, el auditor deberá dar importancia única y exclusivamente a aquellas técnicas de control que sirven para lograr los objetivos y no debe listar técnicas que simplemente son una extensión de detalles de procedimientos".

C) Análisis específico de riesgos.

El análisis específico de riesgos incluye dos pasos:

- Evaluación de los controles establecidos.
- Evaluación ó determinación de riesgos.

En la profesión se ha discutido el concepto de riesgo en relación a todas las circunstancias que rodean a los estados financieros de la siguiente manera: Existen dos clases de riesgos:

- Saber que pueden existir graves errores dentro del procesamiento contable a través del cual se obtienen los estados financieros.
- Cualquiera de los graves errores mencionados pudieran en un momento dado no ser detectados a través del exámen del auditor.

El auditor descansa en el control interno para reducir el primer riesgo y en sus pruebas sustantivas para reducir el segundo. El auditor evalúa las técnicas de control interno usadas por el cliente con el objeto de estimar la probabilidad de la existencia de errores materiales en los estados financieros. Una vez estimada dicha probabilidad podrán entonces diseñarse las pruebas sustantivas de una manera efectiva. Cabe señalar que si los objetivos de control interno en un ciclo de transacciones son satisfechas a través de las técnicas de control, el riesgo por la existencia de errores importantes en los estados financieros es mínimo. Tales riesgos nunca pueden ser totalmente eliminados, debido a las limitaciones inherentes en la eficiencia de cualquier sistema de control interno. Estos errores pueden surgir debido a causas tales como: Instrucciones mal comprendidas, errores de juicio, descuidos, etc.

Debido a las limitaciones antes mencionadas una técnica de control interno no puede proporcionar al auditor una certeza absoluta de que no se cometen errores si no más bien, proporciona una certeza razonable acerca de los mismos.

Ahora bien, para poder determinar dichos riesgos es necesario primeramente:

- Identificar en forma específica los objetivos de control interno que se logran en forma satisfactoria, así como las técnicas de control interno que porporcionan esta - certeza razonable.
- Identificar en forma específica los objetivos de control interno que se logran parcialmente, así como las técnicas de control interno correspondientes.
- Identificar en forma específica los objetivos de control interno que no se logran.

Para poder evaluar acerca de que si un objetivo específico se logra con certeza razonable, es importante identificar las técnicas que puedan detectar ó prevenir - errores o irregularidades. Para lograrlo, es recomendable que el auditor se cuestione de la siguiente manera:

- ¿Qué errores ó irregularidades se podrían presentar?
- ¿Las técnicas de control que existen, evitan que ocurran dichos errores e irregularidades?
- ¿Si las técnicas de control no evitaran errores e irregu- laridades, estos se descubrirían en la ejecución normal de las labores, cuando, en que etapa?
- ¿Si no se descubrieran en forma oportuna los errores ó irregularidades, que impacto tendrían estos, en los es- tados financieros de la empresa?

El auditor debera de plasmar en sus papeles de trabajo la evaluación que del sistema de control interno - determine. Esta evaluación deberá indicar (como ya mencio- ne antes) si:

a) Las técnicas de control manifestadas ofrecen la certeza razonable de que se cumplen los objetivos.

b) Las técnicas de control manifestadas ofrecen la certeza razonable de que se cumplen parcialmente los - objetivos.

c) Las técnicas de control manifestadas ofrecen la certeza razonable de que no se cumplen los objetivos

D) Programa de auditoría.-

Una vez, que el auditor ha logrado reunir los - elementos de juicio necesarios para poder establecer el - grado de confianza que el sistema de control interno ofrece, estara en posibilidad de diseñar el programa de auditoría. Este programa constituye la guía de actividades - necesarias para poder aplicar las pruebas de auditoría, - indicando su naturaleza, alcance y oportunidad con que se deben llevar a cabo. El programa de auditoría representa además de un instrumento de planeación, un instrumento de control, ya que, con el programa de auditoría el auditor responsable tendrá la evidencia de que el trabajo se planeo adecuadamente, siendo para el resto del equipo de auditoría la guía para resolver su trabajo.

Por lo que respecta a las pruebas de auditoría, estas son de dos tipos; pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas.

Las pruebas de cumplimiento, son aquellas que - tienen como finalidad la de comprobar si las técnicas de control interno contable están operando tal y como le fueron presentadas al auditor.

Algunos factores que debe el auditor considerar al seleccionar las técnicas a probar y al alcance de las mismas son:

- La importancia que represente un ciclo, en relación a los saldos de las cuentas que se presentan en los estados financieros.
- La importancia que represente un objetivo de control en un ciclo de transacciones.
- La importancia que represente una técnica específica para el logro de un objetivo de control del ciclo.
- La relación que tenga una técnica con otras áreas de la auditoría.

Por lo que respecta al alcance y oportunidad, debe el auditor de tomar en cuenta, si las técnicas de control interno dejan evidencia documental de su aplicación, la que es posible examinar el cualquier momento, ó en caso contrario, si no deja evidencia documental sera necesario observarlas en el momento en que se realizan.

Algo muy importante que debe el auditor de tener presente, el hecho de que a las técnicas que no ofrecen la certeza razonable de que se cumplen con objetivos de control interno contable no se les deben de aplicar pruebas de cumplimiento alguna, ya que desde un principio dichas técnicas no ofrecen confianza.

Las pruebas de cumplimiento, deben aplicarse antes de las pruebas sustantivas ya que en base a los resultados de las primeras, se puede modificar el alcance de las pruebas sustantivas, ya que cabe señalar, que dado el volumen de transacciones de una entidad, no es posible

realizar un exámen detallado de todas ellas, por lo que se hace necesario examinarlas pero a base de pruebas selectivas. Para esto, se pueden utilizar técnicas de muestreo estadístico para determinar el tamaño de la muestra y evaluar el resultado de la misma prueba. Es importante también, que las partidas que componen la muestra sean realizadas en su totalidad y no realizar pruebas de pruebas. Además, el auditor deberá de estar alerta a cualquier transacción anormal ó desviación de los sistemas de control presentados por el cliente, documentandolas y describiendolas en forma detallada, para finalmente evaluarla apoyandose para ello, en el criterio de importancia relativa y riesgo probable.

