

Lej. 232

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION



ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO POR OBJETIVOS EN UNA AUDITORIA

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

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

FRANCISCO JAVIER MONTES DE OCA ORTIZ

MEXICO, D. F.

1984



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

INTRODUCCION	1
CAPITULO 1	
DEFINICION DE LOS OBJETIVOS FUNDAMENTALES DEL CONTROL INTERNO.	
- Definición de control interno	8
- Objetivos básicos del control interno	12
- Alcances y limitaciones	17
CAPITULO 2	
ANALISIS DE LAS TRANSACCIONES Y CONTROLES INTERNOS ESTABLECIDOS.	
- Concepto del ciclo de transacciones	23
- Análisis de las operaciones por ciclos	28
- Evaluación de los controles internos establecidos en los ciclos	37
CAPITULO 3	
ENLACE DE LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.	
- Análisis de riesgos específicos	51
- Definición de los tipos y alcances de los procedimientos de auditoría aplicables	83
- Documentación y soporte de los alcances de la auditoría con base en la evaluación del control interno por objetivos	93
CONCLUSION	105
BIBLIOGRAFIA	110

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

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

El crecimiento constante de las organizaciones, trae consigo que los sistemas y procedimientos de control y contables también se desarrollen para hacer frente a los cambios que se suscitan con motivo del crecimiento de la empresa y sus necesidades de control e información.

La administración por lo tanto vigilará que estos cambios se adecúen a los conceptos generales de control interno que le permitan mantener un adecuado control sobre las operaciones, informes y análisis que derivan de ellas, salvaguardar los activos de la empresa y que le permitan evaluar que los sistemas y procedimientos operan también en manera efectiva.

Los cambios que considere pertinentes para adecuarse al crecimiento se evaluarán y se tomará en cuenta el concepto costo-beneficio.

Los cambios pueden resultar en la implementación de sistemas y procedimientos complicados y amplios.

La responsabilidad de establecer y mantener el control interno es de la administración y ella le dará la

confianza y alcances que considere pertinentes.

En este nivel de evaluación de los sistemas de control interno, que establece la administración de la empresa es en el que el Contador Público independiente también establece los lineamientos de su trabajo profesional.

El aumento en volúmenes de operación y complejidad de los sistemas inválida la posibilidad para el auditor, de efectuar análisis detallados de las operaciones en la mayor parte de las Compañías. Para ello requiere y le requieren las normas de auditoría, que efectue un análisis detallado y evaluación del control interno como base fundamental sobre la que se apoyan la naturaleza extensión y la oportunidad de las pruebas de auditoría que deba realizar.

El crecimiento y complejidad de los sistemas establecidos por las empresas, ha hecho también que en la práctica haya poca claridad entre la calidad del control interno y su relación con el alcance, oportunidad y naturaleza de las pruebas de auditoría. Ante esta situación se han desarrollado nuevas técnicas y se pretende hacer frente a los cambios.

Actualmente se ha empezado a manejar el concepto

del estudio y evaluación del control interno por objetivos que pretende hacer frente a los cambios sustanciales y complejos en los sistemas de control interno, mediante la --- objetivización y estructuración lógica y ordenada del estudio y evaluación del control interno a través de objetivos definidos.

Actualmente está en proceso de aprobación este boletín emitido por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. El presente estudio conlleva una discusión y análisis de la metodología del estudio y evaluación del control interno, que en forma general se encuentra descrito en el boletín de referencia. Además se manejan los aspectos prácticos para un mejor entendimiento y aplicación, y apoya las teorías expresadas en el mismo boletín a través de la discusión que se hace de la fundamentación de lo que se define como estudio y evaluación del control interno por objetivos.

C A P I T U L O 1

DEFINICION DE LOS OBJETIVOS FUNDAMENTALES
DEL CONTROL INTERNO

DEFINICION DE CONTROL INTERNO

OBJETIVOS BASICOS DEL CONTROL INTERNO

ALCANCES Y LIMITACIONES

DEFINICION DE CONTROL INTERNO

Dentro de la práctica de la profesión contable siempre está presente el concepto de utilidad y confiabilidad de la información financiera que sirve de base para la toma de decisiones.

El contador público independiente, al expresar - una opinión sobre la razonabilidad de la información financiera presentada en los estados financieros básicos concluye, antes de expresar su opinión, que los estados financieros son confiables y útiles a través de su revisión de --- acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y - han sido preparados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

En el origen mismo de la información financiera existe el elemento esencial del control interno, el cual permite definir con claridad si la información contable -- que ha de reconocer los hechos económicos de una entidad - económica, estará regida por una serie de principios establecidos por la profesión contable, y ello permite dar utilidad a la información financiera mediante su contenido in

formativo y oportunidad. Asimismo, la otra característica de la información contable que es la confiabilidad, dará -- base al uso de la información para la toma de decisio-- nes. El aspecto de control interno, intrínseco al proceso de reconocimiento de los hechos económicos, deberá estar va lorado a fin de que el sistema y su operación sea estable, objetivo y verificable y pueda captar, manejar y presentar en forma adecuada la información financiera en los estados financieros.

Por los conceptos anteriormente mencionados, pa-- reciera que el control interno está definido en un término general dentro de la información contable como un objetivo de control para proporcionar utilidad y confiabilidad a -- los procesos de información y al resultado informativo que de ellos se espera.

Como derivación de estos aspectos fundamentales, el control interno amplía sus perspectivas y se involucra en todos los aspectos de organización, tanto contable como administrativa, y para que se procese la información finan-- ciera de antemano se establecen sistemas, procedimientos y controles administrativos para asegurar y la salvaguarda -

de los activos e información que será mostrada en los es
tados financieros.

Los tipos de organización moderna pueden ser sim
ples o complejos; en una organización familiar, el control
sobre los activos familiares y objetivos de ganancia pue--
den ser manejados directamente por el jefe de la organiza--
ción, quien establece sus controles internos y objetivos
para manejar el negocio en su conjunto. Sin embargo, en
una organización creciente, el control interno debe estar
presente en todos los niveles de la organización, inclu--
yendo los objetivos generales de ganancia, ya que en la -
medida en que los métodos y procedimientos de control in--
terno establecidos sean congruentes y permitan una autoe--
valuación, se asegurará que la información cuantitativa y
cualitativa del negocio está funcionando adecuadamente y
que las políticas y objetivos se están cumpliendo para la
buena marcha del negocio.

Un elemento adicional en el control interno es
la salvaguarda de los activos, no basta con que los he--
chos económicos sean reconocidos y que el plan de opera--
ción funcione, es necesario que también los activos e in

formación pertenecientes al negocio, se mantengan dentro del control de los objetivos que la empresa se ha fijado. No podemos pasar por alto que una información a un nivel inadecuado puede provocar distracción de fondos y el estado financiero reflejar un inventario que no está en los almacenes de la Compañía. Por ello es que el control interno también debe preveer estos aspectos de protección de -- activos e información, y por lo tanto darle confiabilidad a la información contable.

Como se ha podido observar, el control interno -- tiene su origen en la organización o viceversa, y en la -- práctica contable que sirve de base para asegurar la utilidad y confiabilidad de la información financiera. Este -- marco de referencia es el punto de partida para hacer un -- análisis del control interno y su relación con el trabajo de auditoría, que lleva a cabo el contador público independiente con el objeto de emitir una opinión sobre los estados financieros.

Desde las mismas normas de auditoría en lo rela-- tivo a la ejecución del trabajo, se requiere que el conta-- dor público lleve a cabo un estudio y evaluación del -- --

control interno como base fundamental sobre la que se apoyan la naturaleza, la extensión y la oportunidad de las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que se aplican en cada caso, sobre cada uno de los aspectos del negocio. Para ello, habrá que definir cuales son los objetivos básicos del control interno que habrán de analizarse con el objeto de apoyar el trabajo de auditoría.

OBJETIVOS BASICOS DEL CONTROL INTERNO

El boletín preparado por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP y que está en proceso de aprobación define: "El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de su información financiera, promover la eficiencia operacional y provocar la adherencia a las políticas prescritas por la administración".

De la anterior definición, se derivan cuatro objetivos básicos:

- a) La protección de los activos de la empresa.
- b) La obtención de información financiera veraz, confiable y oportuna.
- c) La promoción de eficiencia en la operación - del negocio, y
- d) Que la ejecución de las operaciones evolucione conforme a las políticas establecidas - por la administración de la empresa.

También se ha definido que los dos primeros ob--jetivos, están relacionados con el control interno conta--ble y los dos últimos se refieren a controles internos ad--ministrativos.

En todo tipo de organización deberán estar pre--sentes los objetivos del control interno, tanto en el as--pecto contable como administrativo y no importa el tipo de operación que lleve a cabo la empresa; de igual modo se -- pueden definir los objerivos generales del control interno acudiendo al boletín de referencia a saber:

a) Objetivos de autorización:

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

b) Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones:

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

c) Objetivos de salvaguarda física:

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

d) Objetivos de verificación y evaluación:

Los datos registrados relativos a los activos sujetos a custodia deben comparar se con los activos existentes a interva los razonables y tomar las medidas apropiadas respecto a las diferencias que - existan.

Asimismo deben existir controles relativos a la verificación y evaluación periódica de los saldos que se informan en los estados financieros, ya que este objetivo complementa en forma importante a los mencionados ante--- riormente.

Una vez definidos los objetivos generales del -- control interno aplicables a todo tipo de organización, se debe pensar también en la forma en que estos objetivos generales se estudiarán y evaluarán dentro de una empresa. Para ello y en todo nivel de organización existen los sistemas y procedimientos que reconocen, procesan, clasifican, registran y reflejan los hechos económicos de la empresa - en los estados financieros y en este nivel de sistemas es donde se refleja la necesidad de establecer los objetivos básicos del control interno anteriormente descritos.

Por ello el boletín citado establece que existen dos niveles en los objetivos del control interno:

- a) Objetivos generales de control interno aplicables a todos los sistemas, y
- b) Objetivos de control interno aplicables a - ciclos de transacciones.

Quedan entonces por definir, los objetivos generales del control interno aplicables a los sistemas y que derivan de los objetivos fundamentales según lo delimita el boletín.

Objetivos de autorización:

- a) Las autorizaciones deben estar de acuerdo -- con criterios establecidos por el nivel -- apropiado de administración.
- b) Las transacciones deben ser válidas para reconocerse y someterse a su aceptación oportunamente.
- c) Todas y solamente aquellas transacciones que reúnan los requisitos establecidos por la administración, deben reconocerse como tales y procesarse oportunamente.
- d) Los resultados de procesamiento de transacciones deben informarse oportunamente y estar respaldados por archivos adecuados.

Objetivos de procesamiento y clasificación de -- transacciones.

- e) Las transacciones deben clasificarse en forma tal que permitan la preparación de esta dos financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados y el criterio de la administración.
- f) Las transacciones deben quedar registradas - en el mismo período contable cuidando específicamente que sean aquellas que afectan más de un ciclo.

Objetivos de salvaguarda física.

- g) El acceso de los activos debe permitirse -- únicamente de acuerdo con autorización de la administración.

Objetivos de verificación y evaluación.

- h) El contenido de los informes y de las bases de datos y archivos debe verificarse y -- evaluarse periódicamente.

ALCANCES Y LIMITACIONES

La estructura y definición de los objetivos generales del control interno anteriormente descritos, se -- fundamentan en un nuevo enfoque que se da a su estudio y -- evaluación, basado en lo que se define como ciclos de operación en las empresas.

A través de la identificación de ciclos básicos de operación que se determinan y serán tratados en el siguiente capítulo, se delimita el contenido que todo control interno debe proveer y la forma en que el auditor en -- focará el estudio y evaluación del control interno, para fijar sus alcances en las pruebas de auditoría.

No es de esperarse que en todas las empresas se tengan establecidos con gran detalle todos los aspectos de control interno y objetivos descritos, pues este detalle dependerá en gran medida del tamaño y tipos de sistemas establecidos, los que se fijan por parámetros de uti-

lidad y el costo-beneficio de lo que se ha de controlar. Sin embargo, el auditor deberá tener certeza que los objetivos generales de control interno están como parte activa de todo tipo de administración, y que cualquier desviación ha sido considerada en sus pruebas de auditoría y alcances fijados. Una vez hecha la evaluación de su repercusión e importancia en los estados financieros.

La definición de ciclos de operación y la forma en que se estructura el estudio y la evaluación del control interno, provee al auditor de una sustentación precisa en la relación entre el control interno, el alcance y las pruebas de auditoría establecidas, ya que este punto es uno de los aspectos que más se relaciona con la documentación suficiente y competente que tiene que quedar reflejada en el trabajo que realiza el auditor independiente.

