



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO



FACULTAD DE CONTADURÍA Y
ADMINISTRACIÓN

ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO
POR CICLOS DE TRANSACCIONES

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE
QUE EN OPCION AL GRADO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A :
ADAN ANGELES ESCAMILLA

Director del Seminario: C.P. Gabriel Sánchez Curiel

México, D. F.

1984



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

	Pág.
INTRODUCCION	1
I.- CONTROL INTERNO	4
1. Antecedentes, concepto y generalidades	5
2. Objetivos de su examen	13
3. Efectos en la auditoría de estados financieros	15
4. Oportunidad de su estudio	16
II.- ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO POR CICLOS DE TRANSACCIONES	21
1. Antecedentes y características	22
2. Ventajas y desventajas en su aplicación	27
3. Importancia y necesidad	29
4. Carácter normativo	31
5. Identificación de los principales ciclos de transacciones	35
5.1 Ciclo tesorería	36
5.2 Ciclo egresos	38
5.3 Ciclo producción	41
5.4 Ciclo ingresos	41
5.5 Ciclo informe financiero	43

	Pág.
III.- ESTUDIO DEL CONTROL INTERNO DEL CICLO EGRESOS	46
1. Generalidades e identificación de funciones	47
2. Objetivos de control interno	57
3. Documentación de los procedimientos de proceso de cada función	61
4. Obtención de información	77
5. Metodología para la evaluación	79
IV.- LA CARTA DE SUGERENCIAS COMO PRODUCTO DE LA EVALUACION	93
1. Características	94
2. Principales desviaciones en el ciclo de - - egresos	98
3. Ejemplo de carta de desviaciones y recomendaciones	99
CONCLUSIONES	106
BIBLIOGRAFIA	108

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

El continuo y cada día más acelerado desarrollo de las organizaciones, trae consigo cambios en las necesidades de información y control.

El aumento en las operaciones y la complejidad en los sistemas hace difícil para el auditor el efectuar su análisis, debido principalmente a que no se lleva a cabo un examen de todas las transacciones, por lo que se auxilia con el estudio y evaluación del control interno para poder entender cómo fluye la información desde que se originan los eventos hasta su inclusión en los estados financieros; esto, le permite establecer el grado de confiabilidad en la efectividad de los sistemas y procedimientos de contabilidad y la efectividad de los controles que se ejercen sobre los sistemas y procedimientos de contabilidad, determinar con objetividad la naturaleza, extensión y oportunidad de sus pruebas de auditoría para la obtención suficiente y competente de evidencia que le dé las bases para emitir una opinión profesional.

Es por eso, que el auditor independiente al aceptar el reto que le ha impuesto la tecnología, ha establecido nuevas técnicas y métodos para la conducción de auditorías de estados financieros.

Este trabajo pretende mostrar un nuevo enfoque para es

tudiar y evaluar el control interno en las empresas, a través de la agrupación de las transacciones en ciclos, estableciendo su relación con objetivos específicos de control interno, las técnicas de control establecidas para cumplir con estos objetivos, su evaluación y las pruebas del auditor.

A través de este enfoque, entenderemos mejor las operaciones del cliente y así, nuestro examen será más efectivo y nuestra contribución para elevar la productividad de la entidad será más valiosa.

CAPITULO I

I. CONTROL INTERNO

- 1) Antecedentes, concepto y generalidades
- 2) Objetivos de su examen
- 3) Efecto en la Auditoría de estados financieros
- 4) Oportunidad de su estudio

I. C O N T R O L I N T E R N O

1. ANTECEDENTES, CONCEPTO Y GENERALIDADES

El campo de actuación profesional de la Contaduría es principalmente:

La obtención y comprobación de información relacionada con la adquisición y aplicación de recursos materiales, que - efectuaría una unidad funcional con el propósito de alcanzar sus diversos objetivos.

Así el Contador Público o Licenciado en Contaduría, pue de ofrecer los servicios de Contabilidad, Auditoría, Finanzas, Asesoría Fiscal, etc., en forma independiente o dependiendo - de una compañía, como se clasifica en la siguiente tabla:

En forma Independiente	Dependiente
- Consultoría Administrativa	- Servicios de contabilidad
- Asesoría Fiscal	- Finanzas
- Auditoría Externa	- Auditoría Interna
- Peritajes	- Impuestos

La auditoría externa es el examen de los estados financieros de una entidad económica con el propósito de expresar una opinión honesta, objetiva, libre e imparcial acerca de la razonabilidad con que éstos presentan la situación financiera y los resultados de operación de la unidad funcional.

El Contador Público o Licenciado en Contaduría es responsable de la información que emite o sea su opinión, por lo que debe observar las normas de Auditoría generalmente aceptadas, tal como lo manifiesta en su dictamen, que a la letra dice:

"Mi examen fue practicado de acuerdo con normas de Auditoría generalmente aceptadas y por consiguiente incluyó pruebas de los libros y registros de Contabilidad y otros procedimientos de Auditoría que consideré necesarios en las circunstancias".

Sin embargo, la entidad examinada es responsable de contar con un sistema de captación y procesamiento de datos y de emisión de información cuantificable en términos monetarios y en unidades de medición reconocidas.

Los informes de Auditoría son utilizados por el público entre los que destacan: los proveedores, acreedores, inversionistas, bancos, trabajadores, consejo de administración, etc., por lo que el C.P. tiene que observar ciertas normas de calidad, que hacen que el informe tenga confiabilidad y que a continuación se enuncian:

- a) El Contador Público debe contar con un entrenamiento que le permita obtener el dominio de la teoría y práctica de la Contabilidad y los métodos modernos de información, técnicas y procedimientos de Auditoría, -

presupuestos, organización y aspectos legales, además deberá contar con una serie de características entre las que destacan:

- Capacidad de analizar problemas, tener un pensamiento positivo.
 - Contar con iniciativa, sentido común, confianza en sí mismo, tener una personalidad agradable, ser cooperativo y leal, cuidar su aspecto personal y sobre todo tener un espíritu de investigación.
- b) El contador público o licenciado en contaduría debe tener presente en todo momento, que está desarrollando un trabajo profesional, por lo que es imprescindible ejercer con cuidado y diligencia todos los trabajos en los que tenga participación, con esto quiero decir, no que el auditor sea infalible, sino que en la auditoría no cabe la negligencia, pereza mental, flojera, desidia, apatía, etc., y así, nuestro trabajo debe contener un mínimo de errores.
- c) Además de las características mencionadas en los párrafos anteriores, el auditor debe poseer independencia mental, esto quiere decir que expresará libremente su opinión en forma honesta, con esa honradez que nos incita a decir lo que pensamos, sin presiones de ninguna especie y en forma objetiva.

En adición a estas normas, el auditor debe observar - - otras disposiciones en relación al trabajo que desempeña; entre las que destaca el estudio y evaluación del control interno.

CONCEPTO Y GENERALIDADES

El control interno es el plan de organización que coordina la Contabilidad, métodos y procedimientos que adopta una empresa pública, privada o mixta, de tal manera que su administración pueda depender de estos elementos para obtener información confiable, proteger adecuadamente los bienes de la empresa, promover la eficiencia de sus operaciones y obtener adhesión a la política administrativa prescrita.

ANALISIS DEL CONCEPTO

Plan de Organización: La formación de un sistema de control contable y el funcionamiento adecuado de una organización, dependen en gran parte de la definición y distribución de obligaciones y responsabilidades de funcionarios y empleados, y el establecimiento de relaciones de conducta en los lugares de trabajo.

Contabilidad: Tiene por objeto registrar técnicamente todas las operaciones y presentar periódicamente información verídica, para lo cual se requiere que exista un manual de Contabilidad completo y actualizado que incluya una descrip-

ción de puestos y que exista una adecuada segregación de funciones.

Empresa pública, privada o mixta: Es la unidad funcional integrada por elementos humanos, técnicos, materiales y financieros, cuyo objetivo es otorgar bienes o servicios a la sociedad.

Obtener información confiable: La obtención de información periódica, proporciona a la administración un panorama periódico de la situación financiera de la empresa.

Protección de los bienes: Al establecer un sistema adecuado se puede evitar malos manejos, fraudes, robos, y así proteger los bienes, valores, propiedades y activos de la empresa.

Promover la eficiencia de operaciones: Al existir un buen control interno, se pretende la eficiencia operacional a través de la rotación, la capacitación y adiestramiento.

Adhesión a las políticas administrativas: Otro de los objetivos de control interno es facilitar que las reglas establecidas por la administración se cumplan eficientemente.

OBJETIVOS GENERALES DEL CONTROL INTERNO

Los controles internos relativos al sistema de Contabilidad deben lograr los siguientes objetivos generales:

- a) Las operaciones se realicen con autorización de la administración
- b) Todas las operaciones se registren oportunamente y - por el importe correcto, para que permitan la preparación de los Estados Financieros de conformidad con -- principios de Contabilidad, así como bases de datos - para el control contable y físico de los activos.
- c) El acceso a los activos sólo se permita con autorización de la administración.
- d) Los registros contables de los activos sean compara-- dos con los activos físicamente, aclarando cualquier desviación.

Los objetivos generales del control interno, arriba descritos, pueden desglosarse en dos niveles:

- Objetivos generales aplicables a todos los sistemas
- Objetivos generales aplicables a ciclos de transacciones.

Los objetivos generales aplicables a todos los sistemas de negocios ubican los controles internos en el reconocimiento, la autorización, el procesamiento y la información de las transacciones y nos sirven para conocer cuáles sistemas específicos de control están desarrollados.

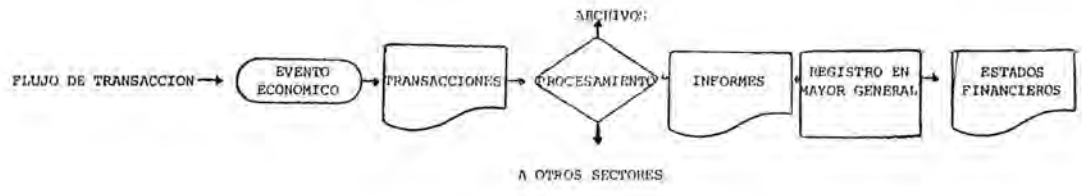
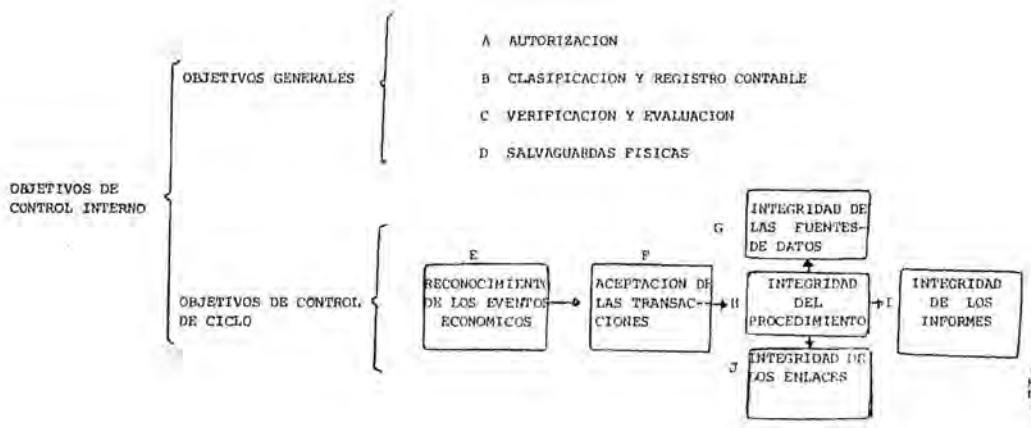
Se han identificado diez objetivos de control de siste-

mas, los cuales se plasman en la siguiente gráfica, donde se presenta el flujo de objetivos que existen en un sistema y para su ubicación y referencia se identifican con las letras de la "A" a la "J".

Los objetivos A, B, C y D son considerados de carácter general y tratan de las medidas implantadas para el debido cumplimiento de las políticas y criterios establecidos por la gerencia.

Los objetivos de "E" a "J" se refieren al control del flujo de operaciones que se analizan en un sistema.

Relación de los objetivos del control de sistemas al flujo de transacciones.



2. OBJETIVOS DE SU EXAMEN

Una auditoría se basa en pruebas selectivas de las transacciones, libros y registros de contabilidad de un ente económico, ya que la investigación de todas sus operaciones sería además de imposible, irrazonable y costosa, y al seleccionar algunas partidas sobre las que aplicará los procedimientos para obtener evidencia suficiente, se corre el riesgo de llegar a conclusiones erróneas, por lo que es de gran importancia que exista una adecuada planeación de los procedimientos aplicables, para esto, es ineludible que se haga un estudio y evaluación de los controles internos existentes en la empresa sujeta a revisión como base de seguridad en los mismos, ya que en base a la impresión mental que tenga el contador público del control interno podrá confiar hasta un cierto grado en que los sistemas de contabilidad producirán estados financieros no afectados a irregularidades importantes, lo que redundará en la disminución de sus pruebas, para obtener la evidencia en cantidad y calidad suficientes para llegar a la convicción de que los hechos que está tratando de probar y los criterios cuya corrección está juzgando han quedado satisfactoriamente comprobados, para fundamentar su opinión.