Las pruebas sustantivas son aquellas que realiza el auditor con el fin de obtener una conclusión acerca de la razonabilidad de un saldo sin considerar el control interno que se tenga en las transacciones que se reflejan en el saldo. Las pruebas sustantivas incluyen técnicas tales como: Información, análisis, investigación inspección, confirmación, cálculo, observación física, etc.

Cabe señalar también, que así como las pruebas de cumplimiento no se aplican en todas las transacciones de la entidad, así mismo, las pruebas sustantivas no verificarán necesariamente el 100% del saldo, sino que se les fijará una extensión ó alcance adecuado.

El alcance de las pruebas sustantivas dependerá del resultado del estudio del control interno y del nivel de confianza que se tenga en él, considerando el grado de riesgo de que ocurran errores importantes que afecten de

una manera sustancial a los estados financieros.

Ahora bien, habrá entidades en las que dado lo adecuado de sus controles, ciertas pruebas no se realicen sin embargo, existen pruebas como las confirmaciones y la observación de la toma física de inventarios que son de carácter obligatorio.

Es recomendable que en los casos en que sea aplicable el hacer referencia cruzada de los pasos del programa de auditoría, con las gráficas de flujo, cuestionarios ó memoranda descriptiva en donde se hayan identificado técnicas de control interno utilizadas por la compañía. Así también es recomendable que cuando se detecten riesgos por no cumplimiento de objetivos de control interno se explique adecuadamente en los papeles de trabajo, el enfoque que se le dará a dichos puntos débiles de control interno, haciendo referencia cruzada con el programa de trabajo que contendrá los pasos específicos de el enfoque dado.

Una vez, que ha concluido la revisión de los rubros que integran los estados financieros de una entidad el auditor estará en posibilidad de poder emitir una opinión acerca de dichos estados financieros. Es decir, emitirá un dictamen, que constituye el producto final del trabajo de auditoría.

CAPITULO III

DESARROLLO DEL ESTUDIO EN INGRESOS
Y EGRESOS. (CASO PRACTICO)

1) Exposición del caso.

En el presente capítulo, tratare de mostrar de una manera enunciativa más no limitativa la forma de como aplicar la metodología del enfoque del Estudio y Evaluación - del Control Interno por Ciclos de Transacciones, en los ciclos de Ingresos y Egresos.

Dado que resultaría muy laborioso y poco práctico el que se desarrollara con lujo de detalles, unicamente me basare en una serie de supuestos que implican las situaciones o factores más comunes que afectan a las entidades para los ciclos de Ingresos y Egresos.

Los supuestos que presentaré a continuación podrán ser considerados como los factores ambientales (expuestos en forma enunciativa más no limitativa) que debemos de tomar en cuenta para el análisis general del riesgo.

Supuestos:

- Casa Peg, S. A., es una empresa que se dedica a la manufactura y venta de artículos para escritorio, principalmente bolígrafos, lapiceros, plumas, rolling bool, marcadores, bases, repuestos y tintas.
- Estos productos excepto las tintas, se tienen en dos presentaciones; línea fina y línea económica. Asimismo, el producto que se encuentra controlado en su precio, es el bolígrafo, el cual es el que tiene mayor demanda en sus dos presentaciones.
- Casa Peg, S. A., abarca un 70% del mercado nacional y ocupa el primer lugar entre sus competidores. Sus principales competidores son Sheaffer, Parker, Cross y Paper Mate.

- A la fecha no se tiene conocimiento de nuevos competidores. Además conocemos que los problemas financieros por los que atraviesan sus competidores y Casa Peg, S. A., - misma, son los típicos en época de inflación.
- Casa Peg, S. A., ocupa el primer lugar en el mercado - debido entre otras cosas a la calidad y variedad de modelos, ya que se cuenta con aproximadamente 1300 modelos.
- Casa Peg, S. A., cuenta con un número reducido de grandes clientes (Samborn's Hnos, Liverpool de México, S.A. Palacio de Hierro, S.A., tiendas departamentales) y un extenso número de clientes menores, aproximadamente 3000.
- La situación económica que actualmente vive el país ha ocasionado que el poder adquisitivo de las personas se vea disminuido. Esto ha traído como consecuencia para Casa Peg, S.A., al igual que para la mayoría de sus competidores que sus ventas se vean disminuidas sobre todo en la línea fina. Para superar lo anterior, la gerencia de ventas de Casa Peg, S.A., se encuentra estudiando un proyecto de reordenación a corto plazo de las políticas y estrategias de venta y crédito.
- La política de crédito que actualmente opera en Casa Peg, S.A., es la de 30 días para pagar a partir de presentación factura otorgando un descuento del 8% por pronto pago.
- Casa Peg, S. A., emite un promedio diario de facturas de 25 facturas.
- Casa Peg, S.A., recibe diariamente por concepto de cobranza aproximadamente 2 000 000 de pesos.
- Casa Peg, S.A., adquiere como materia prima principalmente productos tales como: Láminas, plásticos, metales,

así como pegamentos y colorantes artificiales.

- Casa Peg, S.A., se abastece de sus materiales de aproximadamente 25 proveedores de los cuales dos son extranjeros, The Metallic Corporation y de Industrial Carpenter Company.
- Casa Peg, S.A., cuenta al 30 de noviembre de 1983 con 130 empleados de los cuales 90 se encuentran agremiados al - sindicato único de trabajadores de la industria del Metal, y los 40 restantes son personal de confianza.
- La empresa firmó el pasado enero de 1983 las modificaciones al contrato colectivo de trabajo.
- Los procedimientos que emplea la empresa para sus operaciones de ventas, cobranzas, nóminas y egresos, puede observarse a través de las gráficas de flujo que se encuentran en los papeles de trabajo.

En base a lo anterior se pide:

- a) Identificar funciones aplicables al Ciclo de Ingresos y Egresos.
- b) Identificar objetivos de control aplicables a cada función.
- c) Documentar los sistemas y controles para cada función.
- d) Identificar las técnicas de control interno para lograr que se cumplan los objetivos de cada función.
- e) Evaluar el control interno en ingresos y egresos.
- f) Elaborar un enfoque preliminar del programa de trabajo.