Un aspecto relacionado también con el trabajo de auditor es el de proporcionar y manifestar las deficiencias en el control interno que se observaron durante el trabajo de auditoría, la delimitación de los objetivos en el control interno, también permite al auditor, fijar como mayor precisión estas deficiencias, puesto que for-

man parte de los juicios que previamente analizó en su trabajo. Las sugerencias para el mejoramiento de estas deficiencias forman parte importante de los servicios que el - contador presta y cuanto mejor sea la estructura del análisis del control interno mayores serán las posibilidades de proporcionar sugerencias apropiadas a la empresa.

C A P I T U L O 2

**ANALISIS DE LAS TRANSACCIONES
Y CONTROLES INTERNOS ESTABLECIDOS**

CONCEPTO DE CICLOS DE TRANSACCIONES

ANALISIS DE LAS OPERACIONES POR CICLOS

**EVALUACION DE LOS CONTROLES INTERNOS
ESTABLECIDOS EN LOS CICLOS**

CONCEPTO DE CICLOS DE TRANSACCIONES

Los estados financieros primordialmente son un medio para comunicar información financiera, bajo este concepto existen hechos económicos cuantificables en términos monetarios que configuran la información que de una manera sistemática y estructurada reflejan las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos que también le afectan.

La identificación y reconocimiento de los hechos económicos que deben ser reflejados en la información financiera es el principal punto de partida que los principios de contabilidad requieren.

En otras palabras, existen operaciones de la entidad económica con terceros que deben reflejarse en la contabilidad, como también deben quedar reflejados aquellos eventos económicos externos que modifican, en términos de valor, los recursos económicos mostrados en los estados financieros.

En reconocimiento de los hechos económicos, definidos como transacción en términos contables, es el primer

aspecto de operación que se genera en una entidad económica.

Es así que una entidad económica deberá establecer los mecanismos necesarios para reconocer la transacción y casi en forma paralela, establecer su primer control interno con el objeto de que esta transacción sea autorizada antes de procesarse en los sistemas contables y administrativos establecidos por la entidad económica.

Los sistemas contables varían en su forma en función de las transacciones que realiza una entidad, sin embargo, el sistema establecido deberá reconocer, autorizar, calcular, clasificar, registrar, resumir e informar de las transacciones.

El procesar los hechos económicos se convierte en el primer paso de un sistema de contabilidad, y durante el procesamiento de las transacciones, éstas pueden generar una o más acciones de reconocimiento de la operación realizada, es por ello que existen en ocasiones enlaces entre los diversos procedimientos de procesamiento y los sistemas de contabilidad deberán comunicarse o enlazarse entre si. Así, una salida de almacén genera el enlace del

sistema de costos para dar de baja la mercancía vendida, - con el sistema de ventas que reconoce una venta realizada y una cuenta por cobrar. La interrelación en los sistemas también contempla como se ha definido, un sistema de contabilidad, el registro y la base de datos que habrán de resumir e informar de la transacción realizada.

La base de datos o registros, también forma una parte muy importante dentro de los sistemas de contabilidad, puesto que ellos registran y sirven de base para representar la información de las transacciones en los estados financieros. No en todos los casos la base de datos - registra las operaciones, sino que mantiene información -- que será utilizada en operaciones posteriores, como listas de precios y costos, que se tomarán en cuentas para futuras ventas.

Es por ello que en cualquier análisis de los sistemas de contabilidad está presente el concepto del sistema en sí, el método de procesamiento y el enlace entre los sistemas y la base de datos que habrá de representar la información financiera. Dentro de la auditoría como una de las partes fundamentales para llevar el análisis de los -- sistemas de contabilidad está el proceso del estudio y eva

luación del control interno.

Los hechos económicos que han de reconocerse en la operación de un negocio pueden quedar delimitados en -- cinco ciclos básicos para iniciar el proceso del estudio y evaluación del control interno a saber.

<u>Hechos económicos que se convierten en transacciones</u>	<u>Sistema o Ciclo Económico</u>
1. Se reciben fondos de capital de <u>in</u> versionistas y acreedores.	Actividad de Tesorería
2. Se invierten temporalmente fondos de capital, hasta que se necesiten para las operaciones.	
3. Se adquieren recursos (mercancías y servicios), de proveedores y empleados a cambio de obligaciones de pago.	Actividad de adquisición y pago
4. Se pagan obligaciones a proveedo-- res y empleados.	
5. Se retienen, usan o transforman -- recursos.	Actividad de conversión
6. Se distribuyen a terceros a cambio de promesas de pagos futuros.	Actividad de ingreso
7. Los terceros pagan los recursos -- que le fueron distribuidos.	

El quinto ciclo básico, está referido al ciclo - financiero sobre el cuál no se procesa ninguna transacción,

sino que su función está referida al procesamiento de la información que proviene de las otras fuentes de datos y ciclos, para resumir y presentar la información financiera requerida por la entidad económica y los terceros interesados.

En forma posterior quedará mayormente explicado lo que se define en cada ciclo así como su actividad típica. Sin embargo, en este punto también se debe mencionar que en cada ciclo también se ejerce un control físico sobre los activos de la entidad y que es parte importante dentro del control interno. En tesorería se custodia el efectivo, en conversión el acceso a la disponibilidad de los inventarios, en ingresos el resguardo de documentos que se convertirán en efectivo hasta ser transferidos al ciclo de tesorería.

Para iniciar el estudio de control interno en los sistemas, definidos en los cinco ciclos anteriormente descritos, habrá que definir las operaciones que se llevan a cabo en los ciclos.

ANALISIS DE LAS OPERACIONES POR CICLOS

En cada ciclo, se delimitan ciertas operaciones que le son específicas, el aspecto de reconocimiento de -- las operaciones conlleva a la definición de funciones que reconocerán la operación.

Por lo tanto cada ciclo está compuesto de una o más funciones que corresponden a la tarea de procesar la - información, no es factible definir dentro de los sistemas funciones rígidas, pero las más comunes serían: factura-- ción, nóminas, contabilidad general, contabilidad de cos-- tos, etc.

Como en todo proceso activo de operación de una organización, también debe quedar delimitada la función de planeación y control que permitirá revisar en los niveles gerenciales si las funciones en los ciclos están operando en forma efectiva. Esta parte viene a ser fundamental en el proceso de evaluación de los controles internos. Nor-- malmente pueden tenerse debidamente estructuradas las polí-- ticas y procedimientos de operación, sin embargo, en el -- proceso de evaluación y control se puede detectar una falta de apego a las políticas o a los objetivos del negocio.

En el nivel decisorio de toda organización deberá existir conciencia acerca de los objetivos a lograr y su evaluación, así como una definición concreta de apego a los objetivos generales de la entidad que no son estáticos, sino dinámicos, para hacer frente a cambios y logro de objetivos a corto y largo plazo y adecuación a los cambios necesarios en los sistemas.

A continuación se comentan las funciones típicas que pueden realizarse en los diversos ciclos, y asimismo queda definido el por qué se han separado en cinco ciclos básicos los sistemas de operación de una entidad con el objeto de estudiar y evaluar el control interno.

Ciclo de Tesorería:

Las funciones típicas en este ciclo corresponden al manejo de los recursos en efectivo, que tiene una entidad desde la forma de proveerse de estos recursos, hasta la aplicación que se hace de los mismos. Estos recursos pueden ser propios de las operaciones o a través de otros tipos de financiamiento, y todas las acciones que se manifiestan para mantener liquidez en la empresa, también forman parte de las funciones en el ciclo de tesorería.

Por ello, se pueden mencionar los tipos de funciones que se realizan como:

- Relaciones financieras con accionistas, bancos, acreedores y las disponibilidades de líneas de crédito correspondientes.
- Administración del efectivo o valores de inversión o similares.
- Acumulación y pago de intereses y dividendos.
- Custodia física del efectivo, incluyendo la conciliación de saldos.
- Administración de las deudas contraídas por la sociedad, tanto internas como externas, como pago de nóminas, préstamos bancarios, etc.

Como se puede observar en cada una de las funciones, pueden llevarse a efecto asientos contables al momento de recepción, transferencia o pagos de efectivo. También la forma en que administrativamente se manejen los controles variará dependiendo del volumen de operaciones.

El ciclo de tesorería se interrelaciona con el ciclo de ingresos al recibir el efectivo de cobranza y el de adquisición y pago al momento de que se genera un desembolso. Sin embargo, quien debe mantener el control administrativo y financiero siempre estará en el ciclo de tesorería.

Ciclo de Adquisición y Pago:

En este ciclo se encuentran definidas las funciones tendientes a coordinar y a establecer los controles para la adquisición y pago de mercancías y servicios requeridos. Desde el proceso de requisición de una mercancía o servicio hasta que se autoriza el desembolso de efectivo.

A manera de ejemplo:

Este ciclo de operación tiene su relación con el ciclo de conversión para la solicitud de mercancías o el ciclo de tesorería para el pago. Sin embargo, su función típica es la de mantener el control interno desde la selección del proveedor, hasta la forma de pago de acuerdo a políticas establecidas. Sin embargo, no interviene en los procesos de evaluación de productos o servicios aún cuando vigila que los requerimientos establecidos se cumplan y no tampoco interviene en los aspectos de liquidez del efectivo, aunque en forma coordinada informará al ciclo de tesorería las formas de pago según los controles establecidos; en este caso, Tesorería define la planeación del pago.

Dentro de este ciclo de operación, también se puede subdividir el control y pago de nóminas, aún cuando

los procesos de control son parte del concepto general de adquisición y pago.

Las funciones típicas que se localizan en este ciclo serían:

- Adquisición de bienes, mercancías, servicios y mano de obra.
- Pago de estas adquisiciones.
- Clasificar, resumir e informar lo que se adquirió y lo que se pagó.

Dentro de los aspectos de adquisición se pueden mencionar los siguientes:

- Inmuebles, planta y equipo.
- Mercancías usadas directamente en el proceso de la producción, en la prestación de servicios, o que se adquieran para la reventa.
- Servicios personales, v.g., nóminas.
- Suministros y abastecimientos que se usan en producción u otras actividades de la empresa.
- Servicios internos, tales como gastos generales, profesionales, legales, impositivos, etc.

Ciclo de Conversión:

En este ciclo se encuentran definidas las funcion

nes tendientes a controlar y transformar las materias primas o mercancías recibidas en productos terminados para su venta al público. Incluyendo el control de inmuebles y -- equipos que se requieren en el proceso productivo y de -- operación de la empresa. Las funciones del ciclo descen-- derán notablemente en el caso de empresas de servicios que no llevan a cabo ningún proceso productivo, sin embargo, -- habrán algunas existencias de mercancías y equipos cuyo -- control quedaría comprendido en este ciclo o en otro, de-- pendiendo del volumen y de si es práctico colocarlo en --- éste.

Los sistemas de contabilidad y control que se -- tienen en las empresas, varían dependiendo del proceso pro-- ductivo, sin embargo, las funciones típicas del ciclo se -- delimitan desde la planeación de requerimientos hasta su -- custodia física antes de vender los productos y que se in-- terrelacionan con el departamento de embarques en el ciclo de ingresos.

Las funciones típicas del ciclo que se pueden -- mencionar serían:

- Contabilidad de costos.

- Control de fabricación.
- Administración del inventario.
- Contabilidad de inmuebles y equipo.

Ciclo de Ingresos:

En este ciclo se encuentran las funciones que --
surgen desde el pedido de un cliente y la venta, hasta que
la cuenta por cobrar es convertida en el efectivo corres--
pondiente.

Debido a que la fijación de precio de venta está
íntimamente relacionada con costo de venta y utilidad bru-
ta, ello deviene en una forma de evaluar la función del --
departamento de ventas, así como también en este ciclo se
mantiene el control físico o de disponibilidad de los pro-
ductos terminados y así, el costo de ventas puede identifi-
carse con este ciclo de operación.

Las funciones típicas que se localizan en el ci-
clo serían:

- Concesión de crédito.
- Entrada de pedidos.
- Entrega o embarque.

- Facturación.
- Contabilización de comisiones y garantías.
- Cuentas por cobrar.
- Ingreso del efectivo y gestión de cobros.
- Ajustes de facturas.
- Costeo de las ventas.

Ciclo de Reportes Financieros:

Como se ha expresado anteriormente, en este ciclo no se mantiene el concepto de procesamiento de transacciones, sino que se acude al procesamiento de información proveniente de los demás ciclos de operación, y asimismo se mantiene el control adicional para que la información esté completa y contenga todos los requisitos que requiere la administración de la empresa y en su caso se ajuste a los aspectos financieros que así lo requieren.