Es conveniente hacer énfasis en que los controles internos tienen limitaciones, aun en los casos en los que existan técnicas de control particularmente bien diseñadas, pueden -

existir errores o irregularidades, ya sea por imprudencia, - negligencia o por la colusión de empleados, por lo que es imprescindible el estudio y evaluación del sistema y su efecto en la auditoría de estados financieros es como ya se mencionó:

- Determinar la naturaleza, oportunidad y alcance en - los procedimientos de Auditoría que han de aplicarse.
- Formular sugerencias constructivas para el mejoramiento del Control Interno y con eso contribuir en lo posible a la eficiencia y productividad de la entidad.

3. EFECTO EN LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

Las consecuencias de la evaluación de control interno - afectan al alcance de las pruebas adicionales requeridas, pero si las fallas del control interno son de tal manera importantes que puedan calificárseles de graves, que puedan afectar las cifras de los estados financieros, y el auditor no lo gra suplir esa limitación, el efecto de las desviaciones propicia la abstención de opinión.

Otra consecuencia es que el auditor puede aprovechar el estudio y simultáneamente adelantar un buen número de pruebas sobre las operaciones del negocio.

También como consecuencia del estudio y evaluación del control interno, el auditor podrá ofrecer a la entidad un informe adicional al dictamen y que es conocido como carta de - sugerencias, en donde se señalan situaciones que denotan vulnerabilidad de la empresa ante fraudes y otros riesgos; se re comienda la aplicación de técnicas de control para el mejoramiento de los sistemas, registro e información, la eficiencia administrativa y el cumplimiento adecuado de las obligaciones fiscales, entre otras recomendaciones que hace el auditor, - conforme las vaya detectando.

Este tema será ampliado en el capítulo IV.

4. OPORTUNIDAD DE SU ESTUDIO

Como ya se expuso anteriormente, en la calificación del Control Interno, se basará la preparación del programa de Auditoría, por tal motivo, es recomendable que su estudio sea practicado en una visita previa al cierre del ejercicio, en la inteligencia de que el auditor necesita comprender el sistema de Contabilidad para identificar puntos importantes en el procesamiento de las operaciones, el flujo de las transacciones, el proceso de los procedimientos específicos de control y del manejo de los activos donde pueden existir fraudes, errores u omisiones y así determinar el alcance y oportunidad con mayor precisión e identificar los controles en los cuales puede apoyarse al llevar a cabo su auditoría.

La revisión preliminar del control interno se lleva a cabo a través de:

- a) Entrevistas con el personal de la compañía a distintos niveles.
- b) Observación documental (manuales de procedimiento, gráficas de organización, descripciones de puestos, diagramas de flujo, etc.).
- c) Seguimiento de una o más transacciones.
- d) Lecturas de informes de auditoría interna.

- e) Revisión del cumplimiento de las recomendaciones de auditoría externa.

El propósito de esta evaluación preliminar es identificar los controles sobre los cuales se apoyará el auditor.

Las principales técnicas para llevar a cabo el examen del control interno, se enuncian en la siguiente tabla, describiendo brevemente sus ventajas y desventajas más importantes:

Técnica	Ventajas	Desventajas
Descriptivo	A. Simplicidad	A. Inseguridad acerca de si todos los aspectos fueron cubiertos.
	B. No es necesario adiestramiento especial	B. Dificultad de identificación de puntos fuertes y débiles.
Cuestionarios	A. Adaptabilidad	A. No siempre son cubiertas las áreas importantes.
	B. Uso fácil sin adiestramiento especial	B. No siempre muestran la división de funciones entre el personal y el flujo de transacciones y documentos

Gráfico	A. Objetivo	A. Dificiles de preparar
	B. Accesible para familiarizarse con el sistema en trabajos - posteriores.	B. Con frecuencia requieren revisión completa.
		C. No presentan fácilmente el flujo de documentos y procedimientos - alternativos en transacciones especiales.
		D. Es necesario cierto - adiestramiento.

Con la información obtenida con las técnicas descritas, ya sea en forma individual o combinada y verificada a través de las pruebas de cumplimiento, el auditor obtendrá una comprensión general de:

- El flujo de transacciones a través del sistema de Contabilidad y,
- La estructura del control contable.

Ya con estos elementos podrá evaluar si los controles son adecuados para sus propósitos, o en su defecto, determinará las deficiencias calificándolas en cuanto a gravedad y repercusiones.

Cuando por el resultado obtenido en esta evaluación no pueda confiar en los controles establecidos, deberá ampliar sus procedimientos sustantivos hasta obtener evidencia de que la información producida por el sistema de contabilidad está completa, es correcta y ha sido validada.

Por lo tanto podemos concluir que el estudio y evaluación de los controles internos será ejercido en la visita preliminar en su mayor aplicación pero, en la visita final también se estará pendiente para cerciorarse de que los controles internos son efectivos y podamos apoyarnos en ellos para la disminución de las pruebas de Auditoría.

C A P I T U L O I I

II. ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO
POR CICLOS DE TRANSACCIONES

- 1) Antecedentes y características
- 2) Ventajas y desventajas en su aplicación
- 3) Importancia y necesidad
- 4) Carácter normativo
- 5) Identificación de los principales ciclos de transacciones
 - 5.1 Ciclo de Tesorería
 - 5.2 Ciclo Egresos
 - 5.3 Ciclo de Producción
 - 5.4 Ciclo Ingresos
 - 5.5 Ciclo de Informe Financiero

II. ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO POR CICLOS DE TRANSACCIONES

1. ANTECEDENTES Y CARACTERISTICAS

En la actualidad existen infinidad de entidades con giros diferentes, participando todas ellas en eventos económicos que repercuten en sus estados financieros.

Los eventos económicos son fenómenos del cambio económico reconocidos en el proceso contable como la materia prima de las transacciones, éstas son entonces, los sucesos cuyo reconocimiento se expresa en los registros contables, por ejemplo:

- Adquisiciones de activo fijo a cambio de obligaciones de pago con acreedores.
- Obtención de materias primas para la producción a cambio de la promesa de pago a los proveedores.
- Distribución de artículos producidos a cambio de documentos, que amparan el crédito otorgado a la promesa incondicional de pago del cliente.
- Pagos y préstamos a los funcionarios de la compañía.

Todas las transacciones deben ser registradas en la contabilidad una vez realizadas, es decir, cuando se han efectuado operaciones con otros entes económicos o cuando han habido

transformaciones internas que modifiquen la estructura de sus recursos, o de sus fuentes o cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad y cuyos efectos puedan cuantificarse en términos monetarios.

Una vez realizados se requieren pasos adicionales de procesamiento como: cálculo, clasificación, aprobación y registro en pólizas, diario mayor y otros libros y registros contables, hasta la elaboración de los estados financieros; la adecuada presentación de las transacciones en los estados financieros se logra principalmente por la adecuada implantación de los sistemas, cuya tarea inicial es el reconocimiento oportuno de todos los eventos que deben ser procesados en los sistemas contables y administrativos, y en forma paralela establecer su primer control interno con el objeto de que estas transacciones sean autorizadas.

El enfoque del estudio y evaluación por ciclos de transacciones se basa en el hecho de que los eventos económicos, sin importar su magnitud o complejidad, y que producen efectos en los estados financieros, están relacionados entre sí y pueden ser rastreados debido a que tienen un principio y un final lógico. El desarrollo de una actividad, procedimiento o función constituye un ciclo de cada acción que ocurre sobre una base rutinaria en la empresa, tiene su ciclo natural.

En cada ciclo, las operaciones fluyen de un departamen-

to a otro, pero encontramos un departamento central del ciclo, base y objeto del sistema; así, un ciclo puede o no abarcar - varios departamentos dentro de la empresa, por ejemplo:

El ciclo de compras, abarca más departamentos que el de departamento de compras, y lo mismo sucede con ventas, contabilidad, etc., es por ello que existen en ocasiones enlaces entre los diversos procedimientos de procesamiento, y los sistemas de contabilidad deberán comunicarse o enlazarse entre sí. Así, una salida de almacén general es el enlace del sistema de costos para dar de baja la mercancía vendida con el sistema de ventas, que reconoce una venta realizada y ésta reconoce una cuenta por cobrar. La interrelación de los sistemas, también contempla 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 forman parte importante dentro del sistema de contabilidad, puesto que - ellos sirven para representar y registrar la información de las transacciones en los estados financieros. Esto es, mantiene información que será utilizada en operaciones posteriores, tal es el caso de listas de precios que se tomarán en - consideración para futuras ventas, o listas de cotizaciones - de proveedores.

Las bases de datos pueden existir en discos, tarjetas, ficheros, catálogos, listados, etc., y están clasificados en:

- Estáticos y

- Dinámicos

Los datos estáticos o de referencia se usan con fines informativos al procesar transacciones o producir informes.

Los datos dinámicos o de saldo, son actividades de transacciones que se conservan o resumen y que se actualizan durante el proceso normal de las transacciones.

El auditor debe evaluar los controles internos, concentrando su atención en aquellas transacciones que afecten en forma importante los estados financieros de la entidad, por ejemplo:

Las compras de materia prima pueden ser significativas para el tipo de producción, o determinados clientes son importantes en relación con el total de ventas, etc.

Existen dos tipos de controles dentro de los cuales se podría identificar este tipo de controles internos:

1) Control Contable. Este se refiere al plan de organización, los procedimientos y requisitos relativos a la protección de los activos y a la confiabilidad de los registros financieros, que incluye controles tales como: los sistemas de autorización y aprobación, separación de funciones respecto a los registros contables, elaboración de los asientos y la custodia y control físico de los activos, tales como: efectivo, documentos, inventarios, etc.

2) Control Administrativo. Incluye controles no relacionados directamente con los estados financieros como son: - los análisis estadísticos, estudio de tiempos y movimientos, controles de calidad y que son considerados para este estudio por la relación que existe entre todos los elementos de control interno.

El auditor deberá revisar estos controles mediante un proceso de obtención de información acerca de la organización y los procedimientos establecidos por medio de entrevistas - con funcionarios y empleados, así como el estudio de manuales de procedimientos, descripciones de puestos, etc., para poder verificar si:

- Las operaciones son realizadas con autorización de la gerencia.
- Los estados financieros están preparados de acuerdo con principios de contabilidad.
- Está restringido el acceso a los activos para personal no autorizado y,
- Los activos son comparados físicamente con los registros a intervalos razonables.

Estos objetivos en ningún momento se contraponen, sino por el contrario, se complementan y contribuyen a que la organización logre sus objetivos en forma eficiente.

2. VENTAJAS Y DESVENTAJAS EN SU APLICACION

El auditor necesita una estructura significativa para poder apreciar al negocio de conjunto; el concepto de ciclos proporciona esta estructura y enfatiza que la actividad en los negocios es un flujo continuo de información que tiene entre otras las siguientes ventajas:

- Se comprende la operación del negocio, la contabilización y presentación en los estados financieros de los elementos que deben considerarse durante la auditoría.
- Con este sistema, la utilización del muestreo estadístico se hace indispensable, dando una base científica a la obtención de evidencia.
- Ahorro en tiempo, gracias a la efectividad de evaluar el control interno en forma integral.
- Ayuda efectiva a la planeación de la auditoría con alcances más precisos.
- Incrementa la efectividad de la auditoría.
- Al comprender mejor el negocio es más fácil la localización de fallas de control interno, y el auditor puede contribuir a la solución de las desviaciones.
- Los ciclos proporcionan una base común para examinar y discutir lo que ocurre en la entidad, proporcionando una carta de sugerencias.

Dentro de las desventajas que se pueden encontrar en este sistema, está el que el auditor deba tener un conocimiento profundo de la teoría y práctica de la contabilidad, de los métodos modernos de proceso de información y conocimientos de administración, auditoría, finanzas, etc., pero realmente, no es una desventaja, sino una limitación a su aplicación, que está marcada dentro de las disposiciones normativas de la profesión, que manifiesta que si el contador público no tiene -- los conocimientos y la experiencia que requiera el trabajo a desarrollar debe declinar el trabajo.

3. IMPORTANCIA Y NECESIDAD

En la sociedad en que vivimos, existe una transformación continua día a día, de las técnicas, métodos y procedimientos, con la finalidad de salir de la actual crisis económica y principalmente satisfacer las necesidades sociales.