2) SIMBOLOGIA EMPLEADA

Terminal

Entrada o salida de los documentos o información contable al o - del sistema.



Conector en página

Referencia cruzada en la misma página de la gráfica de flujo.



Conector fuera de página

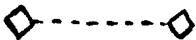
Referencia cruzada con otra página de la gráfica de flujo.

Flujo de documentos.

Flujo de documentos contables de un proceso a otro.

Flujo de información.

Flujo de información contable de un documento a otro documento o proceso.



Comparación

Comparación de la información entre varios documentos



Documento manual

Cualquier documento que no ha sido preparado por el computador.



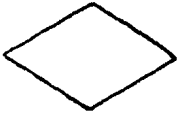
Documento EDP

Cualquier documento preparado por el computador.



Operación

Una operación o grupo de operaciones (incluyendo aplicaciones de EDP) aplicada a documentos o información.



Decisión

Un punto en el sistema en el cual hay la opción sobre la serie de procedimientos aplicados.



Archivo manual

Almacenamiento de documentos o datos contables en archivos que no son de EDP.



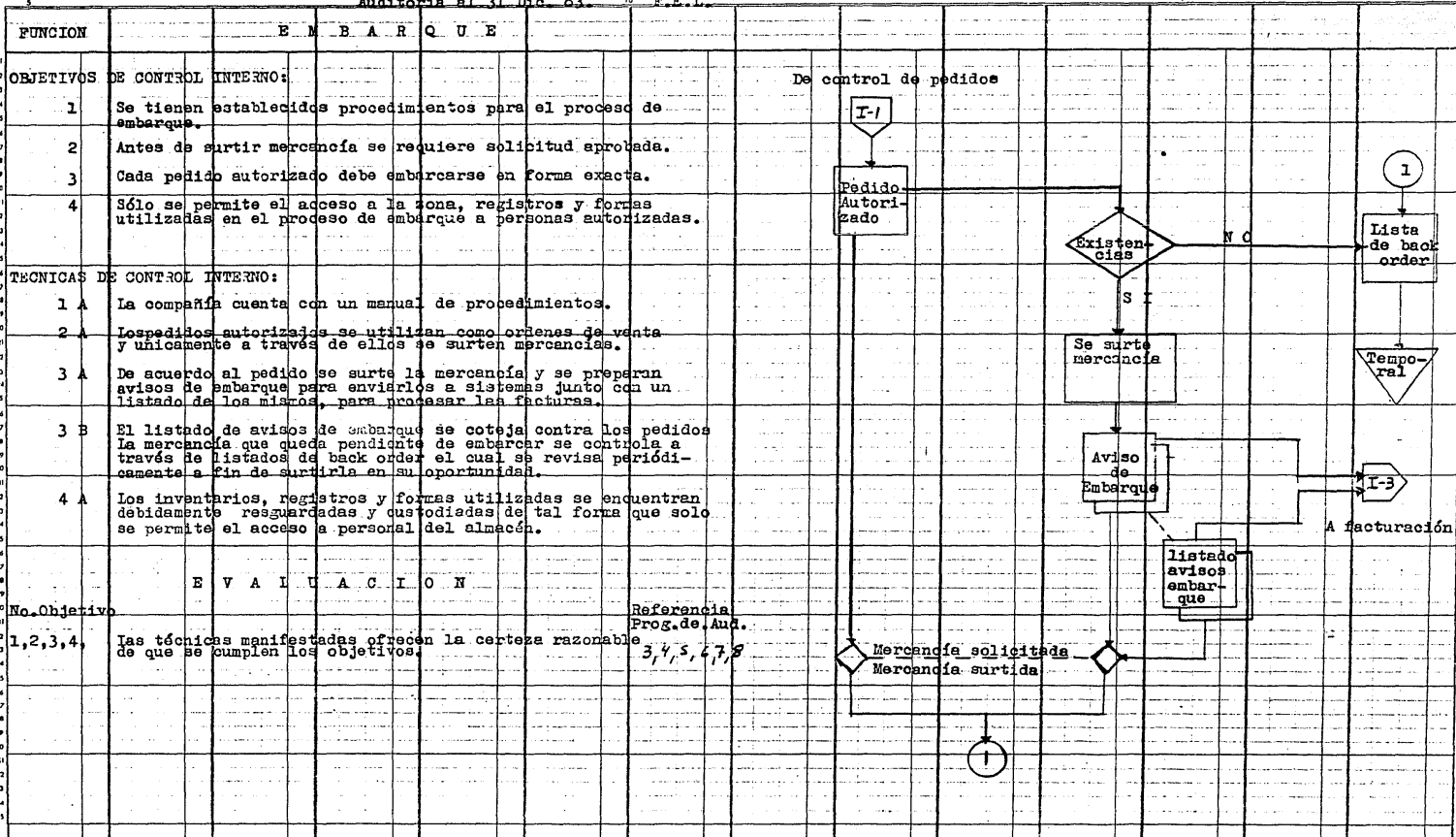
Archivo de EDP.

Almacenamiento de información contable en archivos de EDP.

CASA PEG, S. A.
CICLO DE INGRESOS

I-2

Auditoría al 31 Dic. 83 E.E.L.



CASA PEG, S. A.

CICLO DE INGRESOS

Auditoría al 31 Dic. 83 F.E.L.