Las funciones típicas que se pueden observar en este ciclo serían:

- Pases al mayor general.
- Preparación de asientos de diario para el cierre de contabilidad no incluidas en otros ciclos.

- Ajustes y reclasificaciones pertinentes en los estados financieros y preparación de información adicional.
- Preparación de informes.
- Archivo de los registros financieros.

La definición de las funciones típicas en los ci cios, permite agrupar en form cios, permite agrupar en forma sistemática los ciclos de - operación derivados de los hechos económicos que se recono cen en los sistemas y procedimientos de contabilidad. Ello permite de igual modo identificar en las funciones los ob- jetivos de control interno generales que todo sistema debe poseer y el auditor tendrá la posibilidad de evaluar y es- tudiar estos controles establecidos con el concepto global de operación, en lugar de llevarlo al nivel de hechos eco- nómicos que fluyen en los sistemas.

En el proceso de estudio y evaluación del con--- trol interno de los ciclos de operación llevado también al nivel de funciones se inicia la evaluación de los contro-- les internos establecidos.

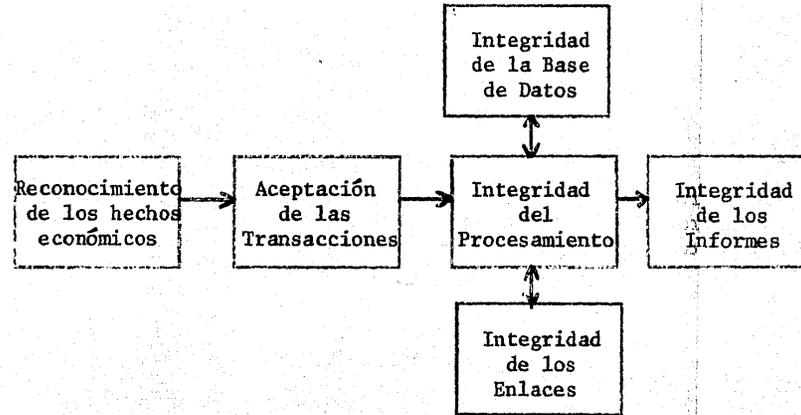
EVALUACION DE LOS CONTROLES INTERNOS
ESTABLECIDOS EN LOS CICLOS

Como se puntualizó en el Capítulo 1, existen objetivos generales de control interno en la entidad y objetivos generales aplicables a los sistemas. Por lo tanto - al momento de analizar el flujo de las transacciones, deben definirse las funciones que existan en los sistemas y procedimientos contables de la empresa y una vez definidas, se evalúan las técnicas que llevan al logro de los objetivos de control interno.

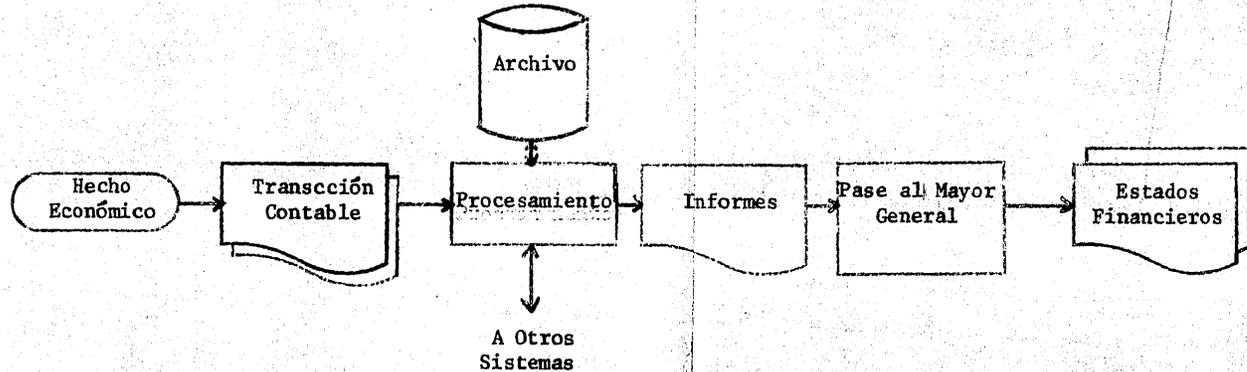
Para ilustrar la relación existente entre el flujo de las transacciones y los objetivos de control interno, resulta necesario el siguiente diagrama:

- Autorizaciones Apropriadas
- Clasificación contable apropiada
- Verificación y evaluación
- Salvaguardas físicas adecuadas

Objetivos del Control de Sistemas



Flujo de Transacciones



Como se puede observar, los cuatro objetivos básicos permanecen vigentes en todos los pasos de operación de los sistemas y del flujo de transacciones, por lo que son el punto de partida para el establecimiento de los objetivos generales de control.

A manera de ejemplo, tomaremos el ciclo de ingresos para mostrar cómo se hacen estas evaluaciones en las diversas funciones que se determinan en los ciclos.

Objetivos de autorización:

1. Los clientes deben ser autorizados de acuerdo con los criterios de la gerencia.
2. El precio y condiciones de las mercancías y servicios que han de proveerse, deben autorizarse de acuerdo con los criterios de la gerencia.
3. Los ajustes a los ingresos, costo de ventas, gastos de venta, cuentas de clientes y distribuciones de cuentas, deben ser autorizados de acuerdo con los criterios de la gerencia.
4. Deben establecerse y mantenerse procedimientos de proceso del ciclo de ingresos, de acuerdo con los criterios de la gerencia.

Los objetivos de autorización definidos, son --- aplicables a todo el ciclo de ingresos, sin embargo, no to dos los puntos son aplicables en todas las funciones que -

cumplen con el objetivo básico de autorización en la medida en que los clientes deben de autorizarse de acuerdo con los criterios de la gerencia. Un criterio general de la gerencia, será que antes de dar un crédito se debe haber hecho un estudio y evaluación de la capacidad económica -- del cliente para asegurar en lo futuro la recuperación de la cuenta.

En este caso, en la subdivisión de la función -- que concede el crédito se define hacia un objetivo central, sin embargo en forma posterior, su objeto será la interrelación con otras funciones en el ciclo y en el que se aplicarán otros puntos de los objetivos de autorización. Así, podemos ver que la función que concede el crédito queda -- íntimamente relacionada con la función de entrada de pedidos, ya que al momento que se recibe un pedido de un cliente, antes de surtir el mismo habrá que ver si se puede o -- se tiene un crédito otorgado al cliente.

En este caso, en la función de entrada de pedidos al nivel del objetivo de autorización, pudieran ubicarse las siguientes técnicas de control:

1a. Sólo se autorizarán pedidos que correspon--

dan a clientes autorizados en las listas vigentes --- aprobadas por los gerentes de ventas y crédito.

2a. Todos los pedidos deben contener los lími--tes de crédito y condiciones de pago y ajustarse a -- las autorizaciones correspondientes.

2b. Los pedidos que se reciban, deberán conte--ner los precios de venta autorizados, por la gerencia general.

En las técnicas de control expuestas para la función de entrada de pedidos, se cubren los objetivos 1 y 4 de autorización del ciclo de ingresos.

El objeto del primero de ellos ha sido discutido y explicado en la función de concesión de crédito. Para el objetivo 2 en que el precio y condiciones de mercancías y servicios a proveer, deben autorizarse de acuerdo con -- los criterios de la gerencia, se halla implícita la necesidad de mantener un control para asegurar que no se venda a crédito, fuera de los lineamientos aprobados, así como --- también que los precios de venta, correspondan a los fijados por la administración del negocio y que aseguran un -- margen de utilidad de acuerdo a los objetivos de ganancia establecidos.

Cada uno de los objetivos del control de ciclos,

parte de los objetivos generales del control interno y tienen la idea de estructurar en forma lógica el estudio y -- evaluación del control interno.

En las empresas, vale reiterar, pueden existir - sistemas y procedimientos diversos, sin embargo, en ellos, deben definirse con claridad las funciones enumeradas en - un ciclo de transacciones y así, poder analizar las técnicas de control establecido con objeto de lograr con mayor definición si las técnicas de control cumplen con los objetivos de control interno en los ciclos.

A continuación se muestran los objetivos del control de ciclos que concurren en el ciclo de ingresos y que son los objetivos de procesamiento de las transacciones, - clasificación, verificación, evaluación y salvaguarda física.

Objetivos del procesamiento de transacciones:

5. Sólo deben aprobarse aquellas solicitudes de clientes por mercancías o servicios que se ajusten a los criterios de la gerencia.

6. Debe requerirse una solicitud aprobada antes de proveer mercancías o servicios.

7. Cada pedido autorizado debe embarcarse con exactitud y oportunamente.

8. Todos y únicamente los embarques efectuados y los servicios prestados deben producir facturación.

9. Cada facturación debe prepararse con exactitud y prontamente.

10. Antes de que el efectivo pueda distraerse debe establecerse la rendición de cuenta de las partidas de efectivo recibidas.

11. Las facturaciones deben clasificarse resumirse e informarse con exactitud y prontamente.

12. Los costos de las mercancías y servicios vendidos y los gastos relativos a las ventas deben clasificarse, resumirse e informarse con exactitud y prontamente.

13. Las partidas de efectivo recibidas deben de clasificarse, resumirse e informarse con exactitud y prontamente.

14. Los ajustes a los ingresos, distribuciones de costos cuentas de clientes y distribuciones de cuentas deben clasificarse, resumirse e informarse con exactitud y prontamente.

15. Las facturaciones, cobros a cuenta y los ajustes conexos deben aplicarse con exactitud a las cuentas apropiadas de los clientes.

Objetivos de clasificación:

16. En cada período contable deben prepararse asientos de diario para facturaciones, costos de mercancías y servicios vendidos, gastos relativos a las ventas, partidas de efectivo recibidas y ajustes conexos.

17. Los asientos de diario de ingreso deben re-

sumir y clasificar las actividades económicas de acuerdo con los criterios de la gerencia.

18. La información de impuestos derivada de las actividades de ingreso debe informarse con exactitud y prontamente.

Objetivos de verificación
y evaluación:

19. Periódicamente deben verificarse y evaluarse los saldos registrados de cuentas a cobrar y las actividades de transacciones conexas.

Objetivos de salvaguarda
física:

20. El acceso al efectivo y a las partidas recibidas debe permitirse únicamente de acuerdo con los controles de la gerencia hasta que se transfiera el control al ciclo de Tesorería.

21. El acceso a los registros de embarque, facturación, cobro de efectivo y cuentas a cobrar y las formas vitales, lugares y procedimientos de proceso, debe permitirse únicamente de acuerdo con los criterios de la gerencia.

Como puede observarse, los objetivos del control de ciclo enumerados para el ciclo de ingresos, están presentes en todas las fases de operación que se esperan tener lugar en cualquier empresa, principalmente manufacturera, y mantienen los lineamientos de los objetivos generales del control interno. El lenguaje o terminología puede cambiar en algunos diferentes tipos de empresa y deberá --

adecuarse en algun momento a los objetivos enumerados, pero siempre manteniendo el concepto del control interno por ciclos de operación.

Así como se enumeraron objetivos de control interno en el ciclo de ingresos, pueden ubicarse los objetivos de los demás ciclos de operación definidos en este capítulo. Lo que se debe observar es que, a partir de los objetivos generales de control interno se fijan los objetivos del control de ciclos considerando las funciones típicas que se llevan a cabo en cada uno de los ciclos así - por ejemplo, para el primer objetivo de autorización del ciclo de ingresos: "los clientes deben de autorizarse de acuerdo con los criterios de la gerencia"; para el ciclo de adquisición y pago sería: "los proveedores de mercancías y servicios deben de autorizarse de acuerdo con los criterios de la gerencia".

Aún cuando no es el objeto de este estudio definir cada uno de los objetivos del control de ciclos, en to dos los ciclos de operación, sí es importante que aquí se establezca que estos objetivos forman pieza angular del -- concepto del estudio y evaluación del control interno por ciclos de operación. De ellos parte la estructura lógica

del análisis del control interno via definición de las fun
ciones y técnicas de control que se localizan en cada una
de las funciones, y evaluación de si las tecnicas de con--
trol cumplen con los objetivos del ciclo.

Las evaluaciones que se hacen, permiten definir
los riesgos específicos, que surgen en el caso de que no -
se este cumpliendo con los objetivos y con base en la eva-
luación del riesgo se fijan los alcances y procedimientos
de auditoría aplicables.

En el siguiente capítulo se tratará el enlace de
la evaluación del control interno y los alcances y procedii
mientos de auditoría basados en la evaluación de los ries-
gos específicos y que permiten sustentar con mayor preci--
sión los alcances que fija el auditor en su trabajo de au-
ditoría.