El contador público o licenciado en contaduría, anteriormente circunscrito a la emisión de una opinión sobre los estados financieros de las entidades económicas abarca ahora como su campo de actuación profesional, a la información financiera en todos sus aspectos, debido principalmente a que sobre ésta, se toman decisiones que permiten; a los administradores, a las fuerzas de trabajo, al gobierno y a todos los interesados, el logro de los objetivos de la organización.

Desde este punto de vista, el contador público sabe que su labor, eminentemente profesional, es parte importante para que las organizaciones contribuyan al bienestar social, ya que al lograr sus objetivos, las entidades están contribuyendo al bien del público formado por trabajadores, empleados, inversionistas, y de todos los que rodean al ente económico; como clientes, proveedores, acreedores, deudores diversos, etc., y el fisco, a través del correcto pago de los impuestos, que serán utilizados en crear una infraestructura, promover el desarrollo, fomentar la educación, etc.

Por eso, el estudio y evaluación del control interno -

por ciclos de transacciones, es importante y necesario en el entorno económico actual, ya que además de formar parte de un progreso visto en forma general en la empresa, al existir cambios constantes se hacen más complicadas las actividades.

Debido a los cambios económicos, se obliga a las empresas a ejercer un control más estricto. Estos cambios hacen necesario que los auditores independientes evolucionen dentro de su campo de acción, ya que es importante para el contador público seguir sirviendo a sus clientes eficientemente.

4. CARACTER NORMATIVO

Con la finalidad de unificar criterios, armonizar las prácticas contables en todos sus aspectos, difundir los conocimientos de los nuevos conceptos y técnicas en materia de contabilidad, auditoría y temas afines, para la actualización de los contadores públicos, éstos se han asociado en agrupaciones a nivel nacional e internacional que les permiten afrontar con mayor facilidad las empresas que acomete. En México, los contadores se encuentran organizados en el Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., Federación de Colegios de Profesionistas, que agrupa a todos los Colegios de Contadores Públicos de la República Mexicana, y tiene como finalidad:

- "Fomentar el prestigio de la profesión, difundir el funcionamiento de la función social del Contador Público, vigilando que la misma se realice dentro de los más altos planos de responsabilidad, idoneidad y competencia profesional y moral, y del cumplimiento respecto de las disposiciones legales relacionadas con su actuación".

- "Propugnar la unificación del criterio y lograr la implantación y aceptación por parte de los asociados, de los principios, normas y procedimientos básicos, y reglas de ética y actuación profesional que juzgue necesarios".

Así el I.M.C.P., A.C., emite disposiciones en materia -

de ética profesional, auditoría operacional, consultoría en administración, criterios bursátiles y diversas disposiciones relacionadas con la contaduría.

En lo que corresponde al área de Auditoría, los estatutos del I.M.C.P., A.C., otorgan a la Comisión de normas y procedimientos de Auditoría el carácter de normativa, al igual que otras comisiones formadas para emitir disposiciones de carácter general y obligatorio para los miembros de la profesión.

La comisión de normas de auditoría tiene por objetivos:

- 1) Determinar las normas de auditoría y pronunciamientos normativos a que deberá ajustarse al contador público independiente que emita dictámenes para terceros, con el fin de confirmar la veracidad, pertinencia o relevancia y suficiencia de información de su competencia.
- 2) Determinar procedimientos de auditoría para el examen de los estados financieros que sean sometidos a dictamen de contador público.
- 3) Determinar procedimientos a seguir en cualquier trabajo de auditoría en sentido amplio, que lleve a cabo el contador público cuando actúa en forma independiente.
- 4) Hacer las recomendaciones de índole práctica que resulten necesarias como complemento de los pronunciamien--

tos técnicos de carácter general emitidos por la propia Comisión, teniendo en cuenta las situaciones particulares, que con mayor frecuencia se presentan a los auditores en la práctica de su profesión.

El pronunciamiento No. 7 del boletín "A" de las normas y procedimientos de auditoría, emitido por el I.M.C.P., A.C., establece lo siguiente, con carácter obligatorio:

- a) Las normas de auditoría; que se definen como los requisitos mínimos de calidad, relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de su trabajo.
- b) Los pronunciamientos normativos; que son disposiciones con que se aclaran, explican, amplían o aplican circunstancias generales o concretas de las propias normas de auditoría.

El boletín "C" emitido también por esta comisión de normas de auditoría clasifica a las normas en:

- Normas personales
- Normas de ejecución del trabajo
- Normas de información

- Las normas de ejecución del trabajo obligan a todos los contadores públicos que emitan una opinión independiente sobre la razonabilidad de los estados financieros de una entidad

dad a efectuar un estudio y evaluación del control interno existente, con el alcance y oportunidad que le permitan obtener una base razonable de seguridad en el sistema.

El I.M.C.P., A.C., también publicó para su aplicación obligatoria el boletín E-02, relativo al control interno, el cual fue modificado a partir de 1983, promulgando también como complemento el boletín F-05, relativo a la metodología del estudio y evaluación del control interno por ciclos de transacciones.

Como complemento a esta metodología, el I.M.C.P., A.C., va a emitir la serie J, los cuales son guías para el estudio del control interno del ciclo de compras, ingresos y tesorería; alguna de éstas ya se encuentra en prensa, según información del personal del instituto.

5. IDENTIFICACION DE LOS PRINCIPALES CICLOS DE TRANSACCIONES

Los hechos económicos que han de reconocerse en la operación de un negocio quedan representadas en cinco ciclos básicos para llevar a cabo el proceso del estudio y evaluación - del control interno y los podemos apreciar con un poco de claridad, a través de la siguiente tabla:

Hechos económicos	Ciclo económico o actividad
- Al recibir fondos de capital de inversionistas y acreedores	Tesorería
- Son invertidos temporalmente fondos de capital, hasta que se necesiten para las operaciones	
- Son adquiridos recursos a cambio de obligaciones de pago.	Egresos
- Pago de obligaciones por la adquisición de recursos.	
- Se retienen, usan o transforman los recursos.	Producción
- Los recursos son distribuidos a cambio de promesas de pago futuros.	Ingresos
- Se hacen efectivas las promesas de pago	
- Es procesada la información de las fuentes de datos y actividades arriba descritas para su información en forma resumida.	Financiero

Para efectuar un estudio del control interno es conveniente describir las operaciones y funciones típicas que se desarrollan en cada ciclo, a continuación se describen las funciones más comunes y que corresponden a la tarea de procesar la información: Facturación, nóminas, contabilidad general, contabilidad de costos, cuentas por pagar, etc.

Como en todo proceso activo de operación de una empresa, debe quedar delimitada la función de planeación y control que permitirá revisar en los niveles gerenciales si las funciones en los ciclos están operando efectivamente.

A continuación se establecen las funciones típicas de los ciclos reconocidos.

5.1 CICLO DE TESORERIA

Las funciones típicas de este ciclo corresponden al manejo de los recursos en efectivo que tiene la entidad, desde el punto de vista de su obtención, aplicación y todas las acciones que se manifiestan para mantener liquidez en la empresa. Estos recursos pueden ser obtenidos de la operación normal del negocio o a través de otros tipos de financiamiento.

A manera de ejemplo, se pueden mencionar concretamente los tipos de funciones que se realizan en este ciclo:

- Necesidades de capital (aportaciones o financiamientos).

- Relaciones financieras con accionistas, bancos, acreedores y las disponibilidades de líneas de crédito correspondientes.
- Acumulación y pago de intereses y dividendos.
- Custodia física del efectivo o valores de inversión si milares. Incluye la conciliación de saldos.
- Administración de las deudas contraídas por la entidad.

De cada una de las funciones pueden y deben llevarse a efecto asientos contables.

La documentación asociada a este ciclo se refiere a certificados de inversiones en valores, papel comercial, otros documentos por pagar, comprobantes de intereses y dividendos, contratos celebrados en moneda extranjera, etc.

Base de datos. Los registros que podrán mantenerse para ejecutar las funciones del ciclo de tesorería incluyen tanto elementos estáticos como dinámicos. Los datos estáticos pueden encontrarse en los registros de accionistas y tenedores de títulos de deuda, en cédulas de intereses y dividendos y en cuestionarios de cumplimiento de estipulaciones de préstamos. Los dinámicos incluyen los saldos de las cuentas bancarias, los mayores auxiliares de accionistas y acreedores.

La mayoría de las funciones de este ciclo pueden ser ejecutadas por el área de tesorería, finanzas o por la contraloría de una empresa.

Las interrelaciones más comunes de este ciclo se presentan con los ciclos de ingresos, por vía de reportes de cobranza, del ciclo egresos por vía de reportes de pagos y del ciclo de información por vía de reportes presupuestarios.

5.2 CICLO EGRESOS

En este ciclo se identifican las funciones tendientes a coordinar y establecer los controles para la adquisición y pago de las mercancías y servicios requeridos en forma generalizada, como ejemplo se citan las siguientes:

- Compra de propiedades, planta y equipo
- Compra de inventarios para transformación y venta.
- Bienes de consumo interno
- Servicio
- Impuestos
- Retribución a trabajadores

Otra de las funciones básicas y de carácter general en este ciclo es la de clasificar, resumir e informar lo que se adquirió y lo que se pagó.

Para efectos prácticos y poder llevar a cabo una mejor revisión, debido a las características de este ciclo y por la importancia que tiene para la empresa el efecto de las nóminas, se divide el ciclo egresos en compras, y nóminas por separado.

En el caso de compras se pueden describir sus funciones de la forma que sigue:

- Necesidad de compra
- Selección de proveedores y acreedores
- Autorización de las adquisiciones
- Requerimiento y recepción de la adquisición
- Control de calidad y custodia física de los bienes
- Control contable y determinación de cuentas por pagar.
- Pagos (programación y ejecución).

Compras lleva aparejados ciertos asientos que le son comunes:

- Registros de compras
- Desembolso de efectivo
- Distribución de cuentas
- Pagos adelantados
- Gastos acumulados

Las formas y documentos que se usan en este ciclo son:

- Requisiciones de compra
- Órdenes de compra
- Informes de recepción
- Facturas de proveedores.

Nóminas. El aspecto de nóminas tiene también diversas -

funciones que surgen con las necesidades de personal y éstas son:

- Selección, autorización y contratación de personal
- Asignación de tareas y responsabilidades
- Control de asistencia y elaboración de nóminas
- El control contable
- Pago de nóminas
- Evaluación de saldos y ajustes contables
- Asientos comunes
- Nóminas pagadas
- Beneficios a empleados pagados
- Distribución contable de las nóminas, ya sea que se encuentre capitalizado en el activo o registrado en resultados
- Ajustes derivados de nómina
- Pagos adelantados y acumulaciones.

En este ciclo se pueden encontrar las formas y documentos que se enlistan a continuación:

- Requisiciones de personal, por depto. solicitante
- Solicitud de personal, al hacer el reclutamiento
- Informes de tiempo, para calcular horas trabajadas e inasistencias
- Formas de autorización de tiempos extras, cambios de sueldo y todas aquellas formas derivadas de la relación laboral.

5.3 CICLO DE PRODUCCION

En muchas entidades se transforman los recursos para la obtención de artículos terminados, siendo el proceso de la materia prima por medio de la mano de obra directa con la participación de costos indirectos.

Este ciclo incluirá el proceso y movimiento de todos los recursos relacionados con los inventarios hasta la obtención y almacenamiento de artículos terminados.

Funciones Principales:

- Necesidades de producción y venta
- Contabilidad de costos
- Control de consumo de inventarios, mano de obra y otros bienes
- Control de Calidad
- Registro de propiedades, planta y equipo y su control físico
- Evaluación de saldos y ajustes contables.

Estas funciones tienen su área central en producción, también son ejecutadas por la contraloría y regularmente inician o continúan una serie de registros contables.

5.4 CICLO INGRESOS

Este ciclo requiere tareas específicas para la obtención

de efectivo a cambio de la distribución de productos o servicios, incluye funciones desde la elaboración de pedidos de los clientes, la distribución de mercancías, el cobro de adeudos a clientes y entrega y depósito del efectivo, la determinación del costo de ventas.

Las funciones que dan origen a este ciclo comienzan con el otorgamiento del crédito al cliente, y así van enlazadas - las funciones siguientes:

- Recepción de pedidos
- Embarque y entrega de mercancías
- Facturación (cálculo del impuesto sobre ventas)
- Registro de clientes por cobrar
- Ingreso del efectivo
- Registro de comisiones
- Registro de garantías otorgadas
- Determinación del costo de ventas.

Además de las funciones ya mencionadas, creo que el control de existencias es parte importante de este ciclo.

Las funciones de este ciclo originan o continúan una serie de asientos contables como son: las ventas, rebajas, descuentos, devoluciones sobre ventas, el costo de ventas, estimación para cuentas de cobro dudoso, cuentas por cobrar, ingreso en efectivo a caja, cancelaciones y recuperaciones de cuentas incobrables, por consiguiente se asocia a este ciclo

cierta documentación referente a pedidos de clientes, órdenes de embarque, facturas de venta, reportes de cobranza, remisiones, formas para ajustes de venta, formas para garantías otorgadas, formas para el control de comisiones, recibos de caja, etc.