FUNCION	FACTURACION					
OBJETIVOS DE CONTROL INTERNO:			De embarque			De ajustes
1	Se tienen establecidos procedimientos para el proceso de facturación.		I-2			I-5
2	Sólo los productos surtidos deben ser facturados.		Listado de avisos de embarques	Aviso de embarque		Solicitud nota de crédito
3	Las facturas deben hacerse por cantidad correcta y exacta.					
4	El acceso a los registros y formas de facturación sólo debe permitirse a personal autorizado.					
TECNICAS DE CONTROL INTERNO:						
1 A	La compañía cuenta con un manual de procedimientos.					
2 A	De acuerdo a los avisos de embarque y los pedidos se procesa la factura.			Archivo maestro inventario	Archivo maestro clientes	
2 B	El departamento de ventas compara el listado de avisos de embarque contra el diario de ventas a fin de verificar que todos los embarques hayan sido facturados.			Programa de Ventas		
3 A	La lista de precios es revisada cada seis meses y es aprobada por el gerente de ventas.					
3 B	El departamento de ventas revise que el listado del archivo maestro de precios de venta se vea modificado de acuerdo a lo autorizado.					
3 C	Solo existe un archivo maestro de precios en disco, por lo que la factura se procesa de acuerdo al mismo.					
3 D	El departamento de crédito y cobranzas verifica la razonabilidad de los precios de las facturas antes de enviarlas al cliente.					
4 A	Solo tienen acceso a la facturación personal de sistemas, lugar donde se elaboran las facturas.					
No.Objetivo	EVALUACION	Referencia	Avisos embarcados	Ventas	Cred.y.Cob.	Contabilidad cliente
1,2,3,4.	Las técnicas manifestadas ofrecen la certeza razonable de que se cumplen los objetivos.	Prog.de.Aud.	Avisos facturados	Crédito	Ctas.X.Cob.	Nota de Crédito
		3,9,10,11		Diario de Ventas		
				VENTAS		
				Contabilidad Crédito		
				Cliente		
				Factura		

CASA PEG, S. A.

I-4

CICLO DE INGRESOS

Auditoría al 31 Dic. 83

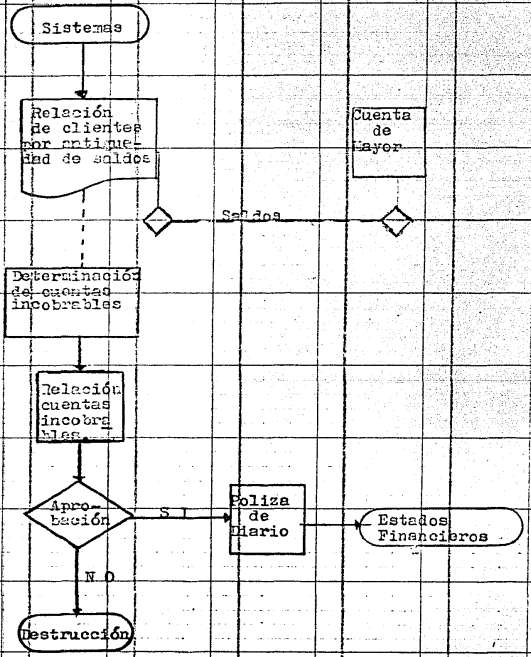
F.E.L.

FUNCION	C U E N T A S P O R C O B R A R			
<p>OBJETIVOS DE CONTROL INTERNO:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1 Se tienen establecidos procedimientos para el registro de cuentas por cobrar. 2 Los importes que adeudan los clientes se determinan en forma exacta y oportuna. 3 La distribución contable de las cuentas por cobrar se hace en forma adecuada. 4 Se aplican en forma adecuada las transacciones de ventas a las cuentas de los clientes. 5 El acceso a los registros y archivos de las cuentas por cobrar se tiene de acuerdo al criterio de la gerencia. 		<p>De facturación</p>		<p>De cobro</p>
<p>TECNICAS DE CONTROL INTERNO:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1 A La compañía cuenta con un manual de procedimientos. 2 A Sistemas procesa las pólizas de diario en donde se concentran los movimientos por ventas, ajustes y cobros. 3 A La aplicación contable es revisada por el contralor antes de autorizar su registro. 4 A Mensualmente se envían a los clientes estados de cuenta y se atienden oportunamente las quejas de los clientes. 5 A Únicamente personal del departamento de contabilidad y de sistemas tienen acceso a los registros de cuentas por cobrar. 				
<p>No. Objetivo</p> <p>1,2,3,4,5</p>	<p>E Y A L U A C I O N</p> <p>Las técnicas manifestadas en su conjunto ofrecen la certeza razonable de que se cumplen los objetivos.</p>	<p>Referencia Prog. de Aud.</p> <p>3, 11, 12, 13</p> <p>26,</p>		

1 CASA PEG, S. A.
 2 CICLO DE INGRESOS

Auditoría al 31-Dic-83 F.E.L.

FUNCION	ADMINISTRACION	CREDITO				
OBJETIVOS DE CONTROL INTERNO:						
1	Se verifican y evalúan en forma periódica los saldos de las cuentas por cobrar.					
TECNICAS DE CONTROL INTERNO:						
1 A	Se concilian en forma mensual los saldos de las cuentas de los clientes y el saldo de la cuenta de mayor general.					
1 B	A los clientes que tienen saldo con más de 30 días de antigüedad se les envían estados de cuenta.					
1 C	El gerente de crédito revisa mensualmente la antigüedad de saldos a fin de identificar posibles cuentas incobrables.					
1 D	El tesorero aprueba cancelaciones de las cuentas consideradas como incobrables.					
EVALUACION						
No. Objetivo			Referencia Prog.de.Aud.			
1	Las técnicas manifestadas en su conjunto ofrecen la certeza razonable de que se cumple el objetivo.		17, 18, 19, 20 21			



1 CASA PEG, S. A.

4 I-7

2 CICLO DE INGRESOS

3 Auditoría al 31 Dic. 83

5 F.E.L.

FUNCION	C	C	B	R	O								
OBJETIVOS DE CONTROL INTERNO:													
1	Se	tienen	establecidos	procedimientos	para	realizar							
2	Los	ingresos	de	caja	se	registran	adecuadamente	en	cuanto	a	monto,	cuenta	y
3	Los	ingresos	de	caja	se	aplican	en	forma	adecuada	a	las	cuentas	de
4	El	acceso	a	los	registros	y	formas	de	cobranza	debe	permitirse	al	personal
TECNICAS DE CONTROL INTERNO:													
1 A	La	compañía	cuenta	con	un	manual	de	procedimientos.					
2 A	La	cobranza	que	se	recibe	por	correspondencia,	es	abierta	por	la	repcionista	(que
2 B	La	cobranza	de	la	ciudad	la	realizan	los	cobradores	por	medio	de	relaciones
2 C	La	cuenta	de	efectivo	se	concilia	mensualmente	con	los	estados	de	cuenta	del
3 A	Se	envían	mensualmente	estados	de	cuenta	a	los	clientes	y	las	cuentas	son
4 A	Únicamente	personal	del	departamento	de	caja	y	cuentas	por	cobrar	tiene	acceso	a
EVALUACION													
No. Objetivo						Referencia							
1,2,3,4	Las técnicas manifestadas en su conjunto ofrecen la certeza razonable de que se cumplen los objetivos.					Prog.de Aud.	22, 23, 27, 28						

Cobrador

Recepcionista

Correspondencia

Relación de Cobranza

Relación de cobranza recibida

Comprobantes

Comprobantes

Caja

Banco

Ficha de Depósito

Contabilidad

Póliza de Ingreso

I-7

A cuentas por cobrar

CASA PEG, S. A.