CAPITULO 3

**ENLACE DE LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO
Y LOS ALCANCES Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA**

ANALISIS DE LOS RIESGOS ESPECIFICOS

**DEFINICION DE LOS TIPOS Y ALCANCES
DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICABLES**

**DOCUMENTACION Y SOPORTE DE LOS ALCANCES
DE LA AUDITORIA CON BASE EN LA EVALUACION
DEL CONTROL INTERNO POR OBJETIVOS**

ANALISIS DE LOS RIESGOS ESPECIFICOS

Cuando un inversionista coloca su dinero en una empresa, está corriendo el riesgo de pérdida de la inversión, y es el riesgo máximo que el evalúa.

Cuando un auditor expresa una opinión, también puede surgir el riesgo que su opinión está equivocada, y que los estados financieros sobre los que opina, tengan uno o varios errores o aspectos de revelación importante y que no muestren razonablemente la situación financiera de la empresa. Sin embargo, en este caso el riesgo de un error en los estados financieros, no debe provenir de su falta de profesionalismo o de haber desarrollado un trabajo que no era suficiente y competente, porque en este caso el contador público sufre el riesgo de faltar a las normas de auditoría y tener que dedicarse a otra cosa que no sea la contaduría pública. Si no es que antes debió haber tomado esa decisión.

La evidencia suficiente y competente del trabajo de auditoría, es uno de los aspectos que configuran los elementos de juicio, sobre los que se fundamenta la opinión del contador público.

La pregunta en este punto es: ¿Como se determina que el trabajo de auditoría es suficiente y competente?.

Como lo define el boletín de la Comisión de Normas y Procedimientos E-03:

"La evidencia será suficiente, cuando ya sea - por los resultados de una sola prueba o por la concurrencia de resultados de varias pruebas suficientes, se ha obtenido en la cantidad indispensable, para que el auditor llegue a la convicción de que los hechos que está tratando de probar dentro de un universo y los criterios cuya corrección esta juzgando, han quedado satisfactoriamente comprobados".

Es decir que, en este punto el juicio del contador predomina en la determinación de los elementos sustantivos que se obtienen en la aplicación de los procedimientos de auditoría. El juicio profesional basado en su experiencia le llevará a determinar la extensión de las pruebas que le permiten apoyar en forma objetiva su trabajo y por lo tanto seguridad de tomar la decisión, al opinar sobre los estados financieros.

Para la evidencia competente el boletín referido E-03, define:

"La evidencia es competente cuando se refiere a hechos, circunstancias o criterios que --- realmente tienen relevancia cualitativa dentro de lo examinado y las pruebas realizadas son válidas y apropiadas".

Es obvio que en una auditoría no se pueden probar o analizar todos los hechos económicos que afectan o que se llevan a cabo en una empresa y que quedan registrados o resumidos en los estados financieros.

Lo que sí es cierto es que los estados financieros en conjunto muestran y reflejan los hechos significativos y relevantes que sirven de base para la toma de decisiones y en este contexto general, el auditor tiene que -- hacer un análisis y evaluación global de los sistemas y hechos que resumen la información que se presenta en los estados financieros, en un grado de competencia profesional.

Por ello también el boletín de referencia E-03 - hace los siguientes pronunciamientos:

"la reunión de dos elementos: Evidencia suficiente (característica cuantitativa) y evidencia competente (característica cualitativa), proporcionan al auditor la convicción necesaria para tener una base objetiva en su examen".

"Para obtener la evidencia el auditor deberá guiarse por los criterios de importancia relativa y riesgo probable".

"Se considera que una partida tiene importancia relativa cuando, mediante su inclusión o exclusión, o un cambio en su presentación, en su valuación o en su descripción, pudiera modificar sustancialmente la interpretación de la información financiera".

"El riesgo probable se refiere a la posibilidad de error que puede representar la carencia o deficiencia de ciertas partes de la evidencia, dada la naturaleza de la partida que se pretende comprobar".

En resumen, no se puede considerar que toda la información presentada en los estados financieros, tiene un nivel similar de importancia; el saldo de cuentas por cobrar o inventarios en un balance podrá ser más importante en una empresa que en otra. Por lo tanto, errores o desviaciones en los sistemas de información o aspectos económicos, pueden tener mayor impacto en los inventarios que en las cuentas por cobrar y por tanto el enfoque y trabajo detallado que se aplique para la revisión del rubro de inventario, será mayor que el que se da a las cuentas por cobrar, dada su importancia relativa. Sin embargo, como se ha comentado, no por ello el auditor dejará de hacer un análisis de las cuentas por cobrar, para ello apli

cará su juicio, para determinar la naturaleza y extensión - de sus pruebas y deberá dejar evidencia en sus papeles de - trabajo de la base de suficiencia de su evaluación final.

El punto que decide el enfoque y alcance del tra bajo de auditoría corresponde al riesgo probable, elemento de juicio que el auditor toma al momento de decidir por los procedimientos de auditoría aplicables o al momento de ha- cer su evaluación particular. Es decir, como se ha mencionado, no se puede analizar todos y cada uno de los hechos económicos que configuran la información financiera. Sin embargo, al momento que se lleva a cabo un examen y se -- precisa que el area o áreas a examinar son de importancia relativa, se deben evaluar los riesgos probables que pue- den surgir dentro de estas áreas sujetas a examen ya sea - por errores que puedan tener y su derivación en una infor- mación incorrecta, o que al momento de decidir el alcance y naturaleza de la prueba, se corra el riesgo de no detectar los posibles problemas de la información que se pretende comprobar.

Por ello, al definir un riesgo probable se está definiendo en los dos sentidos, en la ubicación del riesgo

en el sistema y el riesgo de no aplicar una prueba adecuada para detectar los riesgos en el sistema.

Por ello hablamos que con base en estas evaluaciones del riesgo probable, se puede definir el alcance y naturaleza de las pruebas de auditoría necesarias para sustentar el trabajo de auditoría, sobre la base de evidencia suficiente y competente.

Una vez que se ha hecho la exposición de uno de los aspectos teóricos de sustentación del trabajo de auditoría, volvemos al tema del estudio y evaluación del control interno por objetivos. Como se ha expresado en los anteriores capítulos, hemos considerado que el estudio y evaluación del control interno, es parte fundamental del trabajo de auditoría, como base para sustentar el alcance y enfoque de las pruebas de auditoría. También se ha definido que el estudio y evaluación del control interno por objetivos, permite definir con mayor claridad los enlaces que hay entre la evaluación de los sistemas y las pruebas de auditoría aplicables.

También se han definido los objetivos generales del control interno y los objetivos generales aplicables a los sistemas. A través del análisis lógico de estos objetivos y su subdivisión, hemos llegado al aspecto de evaluación de las técnicas de control para ver si cumplen con los objetivos del control interno definidos. Cuando hacemos estas evaluaciones de las técnicas de control analizamos los riesgos específicos que surgen en el caso de si se cumplen o no con los objetivos de control interno, a través de las técnicas y procedimientos establecidos. Y así como se expresó en la base teórica anterior el análisis de los riesgos proporciona el elemento de juicio para determinar la - naturaleza, oportunidad y tipo de procedimiento de auditoría aplicable.

Un ejemplo nos proporcionará la base en que se - fundamenta el análisis de los riesgos específicos, partiendo desde los objetivos hasta enlazarlo y definir los procedimientos de auditoría que serán aplicables.

Los objetivos de control interno en los sistemas, que se mencionarán, corresponden a los niveles de clasificación y procesamiento de las transacciones, definidos en

el Capítulo 2. Este ejemplo también contempla los ciclos básicos en que se ha separado el análisis y evaluación del control interno por objetivos.

Objetivos definidos:

Tesorería:

15. Las cantidades adeudadas a inversionistas, - acreedores, entidades en que se invierte, corredores y otros, y los ajustes conexos, deben clasificarse resumirse e informarse con exactitud y prontamente,
16. Las cantidades adeudadas por inversionistas, acreedores, entidades en que se invierte, corredores y otros, y los ajustes conexos, deben clasificarse, resumirse e informarse con exactitud y prontamente.

Adquisición y Pago
(Compras):

10. Los importes adeudados a proveedores deben - ser clasificados, resumidos e informados - con exactitud y prontamente.
11. Los desembolsos de efectivo y los ajustes relativos a compras, deben clasificarse, resumirse e informarse con exactitud y prontamente.

Adquisición y Pago
(Nóminas):

9. Las cantidades adeudadas a empleados o por - cuenta de éstos, deben clasificarse, resumirse e informarse con exactitud y prontamente.

10. Los desembolsos de nómina y los ajustes relativos a nóminas, deben clasificarse, resumirse e informarse con exactitud y prontamente.

Conversión:

15. Los costos de materiales, mano de obra y gastos indirectos puestos en la producción y los ajustes conexos, deben clasificarse, resumirse e informarse con exactitud y prontamente.
16. Los costos de mercancías producidas y los ajustes conexos deben clasificarse, resumirse e informarse con exactitud y prontamente.
17. La depreciación y amortización de costos diferidos, incluso propiedades y los ajustes conexos, deben clasificarse, resumirse e informarse con exactitud y prontamente.
18. Las facturaciones que reflejan ventas y otras disposiciones de bienes, los costos conexos, las ganancias o pérdidas y los ajustes conexos, deben clasificarse, resumirse e informarse con exactitud y prontamente.

Ingresos:

11. Las facturaciones deben clasificarse, resumirse e informarse con exactitud y prontamente.
12. Los costos de las mercancías y servicios vendidos y los gastos relativos a las ventas, deben clasificarse, resumirse e informarse con exactitud y prontamente.
13. Las partidas de efectivo recibidas, deben clasificarse, resumirse e informarse con exactitud y prontamente.

14. Los ajustes a los ingresos, distribuciones - de costos, cuentas de clientes, y distri-- bución de cuentas, deben clasificarse, re- sumirse e informarse con exactitud y pronta mente.

Antes de entrar al análisis de los objetivos y - técnicas de control, se puede observar, como se menciona - en el Capítulo 2 que los objetivos de control en los siste mas, son similares en todos los ciclos, lo que varía es el lenguaje y el número de operaciones que tienen lugar en ca da uno de los ciclos y por ende el número de objetivos que se establecen, aún cuando parten de los objetivos genera-- les previamente discutidos; es por ello que en el ciclo de conversión existen a este nivel del análisis de riesgo de clasificación de transacciones cuatro objetivos y sólo -- dos para tesorería, ya que se puede reconocer que hay más operaciones de transacción en el ciclo de conversión que en el ciclo de tesorería.

Los objetivos aquí enumerados para los diversos ciclos se han identificado o definido con el propósito de enmarcar aquellos aspectos de operación que porporcionan certeza razonable, que se clasifican, resumen e informan - con exactitud y prontamente las transacciones de los obje-

tivos enumerados en el Capítulo 2, para el ciclo de ingresos existe otro objetivo, el número 15. Este último, más bien se identifica con un riesgo de exposición o aplicación a las cuentas adecuadas, de los ingresos recibidos, - que al aspecto de control de las transacciones y es lo que se ha definido en este ejemplo, para efectos del análisis - de los riesgos específicos. La diversidad de procedimientos contables que se pueden tener en las diversas empresas, mantienen un denominador común y es por eso que los objetivos aplicables a todos los ciclos, se pueden identificar - con riesgos comunes.

En todos los casos de operación y procedimientos contables para clasificar resumir e informar las transacciones, usualmente se utilizan registros o diarios que van capturando las operaciones y al final de un período preestablecido se prepara un asiento de diario que será transferido al ciclo de reporte financiero para su registro en el mayor general. Así podemos tener registros o libros de -- cheques expedidos, concentraciones de facturas o revisiones de proveedores recibidas por mercancía que entró en el almacén, reportes de mano de obra que se está incorporando

a la producción, registro diario o concentrado de ventas - de mostrador o embarques que están generando en venta y -- facturación, etc., y podemos encontrar muchos más ejemplos para la diversidad de empresas y sistemas, ya sean manuales o por proceso electrónico de datos. En algunos casos la - intensidad de la transacción determinará el período de registro y es posible también que sólo se prepare un asiento de diario por cada operación, cuando es aislado el hecho - que se registra.

Sin embargo, el objetivo primordial de los puntos de control contenidos en los objetivos enumerados para este ejemplo, se refieren primordialmente en poner énfasis - en la celeridad o prontitud que se debe dar a la clasificación, resumen e informe de las transacciones que han tenido lugar, con objeto de que queden registradas e informadas en el período apropiado. En este caso, también el período depende de las necesidades de información y así se - puede requerir un informe diario de ventas, o simplemente que éstas queden registradas dentro del mes y año que les corresponde y el informe detallado sólo se necesite al --- cierre del mes.