Bases de datos: Como bases de datos, los registros que podrían mantenerse incluyen elementos estables que pueden ser localizados en el archivo maestro de clientes, en el catálogo de productos, en las listas de precios, en las estadísticas de ventas; y las dinámicas que incluyen los archivos de cuentas por cobrar, análisis histórico de ventas y el archivo de órdenes pendientes.

5.5 CICLO DE INFORME FINANCIERO

Este ciclo obtiene información contable y operativa de los demás ciclos y analiza, evalúa, resume, concilia, ajusta y clasifica esta información para producir reportes de modo que puedan darse a la gerencia y a terceros.

Los asientos de diario que se reciben por el ciclo de Informe Financiero de los ciclos que procesan las transacciones y se pasan al mayor general.

Las cuentas de mayor se concilian con la información de respaldo, se analizan y revalúan según sea apropiado. El producto final de este ciclo incluye estados financieros prepara

dos de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, así como informes de administración y operativos de diversas clases y tipos.

Las funciones de este ciclo incluyen el registro al mayor general, preparación de asientos de diario, los ajustes a la información financiera por revaluación de activos, reexpresiones a valores de distintos tiempos, conversiones de moneda, cuando estos procesos no se hacen en el ciclo donde la transacción base fue procesada.

La mayoría de estas funciones pueden ser ejecutadas principalmente por el área de contraloría y por el departamento de contabilidad.

La documentación asociada a este ciclo se refiere fundamentalmente a estados financieros y otros informes (presupuestos, estadísticas, etc.), pólizas de diario, etc.

Bases de datos. Los registros que pueden mantenerse para ejecutar las funciones de este ciclo incluyen elementos estáticos que pueden encontrarse en los presupuestos y los tipos de cambio de moneda (Diario Oficial) y dinámicos incluyen auxiliares, mayor general y los mayores de compañías subsidiarias.

CAPITULO III

III. ESTUDIO DEL CONTROL INTERNO DEL CICLO

EGRESOS

1. Generalidades e identificación de funciones
2. Objetivos de control interno
3. Documentación de los procedimientos de proceso en cada función
4. Obtención de información
5. Metodología para la evaluación

1. GENERALIDADES E IDENTIFICACION DE FUNCIONES

Los desembolsos de efectivo, o sean los egresos, son de gran importancia para el logro de las metas de una entidad con fines lucrativos o sin ellos.

Dentro de los egresos, los derivados, de las compras en general y los que proporcionan diversos bienes y servicios a la empresa representan para casi todos los entes económicos un porcentaje significativo.

El acto de comprar, es uno de los más antiguos que realiza la humanidad, realizándose primero en forma de trueque, posteriormente con la moneda y actualmente con dinero en efectivo, documentos de crédito, cheques, pagarés, letras de cambio, transferencias bancarias, giros bancarios, telegráficos o de correo, tarjetas de crédito, etc.

La importancia de las compras dentro de la entidad radica en que, ya sea que se trate de una empresa comercial o industrial, necesitará en primera instancia adquirir los artículos que va a distribuir o a transformar para su venta, pero además, necesitará de equipo de oficina, maquinaria, herramientas, refacciones, equipo de reparto y diversos bienes y servicios para su establecimiento y operación.

En los tiempos actuales, las compras son consideradas inclusive como generadores de utilidades, ya que en la medida en que se realice una buena compra, tarde o temprano redundan-

rá en la obtención de utilidades. Para efectos de este trabajo es conveniente enunciar un concepto de compras.

Concepto: "Obtención de un bien o servicio justificando su necesidad y cantidad, evaluando cualidades, precios, tiempos de entrega y tipos de financiamiento con el objeto de seleccionar el más idóneo dentro del mercado".

Existen diversas formas de identificar la función de compras, sobresaliendo las siguientes:

- Adquisiciones
- Proveeduría
- Abastecimientos
- Suministros
- Aprovisionamientos
- Compras

Este último término es el más usual.

En general, los procedimientos relacionados con las compras deben proporcionar a la compañía la seguridad en cuanto a que:

- Las compras son indispensables y se obtienen para el - buen desarrollo de las operaciones, en las mejores condiciones posibles.
- Las mercancías son recibidas por el conducto adecuado y con la calidad y cantidad adecuadas.

- Se utilicen en la producción, obteniendo un adecuado control
- El registro de estas transacciones en los registros de existencias de mercancías y en los libros generales.
- El inicio de este flujo se inicia con la necesidad de los artículos en los diferentes departamentos de la compañía y para que se le pueda dar trámite deben estar amparados por órdenes de compra debidamente aprobados, por funcionarios que tengan autoridad delegada oficialmente y por escrito.

La compañía debe ejercer el control adecuado para esta función, por tal motivo, es necesario que las compras sean efectuadas por personas que no tomen parte en los servicios de contabilidad, recepción, control de inventarios y embarques.

Un control eficaz de las órdenes de compra, es elaborando pedidos para compras con un importe considerable a juicio de la propia compañía.

En la literatura profesional se ha manifestado que las formas establecidas, las cuales serán prenumeradas y utilizadas en estricto orden numérico, y el proceso que siguen durante toda la operación para la cual fueron creadas, son la base para un buen control interno.

A continuación listamos algunos de los procedimientos o técnicas para el adecuado control de las compras:

COTIZACIONES:

La obtención de cotizaciones escritas hechas a diversos proveedores, mismos que pueden ser consultados para su comprobación posterior, además de la revisión periódica de las compras, es el único medio de comprobar que se ha obtenido el máximo beneficio para la compañía y así evitar también al máximo la colusión muy común entre los empleados de compras y los representantes de los proveedores.

Otro de los controles que se pueden establecer en esta área es el de la rotación de empleados que puede dejar al descubierto tratos que pueden ser poco benéficos para la compañía.

RECEPCION DE LA MERCANCIA

Una vez que ha sido aprobado el pedido, se deberá enviar al proveedor. Al ser recibida la mercancía se deberá contar, pesar o medir especificándolo en un informe de recepción para reportar a contabilidad las condiciones de la mercancía, y donde se compararán las cantidades especificadas en la factura con los informes de recepción, tomando en consideración la consecutividad numérica de los documentos.

PAGO DE MERCANCIAS O SERVICIOS

Esto servirá de base para el pago de las mercancías a través de una póliza cheque que deberá contener toda la documentación inherente a la operación.

El cheque deberá estar autorizado por un funcionario, que asuma la responsabilidad final de que los desembolsos son correctos, por lo tanto, deberá estar convencido de que el importe del cheque cubre la totalidad de facturas por mercancías o servicios recibidos, que se han recibido las mercancías en buenas condiciones y en la calidad y cantidad ordenadas, con el precio pactado y que no hay errores aritméticos en las facturas, etc., esto sería problemático para el funcionario que firma el cheque, por lo que deberá verificar que los documentos que acompañen al cheque, tengan la evidencia de que estas tareas han sido realizadas por otras personas designadas.

REGISTRO

Los procedimientos para la preparación y contabilidad de los comprobantes deben prever la creación de los pasivos correspondientes, así como la cancelación de los documentos, con la finalidad de evitar un pago duplicado.

La entrega de los cheques a sus beneficiarios debe hacerse por correo o por una persona encargada de la función de pa

gar a proveedores y a terceros, la cual no deberá tener participación en la elaboración de las conciliaciones bancarias y que no tenga injerencia en la contabilización ni en la preparación de la operación de caja.

N O M I N A S

Otro porcentaje también significativo, lo representan los desembolsos por gastos derivados de las nóminas, por tal motivo es necesario considerar algunos aspectos de esta función, principalmente porque; el elemento humano es el que va a dar vida y movimiento a las organizaciones y el efecto en resultados, por lo cual, es importante considerando el total de gastos.

Es necesario destacar el importantísimo papel que juega el elemento humano en la satisfacción de los objetivos de la organización: económicos, legales, sociales, etc. El objetivo social tiende a satisfacer; a los grupos de personas que ejercen su esfuerzo en la organización, a la comunidad donde se localice ésta y al país en general. A los miembros de la organización los beneficia al obtener mejores niveles de vida, la organización obtendrá mejores servicios a través del mejoramiento de técnicas que permitan alcanzar los objetivos más eficazmente, en tiempos más cortos, con métodos más económicos; lo que conduciría a la creación de tecnología propia y mejores sistemas de producción que permitan abatir costos y así poder competir en los mercados nacionales e internacionales.

Como consecuencia de su crecimiento, las organizaciones se han vuelto más complejas y como consecuencia lógica, los

estudiosos han establecido modelos de organización basados en el principio de la división del trabajo; Taylor, a principios de siglo, determinó la necesidad de que el reclutamiento quedara centralizado y establecer la selección del personal idóneo, a través de un departamento que con el tiempo implantó la posibilidad de mejorar el control y establecer nóminas y registros del personal.

Existen diversas formas de identificar al departamento central de esta función y pueden ser:

- Personal
- Nóminas
- Relaciones Industriales
- Relaciones Internas
- Supervisión de personal

Esta función principia con la necesidad de personal, la cual deberá satisfacerse a través del departamento de personal, una vez que ha recibido las requisiciones correspondientes que deberán indicar las características que deberá reunir el personal solicitado.

El reclutamiento se hará tomando en consideración el inventario de recursos humanos, si es que reúnen los requisitos y de no existir, se reclutará de diversas fuentes externas, como son: las agencias de empleo, los medios publicitarios, universidades, bolsas de trabajo, etc.

Una vez seleccionados, se deberán investigar los datos contenidos en las solicitudes de empleo, haciendo énfasis en antecedentes de empleos anteriores.

Una vez contratado, se le deberá formar y actualizar un expediente individual que incluya cuando menos:

- Memorandum de requisición
- Solicitud de empleo
- Investigación de antecedentes
- Contrato de trabajo
- Cambios de sueldo o puesto
- Inscripción, cambios y baja ante el I.M.S.S.
- Inscripción al R.P.C.
- Control de sus deducciones

Y toda aquella información que sirva para identificar al empleado en cuanto a antecedentes, promociones, evaluaciones, etc.

Estos expedientes deberán estar restringidos a todo el personal y quien tenga a su cargo esta función deberá tener una adecuada segregación de funciones.

El departamento de nóminas debe ser notificado en forma oportuna de las altas, bajas, cambios del personal a través de formas preestablecidas y debidamente aprobadas.

REGISTROS DE TIEMPO

Los procedimientos para la elaboración de los registros de tiempo deben ser verificados, ya que son la base para la elaboración de las nóminas.

Existen diversos procedimientos, entre los más comunes - está el sistema de tarjetas de reloj, que tienen la inconveniencia de que se presta para que la tarjeta pueda ser chequeada por persona distinta a la que corresponde dicha tarjeta.

2. OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO

El estudio y evaluación del control interno por ciclos - de transacciones, ve los controles en función de los objeti-- vos y examina a la entidad económica a través del grado en - que logra sus objetivos de control, mediante el uso de una o varias técnicas.

La identificación de los objetivos de control interno, - nos proporcionan elementos para poder identificar cuáles téc-- nicas de control son efectivas, para prevenir y detectar erro-- res o irregularidades.

Como ya se enunció en el primer capítulo, existen objeti-- vos generales de control interno; objetivos generales aplica-- bles a los sistemas y objetivos de control de ciclos, por lo tanto, al momento de analizar el flujo de transacciones deben definirse las funciones que existen en los sistemas y procedi-- mientos contables de la empresa y una vez definidas, el audi-- tor debe evaluar las técnicas que llevan al logro de los obje-- tivos de control interno.

A continuación se listan los principales objetivos de - control interno del ciclo de egresos, separando los de com-- pras generales y nóminas, los que pueden ser utilizados como una guía general para el auditor adaptándolas a las caracte-- rísticas de operación de cada empresa en particular.

a) OBJETIVOS COMPRAS

Autorización

Los proveedores, tipos, cantidades estimadas, precios de las mercancías y servicios, ajustes a los desembolsos y distribución contable deben autorizarse de acuerdo con criterios de la gerencia, aceptando sólo mercancías que se hayan solicitado.

Procesamiento de Transacciones

Los adeudos a favor de proveedores por mercancías y servicios aceptados, así como los desembolsos de efectivo y ajustes relativos, deben calcularse y procesarse con exactitud para poder ser clasificados, resumidos e informados oportunamente.

Los pasivos incurridos, desembolsos de efectivo y los ajustes conexos deben aplicarse con exactitud a las cuentas apropiadas de proveedores, a través de pólizas de diario en cada periodo contable.

Clasificación

Los asientos de diario de las compras deben resumir y clasificar las actividades económicas y los impuestos derivados de éstas.