CICLO DE EGRESOS

Auditoría al 31 Dic. 88 E.S.L.

FUNCION	ORDEN DE COMPRA								
OBJETIVOS DE CONTROL INTERNO:									
1	Se tienen establecidos procedimientos para la función de compras de mercancías de acuerdo a los criterios de la gerencia.					Jefes de departamentos			
2	Los proveedores son autorizados de acuerdo a los criterios de la gerencia.								
3	El tipo, precio y cantidad de mercancías es aprobado de acuerdo a criterios de la gerencia.					Solicitud de Compra			
4	Las mercancías son adquiridas solamente bajo autorización aprobada y por escrito.								
TÉCNICAS DE CONTROL INTERNO:									
1 A	La compañía cuenta con un manual de procedimientos.							Directorio de proveedores	
2 A	La compañía cuenta con un directorio de proveedores, los cuales se apegan a las necesidades de la compañía.								
3 A	El jefe del departamento de compras antes de autorizar la misma, consulta el presupuesto de compras poniendo especial atención a aquellas que se encuentran fuera del presupuesto.				Verifica contra presupuesto			Presupuesto de egresos	
4 A	Todas las compras son realizadas por medio de órdenes de compra las cuales están prenumeradas y debidamente autorizadas.				Autorización	SI	Elaboración orden de compra		
EVALUACION					NO				
No. Objetivo			Referencia	Prog. de Aud.					
1,2,3,4,	Las técnicas manifestadas en su conjunto ofrecen la certeza razonable de que se cumplen los objetivos.		1, 2				Orden de Compra		
						Proveedor			
								E-2	
								A recepción	
							Consecutivo		

1 CASA PEG, S. A.
 2
 3 CICLO DE EGRESOS

E-2

Auditoría al 31 Dic. 83 F.E.I.

FUNCION	RECEPCION DE MERCANCIAS	
OBJETIVOS DE CONTROL INTERNO:		De Orden de Compra
1 Se tienen establecidos procedimientos para la recepción de las mercancías adquiridas.		E-1
2 Solo son aceptadas mercancías que se hayan solicitado		Proveedor
3 Se informa en forma exacta y oportuna de las mercancías recibidas		Recepción
4 El acceso a los registros, zona y formas de recepción se permite únicamente de acuerdo a los criterios de la gerencia.		Mercancía
TECNICAS DE CONTROL INTERNO:		Almacén
1 A La compañía cuenta con un manual de procedimientos		Alfa-betico
2 A Las mercancías son contadas, inspeccionadas y comparadas antes de ser aceptadas. Los envíos que excedan al total autorizado así como los artículos inaceptables se devuelven al proveedor.		Proveedor cantidades descripción
2 B Las órdenes de compra no identificables son investigadas		Elaboración nota de entrada
3 A Las notas de entrada son emitidas por recepción y se encuentran prenumeradas, la secuencia numérica se verifica en forma independiente y las notas no utilizadas son controladas.		Nota de entrada
4 A La mercancía recibida y la documentación de empleados se encuentran debidamente resguardadas y custodiadas de tal manera que solo se permite el acceso a los empleados de recepción.		E-5 A cuentas por pagar
EVALUACION		Consolidativo
No.Objetivo	Referencia Prog.de Aud.	
1,2,3,4	Las técnicas manifestadas en su conjunto ofrecen la certeza razonable de que se cumplen los objetivos.	1,2,3

1 CASA FEG, S. A.
 2
 3 CICLO DE EGRESOS

Auditoría al 31 Dic. 83 F.E.I.

FUNCION		SELECCION DE PERSONAL	
OBJETIVOS DE CONTROL INTERNO:			
1	Se tienen establecidos procedimientos para la contratación de personal.	Jefes de departamento	1
2	La contratación de personal y la determinación de la retribución a pagar a esta se efectúa de acuerdo al criterio de la gerencia.	Requisición de personal	Elaboración Contrato
3	Se cumplen requisitos legales en la contratación de personal.	Departamento de Personal	Contrato R.F.C.
4	Se tiene acceso a los registros de personal unicamente por el personal autorizado.	Presupuesto de egresos	Aviso alta IESS
TECNICAS DE CONTROL INTERNO:			
1 A	La compañía cuenta con un manual de procedimientos.	Autorización	Integración Expediente Personal
2 A	El jefe del departamento de personal autoriza contrataciones de acuerdo al presupuesto.	NO	Notificación de altas
2 B	En el departamento de personal se cuenta con un tabulador de sueldos y salarios autorizado por la gerencia.	SI	Aviso de alta en nómina
3 A	Se cuenta con un expediente por empleado en el que se archivan: solicitud de empleo, examen médico y psicométrico, alta al IESS, modificaciones de salarios, inscripción en R.F.C., otros documentos.	Reclutamiento de Personal	Expedientes
3 B	El personal que se retira de la compañía es oportunamente dado de baja de los archivos.	Aplicación Exámenes	
4 A	Unicamente personal del departamento de personal tiene acceso a los archivos y documentación de tal departamento.	Selección de Personal	A nómina
E V A L U A C I O N		Referencia Prog.de Aud.	
No. Objetivo		1,4	
1,2,3,4	Las técnicas manifestadas en su conjunto ofrecen la certeza razonable de que se cumplen los objetivos.	NO	
		SI	