Como se ha expresado, para cada objetivo existen las técnicas de control (procedimientos contables), que vigilan el cumplimiento de los objetivos. Estas técnicas de control aplicable a todos los ciclos en este nivel de procesamiento de las transacciones, pudieran ser las siguientes:

Técnica de exactitud e integridad (que se registre todo):

1. Procedimientos documentados de proceso, corte y cierre del período.
2. Clasificaciones de las cuentas documentadas.
3. Comparación de resultados reales con resultados planeados y análisis de las variaciones.

Técnicas especiales para controlar exactitud:

1. Sumar de nuevo periódicamente los registros diarios e informes.
2. Totalizar por lotes y registrar los documentos de entrada (dígitos verificadores para el sistema electrónico) y conciliación de los totales resultantes de los registros de diario actualizado.

Técnicas especiales para la integridad (que se registre todo):

1. Tener control numérico sobre las formas y registros que sirven de base para el registro de las transacciones e investigar las interrupciones en la secuencia numérica.

2. Conciliaciones entre los registros de los departamentos que generan la información en los reportes que se reciben en otro departamento de control.

3. Inventarios físicos periódicos de la existencia de formas esenciales y su conciliación con los controles.

4. Revisión y seguimiento de informes regulares de acumulación de datos pendientes de registro.

5. Determinación de fechas límite para entrega, proceso o registro y reporte de la información, etc.

Pueden existir otras técnicas aplicables a los diversos ciclos en particular como:

Ciclo de Adquisición y Pago:

1. Conciliación de estados de cuenta en forma oportuna por un empleado independiente de las funciones de desembolso de caja.

2. Investigación de cheques muy antiguos.

3. Conciliación del total de salidas de efectivo y ajustes con la disminución de cuentas a pagar, etc.

Ciclo de Conversión:

1. Análisis de las variaciones en las cuentas de fabricación.

2. Conciliación del total reportado en nóminas aplicables al costo directo contra el total reportado en producción, etc.

Ciclo de Ingreso:

1. Contabilización simultánea del costo de ventas y gastos conexos a medida que se reconocen los ingresos.

2. Conciliación de auxiliares de clientes y el mayor general.

Las técnicas de control expuestas son enunciativas más no limitativas y a continuación se comentan los -- riesgos que se tienen si las técnicas no cubren los objetivos.

1. Los registros en las cuentas de mayor general pueden ser incompletos (v. g., desembolsos, facturaciones, o cobros seleccionados pueden excluirse de los resúmenes apropiados intencionalmente o como re-- resultado de errores).

2. Los registros en las cuentas de mayor, pue-- den ser inexactos (v. g., por errores de asientos o suma).

3. Datos no autorizados, duplicados, o erróneos pueden ser parte de un resumen.

4. Pueden presentarse problemas de tiempo (v. g. que no se recabe en tiempo la información para su proceso o no esté completa por aspectos de premura de tiempo).

5. Los informes pueden ser inexactos con respecto a la clasificación de las transacciones (v. g., -- las ventas de una línea de productos puede clasificarse como de otra línea) o los períodos en que ocurren los hechos.

6. Los importes de depreciación y amortización o las clasificaciones, pueden ser incorrectas.

Como podemos observar en este ejemplo, el objetivo general de clasificación y procesamiento de las transacciones, se va cubriendo con los objetivos definidos para los sistemas, y las técnicas de control tratan de cubrir estos objetivos y de ello derivan los riesgos implícitos en caso de que las técnicas no se cumplan.

En este punto crítico del estudio y evaluación del control interno, el juicio y experiencia profesional juega su papel más importante, ya que el auditor deberá evaluar los riesgos específicos, que surgen cuando no se está cumpliendo el objetivo de control y a su vez deberá determinar la naturaleza y extensión de la prueba de auditoría para cubrir este hecho.

La evaluación por lo tanto, forma parte fundamental en el enlace del estudio y evaluación del control interno con respecto a las pruebas de auditoría.

El primer análisis o evaluación que se debe realizar es el de ubicar correctamente lo que se define como una técnica de control, la cual se emplea para prevenir, detectar y corregir errores e irregularidades que pudieran ocurrir al procesar y registrar transacciones. Como se puede apreciar en nuestro ejemplo, las técnicas de control expuestas persiguen estos objetivos. Es muy fácil confundir en un momento determinado una técnica de control con un procedimiento contable de registro o autorización y en ocasiones se estarán analizando riesgos que no repercuten en un plan de auditoría y que en otra técnica donde realmente se persigue cubrir el objetivo se deba de evaluar el riesgo, asimismo, existen técnicas o controles compensatorios de una deficiencia.

Supongamos que no se tiene en el ciclo de ingresos un buen control para determinar el costo de ventas, de las facturaciones realizadas, y los reportes que se están presentando y registrando en el departamento de facturación contienen errores.

Puede haber una técnica compensatoria en el departamento de costos que revisa las notas de embarque a

clientes, una vez costeados y sumados, el total debe conciliar contra el presentado por el departamento de facturación quien a su vez se encarga de aclarar las diferencias.

Quizás cuando se analiza o se detecta la falta de control en facturación, en realidad su función se hace con el objeto de establecer un control compensatorio o de doble control, ya que la responsabilidad recae precisamente en el departamento de costos, quien debe tener técnicas -- apropiadas para cubrir el objetivo de que todos los costos de mercancías y servicios vendidos y los gastos relativos se clasifiquen, resuman e informen con exactitud y prontamente.

Asimismo, puede ser que la función en facturación se deba a un procedimiento para totalizar los valores y su reporte no sea utilizado para hacer el registro o concentración en la póliza de diario, por ello podemos considerar que no se está ante la presencia de una técnica de control.

Otro de los aspectos que se debe tener en cuenta en la evaluación de las técnicas de control, es la segregación de funciones, es probable que al evaluar una técnica,

también se aprecie que la persona encargada de llevar a cabo una función que lleva implícita una técnica de control, pueda tener interés en no detectar errores o se beneficie de ellos y que no exista otra persona que establezca control o supervisión sobre su trabajo. Aquí no habrá confusión quizás de si es una técnica o procedimiento, pero si podemos precisar que la técnica se tiene, pero no está cumpliendo con el objetivo ya que no es el aspecto de que la técnica en sí no cubra con el objetivo.

Esta fase de definir las técnicas de control, -- también requiere del buen juicio y objetividad por parte -- del auditor, para circunscribir las técnicas de control -- que se identifican con los objetivos del ciclo a cubrir.

Una vez definidas las técnicas de control entramos al proceso de evaluación del riesgo específico, para -- ello éste análisis o evaluación deberá contener lo siguiente:

- Evaluación de hasta qué punto las técnicas -- de control interno del cliente logran los objetivos del control de ciclos.
- La apreciación de los riesgos cuando no se -- logra un objetivo o sólo se logra parcialmente.

- El diseño de un juego balanceado de pruebas de auditoría de cumplimiento o sustantiva.

Para precisar con más detalle la manera en que se manejan estos aspectos, a continuación mostramos ejemplos derivados de los objetivos y técnicas anteriormente enumeradas a saber:

Objetivos del Ciclo
(Conversión):

15. Los costos de materiales, mano de obra y gastos indirectos puestos en la producción y los ajustes conexos, deben clasificarse, resumirse e informarse con exactitud y prontamente.

Técnicas de Control:

- 15a. El almacén valúa todas las salidas de almacén, y el departamento de costos se encarga de aplicar todas las salidas a la orden de producción, vigilando que no se salte la numeración de salidas de almacén.
- 15b. El empleado de costos verifica que el total de materiales que aplicó a las órdenes coincida contra el total que le reportó el almacenista, una vez que valúa las órdenes al principio y final del período y compara el importe contra el reportado por almacén.
- 15c. Contabilidad, una vez que revisa que se han cotejado y coinciden los totales del almacén y del departamento de costos, procede a elaborar la póliza de diario.

- 15d. El departamento de costos aplica a cada -- orden de producción el factor de mano de obra y gastos indirectos. Las horas apli cadas deben coincidir contra el total re- portado por el departamento de nóminas.
- 15e. El departamento de costos compara el total de mano de obra y gastos indirectos apli cado a las órdenes de producción contra los cargos reales que se reportan por el departamento de nóminas y contabilidad y explica diferencias.
- 15f. Cuando la variación excede del 5% se infor ma a la gerencia, explicando las cuasas y la gerencia cada 3 meses revisa que -- los factores de aplicación de mano de -- obra y gastos indirectos se modifiquen.
- 15g. Una vez que costos prepara su informe de ma- no de obra y gastos indirectos se prepara la póliza de diario para determinar el -- costo de producción a fin de mes.

Una vez que el auditor recaba la información an- terior de las técnicas de control que pretenden cubrir el objetivo del control del ciclo, viene la evaluación del - riesgo específico como sigue:

Objetivo:

15. El objetivo no se logra parcialmente como - se podrá observar, existe una deficiencia del control interno, ya que el almacén se encarga de costear las salidas. Por lo - tanto no se puede confiar en esta técnica de control y el riesgo específico que exis te es que no es determinen correctamente

los valores de los materiales que se aplican a las órdenes de producción. Además - existe el riesgo que a través de falsear - la información al aumentar los costos, se trate de cubrir faltantes de inventarios.

Además no existe un control sobre el tipo de artículo o material que se está aplicando a la orden, por lo tanto, tampoco existe - seguridad de que se aplique en forma co---rrecta los materiales en la producción.

Por lo tanto, se deberá revisar con detalle los valores que se asignan a la orden de - producción y en el inventario físico debemos ampliar un poco el alcance para cubrir muestras representativas, que nos aseguren que no existen problemas de valuación, al cierre del ejercicio. Asimismo, en nues--tras pruebas de valuación de inventarios - ampliaremos nuestras pruebas para verifi--car que los artículos aplicados a las órde--nes y sus costos son correctos.

El objetivo se logra en cuanto a la aplica--ción de mano de obra y gastos indirectos. Nos concretamos a aplicar algunas pruebas de procedimiento y analizar las variacio--nes a fin del período para asegurarnos -- que no existen variaciones importantes no aplicadas al inventario.

Como se puede apreciar en la evaluación del --- riesgo específico, se está considerando el aspecto de in--formación financiera y el alcance o intensidad de las --- pruebas de auditoría. La estructura del estudio y evalua--ción del control interno por objetivos nos permite identi

ficar en el punto preciso de riesgo, el alcance y enfoque de las pruebas de auditoría. Es obvio que en el sistema tradicional de evaluación del control interno se hubiera detectado la falla de control interno, pero al evaluar ca da uno de los objetivos nos permite no pasar por alto es--tas situaciones y ubicar concretamente la falla de control y en ese mismo punto definir la acción a tomar, vía evalua ción del riesgo específico.

Como se ha comentado anteriormente, la determina ción de los objetivos, pretende cubrir todas las áreas y - riesgos que tienen lugar en los sistemas y procedimientos contables. Por lo tanto, cuando el objetivo no se está -- cumpliendo, el riesgo tiene repercusión en la información financiera y es aquí donde a través de la evaluación podemos definir en qué grado afecta en el entorno global, ya - que como se ha comentado, no es objeto del trabajo de audi toría revisar al detalle todas las transacciones, sino que, a través de la evaluación general de los sistemas podemos o no confiar en el control interno y tener bases y evalua ciones sólidas que sustenten nuestras conclusiones a la -- forma en que se ha resumido la información financiera a --- través de los sistemas.

Volviendo un poco al análisis de los riesgos específicos, en este desarrollo de ejemplo se indicaron ciertos riesgos que pudieran tenerse cuando el objetivo del ciclo en el nivel de procesamiento de las transacciones no se cumple:

1. Las entradas a las cuentas de mayor general, pueden ser incompletas (v.g. desembolsos, facturaciones, o cobros seleccionados, pueden excluirse de los resúmenes intencionalmente o como resultado de errores).

¿Qué es lo que ha sucedido en nuestras evaluaciones con respecto a las técnicas de control expuestas para el reporte de materiales, mano de obra y gastos indirectos?

Hemos visto que en el reporte de materiales existe una falla de control, por lo tanto, al no cumplirse con el objetivo tenemos problemas de información de los materiales usados en la producción y por tanto es probable que el mayor general en la cuenta de inventarios, pueda estar equivocada, y es por ello que estamos concluyendo desarrollar ciertas pruebas, para cerciorarnos que el efecto de estas desviaciones, no implicará una objeción a nuestra opinión. La resultante también de nuestras pruebas, probablemente nos indicará que deba correrse un ajuste.