Verificación y Evaluación

Periódicamente deben verificarse, evaluarse los saldos -

registrados en cuentas por pagar y las actividades conexas.

El acceso a los registros de compras, recepción y desembolsos, y a las formas vitales, lugares y procedimientos de proceso, debe permitirse únicamente con autorización de la gerencia.

b) OBJETIVOS DE NOMINAS

Autorización

Los receptores de retribución, así como los tipos, cambios, beneficios, ajustes a los desembolsos de nómina y distribución contable, deben autorizarse de acuerdo con los criterios de la gerencia.

Procesamiento

Las cantidades adeudadas, la mano de obra utilizada, así como los desembolsos de efectivo derivados de la nómina, deben prepararse apropiadamente y clasificarse, resumirse e informarse con exactitud y oportunidad.

Los desembolsos de nómina, los adeudos por cuenta de empleados y los ajustes relativos, deben ser adecuadamente distribuidos en contabilidad a través de asientos de diario y registros auxiliares de mayor, para su adecuada y oportuna clasificación, resumen e información.

Clasificación

Los asientos de nómina deben resumir, clasificar e infor

mar las actividades económicas e impuestos derivados con exactitud y oportunidad.

Verificación y Evaluación

Se verifican y evalúan los saldos registrados en cuentas derivadas de las nóminas y actividades conexas.

Salvaguarda física

El acceso a los registros de personal, nóminas y desembolsos, formas vitales, lugares y procedimientos de proceso, debe permitirse únicamente de acuerdo con los criterios de la gerencia.

3. DOCUMENTACION DE LOS PROCEDIMIENTOS DE PROCESOS EN CADA FUNCION

A continuación se presenta un cuestionario relativo al control interno del ciclo egresos, en sus funciones de compras y nóminas con la finalidad de que sirva como una guía al auditor, para documentar los procesos de cada función. Las preguntas se enfocaron por los objetivos y secciones en el mismo orden en que éstos aparecen (ver objetivos de control interno, compras y nóminas, págs. 58-60). Hay que tomar en consideración que el auditor debe identificar los objetivos aplicables a cada ciclo y que este instructivo sólo pretende dar un fundamento e ilustrar las fases de control interno y no debe interpretarse en el sentido de que obligan al uso de cierto procedimiento en particular, ni que condenan otros métodos.

Su propósito esencial es que el auditor tenga presente los objetivos a que se desea llegar, con un control sobre los distintos tipos de operación de tal forma que se puede determinar si estos objetivos han sido cumplidos por los procedimientos que él ha determinado y que se encuentran en vigor.

ESTUDIO Y EVALUACION DE CONTROL INTERNO POR CICLO EGRESOS

C O M P R A S

CUESTIONARIO	SI	NO	BREVE EXPLICACION DEL PROCEDIMIENTO
1.1 Existe un manual de compras que exponga criterios de selección de proveedores en cuanto a: a) Que deben existir cotizaciones para escoger la mejor opción de adquisición, en relación a capacidad y disposición del proveedor para proporcionar cantidad, calidad, precios, descuentos por volumen, condiciones de crédito y entrega, etc. b) Tipos de mercancía que han de comprarse y a quién. c) Autorización de compras con importe considerable.			
1.2 Existe y se mantiene actualizado un archivo maestro de proveedores.			
1.3 Existen procedimientos para adicionar, cambiar o elimi-			

CUESTIONARIO	SI	NO	BREVE EXPLICACION DEL PROCEDIMIENTO
<p>nar datos del archivo maestro de proveedores y se encuentran debidamente autorizados por un funcionario de adecuada jerarquía.</p>			
<p>1.4 ¿Existen presupuestos de compras y se ajustan periódicamente para evitar excedentes en inventarios?</p>			
<p>1.5 ¿Se requieren requisiciones, pedidos u órdenes para todas las compras?</p>			
<p>1.6 ¿Una persona independiente de la función de compras hace comparaciones periódicas de los precios autorizados contra las órdenes de compra, así como de los precios pagados contra los precios de mercado y con los precios de otros proveedores por mercancías y servicios semejantes?</p>			
<p>1.7 ¿La función de compras es independiente de:</p> <ul style="list-style-type: none"> - recepción - producción y control de inventarios 			

CUESTIONARIO	SI	NO	BREVE EXPLICACION DEL PROCEDIMIENTO
- contabilidad			
1.8 Se tiene establecido como procedimiento:			
- ¿Tomar descuentos por pronto pago con todos los proveedores que otorguen esta opción?			
- ¿Notificar a los proveedores oportunamente de toda devolución de mercancía y registrar al proveedor del cargo correspondiente?			
- ¿No compensar cuenta por cobrar con cuentas por pagar a menos que estén autorizadas por los funcionarios adecuados?			
- ¿Cancelar cheques que no hayan sido cobrados después de dos meses de emitidos?			
1.9 ¿Existen formas prenumeradas para ajustes de proveedores?			
1.10 Por la recepción de mercancía:			
- ¿Se preparan informes prenumerados?			
- ¿Se verifica la cantidad y calidad de las mismas?			

CUESTIONARIO	SI	NO	BREVE EXPLICACION DEL PROCESO DE DIMIEN <u>T</u> O
<p>2.1 Los informes de recepción de la mercancía:</p> <ul style="list-style-type: none"> - ¿Se utilizan en forma consecutiva y son enviados a contabilidad para la creación del pasivo correspondiente? 			
<p>2.2 ¿Los departamentos de contabilidad y de compras son avisados oportunamente de las devoluciones?</p>			
<p>2.3 ¿Se hacen referencias cruzadas entre las devoluciones y las notas de cargo de la compañía a los proveedores y las notas de crédito emitidas por ellos?</p>			
<p>2.4 El departamento de contabilidad se asegura con anterioridad al pago de que:</p> <ul style="list-style-type: none"> - ¿Las pólizas-cheque o de egresos están debidamente amparadas con documentación que reúna requisitos fiscales? - ¿Los precios, cantidades y condiciones de compra facturados son los mismos que se estipulan en las órdenes de compra o pedidos? 			

CUESTIONARIO	SI	NO	BREVE EXPLICACION DEL PROCEDIMIENTO
<ul style="list-style-type: none">- ¿Las operaciones aritméticas de los comprobantes son correctas?- ¿La distribución contable de los egresos es razonable?			
2.5 Los documentos vitales para el desembolso de efectivo: <ul style="list-style-type: none">- ¿Son prenumerados y están adecuadamente controlados? (v.g. comprobantes, solicitudes de cheque, formas para ajuste, cheques, etc.).			
2.6 ¿La documentación que soporta los pagos se cancela oportunamente en forma tal que evite su uso posterior?			
2.7 ¿El acceso a las chequeras y equipos para procesar cheques está restringido a las personas no autorizadas?			
2.8 ¿Los comprobantes tienen referencia cruzada con el número de cheque y la nota de entrada al almacén?			

CUESTIONARIO	SI	NO	BREVE EXPLICACION DEL PROCEDIMIENTO
2.9 ¿Se preparan relaciones de cuentas por pagar a proveedores y se verifican con los auxiliares de mayor y mayor general?			
2.10 ¿Se preparan informes de cuentas antiguas?			
2.11 ¿Se obtienen y revisan minuciosamente estados de cuenta de proveedores y se concilian con los mayores auxiliares, investigando partidas atrasadas, saldos deudores, etc.?			
3.1 ¿Existen formas prenumeradas de los asientos de diario?			
3.2 ¿Existe una clasificación de cuentas que contenga la descripción de cada una de ellas?			
3.3 ¿Existen procedimientos documentados y una adecuada distribución de cuentas que permita la clasificación, resumen y obtención automática de la información derivada de adeudos de proveedores e impuestos relativos?			

CUESTIONARIO	SI	NO	BREVE EXPLICACION DEL PROCEDIMIENTO
<p>3.4 ¿Se tienen procedimientos adecuados para registrar pasivos acumulados o recurrentes tales como:</p> <ul style="list-style-type: none">- Mercancías en tránsito- Servicios técnicos y regalías- Publicidad- Honorarios profesionales- Rentas- Luz, teléfono, telex- Otros?			
<p>4.1 ¿Dentro de las técnicas para el descubrimiento de errores u omisiones se encuentran:</p> <ul style="list-style-type: none">- Conciliación de pagos hechos a proveedores con estados de cuenta bancarios.- Confirmación periódica con proveedores.- Investigación inmediata de quejas de proveedores?			
<p>4.2 ¿Se controlan y custodian las formas vitales? (v.g. cheques en blanco, órdenes de compra, formas para cambios en el archivo, comprobantes, solicitudes de cheque, etc.).</p>			

CUESTIONARIO	SI	NO	BREVE EXPLICACION DEL PROCEDIMIENTO
4.3 ¿El departamento de auditoría lleva a cabo revisiones periódicas de cumplimiento?			

NOMINAS

CUESTIONARIO	SI	NO	BREVE EXPLICACION DEL PROCESAMIENTO
1.1 ¿Existen políticas específicas en relación a las características del personal que se va a contratar?			
1.2 ¿Se cuenta con descripción de puestos?			
1.3 ¿Las solicitudes de personal de nuevo ingreso, son originadas por los jefes de departamento y otros funcionarios designados por la gerencia?			
1.4 ¿Se efectúa una investigación a las solicitudes de empleo para los nuevos empleados, comprobando sus antecedentes, empleos anteriores y referencias?			
1.5 ¿Existen y se mantienen actualizados expedientes personales y cuando menos contienen información sobre: - Forma de contratación - Comprobación de antecedentes			

CUESTIONARIO	SI	NO	BREVE EXPLICACION DEL PROCEDIMIENTO
<ul style="list-style-type: none"> - Solicitud de empleo - Contrato de Trabajo - Remuneraciones aprobadas - Asignación y cambios de puestos - Inscripción, cambio y bajas - ante el I.M.S.S. y R.F.C. - Control de deducciones, vacaciones, primas de antigüedad, pensiones, fondo de ahorro, etc.? 			
<p>1.6 ¿Se controlan en forma independiente e inaccesible a personas que:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Controlan y aprueban las nóminas - Preparan las nóminas - Pagan las nóminas - Registran en contabilidad - Controlan y aprueban los registros de tiempo? 			
<p>1.7 ¿Se obliga a los funcionarios a firmar una declaración de que no existen conflictos de intereses?</p>			
<p>1.8 ¿Todos los tipos de sueldos o salarios son aprobados por un funcionario adecuado?</p>			

CUESTIONARIO	SI	NO	BREVE EXPLICACION DEL PROCEDIMIENTO
1.9 ¿Los sueldos, bonos y otras percepciones de los ejecutivos de alta jerarquía son autorizados por un funcionario de la casa matriz o por el Consejo de Administración?			
1.10 ¿Existen formas preestablecidas para informar al departamento de nóminas de los cambios de puestos, altas y bajas de personal?			
1.11 ¿Existen formas prenumeradas standard para los ajustes derivados de nómina?			
2.1 ¿Se elaboran registros para determinar: - Horas y días, así como tiempo extra trabajados. - La distribución contable por: a) órdenes de producción b) centros de costos c) construcción en proceso d) departamento e) etcétera?			
2.2 ¿Estos registros están firmados de autorización?			

CUESTIONARIO	SI	NO	BREVE EXPLICACION DEL PROCEDIMIENTO
2.3 ¿Son conciliadas las horas de asistencia con las horas distribuidas a base de empleado o por departamento?			
2.4 ¿Existen informes debidamente aprobados de los sueldos a destajo o a comisión sobre venta?			
2.5 ¿Existen procedimientos documentados para la distribución de cuentas relativas al pago de sueldos y salarios?			
2.6 ¿Existen formas específicas prenumeradas para documentar los movimientos derivados de sueldos y salarios (v.g. tarjetas de tiempo, formas para ajustes de cheques de una cuenta específica, etc.). Las personas que elaboran las nóminas son ajenas a las funciones de: - Contratación y despido de trabajadores - Cambios de personal y sueldos - Pago de la nómina - Distribución Contable?			

CUESTIONARIO	SI	NO	BREVE EXPLICACION DEL PROCEDIMIENTO
<p>2.7 ¿En cuanto al pago de nóminas:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Existe prohibición escrita de hacer cheques a nosotros mismos o al portador - Los pagos se hacen a través de una cuenta bancaria exclusiva? 			
<p>2.8 ¿Se efectúa una conciliación adecuada de esta cuenta bancaria ocasionalmente y en forma inesperada el pago de nómina, lo hacen los auditores internos?</p>			
<p>2.9 ¿Las nóminas se revisan en detalle antes de efectuar su pago?</p>			
<p>2.10 ¿Se elabora una conciliación de los totales de nómina con los del mes anterior?</p>			
<p>3.1 ¿Existe un manual de contabilidad con una descripción de las cuentas de nómina?</p>			
<p>3.2 ¿La distribución contable de las nóminas es conciliada con el total de nóminas pagadas por un empleado ajeno al departamento de nóminas que conozca esta área?</p>			

CUESTIONARIO	SI	NO	BREVE EXPLICACION DEL PROCESAMIENTO
3.3 ¿El total de sueldos y salarios declarados se concilia periódicamente con lo cargado a gastos y con el mayor?			
3.4 ¿Se comparan los resultados con los planeados y se analizan y documentan las desviaciones?			
3.5 ¿Se realizan inventarios físicos periódicos de la existencia de formas vitales de nóminas y se concilian con las formas procesadas?			