FUNCION	C U E N T A S P O R P A G A R	
OBJETIVOS	DE CONTROL INTERNO:	
1	Se tienen establecidos procedimientos para el registro de las cuentas por pagar.	De Recepción E-2
2	Los importes que se adeudan a proveedores por mercancías recibidas se determinan en forma exacta.	
3	Los importes que se adeudan a los trabajadores por concepto de nómina se determinan en forma exacta.	
4	La distribución contable de los importes que se adeudan por mercancías y servicios recibidos se hace en forma adecuada.	Nota de Entrada Orden de Remisión Valuación de nota de entrada Nota de entrada Validada Orden de Remisión Soporte carta
5	En forma periódica se verifican y evalúan los saldos de las cuentas por pagar.	
6	El acceso a los registros y archivos de las cuentas por pagar se tiene de acuerdo al criterio de la gerencia.	Elaboración Póliza de Diario E-6 A pago
TECNICAS DE CONTROL INTERNO:		
1 A	La compañía cuenta con un manual de procedimientos.	
2 A	Las notas de entrada y la remisión-factura son comparados y equiparados antes de registrar los pasivos.	
2 B	Las notas de entrada y facturas que no concuerdan son investigadas para su inclusión en pasivos estimados al cierre del ejercicio.	E-6 De pago E-4 De Nómina Autorización S I Sistema
3 A	La nómina se elabora en base a las tarjetas de asistencia, comprobantes autorizados, de permisos, vacaciones, tiempo extra incapacidades, etc.	Corrección
4 A	La distribución de cuentas es revisada antes de que se registre el pasivo.	Procesamiento de Pólizas
5 A	Mensualmente los estados de cuenta del proveedor son conciliados con los registros y se investigan las partidas en conciliación. Así también se comparan mensualmente auxiliares contra mayor.	
6 A	Únicamente el personal autorizado tiene acceso a Contabilidad, lugar en donde se registran las cuentas por pagar.	Validación N O Diario Mayor
EVALUACION		Estados Financieros
No. objetivo	Referencia:	Prog. de Aud.
1,2,3,4,5,6	Las técnicas manifestadas en su conjunto ofrecen la certeza razonable de que se cumplen los objetivos.	1, 2, 5, 7

CASA PEG, S. A.

E-6

CICLO DE EGRESOS

Auditoría al 31 Dic. 83 E.E.L.

FUNCION	P A G O		
<p>OBJETIVOS DE CONTROL INTERNO:</p> <p>1 Se tienen establecidos procedimientos para los desembolsos de efectivo.</p> <p>2 Los desembolsos de efectivo deben basarse en pasivos reconocidos y deben ser aprobados.</p> <p>3 Los desembolsos de efectivo se deben registrar en forma correcta en cuanto a cuenta, monto, y período.</p> <p>4 El acceso a los registros y formas utilizadas en los desembolsos de efectivo se da de acuerdo al criterio de la gerencia.</p>			
<p>TECNICAS DE CONTROL INTERNO:</p> <p>1 A La compañía cuenta con un manual de procedimientos.</p> <p>2 A Las facturas son verificadas por un auxiliar de cuentas por pagar en cuanto a precios, condiciones de crédito, descuentos y corrección aritmética.</p> <p>2 B Los cheques son autorizados sólo cuando existe soporte documental, tales como facturas de compra equiparadas con notas de entrada al almacén y órdenes de compra.</p> <p>3 A No se emiten cheques en blanco ni al portador.</p> <p>3 B Los cheques se emiten en orden progresivo.</p> <p>3 C Se efectúan mensualmente conciliaciones bancarias y se investigan las partidas en conciliación.</p> <p>3 D La aplicación contable es verificada por la persona que firma el cheque.</p> <p>4 A Los cheques no emitidos son guardados bajo llave; controlados numericamente en el registro y sólo tiene acceso a ellos el personal autorizado.</p>	<p>E V A L U A C I O N</p> <p>No. objetivo</p> <p>1,2,3,4 Las técnicas manifestadas en su conjunto ofrecen la certeza razonable de que se cumplen los objetivos.</p>	<p>Referencia Prog.de Aud.</p> <p>1, 2, 5, 6, 16</p> <p>10, 11, 12, 13, 14</p>	

CASA PEG, S. A.

PROGRAMA DE TRABAJO

CICLO DE INGRESOS

Auditoría al 31 Dic. 83

Número	P R O C E D I M I E N T O S	Referencia papeles de trabajo
1	Comprobar la existencia de manuales de procedimientos y su adecuado conocimiento por parte del personal de cada área de la empresa.	
2	Determinar la razonabilidad de los criterios empleados para establecer límites de crédito a los clientes, así como la adecuada documentación requerida.	
3	<p>Seleccionar una muestra de 25 facturas al azar, verificando:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Que exista un pedido. b) Que exista autorización de crédito y cobranza. c) Que el pedido coincida con el aviso de embarque. d) Que las mercancías no sustituidas se registren en el listado de back order. e) Que exista evidencia de que el cliente recibió la mercancía. f) Que la factura coincida con el aviso de embarque. g) Corrección aritmética de la factura. h) Aplicación contable. i) Registro en auxiliares y mayor. j) Secuencia numérica de las facturas. k) Que las facturas canceladas antes en todos sus puntos. 	
4	1) Comprobar el cumplimiento al límite de crédito del cliente, comparando su límite contra su saldo por cobrar.	
4	Verificar la existencia y orden cronológico de los listados de embarques diarios.	
5	Verificar la periodicidad con que se revisa el listado de back order a fin de ver el grado de oportunidad con que se les surte al cliente dicho faltante.	
6	Observar que los embarques salgan de la compañía con su documentación respectiva.	
7	Examinar una muestra representativa de las conciliaciones entre las unidades facturadas y las unidades embarcadas.	
8	Observar si únicamente el personal autorizado tiene acceso a la zona de embarque.	
9	Verificar que las listas de precios estén debidamente autorizadas por el gerente de ventas.	
10	Verificar la evidencia de que el departamento de ventas comprueba la corrección de las modificaciones al archivo maestro de precios, en sistemas.	
11	Mediante observación verificar si sólo el personal autorizado tiene acceso a los registros y forms de facturación.	

CASA FEG, S. A.