Por ello dijimos que en el análisis de los riesgos específicos, se requiere de los conocimientos y experiencia del auditor, quien definirá el alcance y naturaleza de las pruebas de auditoría. Su evaluación es quizás - un juicio subjetivo, en el que intervendrá la naturaleza - del riesgo, importancia, implicaciones correlativas dentro de los sistemas, etc., y su efecto en la información finan ciera.

¿Que pasaría si en el caso expuesto la cuenta de inventarios no fuera tan relevante en los estados financie ros, y que la rotación del inventario fuera sumamente alta?

El riesgo específico que se detectó y las conclu siones, quizás cambiarían sustancialmente. En estos casos, como parte de la auditoría revisamos y analizamos el con trol interno de inventarios, sin embargo, podemos imaginar que el inventario no representa ni el 5% del total de los activos circulantes. Aquí la consideración sería otra, no interesaría tanto como quedan valuados los inventarios, -- sino cómo se ha afectado el costo durante el año y si exis ten otras técnicas de control que hayan suplido las defi ciencias del reporte de las transacciones, por lo tanto la naturaleza y extensión de nuestras pruebas se vertiría so-

bre la prueba directa o sustantiva en el costo de ventas.

La determinación de los efectos de riesgos específicos es por lo tanto un aspecto fundamental, que inclina y decide al auditor para fijar la naturaleza y extensión de sus pruebas de auditoría, y en esta estructura del análisis y evaluación del control interno por objetivos, permite definir con claridad el porqué su decisión y juicio determinaron el enfoque que dió a sus pruebas. Por ello, queremos insistir en este punto y a continuación mencionaremos algunas guías para evaluar las deficiencias en las técnicas de control interno y que derivarán en un riesgo específico.

Podemos considerar que existe una deficiencia -- importante en el control interno, cuando existe una desviación en los procedimientos específicos de control o en el grado de cumplimiento de los mismos y que, por lo tanto, - eleva el nivel de riesgo de que los errores o irregularidades y sus importes serán significativos con respecto a los estados financieros objeto de la auditoría. Y que cuando ocurren, no son detectados en un plazo oportuno por los empleados en el curso normal de sus funciones asignadas.

Los factores que nos pueden ayudar a evaluar un

tipo de deficiencia en el control interno y su riesgo específico, respecto a su valor en los estados financieros serían:

1. El Entorno Global del Control:

Este factor se define como el ambiente operativo global y la actitud de la gerencia con respecto a los controles internos. Podemos considerar que en el aspecto operativo habría deficiencias si la Compañía -- tiene escasez de personal (no hay segregación de funciones) alta rotación de personal, problemas de liquidez, falta de políticas por escrito, etc.

Por el contrario el ambiente operativo es sólido cuando hay políticas establecidas procedimientos documentados, personal competente, etc.

En estos casos, cuando existen fallas de control interno es posible que en un ambiente operativo sólido, las deficiencias estén cubiertas en otras áreas, ya que la actitud de la organización y de la gerencia es de una buena disposición hacia los controles internos.

2. La Naturaleza de los Activos Afectados

La naturaleza y característica de los activos -- que pudieran verse envueltos o afectados por una deficiencia de control constituye una consideración importante. Si se trata de oro o diamantes, está más expuesta a posibilidad de uso indebido que la disposición de tractores. Por consiguiente, el no lograr de determinados objetivos de control interno relativos a la salvaguarda de oro y diamantes será mucho más significativa que para los tractores. Por lo tanto el riesgo de error o irregularidades en el control interno se vería con ojos distintos.

tipo de deficiencia en el control interno y su riesgo específico, respecto a su valor en los estados financieros serían:

1. El Entorno Global del Control:

Este factor se define como el ambiente operativo global y la actitud de la gerencia con respecto a los controles internos. Podemos considerar que en el aspecto operativo habría deficiencias si la Compañía -- tiene escasez de personal (no hay segregación de funciones) alta rotación de personal, problemas de liquidez, falta de políticas por escrito, etc.

Por el contrario el ambiente operativo es sólido cuando hay políticas establecidas procedimientos documentados, personal competente, etc.

En estos casos, cuando existen fallas de control interno es posible que en un ambiente operativo sólido, las deficiencias estén cubiertas en otras áreas, ya que la actitud de la organización y de la gerencia es de una buena disposición hacia los controles internos.

2. La Naturaleza de los Activos Afectados

La naturaleza y característica de los activos -- que pudieran verse envueltos o afectados por una deficiencia de control constituye una consideración importante. Si se trata de oro o diamantes, está más expuesta a posibilidad de uso indebido que la disposición de tractores. Por consiguiente, el no lograr de terminados objetivos de control interno relativos a la salvaguarda de oro y diamantes será mucho más significativa que para los tractores. Por lo tanto el riesgo de error o irregularidades en el control interno se vería con ojos distintos.

3. Importancia Relativa de los Eventos o Transacciones Afectadas

Aún cuando todas las deficiencias se evalúan, la magnitud y los aspectos que ayudan a evaluarla, serían:

- Estimaciones del número concreto y valor monetario de las transacciones procesadas a través de una función o ciclo, junto con
- La experiencia y frecuencia de los errores durante el ejercicio.

En éste caso evaluaríamos el importe potencial máximo del error o de los errores en caso de que no se detectaran, y si se advierte que el importe máximo estimado no es significativo, la deficiencia en términos globales tampoco lo sería.

4. Dispersión de Transacciones Afectadas

Si el error en el control interno está disperso o se considera que no afecta más transacciones, la importancia radicará en evaluar si la falla en el control interno afecta a operaciones importantes o a operaciones pequeñas, y si el error se presenta en operaciones importantes, mayor será la atención que se dará a este tipo de situación, por muy dispersa que ésta esté.

5. Período de Tiempo Durante el Cual un Error o Irregularidad Podría seguir sin Detectarse

En ocasiones existen deficiencias en el control interno que afectan el registro de las transacciones. El período de tiempo en que se detecta el problema es una consideración que se hace para evaluar

el riesgo de la acumulación de valores que puede ser significativo en los estados financieros.

Es probable que algunas cuentas se depuren y -- queden corregidos errores en un período determinado, al cierre del ejercicio por ejemplo como las cuentas colectivas por cobrar o por pagar, o de un inventa-- rario físico. Sin embargo puede suceder que las deficiencias por períodos prolongados de tiempo, lleguen a no quedar corregidas en su totalidad.

6. Experiencia Anterior

Es indudable que la experiencia que se tenga de los controles en los sistemas por parte de la Compa-- ñía, nos permite contar con un elemento de juicio pa-- ra evaluar los riesgos de una deficiencia. Sin embcr-- go, no debe tampoco circunscribirse el análisis al -- error, sino también al riesgo y ver que se tomen me-- didas adecuadas para corregirlo y que la información financiera no se desvirtúe.

7. La Naturaleza de la Deficiencia y la Potencialidad de Controles Compensatorios

Cuando se analice una deficiencia en los contro-- les, se deberá observar la naturaleza de la misma y -- ver si no está asociada con otras técnicas de control compensatorias. Por ejemplo, si no existe un control en el procesamiento de las notas de salida de almacén para asegurarse que los artículos se han dado de baja correctamente. La técnica de control de efectuar in-- ventarios físicos mensuales y comparar contra auxilia-- res, producirá un efecto compensatorio en la deficien-- cia.

8. Posible Efecto Acumulativo de Deficiencias
Menos Significativos

La acumulación de ciertas deficiencias no significativas puede originar acumulación de errores que en conjunto darían un efecto importante y podrían afectar a los estados financieros.

9. Estabilidad de las Prácticas y Procedimientos de la Compañía

Un aspecto que también resulta importante, es evaluar los cambios en los procedimientos contables o de operación de la Compañía. La deficiencia en un control puede provenir de los cambios de personal o de los sistemas en sí o de una insuficiente asimilación adecuada del cambio; esto aumenta la posibilidad de errores significativos en el proceso de las transacciones, ya que el control pudo haberse debilitado.

10. Nuestra Experiencia Histórica
en la Auditoría

Si hemos considerado que la experiencia en nuestras pruebas de auditoría ha detectado ajustes importantes al cierre del ejercicio, quizás la naturaleza de tales ajustes nos permitirá evaluar la existencia de controles internos defectuosos. Si por el contrario nuestra experiencia nos muestra que en nuestras pruebas de auditoría anteriores no han existido ajustes de importancia, este hecho puede ser indicio de controles adecuados y así en el año, al evaluar una deficiencia de control, las consideraciones anteriores nos darían una mejor base para evaluar la magnitud y recurrencia de la deficiencia encontrada.

Como se podrá observar, al momento de encontrar

una deficiencia en los controles, se deberá atender a la -

comprensión de los sistemas y procedimientos contables que se tienen establecidos en la Compañía. La experiencia del auditor en el entendimiento de estos aspectos generales, - le permitirá contar con la objetividad necesaria para evaluar los riesgos específicos y hacer las consideraciones - necesarias para tomar su decisión respecto a la deficien--
cia encontrada.

Una vez que evalúa el riesgo implícito y ha llegado a la conclusión de si la técnica de control cumple -- con los objetivos generales del control interno, tomará -- una decisión sobre su confianza en los sistemas y procedimientos contables establecidos y por lo mismo estará en po
sibilidad de decidir sobre el enfoque y alcance de los pro
cedimientos de auditoría a aplicar para suplir esta defi--
ciencia. La definición y tipos de procedimientos se anali
zan en el siguiente título.

Aquí sólo queremos remarcar el hecho de que el - estudio y evaluación del control interno por objetivos se estructura de tal manera que todos los sistemas y procedimientos contables se evalúan y analizan en función de los objetivos generales definidos. Y que en todos los casos - se llega a una conclusión acerca de si los objetivos gene-

rales o del ciclo, se han cumplido, y sea la base de apoyo para confiar o no en los controles y sistemas establecidos. También cuando se localiza una deficiencia, ésta se evalúa a través del riesgo específico, y la conjugación de las -- conclusiones generales del control interno y de los ries-- gos específicos, permiten tomar y sustentar decisiones sobre el enfoque, naturaleza y extensión en las pruebas de - auditoría.

DEFINICION DE LOS TIPOS Y ALCANCES DE LOS
PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICABLES

En el estudio y evaluación del control interno - por objetivos, nos permite clarificar nuestro panorama, -- respecto a los sistemas y procedimientos contables. Cuando concluimos que los controles internos son confiables y podemos basarnos en los mismos, estamos también aseverando que existen bases sólidas para concluir la reducción del - riesgo de errores o deficiencias significativas, que pue-- dan afectar en forma importante a los estados financieros.

Sin embargo, el hecho de confiar en los contro-- les internos, no implica la exclusión de pruebas de auditoría, como lo dice el propio boletín de control interno por objetivos: "Los controles internos tienen limitaciones y se mantienen normalmente por la empresa para proporcionar certeza razonable, pero no absoluta, de que se logran los objetivos, teniendo en consideración la relación entre --- costo-beneficio".

"Aún en los casos en que se utilicen técnicas de control interno bien diseñadas, pueden surgir errores o -- irregularidades que no se descubran por diferentes causas,

por ejemplo, el fraude, en el cual está involucrada la administración, la colusión entre diversos empleados, los errores de juicio o la negligencia, aspectos que el auditor siempre debe considerar".

En conclusión, el plano donde se define la alternativa de los procedimientos a aplicar, una vez que se ha hecho el estudio y evaluación del control interno, está -- centrada en dos tipos de procedimientos, las pruebas de -- cumplimiento y las pruebas sustantivas.

Las pruebas de cumplimiento se centran en verificar que los procedimientos y técnicas de control establecidos, están operando de manera efectiva y de acuerdo a la - forma prescrita.

La finalidad de las pruebas sustantivas es obtener evidencia relativa a la validez y corrección del tratamiento contable de las transacciones y saldos importantes o en su defecto, los errores o irregularidades existentes en los mismos.

Las pruebas de cumplimiento por lo tanto, tienen el propósito de mostrar mediante la verificación, una certeza razonable de que los procedimientos de control inter-

no, están operando de manera efectiva, y que se puede confiar en ellos, consecuentemente nos proporciona bases para determinar la naturaleza, oportunidad o grado de pruebas - sustantivas sobre ciertas transacciones o saldos específicos que se reflejan en los estados financieros. Es decir, cuando aplicamos pruebas de cumplimiento, estamos validando una serie de sistemas y procedimientos contables que en última instancia reflejan transacciones o hechos económicos. El comprobar que las técnicas y controles contables establecidos operan en manera efectiva, nos dará base razonable y objetiva de considerar como válida la información resultante. Sin embargo, no podemos dejar de aplicar una prueba sustantiva al rubro de los estados financieros por más que confiemos en los controles internos.