Esto quiere decir, que cuando se han identificado los objetivos del control interno, las pruebas de cumplimiento de--ben estar enfocadas a verificar a través de pruebas selecti--vas, las funciones importantes que tengan efecto en los esta--dos financieros, ya que si revisamos una parte de las opera--ciones y registros, revelará un porcentaje "x" de errores y - si revisamos el 100% de las operaciones, revelaría aproximadamente el mismo porcentaje de errores.

En auditoría, las pruebas selectivas que pueden ser en -base a muestreo, sirven para derivar conclusiones sobre las -características de un grupo numeroso de partidas homogéneas, mediante la revisión de un grupo parcial de ellas, en la inteligencia que la muestra debe tener ciertas características similares a las de todos los datos del universo y además, ser -estable lo que tiene por objeto:

- Llegar a conclusiones del universo, que pueden ser - aceptables o no aceptables.
- Obtener la seguridad de las conclusiones relativas a cualquier área de los registros contables y adminis--trativos.
- Acelerar la operación de Auditoría.

4. OBTENCION DE INFORMACION

El contador público estudiará el control interno tomando como base los cuestionarios descritos en páginas anteriores, los cuales deben ser tomados como una guía general para obtener el conocimiento de la compañía, mediante entrevistas e investigaciones, además deberá observar las operaciones y conjuntando la información elaborará los diagramas de flujo (para efectos de este trabajo se presentan los diagramas de compras y nóminas en las páginas 112 y 113) para tener evidencia del trabajo desarrollado, ya que no basta hacer el trabajo, sino demostrar que se hizo. Esto es de gran importancia, ya que existen algunas disposiciones legales que norman hasta cierto punto la actividad del contador.

Por tal motivo, es necesario considerar algunas disposiciones a este respecto, en relación a la evidencia.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos llama evidencia comprobatoria, al material o elementos de juicio obtenidos y define que es suficiente, cuando ya sea por los resultados de una sola prueba o por la concurrencia de resultados de varias pruebas diferentes, el auditor llega a adquirir la certeza moral de que los hechos que está tratando de probar o los criterios cuya corrección se está juzgando, han quedado satisfactoriamente comprobados.

En relación a la competencia, ésta debe referirse a los temas importantes de lo que hay que examinar, de tal manera-

que no sirve la acumulación de datos, comprobantes o elementos que no tienen relación con los objetivos fundamentales de auditoría.

5. METODOLOGIA PARA LA EVALUACION

El propósito de enunciar una metodología, para la evaluación del control interno existente en la compañía sujeta a auditoría, es contar con un camino para verificar que los controles proporcionen seguridad razonable, seguridad limitada o no proporcionen seguridad, de que se logren los objetivos de dicho control.

Una vez identificadas las técnicas de control interno - utilizadas por la empresa en cada función, entendiendo estas técnicas como el conjunto de actividades que se emplean para prevenir, detectar y corregir errores o irregularidades que - pudieran ocurrir al procesar y registrar las transacciones, - el auditor deberá anotar y documentar su juicio en relación - al grado en que las técnicas de control interno usadas por la empresa, logran cada objetivo ya sea, en forma total, parcial o si no lo logran.

La conclusión debe plasmarse en papeles de trabajo, y a mi juicio podría documentarse de la siguiente manera:

"En base al trabajo desarrollado y al resultado satisfactorio del control interno evaluado en el ciclo de egresos, podemos considerar que las técnicas de control utilizadas por - la compañía en esta área, logran los objetivos de control interno, salvó en los siguientes casos:

- Las cotizaciones no son archivadas para verificar que se haya ejercido la mejor opción de compra, con lo cual, existe el riesgo de que el objetivo de autorización no sea cubierto en forma total.
- Las facturas no tienen evidencia de autorización del funcionario que firma los cheques, ni se cuenta con información acerca de que se verificaron cálculos aritméticos".

De acuerdo con el I.M.C.P., el auditor que lleve a cabo la evaluación deberá ser el más capacitado del equipo de auditoría y tomará en consideración las siguientes preguntas:

- ¿Cómo podría pasar una transacción errónea o ficticia a través de esta parte del sistema?
- ¿Cómo se encontraría una transacción perdida o duplicada?
- ¿Cómo podrían hacerse cambios no autorizados a los procedimientos y en su caso cómo se descubrirían estos cambios?
- ¿Cómo podrían evadirse los requisitos de autorización?
- ¿Podría haber errores al pasar transacciones de un sistema a otro o de una función a otra?

Otras de las preguntas que el auditor deberá responderse como base de una buena evaluación, son:

¿Qué podría salir mal? ¿Evitarían las técnicas expresadas que suceda esto? Si sucediera, ¿se descubriría en la ejecución normal de los deberes? ¿Cuándo?

Si no se descubriera el error en forma oportuna, ¿qué efecto tendría en los saldos que aparecen en los estados financieros de la empresa?

Si se considera que los errores o irregularidades afectan los saldos de los estados financieros, hay que contestar una pregunta más ¿Qué pruebas sustantivas deben diseñarse para determinar el efecto de los errores o irregularidades en los estados financieros?

Ante esta situación, podemos considerar cuatro fases para el estudio y evaluación del control interno:

- 1º Planeación
- 2º Diseño de pruebas
- 3º Revisión y análisis de riesgos
- 4º Información.

1º Planeación:

En esta fase, es necesario el desarrollo de un plan general enfocado al análisis del riesgo, para tal efecto es necesario visitar todos los departamentos involucrados en el ciclo, para obtener información de los sistemas, procedimientos y controles del cliente, para familiarizarse con los pasos de

procesamiento, documentos de entrata e informes, archivos utilizados y enlaces con otros ciclos, para lograrlo es conveniente tomar en consideración los objetivos de control interno aplicables a este ciclo, así como las técnicas de control utilizadas por el cliente, las cuales deben ser enumeradas y agrupadas de tal manera que se identifiquen con los objetivos.

En este paso el auditor debe tomar en cuenta factores tales como:

- Las características de la industria en que opera la entidad.
- La organización general de la entidad.
- La naturaleza general del sistema de contabilidad.
- Los problemas de negocios específicos de la entidad.
- La revisión analítica de los estados financieros

Para los propósitos de auditoría es necesario concentrarse en los niveles de importancia, identificando las técnicas donde pueda existir una mayor posibilidad de error, lo que requiere un juicio subjetivo por parte del auditor, basado en su experiencia y en el conocimiento del negocio; esto es indispensable, para la elaboración del programa de auditoría cuya finalidad es:

- Obtener evidencia documental de la planeación.
- Servir como eslabón de evidencia entre el sistema de control interno y los procedimientos planeados.

- Servir como guía para asegurar efectividad y eficiencia.
Proporcionar una base para estimación de tiempo.
- Ayudar a la capacitación cuando se utilizan ayudantes.
- Proporcionar un medio para que ningún procedimiento sea pasado por alto, etc.

El programa de auditoría debe comprender entonces, el siguiente orden:

- a) Pasos involucrados en la comprensión del negocio del cliente.
- b) La revisión del sistema de control interno.
- c) Pruebas de cumplimiento del sistema.
- d) Pruebas sustantivas o de cifras.

2º Diseño de las Pruebas

Cuando se ha llevado a cabo la fase de planeación en donde se conoció el negocio y se estudió el control interno, se está en posibilidad de diseñar las pruebas de cumplimiento específicas de auditoría, para lo cual es conveniente tomar en consideración las cédulas donde se plasma el trabajo de auditoría y que comúnmente se llaman Papeles de Trabajo.

Generalidades

Los papeles de trabajo son cédulas que ayudan al auditor a la emisión de informes, son de gran utilidad para auditorías posteriores y lo más importante es que proporcionan el

apoyo esencial para la opinión del auditor, por lo que es de gran importancia que contengan los procedimientos aplicados - en las pruebas, la información que se ha obtenido y las conclusiones a que se ha llegado.

Preparación

Deben destacarse los puntos importantes y facilitar la comprobación cruzada, por ejemplo; en la prueba de egresos se puede cruzar con inventarios, maquinaria y equipo y otros activos.

Para determinar la suficiencia y necesidad de un papel de trabajo, tiene que resaltar que los datos contenidos son necesarios para:

- Sustentar una partida de los estados financieros
- Investigaciones futuras
- Verificación de registros o transacciones.

Los papeles de trabajo deben incluir:

- Nombre del cliente, periodo cubierto, iniciales del auditor que prepare el papel y fecha de preparación
- Descripción del trabajo desarrollado y las conclusiones; estas conclusiones deben estar desarrolladas en base al logro de los objetivos de control interno y de auditoría.

Para poder evaluar si el control interno es adecuado a las necesidades de la compañía, además del conocimiento que se obtuvo a través de los cuestionarios y gráficas de flujo, deberán diseñarse pruebas de cumplimiento para seguirle la pista a las operaciones seleccionadas a través del sistema de contabilidad e incrementar la comprensión del mismo y sus controles internos relativos y con esto, determinar si estuvieron en uso durante todo el periodo. A continuación se ejemplifican algunas pruebas de cumplimiento que pueden ser usadas como guías para el auditor, en la revisión del control interno del ciclo egresos - compras, siempre que sea ajustado al tipo de compañía y a sus objetivos de control interno, ellas son:

- a) Examen de la evidencia de recepción de mercancías y/o servicios para asegurarse de que:
 - Las compras están autorizadas
 - Se recibió lo que fue ordenado
 - Lo recibido está adecuadamente registrado

- b) Examen de las facturas de los proveedores para verificar que:
 - Las cantidades concuerdan con lo recibido
 - Los precios y los términos de pago concuerdan con las órdenes de compra
 - Los cálculos son correctos.

- c) El examen de los documentos que sustentan el pago para verificar que:
- Están de acuerdo con las facturas de los proveedores.
 - Están pagados conforme a los términos pactados (por ejemplo; fueron tomados descuentos por pronto pago).
 - Están adecuadamente cancelados para evitar su uso posterior.
 - La codificación de cuentas es razonable
 - Están debidamente aprobados
 - Están registrados con exactitud (por ejemplo; se siguió la pista desde el registro, que es verificando en cálculos y temas, y su distribución contable hasta el mayor general).
- d) El examen de los cheques para ver que:
- Concuerdan con los comprobantes relativos
 - Están correctamente registrados y se les sigue la pista hasta el mayor general, que es conciliado con los estados de cuenta bancarios.

En base a todo lo expuesto podemos considerar:

Inicio de flujo

	Requisiciones de compra
Necesidad de compra	Órdenes de compra
	Pedidos de compra

Podemos partir de cualquiera de los tres documentos arriba enunciados, por ser con los que se puede iniciar el flujo, en caso de partir de otros documentos podemos omitir necesidades no surtidas.

La metodología a seguir para la determinación de muestras es:

- Determinar un universo, esto es igual a determinar el número de documentos utilizados o expedidos, para esto, hay que elaborar un corte de documentación.
- Ya que ha sido determinado el número de documentos utilizados, hay que decidir cuál va a ser la muestra a revisar, dependiendo de la evaluación preliminar que se haya hecho del control interno en las etapas precedentes.
- El tamaño de la muestra puede seleccionarse basándose en el criterio subjetivo del auditor y fundamentado en su capacidad y experiencia o por métodos matemáticos basados en el cálculo de las probabilidades a través del muestreo estadístico.

Para la aplicación del muestreo estadístico se requiere conocer los siguientes términos:

- a) Nivel de Confianza. Es la probabilidad de que la muestra sea representativa del universo por ejemplo; un ni

vel de confianza de 95% implica que de cada 100 posibilidades, 95 representen las condiciones del universo y 5 no las representen.

- b) Precisión. Representan el porcentaje que el auditor acepta que se desvíe al valor obtenido en su examen del verdadero promedio del universo.
- c) Frecuencia o tasa de ocurrencia. Es el porcentaje de errores que el auditor piensa que existe en el universo.