PROGRAMA DE TRABAJO
CICLO DE INGRESOS

Auditoria al 31 Dic. 83

Número	P R O C E D I M I E N T O S	Referencia papeles de trabajo
12	Circularizar 25 de los clientes más importantes con base a su saldo al 30 de Noviembre de 1983.	
13	Observar que sólo el personal autorizado tiene acceso a los registros de cuentas por cobrar.	
14	<p>Seleccionar una muestra al azar de 25 notas de crédito y verificar:</p> <p>a) Que están debidamente autorizados.</p> <p>b) En caso de devolución de mercancías cotejarla contra la nota de entrada por devolución.</p> <p>c) Que los descuentos sean de acuerdo a la política de la compañía.</p> <p>d) Su corrección aritmética.</p> <p>e) Su aplicación contable.</p> <p>f) Su registro en auxiliares y mayor.</p> <p>h) Secuencia numérica.</p>	
15	Comparar descuentos, devoluciones y provisiones con las de períodos anteriores y determinar su tendencia.	
16	Determinar el retraso o demora en la emisión de créditos y verificar la suficiencia de la provisión para créditos no emitidos.	
17	Comparar la relación entre la provisión para cuentas dudosas y las ventas a crédito, y la relación entre la provisión para cuentas dudosas y cuentas por cobrar, contra ejercicios anteriores.	
18	Determinar la razonabilidad del criterio empleado para considerar como incobrable una cuenta.	
19	Comparar análisis de antigüedad de saldos, gastos por cuentas incobrables y cancelaciones en ejercicios anteriores, determinar tendencias.	
20	Comprobar la precisión y exactitud del análisis de antigüedad de cuentas por cobrar mediante una muestra representativa de dichas transacciones.	
21	Revisar la cobrabilidad de cuentas vencidas, tomando una muestra representativa (las más importantes)	
22	<p>Seleccionar una muestra al azar de 25 pólizas de ingreso, al 30 de noviembre de 1983, verificando:</p> <p>a) Secuencia numérica y/o fechas.</p> <p>b) Corrección aritmética.</p> <p>c) Fecha de depósito contra relación de cobranza.</p> <p>d) Fecha, fecha de depósito y oportunidad del mismo.</p> <p>e) Autorización de pólizas de ingreso (firma)</p> <p>f) Aplicación contable y su registro en el mayor</p>	

PROGRAMA DE TRABAJO

CICLO DE EGRESOS

Auditoría al 31 Dic. 83

Número	P R O C E D I M I E N T O S	Referencia papeles de trabajo
1	Comprobar la existencia de manuales de procedimientos y su adecuado conocimiento por parte del personal de cada área de la empresa.	
2	<p>Seleccionar una muestra al azar de 25 órdenes de compra al 30 de noviembre de 1983 verificando:</p> <p>a) Que estén debidamente autorizadas por el gerente de compras.</p> <p>b) Que exista evidencia de la cotización de precios a proveedores.</p> <p>c) Que exista evidencia de la comparación entre la orden de compra y el reporte de entrada así como con la factura del proveedor en cuanto a precios, cantidades, condiciones que efectúe el encargado de cuentas por pagar.</p> <p>d) La correcta aplicación contable y la autorización del contador general.</p>	
3	Observar que solo tengan acceso a la zona de recepción de mercancías el personal autorizado.	
4	<p>Seleccionar una muestra al azar de 25 expedientes del personal, verificando que contengan:</p> <p>a) Solicitud de empleo.</p> <p>b) Examen médico y sicométrico.</p> <p>c) Contrato individual.</p> <p>d) Inscripción en R.R.C.</p> <p>e) Aviso de alta en el IMSS.</p> <p>f) Aviso de modificación y salario.</p>	
5	<p>Seleccionar una muestra al azar de 25 empleados de la primera quincena del mes de noviembre verificando:</p> <p>a) que el reporte de trabajo realizado este autorizado por el supervisor del depto. y que exista tarjeta de asistencia.</p> <p>b) que el sueldo que aparece en la nómina coincida con el tabulador de salarios autorizado.</p> <p>c) La correcta retención del I.S.T.P.T., cuotas al IMSS, cuotas sindicales, etc.</p> <p>d) Verificar firma de recibido.</p> <p>e) Observar el pago de la nómina.</p> <p>f) Corrección aritmética de la nómina.</p> <p>g) Aplicación contable.</p>	
6	Comparar gastos por sueldos con ejercicios anteriores y presupuestos.	
7	Comparar la relación de gastos por sueldos a costo de ventas y ventas con períodos anteriores.	
8	Comparar acumulaciones de vacaciones y permisos por enfermedad con períodos anteriores y presupuestos.	

PROGRAMA DE TRABAJO

CICLO DE EGRESOS

Auditoría al 31 Dic. 83

Número	P R O C E D I M I E N T O S	Referencia papeles de trabajo
	Revisar el cumplimiento de las cláusulas del contrato colectivo de trabajo.	
9	Revisar aprobación y determinar la justificación para aumentos de salarios retroactivos, bonos especiales u otras compensaciones poco usuales.	
10	Determinar una muestra de 25 pólizas de egresos al 30 de noviembre de 1983 y verificar: <ul style="list-style-type: none"> a) secuencia numérica. b) Solicitud de cheque contra comprobantes y contra póliza cheque. (evidencia del servicio recibido), autorización del jefe del departamento. c) Comprobantes cancelados con sello de pago. d) Corrección aritmética. e) Aplicación contable y registro en el mayor. f) Gastos propios de la empresa. 	
11	Revisar conciliaciones bancarias al 30 de noviembre de 1983 investigando partidas anormales y ajustando en su caso las partidas con antigüedad mayor a 3 meses. Para depósitos en tránsito ver el estado de cuenta del mes posterior y que haya sido aplicado. Investigue cheques por cantidades importantes.	
12	Revisar conciliaciones al 31 de diciembre de 1983, chequeando partidas no usuales. Prepare cdrt de cheques a noviembre 30 y elabore cédulas de traspa-sos bancarias investigando partidas importantes.	
13	Efectuar arqueos de fondo fijo.	
14	Enviar confirmaciones bancarias al 30 de noviembre y al 31 de diciembre de 1983.	
15	Revisar márgenes brutos y tasas de rotación de inventarios. Comparar la relación de cuentas de gastos generales y niveles de producción con períodos anteriores y presupuestados.	
16	Investigar cuentas de gastos con variaciones significativas.	
17	Circularizar 25 de los proveedores y acreedores más importantes con base a su saldo al 30 de noviembre de 1983.	