Es probable que una vez realizada la evaluación del control interno en el ciclo de tesorería, confiemos en que los movimientos de bancos e inversiones, se hacen en forma adecuada y podemos tener certeza razonable que el -- saldo de la cuenta es correcto, sin embargo, por su naturaleza, debemos aplicar una prueba sustantiva al saldo final confirmando con el banco, si nuestra cifra representada en los estados financieros, es la misma que registra el banco.

En este mismo caso, si no confiamos en los controles internos, aplicaríamos pruebas sustantivas para analizar los movimientos de bancos e inversiones, para asegurarnos que no hubo desviaciones en fechas intermedias de la disposición de fondos y que al cierre del ejercicio no existió, un movimiento que cubrió algún faltante o desvío de fondos. -- Aún cuando en este ejemplo, podría pensarse que no es el objeto de la auditoría descubrir fraudes, el hecho de que no haya confianza en los controles internos nos da la pauta para aplicar una prueba sustantiva que nos asegure que el resultado final de las transacciones ha quedado debidamente reflejado en la información financiera que se está auditando.

La naturaleza, extensión y programación de las pruebas sustantivas reflejan primordialmente la opinión -- del auditor respecto a la probable naturaleza e importancia de los errores e irregularidades que pudieran producirse en los procesos contables de la Compañía y que pudieran quedarse sin detectar por las técnicas de control interno empleadas. Con respecto a la difícil cuestión de equilibrar los tipos de procedimientos de auditoría, tanto de cumplimiento como sustantivos, podemos exponer lo siguien-

te:

El riesgo definitivo contra el que el auditor -- tiene que cumplir es el de tener un respaldo suficiente y competente de su trabajo de auditoría y el de -- eliminar el riesgo probable de error en su evaluación, respecto a la prueba aplicada o en la combinación de estos dos riesgos distintos, y por lo tanto sería:

- Riesgo de que se produzcan errores importantes en el proceso contable por el que se preparan los estados financieros.
- Riesgo de que los errores importantes que se -- produzcan, no se detecten en el curso del -- examen por parte del equipo de auditoría.

El auditor se vale de pruebas de cumplimiento de controles internos con objeto de reducir el primero de los riesgos citados, y de las pruebas sustantivas de detalles y procedimientos analíticos de auditoría con objeto de reducir el segundo riesgo.

La experiencia y buen juicio del auditor, le permitirá equilibrar la confianza que tendrá en los controles internos y por lo mismo, decidir entre una prueba de cumplimiento o una prueba sustantiva.

Una consideración adicional que parte también -- del buen juicio y experiencia, es que no hay por qué aumentar el alcance de las pruebas sustantivas para detectar --

errores, sobre todo cuando ya se ha concluido que el control interno en su contenido global es correcto. Por lo tanto para equilibrar las pruebas, podemos decir que, si los controles internos son sólidos mayor será el peso relativo de las pruebas de cumplimiento y de análisis sustantivo en el conjunto del trabajo de auditoría. Por el contrario, si los controles son débiles, normalmente tendrán más importancia relativa las pruebas sustantivas de amplia extensión, lo que incluye tanto pruebas analíticas como de detalle.

Una vez que se han especificado los tipos de pruebas que se definen en el estudio y evaluación del control interno por objetivos, la prueba de cumplimiento y la prueba sustantiva, es pertinente también, sumarizar lo que la profesión define como los procedimientos de auditoría generalmente aceptados y que se consideran de aplicación general. En el proceso final del estudio y evaluación del control interno por objetivos, el auditor debe hacer referencia a los tipos de prueba y procedimientos que aplicarán para tener certeza razonable y obtener la información necesaria que fundamente su opinión profesional sobre los estados financieros.

Así el Boletín F-01 de la Comisión de Normas y -
Procedimientos de Auditoría define:

"Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión".

Los procedimientos de auditoría, como conjunto - de técnicas a aplicar, estarán reguladas por ciertas condiciones que sujetarán su aplicación así como su naturaleza, alcance y oportunidad. Estas condiciones están circunscritas o derivan del hecho de que el auditor no puede fundar su opinión en una sola prueba. Por lo tanto, al momento - de seleccionar la técnica o técnicas de investigación aplicables, deberá considerar los elementos anteriormente descritos que se explican a continuación.

La naturaleza de los procedimientos de auditoría, están -- considerados, a partir de la existencia de una diversidad de tipos de organización, controles, contabilidades, etc., y en general por la variedad de tipos de negocios, por lo tanto, no se puede estandarizar o establecer sistemas rígidos o de pruebas para el examen de los estados financie---

ros, y por ello, la naturaleza de la prueba, se barará en la decisión del juicio profesional del auditor.

La extensión o alcance de los procedimientos de auditoría, también están fundamentados en el hecho de que existen en las compañías, operaciones de características repetitivas y ellas forman cantidades numerosas de operaciones individuales. Y en un contexto de análisis, resulta difícil hacer una revisión detallada de las transacciones que se reflejan en los estados financieros. Por ello ante tal situación, se utiliza la práctica de examinar muestras representativas que darán una base objetiva para concluir en el resultado el factor de análisis es razonablemente correcto. Por ello, ésta relación entre la muestra y el todo se conoce como la extensión o alcance de los procedimientos de auditoría y el correcto equilibrio de la extensión y alcance, es uno de los elementos fundamentales en la planeación de la auditoría.

La oportunidad, es otra de las consideraciones que deben reunir los procedimientos de auditoría, ya que los hechos económicos u operaciones que se reflejan en los estados financieros, pueden probarse mejor en una fecha anterior o posterior, o en la misma fecha de cierre. Las técnicas de

auditoría que define el boletín a continuación se enumeran:

1. Estudio general:

"Apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias".

2. Análisis:

"Clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas".

El análisis generalmente se aplica a cuentas o rubros de los estados financieros para conocer su integración y pueden ser básicamente de dos clases: ---

a) Análisis del saldo, b) Análisis de movimientos.

3. Inspección:

"Examen físico de bienes materiales o de documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los estados financieros.

4. Confirmación:

"Obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada, y de que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y, por lo tanto, de informar de una manera válida sobre ella".

Los tipos de confirmación pueden ser positiva, negativa o indirecta.

5. Investigación:

"Obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa".

6. Declaración:

"Manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa".

7. Certificación:

"Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo general, con la firma de una autoridad".

8. Observación:

"Presencia física de cómo se realizan ciertas -- operaciones o hechos".

9. Cálculo:

"Verificación matemática de alguna partida".

Cuando efectuamos el estudio y evaluación del -- control interno, lo hacemos con el propósito de que este -- estudio, sirva de base para determinar el grado de confianza que se va a depositar en el control interno y que permitan determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que se va a dar a los procedimientos de auditoría. El estudio y evaluación del control interno por objetivos, permite -- documentar con mayor claridad este estudio y evaluación, -- así como el efecto que el mismo tiene en el diseño de sus pruebas de auditoría.

En la evaluación final de los riesgos, el audi--

tor también concluye sobre los procedimientos que va a --- aplicar y tanto en las pruebas de cumplimiento como sustantivas que define se encuentran implícitos los procedimientos y técnicas de auditoría de aplicación general que acabamos de enumerar.

El propósito final por lo tanto, también deberá quedar contenido en los papeles de trabajo de auditoría. - En ocasiones el procedimiento específico no queda reflejado en la parte de estudio y evaluación del control interno, cuando hacemos la evaluación de riesgos; pero la conclu--- sión general de los procedimientos, sí debe quedar en la - conclusión expresada.

El programa de auditoría, contendrá el detalle - específico de los procedimientos y técnicas de auditoría a aplicar en base a la guía general que deriva de la evaluación de los controles internos y de la confianza que estamos depositando en ellos.

**DOCUMENTACION Y SOPORTE DE LOS ALCANCES DE LA
AUDITORIA, CON BASE EN LA EVALUACION DEL
CONTROL INTERNO POR OBJETIVOS**

La forma de documentar y soportar los alcances -

de la auditoría derivada del estudio y evaluación del control interno parte desde el inicio ya que ahí se decide -- aplicar las técnicas de estudio y evaluación enumeradas en este trabajo.

La forma estructurada y lógica que se sigue según se ha expresado, es definir la función o funciones que serán objeto de análisis, dentro del ciclo de operación -- establecido.

Una vez que se define la función del ciclo, se -- hace una diagramación del flujo de las operaciones en la -- función establecida. Ello permite una mayor claridad del flujo de la operación dentro del sistema. Se definen los objetivos aplicables al ciclo que estamos probando y que -- también lo son para la función seleccionada.

Una vez que se han identificado los objetivos -- del ciclo, se anotan las descripciones de las técnicas de control que existen en la Compañía y que tienden a controlar que los objetivos se cumplan.

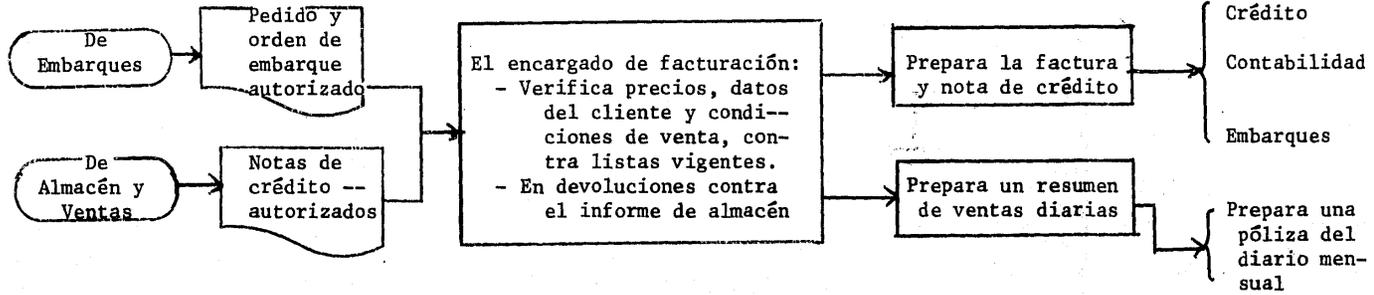
Cuando se ha documentado todo este trabajo de -- campo estamos en posibilidades de evaluar las técnicas de

control y riesgos correspondientes y de esta forma llegar a conclusiones generales o específicas de los procedimientos que debemos aplicar, para sustentar nuestro trabajo de auditoría, una vez que hemos evaluado y determinado la confianza que tenemos en los controles establecidos.

A continuación se muestra un ejemplo de la evaluación por objetivos de la función de facturación:

FUNCIÓN: Facturación.

FLUJO DE TRANSACCIONES:



OBJETIVOS DEL CONTROL DE CICLOS:

4.- Deben establecerse y mantenerse procedimientos de proceso del ciclo de ingresos de acuerdo con los criterios de la Gerencia

8.- Todos y únicamente los embarques efectuados y los servicios prestados deben producir facturación.

TECNICAS DE CONTROL:

4a.- Todos los procedimientos de registro y actividades del departamento de facturación, están en un manual de procedimientos.

4b.- Anualmente en una junta anual se hacen -- evaluaciones del sistema de operación.

4c.- Cualquier cambio es aprobado por la Junta de Procedimientos establecida en la Compañía.

8a.- El encargado de facturación solo prepara facturas con el pedido y orden de embarque autorizado y sellado por el almacén.

8b.- Solo prepara notas de crédito que estén -- autorizadas por el gerente de ventas y director general y que contengan el informe de almacén de recibido.

9.- Cada facturación debe prepararse con exactitud y prontamente.

9a.- El encargado de facturación verifica que todos los datos del pedido autorizado y nota de embarque coincidan entre si en cuanto a la mercancía surtida.

9b.- El encargado de facturación verifica los precios de venta y los datos y condiciones de crédito del pedido contra las listas de precios y expedientes de clientes vigentes autorizados.

9c.- Cualquier error detectado se aclara con crédito o almacén antes de preparar la factura o nota de crédito en el mismo día.

9d.- Todas las facturas se preparan en una máquina calculadora que automáticamente verifica cálculos e imprime estas facturas.

11.- Las facturaciones deben clasificarse, resumirse e informarse con exactitud y prontamente.

11a.- El encargado de facturación prepara un reporte diario de ventas sobre todas las facturas preparadas.

11b.- Los reportes diarios también contienen datos estadísticos de venta como vendedor, zona, producto y que sirven de base para reportes mensuales de ventas y preparación de otras informaciones en costos, contabilidad etc.