Ejemplo:

La compañía "X", S.A. de C.V. expidió las siguientes requisiciones de mercancía; lo cual se plasma en la cédula que se describe:

REFERENCIA	C O N C E P T O	PRIMERA		ULTIMA		PRIMERA EN BLANCO
		UTILIZADA		UTILIZADA		
		No.	Fecha	No.	Fecha	
	Requisición de merc.	744	02-01-83	9422	30-09-83	9423
	Total utilizadas					
	Cheques					
	Bancomer S.N.C.	12442	02-01-83	12543	30-09-83	12544
	Banamex S.N.C	17423	02-01-83	17687	30-09-83	17688
	Cred. Mex. S.N.C.	1423	02-01-83	2927	30-09-83	2928

DE: Documentos originales

Compañía "X", S.A.

Aud. 31-XII-83

Corte de requisiciones y cheques

Indice ----- Fecha -----

Revisó ----- Hizo -----

Con el corte elaborado podemos llevar a cabo la determinación, selección de las partidas a revisar en el ciclo egresos.

- 1) Número de requisiciones expedidas al 30 de septiembre de 1983.
- 2) Elevadas al ejercicio anual
- 3) Método de selección: Muestreo estadístico.

Nivel de confianza	95 %
Precisión	\pm 4 %
Tasa máxima de error esperada	5 %
Tabla seleccionada (Ver tablas de muestreo estadístico publicadas por el IMCP)	DIB

5) Partidas a muestrear:

Selección de la muestra.- Del total de requisiciones de compra seleccionar en forma sistemática, 1 de cada _____ empezando por el número _____.

De la misma forma podemos seleccionar un número representativo de partidas, partiendo del corte de cheques, lo que equivale a hacer la prueba cubriendo todas las áreas.

REVISION Y ANALISIS DEL RIESGO

Después de llevar a cabo la fase de planeación, en donde se inició la evaluación del riesgo general, y como consecuencia del estudio del control interno y el seguimiento de una o más operaciones desde su inicio hasta su inclusión en los estados financieros, diseñamos nuestras pruebas de cumplimiento; - estamos en posibilidad de analizar y documentar los riesgos específicos.

El auditor externo se enfrenta a dos tipos de riesgos importantes:

- El primero se refiere a que la empresa cometa errores de consideración, en el proceso de preparación de su información, y

- El segundo se refiere a que estos errores no sean detectados en el examen que el auditor lleve a cabo.

Para hacer frente al primero de los riesgos enunciados, - el auditor se basa en las pruebas de cumplimiento y el segundo se reduce mediante pruebas sustantivas.

Para efectos de la revisión y análisis del riesgo del ciclo egresos debemos considerar que éste se debe realizar desde la época de planeación, en donde llevamos a cabo la revisión conjunta y no profunda de los negocios del cliente y de las --

condiciones generales del control interno, este análisis comprende; el conocimiento de la organización de la compañía, sus sistemas de contabilidad y sus problemas inherentes, es aquí cuando hay que considerar, estudiar y analizar el diagrama de organización de la compañía, el cual debe ser solicitado a la compañía, a manera de ejemplo se anexa una gráfica de organización, en la página 111.

Este análisis necesariamente debe considerar; la reputación de los directivos y principales funcionarios de la compañía, la accesibilidad a las directrices y políticas dictadas por la gerencia, la efectividad de los canales de comunicación y el grado de sustentación o soporte escrito de las decisiones gerenciales, la naturaleza y complejidad de los problemas contables y de auditoría típicos del negocio.

IV.- LA CARTA DE SUGERENCIAS COMO PRODUCTO DE

LA EVALUACION

- 1.- Características.
- 2.- Principales desviaciones del ciclo egresos.
- 3.- Ejemplo de carta de observaciones y sugerencias.

1.- CARACTERISTICAS.

Como consecuencia del estudio del control interno, a través de entrevistas, inspección, observación de los procedimientos en uso, y la comprobación de la información obtenida mediante pruebas de cumplimiento, aunado al hecho de que las normas personales de auditoría le imponen al auditor, la obligación de ofrecer calidad profesional en sus servicios; proporciona a sus clientes como un servicio adicional a la revisión de sus estados financieros, una carta de observaciones y sugerencias, para mejorar sus procedimientos de contabilidad y control, que le proporcionen mejores salvaguardas y le ayuden a aumentar su eficiencia y productividad.

El que la compañía corrija sus desviaciones le proporciona el fortalecimiento de sus controles y un beneficio monetario, debido a que el auditor disminuirá el tiempo de revisión, al ser mayor la confiabilidad en el control interno, en futuras revisiones.

Aunque no existan reglas rígidas, ni un modelo especial para la elaboración de la carta de observaciones, existen ciertas características que a mi juicio son importantes y deben ser tomadas en consideración:

- a) Presentación.- El informe debe contar con una estructura que le permita al usuario leer sólo conclusiones o abundar

en el tema, por tal motivo, considero que dicha estructura deberá contener:

- Título
- Índice
- Introducción
- Cuerpo

En el cuerpo del informe hay que tener presente que deberán ser anotadas las desviaciones y sugerencias en orden de importancia; esto es, primero aparecerán los hechos más importantes, después los de importancia media y al final los de menor importancia.

- b) Redacción.- Además de las características descritas, deberá contar con un lenguaje claro, y sencillo, utilizando frases cortas y conocidas y se pondrá especial énfasis en las reglas gramaticales.
- c) Oportunidad.- Hay que tomar en consideración que la carta de observaciones deberá ser entregada de acuerdo con los plazos pactados y que comúnmente es al término de nuestra visita preliminar, con el objeto de que las desviaciones sean corregidas antes de nuestra visita final, cuando sea efectuado el cierre de auditoría.
- d) Objetividad.- Nuestras observaciones deben ser imparciales, plasmando la constancia de los hechos que aclaren la idea-

de la desviación, incluyendo sólo datos que sirvan y que proporcionen a la administración una ayuda efectiva.

- e) Responsabilidad.- La responsabilidad en la emisión de la carta de observaciones, es de todas las personas que intervienen en la revisión, es decir, de todo el equipo de trabajo.
- f) Uniformidad.- El presentar un informe en forma uniforme, mejora su presentación, permite el ahorro de tiempo, facilita su lectura, etc.; para cumplir con este punto, hay -- que considerar el tamaño del papel, tipo de letra, secciones, márgenes, espacios entre párrafos, numeración, clasificación, etc..

Procedimiento de elaboración

Orden en la anotación de deficiencias.- El auditor deberá organizarse para que cuando se localicen las desviaciones éstas sean anotadas oportunamente en la cédula específica, que cuando menos contenga los siguientes datos:

- Referencia
- Observación o desviación
- Causa
- Efecto
- Recomendación o Sugerencia
- Comentarios del funcionario responsable

Estructura del borrador.- Tomando como base las cédulas de desviaciones y recomendaciones, se deberá estructurar el borrador, el cual deberá comentarse a los funcionarios y así, informar de manera informal del resultado de la revisión, esto nos permitirá conocer sus reacciones y así eliminar errores de interpretación que haya sufrido el auditor, corrigiendo la redacción para que las ideas sean más claras, por otro lado, se deja la imagen de que la revisión tiene como objetivo el ayudar a la solución de los problemas.

Reproducción.- Después de haber discutido el borrador, -- efectuando las correcciones, se turnará para mecanografiarse -- verificando que no existan errores para su reproducción final -- y con el número de ejemplares que sean necesarios.

Es conveniente que en visitas posteriores a la emisión -- del informe de recomendaciones, se verifique que las observaciones hayan sido debidamente corregidas.

2.- PRINCIPALES DESVIACIONES DEL CICLO EGRESOS

En la práctica es muy común encontrar algunas desviaciones, las que se enuncian a continuación:

- No se deja evidencia documental de que las cotizaciones se hacen a varios proveedores.
- En los informes de recepción de la mercancía recibida, se olvida la secuencia numérica.
- En muchas entidades no se obtienen estados de cuenta de los proveedores, a fin de conciliar e investigar y aclarar las diferencias.
- No se elaboran presupuestos de compras de materias primas que sirvan de base para evitar problemas de continuidad en la producción, o que exista sobre inversión en inventarios ocasionadas por compras en exceso a las requeridas.
- En algunas ocasiones se hacen diversos pagos, por los cuales sólo se recaba un recibo de honorarios y muchas veces no existe evidencia del servicio recibido.
- Las nóminas no tienen evidencia de revisión, ni autorización.
- Las retenciones no son calculadas correctamente.

3.- EJEMPLO DE CARTA DE OBSERVACIONES Y SUGERENCIAS.

Al emitir un informe en el que se plasman las observaciones y sugerencias tendientes a mejorar el control interno, es necesario mencionar el alcance de nuestro trabajo, así como -- sus limitaciones, como a continuación se describe:

F e c h a

Sr. "X"
Director General
Cía. "X", S. A.,
P r e s e n t e.

Como resultado del trabajo desarrollado en la visita preliminar relativa al examen de los estados financieros al 31 de diciembre de 19... , nos permitimos presentar las siguientes recomendaciones, encaminadas a mejorar el sistema de control interno y los procedimientos contables de la compañía.

Deseamos hacer énfasis en que nuestro examen está basado en pruebas selectivas y que por lo tanto, no incluye todas las posibilidades que podrían obtenerse con una revisión más extensa.

Estas recomendaciones fueron comentadas con los señores - "y" y "z".

A t e n t a m e n t e ,

C.P. ...

Dado que el ciclo egresos abarca una gran parte de rubros de los estados financieros, las observaciones se presentan siguiendo la secuencia de las diversas áreas tradicionales de los estados financieros, mencionando en primer lugar la desviación e inmediatamente después la recomendación.

I Aspectos Generales.

1.- Manual de Organización.

Actualmente no se cuenta con un manual de organización -- que describa políticas, normas, procedimientos con instructivo, rutinas y operaciones y responsabilidades por puestos y departamento. Con la finalidad de fortalecer el control interno, así como el de uniformar criterios y deslindar responsabilidades consideramos conveniente su elaboración.

2.- Rotación de puestos.

Cuando una persona toma vacaciones, su trabajo no es asumido por otro empleado. Es conveniente la rotación de puestos, principalmente en el área de compras, para evitar una posible confabulación con propósitos fraudulentos, por otro lado, beneficia a la compañía, al cubrir la ausencia de personal en casos de emergencia.

3.- Aprobación de los asientos de diario.

Durante nuestra revisión, observamos que algunas pólizas de diario no cuentan con la evidencia de autorización. -- Consideramos necesario que todas las pólizas de diario estén debidamente firmadas de autorizados, ya que por medio de una póliza de diario se pueden hacer ajustes a cualquier cuenta de la compañía.

4.- Protección física de los registros contables.

Actualmente no se cuenta con un lugar específico para la guarda y custodia de los registros contables. Debe definirse un lugar adecuado que limite el acceso a los registros y documentos a personal no autorizado, con la finalidad de evitar que la información, así como la documentación sea usada para encubrir fraudes o malos manejos.

5.- Presupuestos y pronósticos.

La compañía no cuenta con presupuestos. El presupuesto es uno de los instrumentos más efectivos para el control administrativo de las operaciones de la compañía, por lo que recomendamos especialmente, se estudie la posibilidad de elaborar cuando menos presupuestos de:

- Adquisiciones de materia prima
- Adquisiciones de inmuebles, maquinaria y equipo
- Resultados de operación.

6.- Auditoría interna.

El departamento de auditoría interna no cuenta con un programa de trabajo que le permita desarrollar pruebas detalladas de las operaciones de la compañía y los auditores desarrollan funciones de contabilidad. Con la finalidad de fortalecer el control interno, el departamento de auditoría interna debe reportar directamente al director general, y desarrollará un programa de trabajo definido que le permita llevar a cabo una revisión de las operaciones que permitan determinar si los procedimientos prescritos se cumplen.

II. Inventarios

7.- Programa de producción.

Durante el presente ejercicio no se cuenta con un programa de producción para determinar las necesidades de las mercancías. Este programa sirve y permite al departamento de producción solicitar con exactitud el material necesario para la función de producir, así como para identificar y cuantificar los costos de fabricación.

8.- Formas prenumeradas.

La compañía no tiene formas prenumeradas de entrada al almacén de materias primas. El uso de formas prenumeradas-

debidamente autorizadas es un medio relativamente fácil - para determinar que todos los movimientos de entrada a -- los diversos almacenes fueron debidamente registrados, -- control que disminuye cuando se asigna la numeración a -- las notas de entrada al almacén, conforme se van utilizan do.

9.- Inmuebles, maquinaria y equipo.

No se elaboran pedidos para las compras de maquinaria y - equipo. Es conveniente que las compras de activo fijo se canalicen por el departamento de compras, estableciendo - un procedimiento similar al de compras de mercancías y ma teriales, con la autorización adicional del director de - finanzas.

10.- Recepción de activos adquiridos.

Durante nuestra revisión de activos fijos, nos dimos cuen ta que la recepción de los activos fijos no está sujeta a control. Consideramos necesario se implante un procedi-- miento que garantice a la compañía que ha recibido los ac tivos que paga, en forma adicional es conveniente mencio- nar que el control recomendado, puede ser realizado en -- forma similar al que se lleva a cabo para las operaciones normales de compra de la compañía.