CONCLUSIONES

Como resultado del desarrollo del presente Seminario de Investigación Contable titulado "Estudio y Evaluación del Control Interno en Ingresos y Egresos por Ciclos de Transacciones", concluyo con los siguientes puntos:

1) Han sido varios los conceptos y opiniones que sobre el control interno han manifestado tanto profesionales como - instituciones de indiscutible prestigio. A través de algunos de ellos (citados en el presente seminario) he podido formarme un concepto personal sobre el control interno, el cual considero como: El conjunto de mecanismos y dispositivos (llamense planes organizacionales, manuales de procedimientos, sistemas de registro contables, recursos humanos idóneos, etc) que relacionados entre sí tienen como finalidad la de encauzar en forma ordenada y adecuada el flujo - de transacciones de una empresa para el logro satisfactorio de los objetivos fijados por la dirección.

2) Sabido es, que el contador independiente al practicar una auditoría persigue la finalidad de emitir una opinión sobre la situación financiera y resultados de operación de una entidad por un período determinado. Considero que el - control interno al tener como objetivos básicos el obtener información financiera veraz y oportuna, proteger los activos de la empresa y promover la eficiencia de operación, - constituye un instrumento de gran utilidad para el auditor haciéndose indispensable el estudiarlo y evaluarlo para conocer el grado de confianza que se pueda depositar en él,

ya que por medio de éste, el auditor determina la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría.

3) Hoy en día y debido al gran avance tecnológico, las empresas han adoptado sistemas un tanto cuanto sofisticados. Por lo anterior, considero necesario se reconsidere el enfoque que se le ha dado a la auditoría.

4) Tradicionalmente el enfoque que se le ha dado a la auditoría se inclina más hacia las pruebas de saldos, olvidándose por decirlo así, de conocer de que manera opera la empresa, por lo que es recomendable que se reflexione al respecto.

5) El auditor al practicar auditoría, se enfrenta a riesgos, los cuales debe de tomar en cuenta al planear su trabajo.

6) Una herramienta que permite enfocar a la auditoría hacia las áreas de mayor riesgo es el "Estudio y Evaluación del Control Interno por Ciclos de Transacciones".

7) Al desarrollar el enfoque de ciclos de transacciones, el auditor obtiene un conocimiento profundo, claro y actual de su cliente, ya que determina aquellos factores ambientales, tanto externos como internos que afectan a la empresa, por lo que se puede percatar de las condiciones económicas y competitivas, así como los requerimientos de tipo legal, contable e informativo. Asimismo, conoce de las características operativas, financieras y de la gerencia.

8) Al conocer de una manera más profunda a la entidad, se está en posibilidad de agrupar todas aquellas transacciones similares en ciclos, de tal suerte que se identifiquen funciones, objetivos específicos de control interno y técnicas de control aplicables a cada uno de los ciclos y de esta manera determinar y aplicar procedimientos en forma apropiada y oportuna, redundando en mayor eficiencia, ahorro de tiempo, y minimización de riesgos.

9) La entidad es un todo y la agrupación en ciclos es virtual y convencional, ya que todos se relacionan entre sí.

10) Los ciclos en los que se pueden agrupar las transacciones de una entidad son: Tesorería, Egresos, Producción, e Ingresos.

11) En una forma enunciativa, más no limitativa las funciones identificables al ciclo de ingresos son: Control de Pedidos, Embarque, Facturación, Cuentas por Cobrar, Ajustes, Administración de Crédito, y Cobro.

12) Las funciones identificables para el ciclo de egresos, una forma enunciativa más no limitativa son: Orden de Compra, Recepción de Mercancía, Selección de Personal, Nóminas Cuentas por Pagar y Pago.

13) Los objetivos generales de control interno, autorización registro, seguridad, conciliación y valuación, son la base para identificar los objetivos específicos de cada función de cada ciclo.

14) Considero importante el dar su verdadero valor a las técnicas de control interno, como las actividades que se emplean para prevenir, detectar y corregir errores ó irregularidades que pudieran ocurrir al procesar y registrar transacciones. O para ser más preciso, aquellos atributos necesarios para - lograr los objetivos específicos de control, ya que la evaluación consiste en determinar la certeza razonable de que se - cumplen los objetivos de control, se cumplen parcialmente ó no se cumplen. Del resultado de esta evaluación se deberá, si así se considera necesario, modificar el enfoque preliminar de auditoría.

15) En mi opinión, considero que seria muy saludable el hecho de que, en asignaturas del área de auditoría de la carrera de Licenciado en Contaduría, se profundizara en el concep to de control interno y de igual manera en la metodología - para evaluarlo.

BIBLIOGRAFIA

- 1 George E. Bennett. Fraud: Its control through accounts, appleton century Co., New York, 1930. Citado por Joaquín Gómez Morfín en la Administración Moderna y los Sistemas de Información. Editorial Diana 5a. Impresión. 1981.
- 2 Robert H. Montgomery, Dicksee's auditing, citado en C.P.A. Hand Book, american institute of accountants, 1956 citado a su vez por Joaquín Gómez Morfín en la Administración - Moderna y los Sistemas de Información. Editorial Diana 5a. impresión. 1981.
- 3 Joaquín Gómez Morfín. El Control Interno en los Negocios. 6a. edición. Fondo de Cultura Económica, 1968.
- 4 Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Compendio de Normas y Procedimientos de Auditoría. 13a. Edición. 1981.
- 5 American Institute of Accountants. Internal Control 1948. Traducción del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 1969.
- 6 Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Revista Contaduría Pública. Agosto 1982.

OTRAS OBRAS CONSULTADAS

- Joaquín Gómez Morfín. La Administración Moderna y los Sistemas de Información. Editorial Diana. 5a. Impresión. 1981.
- Eric L. Kohler. Auditoría, Introducción a la Práctica de la Contaduría Pública. Editorial Diana. 8a. Impresión. 1975.

- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Revista Contaduría Pública. Varios números.
- Tesis varias.
- Cursos y Experiencias en un Despacho de Contadores Públicos.