11c.- A final de mes se prepara una póliza de diario de ventas, que debe coincidir contra lo reportado por el departamento de costos que es quien valía los costos de facturas emitidas pero que también saca resumen de valores de ventas, para asegurarse que la póliza de ventas es completa.

21.- El acceso a los registros de embarque, facturación cobro de efectivo y cuentas a cobrar y las formas vitales lugares y procedimientos de proceso, deben permitirse únicamente de acuerdo con los criterios de la gerencia.

21a.- Facturación es un departamento autónomo que reporta directamente al gerente de ventas.

21b.- El encargado de la facturación conserva las facturas en blanco en la caja fuerte y solo él tiene acceso y control de estas facturas.

21c. El encargado de facturación lleva un control adicional para asegurarse de que lleva una secuencia numérica de las facturas y ésta corresponde a los pedidos y embarques facturados en el día.

EVALUACION DE LOS OBJETIVOS Y TECNICAS DE CONTROL

Objetivo Número:

4.- Las técnicas establecidas por la Compañía aseguran que el objetivo se cumple. En otras técnicas se probará si opera el funcionamiento de control del sistema.

8.- Las técnicas establecidas para cubrir este objetivo dan certeza razonable de que este objetivo se cumple y que sólo se facturan embarques realizados. Sin embargo las técnicas no aseguran que embarques informe a facturación de todos los embarques -- realizados puesto que no hay un control por parte de facturación que le envíen todos los reportes. Asimismo tampoco la técnica prevee que todo lo que pasa a facturación se facture.

Por lo tanto existe el riesgo que a final de -- los períodos exista mercancía embarcada no facturada, ya que no se ha reportado o procesado.

En nuestras pruebas de auditoría debemos asegurarnos mediante los cortes que no dejen de facturarse todos los embarques y se haría a la fecha de inventarios en forma más extensiva.

Paso del Programa 20.

9.- Las técnicas establecidas aseguran el cumplimiento del objetivo y dan certeza que la facturación es preparada correctamente.

Paso del Programa 16.-

11. Las técnicas establecidas dan certeza razonable que se cumple en el objetivo.

Paso del Programa 16.-

21. El cumplimiento del objetivo se cumple con las técnicas establecidas.

Como se podrá observar en el ejemplo anterior ha quedado aplicada la metodología del estudio y evaluación - del control interno por objetivos, a continuación comentamos los aspectos más relevantes.

Función seleccionada- Como ha quedado definido el análisis de las operaciones se hace - por ciclos de operación y funciones enunciadas para los diversos ciclos explicados en el Capítulo 2, para este ejemplo la función de Facturación.

De esta manera existe una segmentación de la -- operación de la Compañía y que se analizará en función de los objetivos definidos, lo que permite mayor claridad de sí las operaciones concuerdan con los objetivos generales del control interno.

Diagramación- Esta se hace en forma específica de la función que se analiza y solo espe-

cifica el flujo en forma general para las -- operaciones de control que se realizan.

Como en nuestro ejemplo verificación, prepara--- ción de facturación y resumen e informe. Si se efectuara alguna otra función general como costeo entonces también - se identificaría en el diagrama ésta. Nótese que el detalle de la operación se hace en la explicación de las técnicas de control.

Objetivos del control de ciclos- Los objetivos del control de ciclos derivan de los objetivos generales del control interno, en cada función definida no aplican todos los objetivos de control de ciclos, por eso para la función de facturación solo aplican los - objetivos 4.- (objetivos de autorización) -- 8.-, 9.-, 11.- (objetivos de procesamiento de las transacciones) y el 21.- (objetivo de salvaguarda física). Véase objetivos del ciclo de ingresos en el Capítulo 2.

El hecho de que solo apliquen estos objetivos de riva que en ellos quedan circunscritas todas las operaciones que tienen lugar en la función de facturación y que se relacionan con los objetivos de control interno aplicable al ciclo.

Como se ha expresado los objetivos del ciclo se establecen derivando de los objetivos generales y se establece que todos estos objetivos estan definidos pensando en cubrir todas las operaciones que se llevan a cabo en una empresa, por eso en otras funciones se aplican los demás objetivos expresados para este ciclo de ingresos en el Capítulo 2.

Técnica de control- Como puede apreciarse en el ejemplo se están enumerando sólo aquellas técnicas que se relacionan con los objetivos definidos para la función de facturación, no se especifica procedimientos detallados ya que en realidad lo que se pretende es cubrir aquellos técnicas que cubren el objetivo. - Detalle como número de copias o distribución de ellos, archivos utilizados, tipos de registros etc., están suprimidos, no tienen relación con la función y el objetivo.

Lo que si puede apreciarse es que se hace referencia a documentos fuente que provienen de otras funciones y que resultan clave para el logro de los objetivos como pedido autorizado, lista de precios vigente y se hace también mención a operaciones generales de verificación, cotejo que conlleven el logro de los objetivos de procesamiento, exactitud, resumen e informe oportuno de las transacciones.

Evaluación de los objetivos y técnicas de control- En el análisis mismo del control interno por objetivos, el auditor evalúa si se cumple con el objetivo del control interno establecido. Si se cumple podrá dar confianza al sistema y aplicar mayor peso a las ---

pruebas de cumplimiento, en caso contrario - mayores serán las pruebas sustantivas, por - ello al momento que efectua la evaluación -- tendrá mayor claridad y podrá relacionar mejor la extensión y oportunidad de su prueba de auditoría. Cuando define el procedimiento encontrará mejor sustentada el porque de su decisión ya que este estará más claramente relacionado con la evaluación del procedi miento contable que le da origen.

Como en nuestro ejemplo estamos observando que - los objetivos se cumplen. Y al momento que hacemos esta - evaluación hacemos referencia al programa paso 16.- que se rá una prueba de verificación que los objetivos y técnicas enumeradas estan funcionando realmente.

Para el paso 20.- Estamos especificando un paso especial de auditoría derivado del análisis del riesgo de que no se cumple el objeti vo, por lo tanto haremos una prueba de corte especial para evitar un riesgo de auditoría que sería que no se registrarán ventas embar cadas.

Una parte fundamental que resulta importante en el estudio y evaluación del control interno por objetivos para la documentación y soporte de los alcances de auditoría, corresponde a la evaluación de los riesgos. La es--- tructura de los objetivos obliga a sistematizar el estudio del control interno en las empresas, al final se concluye

si las técnicas de control establecidas cumplen o no con el objetivo de control interno previamente discutido. Y de la evaluación se establecen con claridad los alcances y de las pruebas de auditoría unas en el sentido de corroborar que podemos confiar en los sistemas y otras para cubrir riesgos importantes y específicos en nuestra opinión respecto a los estados financieros.

El hecho de evaluar los sistemas y procedimientos con base en objetivos, también nos permite ser más objetivos en nuestras conclusiones, puesto que la forma sistemática y estructurada de llevar a cabo el estudio y evaluación del control interno, nos permite cubrir todas las áreas de operación y a través de la evaluación del cumplimiento de los objetivos relacionar más suficiente y competentemente nuestros elementos de juicio con respecto a las pruebas y conclusiones realizadas y expresadas.

CONCLUSION

C O N C L U S I O N

Una vez que se ha hecho la exposición y desarrollo del estudio y evaluación del control interno por objetivos es necesario también hacer las siguientes consideraciones:

- En un principio parecerá que el estudio y evaluación del control interno mediante la metodología propuesta es sólo aplicable a empresas con gran capacidad económica o de organización y dada la complejidad de sus sistemas y procedimientos, funcionaría de manera efectiva la implementación de la evaluación del control interno por objetivos.

Aseveración falsa a todas luces, en todas las empresas deben estar presentes los objetivos generales del control interno; autorización, clasificación, salvaguarda de los activos y verificación y evaluación.

La definición de objetivos en los ciclos nos ayuda a estructurar lógicamente el estudio y evaluación del control interno.

Existiran en las empresas quizás técnicas de control más simplificadas y funciones agrupadas dentro de una misma responsabilidad por falta de personal, pero el objetivo general de control interno no debe perderse de vista en el procedimiento y sistema.

Quizás en algunos tipos de empresas pequeñas el sistema contable sea muy sencillo y las operaciones también por lo que el auditor aplicará pruebas directas a los saldos y el

control interno lo evalúe en una forma menos detallada. Sin embargo es de esperarse que por muy simple que sean los sistemas siempre existirá un ciclo o funciones importantes -- que deban evaluarse a través los objetivos - enunciados lo que permitirá al auditor evaluar y relacionar mejor el sistema de control con sus pruebas de auditoría en ese ciclo o funciones importantes.

- La implementación del estudio y evaluación del control interno por objetivos en su etapa -- inicial lleva gran tiempo para poder llevar a cabo la evaluación de los sistemas en forma - completa.

Esto es cierto, sin embargo al evaluar los beneficios que este esfuerzo reporta en los periódos posteriores desde el punto de vista - auditoría queda compensado. Más aún desde - que se analizan los sistemas y procedimien--tos bajo este sistema se empiezan a detectar fallas que se convierten en reportes y sugerencias a los clientes, que les representa--rán beneficios en una mejor administración y control y obviamente al corregirse, en los - períodos posteriores reducen también nues---tro riesgo de auditoría.

- Comparativamente contra el estudio y evalua---ción del control interno en que se describen y detallan los procesos y procedimientos de los sistemas de control interno y en base a la experiencia del auditor se detectan las - fallas de control que existen en los siste--mas, pueden haber aspectos que dada la com--plejidad del sistema se pierdan de vista. - Asimismo también interviene la experiencia - del auditor para poder diseñar y resumir en forma adecuada en sus papeles de trabajo ese sistema complejo de operación en diagramas y y memorandums y de ir seleccionando lo más - importante.

A través del estudio y evaluación del control interno por objetivos se sistematiza y ordena el trabajo del auditor y con la definición de objetivos a cumplir se cubren todos los aspectos importantes de operación y que tienen efecto importante en el sistema y repercuten en el control o información en los estados financieros.

También en estos objetivos se vigila la retroalimentación en cuanto a la verificación y evaluación de los sistemas y de si este concepto se lleva a cabo en la empresa.

Ahora bien desde el inicio de este estudio se indicó que una de las bases fundamentales que cubre el estudio y evaluación del control interno por objetivos es el de relacionar con más precisión, la confianza que el auditor deposita en la evaluación del control interno y el alcance extensión y oportunidad de sus pruebas de auditoría que aplica.

¿En que momento se da esta relación y como queda documentada por el auditor?

Los aspectos más importantes que sustentan esta base son:

- El estudio y evaluación por objetivos ordena y sistematiza el trabajo del auditor.
- La evaluación de las técnicas de control a par

tir de objetivos a cubrir, permite definir - y clasificar aquellos aspectos de operación y del sistema realmente relevantes en función de los objetivos generales del control interno y por lo tanto se evalúa en su conjunto todos los procedimientos y sistemas.

- Los objetivos que se definen están fundamentados en los objetivos generales del control interno y cubren todos los aspectos de control, información y operación del negocio -- que pueden tener efecto importante en el --- plan de auditoría.
- Cuando se discute el o no cumplimiento de los objetivos también se están evaluando los --- riesgos de operación, información y evaluación de los sistemas que darán una base objetiva al auditor para concluir sobre la oportunidad naturaleza y alcance de su prueba de auditoría y si puede o no confiar en los sistemas y procedimientos para un conjunto de - operaciones y datos reflejados en los estados financieros.
- La evaluación de los riesgos cuando no se confía en los controles, le permite aplicar procedimientos supletorios o pruebas más adecuadas a las circunstancias, para cerciorarse - que las deficiencias no indicaran una limitación a su opinión.
- La discusión de los riesgos también evalúan la importancia relativa de las partidas, que en última instancia es lo que afecta la opinión del contador y su trabajo de auditoría.

Por lo anterior podemos concluir que el estudio y evaluación del control interno por objetivos, permite relacionar el alcance oportunidad naturaleza de las pruebas de auditoría con la confianza depositada en el control in-

terno existente y que la forma en que queda documentada el trabajo y evaluación del contador público, se hace también sobre una base suficiente y competente como lo requieren - las normas de auditoría generalmente aceptadas.

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

BIBLIOGRAFIA

- "Normas y Procedimientos de Auditoría", Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.
- "Principios de contabilidad", Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.
- Boletines en el estudio de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría "Estudio y evaluación del control interno por objetivos", del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.
- Informe especial elaborado por el Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Norteamericano de Contadores Públicos. "Control interno- Los elementos de un sistema coordinado y su importancia para la administración y para el contador público independiente".
- "Conferencias sobre control interno", Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.
- "Auditoría de flujo de operaciones", XI Convención Nacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.