III Cuentas por Pagar

11.- Las cotizaciones no son archivadas.

En el desarrollo de nuestro trabajo, observamos que las cotizaciones hechas a los diversos proveedores, no son adecuadamente archivadas para su posterior consulta y revisión.

La revisión periódica de las compras, ya sea por auditoría interna o por algún funcionario de la compañía, que esté familiarizado con las condiciones del mercado, o las fuentes de suministro, es tal vez el único medio efectivo para determinar que la gente de compras ha realizado éstas a los mejores precios; esto no es posible si no se archivan adecuadamente las cotizaciones y se referencian con la orden de compra.

12.- Cancelación de la documentación.

Los comprobantes que se anexan a las pólizas cheque, no son cancelados. Es conveniente que los comprobantes sean adecuadamente cancelados, ya sea con un sello o con otra indicación para evitar hasta donde sea posible que las facturas sean pagadas más de una vez.

13.- Conciliaciones con proveedores.

No se llevan a cabo conciliaciones con proveedores. La confirmación es uno de los medios más satisfactorios para probar la corrección de las cuentas por pagar a proveedores, por lo que recomendamos la obtención de estados de cuenta con el objeto de detectar posibles irregularidades.

Nos ponemos a sus órdenes para cualquier aclaración o ampliación de lo aquí expuesto y aprovechamos la oportunidad para repetirnos como siempre, de usted, atentos y seguros servidores.

"X" Contadores Públicos.

C.P. "XYZ"

C O N C L U S I O N

En el entorno económico actual el Contador Público debe asumir su responsabilidad en el proceso de recuperación económica, su contribución en el aspecto técnico debe ser trascendente, tratando de alcanzar los mayores niveles de eficiencia en todas las actividades que lleve a cabo.

En la auditoría de estados financieros (como actividad preponderante del Contador Público), se están tratando de mejorar los sistemas de revisión a fin de contribuir en lo posible a elevar la productividad del profesionista.

En este contexto, el estudio y evaluación del control interno por ciclos de transacciones surge como respuesta a la necesidad de simplificar el trabajo de auditoría.

A través de este enfoque se ordena y sistematiza el trabajo del Auditor permitiéndole conocer los aspectos relevantes de los sistemas contables de sus clientes logrando con esto relacionar y agrupar los eventos económicos en ciclos para identificar las funciones más importantes y permitir la aplicación del muestreo estadístico para seleccionar con mayor objetividad las partidas a revisar.

Además de lo descrito en las líneas anteriores, con este sistema se reducen los costos, al saber con razonable exactitud las pruebas sustantivas adicionales que serán aplicadas -- cuando no se logran los objetivos de control interno.

Por otro lado, al conocer a la entidad económica en forma integral se podrá evaluar en su conjunto, lo que permitirá hacer mejores recomendaciones y sugerencias para fortalecer los sistemas de control interno y apoyar a la compañía en la prevención de errores e irregularidades importantes.

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

LIBROS:

Normas y Procedimientos
de Auditoría

Instituto Mexicano de Contado-
res Públicos, A. C.,
13a Edición México, 1981.

Fundamentos del Control
Interno

Abraham Pardomo Moreno
Ed. Contables y Administrativos,
S. A.
1a. Edición México, 1982

Auditoría Interna Inte-
gral

Juan Ramón Santillán González.
Ed. E.C.A.S.A.
2a Edición México, 1980

Temas Prácticos de Audi-
toría. Informe de suge-
rencias, derivado del -
examen del Control In--
terno.

Jaime del Valle y Noriega y -
Alberto Alvarez del Campo.
Ed. Do Fiscal Editores.
Módulo 1-X
1a Edición México, 1982

La evidencia en Audito-
ría, Importancia y Lo--
gro.

C.P. Manuel Flores Castro.
Ed. Contables y Administrati-
vos, S. A.
1a Reimpresión 1981

T E S I S

Estudio y Evaluación del -
Control Interno por ciclos
de Transacciones, practica
do por Contadores Públicos
Independientes.

Reyna L. Macotela Cruz
U N A M F.C.A.
México 1983

Estudio y Evaluación del -
Control Interno por ciclos
de Transacciones en la au-
ditoría de estados finan--
cieros.

José Luis Pineda Ayala
U N A M F.C.A.
México 1982

Estudio y Evaluación del -
Control Interno por objeti
vos en una auditoría.

Francisco Montes de Oca Ortiz.
U N A M F.C.A.
México 1983

OTROS

Boletín F-05
Metodología para el estu--
dio y evaluación del con--
trol interno por ciclo de-
transacciones.

Instituto Mexicano de Contado-
res Públicos, A. C.
México 1983

Análisis y diseño de siste
mas de control de informa-
ción.

Instituto Mexicano de Contadores
Públicos, A. C. Boletín 9, de -
la Comisión de Consultoría en Ad
ministración.

Manual de Auditorfa

Klinveld Main

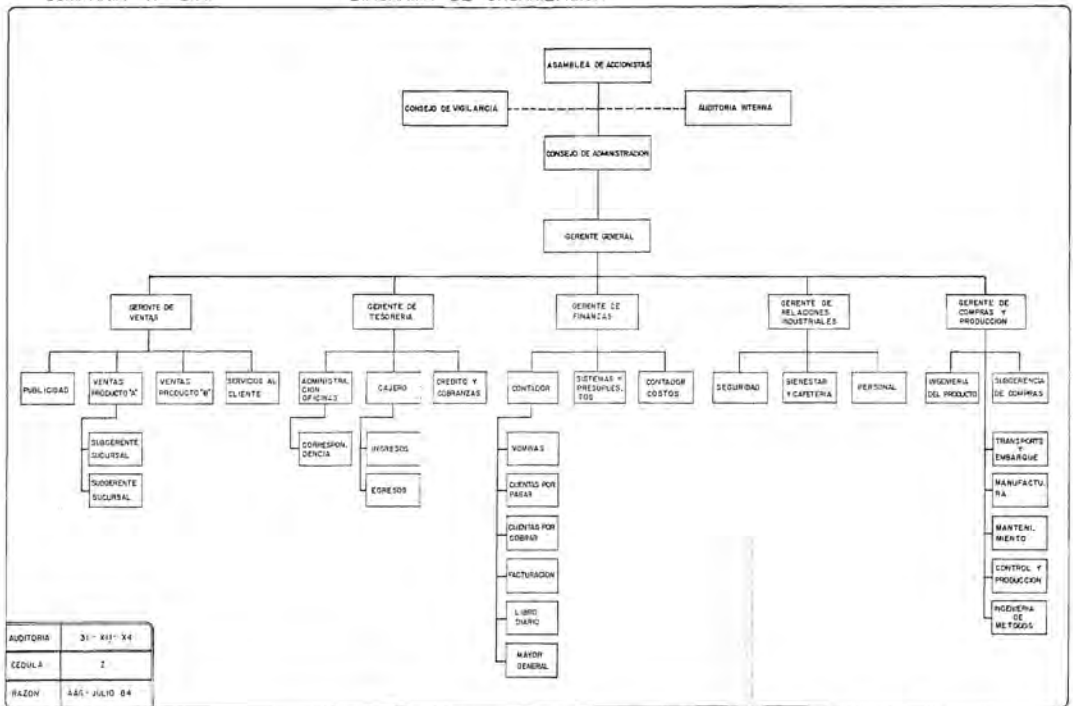
Goerdeler, Asociación Interna-
cional de Contadores Públicos.

Manuales de Auditorfa

Castillo Miranda y Cía, S.C.

COMPANIA "X" S.A.

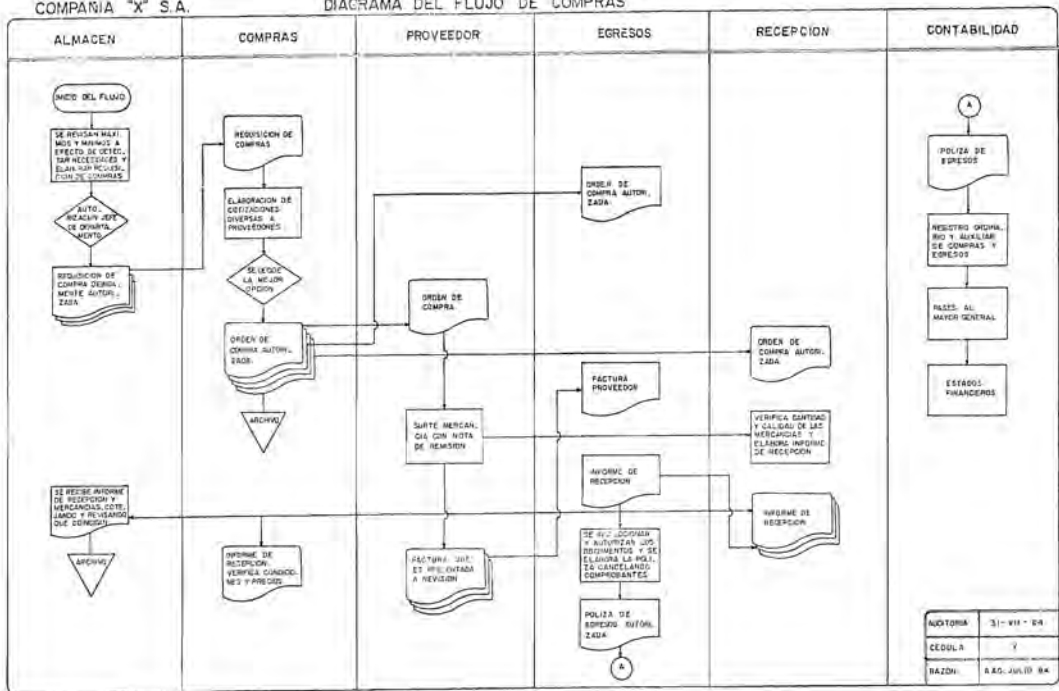
DIAGRAMA DE ORGANIZACION



AUDITORIA	31 - XII - 84
CEQUILA	2
RAZON	445 - JULIO 84

COMPANIA "X" S.A.

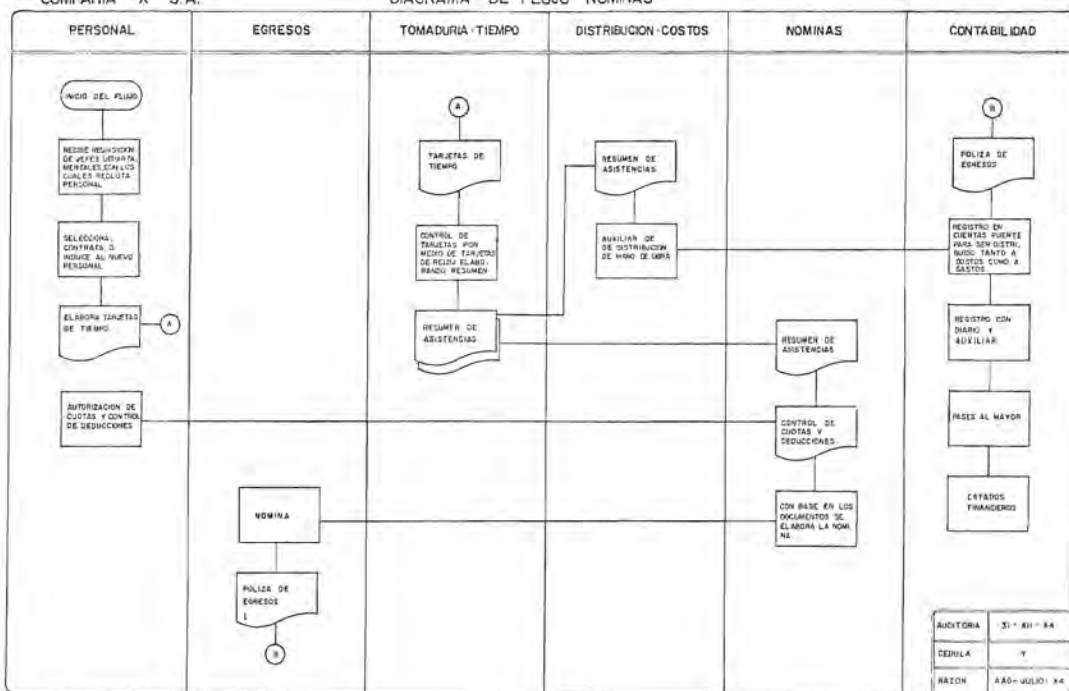
DIAGRAMA DEL FLUJO DE COMPRAS



AUTORIA	31-VII-84
CEDELA	7
BAZON	8.85-JULIO 84

COMPANIA "X" S.A.

DIAGRAMA DE FLUJO NOMINAS



1) POR EL IMPORTE DE LA NOMINA ES GIRADO UN SOLO CHEQUE