

20  
22



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTÓNOMA DE MÉXICO

Facultad de Contaduría y Administración

Estudio y Evaluación del Control  
Interno por Ciclo de Transacciones  
a Través de Diagramas de Flujo

Seminario de Investigación Contable

Que en Opción al Grado de :

Licenciado en Contaduría

PRESENTA

José David Castillo Rodríguez

Director de Seminario : C. P. Marha Aguirre Jiménez



## **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

	PAG.
INTRODUCCION	
I. CONCEPTOS GENERALES DE CONTROL INTERNO.	
I.1. Concepto y elementos.	1
I.2. Necesidad de que el auditor evalúe el Control Interno.	7
I.3. La evidencia suficiente y competente en el Control Interno.	9
I.4. Métodos de evaluación de Control Interno.	10
II. DESCRIPCIONES DEL CONTROL INTERNO POR CICLO DE TRANSACCIONES.	
II.1. Antecedentes.	12
II.2. Objetivos.	12
II.3. Metodología.	18
II.4. Importancia.	28
III. LOS DIAGRAMAS DE FLUJO COMO HERRAMIENTA FUNDAMENTAL PARA EL ESTUDIO Y EVALUACION DE CONTROL INTERNO.	
III.1. Objetivos.	29
III.2. Procedimientos.	29
III.3. Clasificación y uso adecuado.	32
III.4. Ventajas y desventajas de los Diagramas de Flujo.	36
III.5. Preparación de los Diagramas de Flujo.	39
III.6. Proceso de Evaluación.	52
IV. APLICACION DE LA METODOLOGIA EN EL AREA DE INGRESOS.	
IV.1. Caso Práctico	59
IV.2. Resultado obtenido de la Evaluación del Control Interno por Ciclo de Transacciones.	86
CONCLUSIONES.	

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

Como resultado de los procesos de evolución de las empresas que hoy en día tienen Sistemas cada vez más complejos para el logro de sus objetivos. El Auditor deberá utilizar técnicas y métodos más adecuados a las necesidades para estudiar y evaluar los Sistemas de Control Interno, ya que éste es de primordial importancia en cualquier empresa.

La Revisión tradicional al Control Interno era a través de cuestionarios y dada la evolución de los Sistemas, se aplicaron nuevos métodos para facilitar y tener la certeza de que la evaluación es correcta a las transacciones realizadas.

Con el presente trabajo no se pretende dar a conocer en forma detallada el desarrollo de estas técnicas y métodos, pero si el dar en forma general el proceso de evaluación del Control Interno por ciclo de transacciones a través de Diagramas de Flujo.

## I.- CONCEPTOS GENERALES DE CONTROL INTERNO

### I.1.- CONCEPTOS Y ELEMENTOS

Existen diferentes autores que definen al control interno de muy diversas maneras, todas ellas coinciden en los aspectos fundamentales.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, la define de la siguiente manera:

"El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para - salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de su información financiera, promover eficiencia operacional y provocar adherencia a - las políticas prescritas por la administración".

De acuerdo con el boletín E-02, de la comisión de normas de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, ésta definición se divide de la siguiente manera:

1.- Control Interno Contable,- Que comprende el plan de organización y los procedimientos y registro que se refieren a la protección de los activos y a la confiabilidad de los registros financieros.

2.- Control Interno Administrativo.- Comprende la eficiencia del personal y que se cumplan las políticas establecidas por la empresa para el logro de sus objetivos.

Dada la importancia que tiene el control interno dentro de una organización el auditor debe conocer los objetivos que se derivan del concepto que se menciona en párrafos anteriores y que son los siguientes:

- Promover la exactitud y confiabilidad de los informes contables y de operación.

- Salvaguardar y registrar en forma correcta sus activos.
- Lograr una eficiencia operativa y fortalecer la adhesión a las políticas establecidas por la entidad.

Así las personas enteradas de la situación financiera y operacional de la entidad que tiene un gran volumen de operaciones y que no es suficiente con la observación evaluará su control y se necesitarán de medidas más técnicas para lograr que la información sea eficiente y oportuna y con ello tener elementos para evaluar y tomar acertadamente una decisión.

El control interno es una parte esencial que debe ser estudiada y evaluada por el auditor para elaborar con posterioridad un informe con sugerencias constructivas para mejorar el sistema que se está evaluando y obtener su buen funcionamiento.

De ahí que el auditor deba conocer los elementos de control interno para poder aplicar los procedimientos necesarios para evaluar con veracidad y confiabilidad los sistemas contables y administrativos de la entidad. Ya que estos elementos están directamente relacionados con los objetivos de control interno. Y son el camino que se sigue para satisfacer o alcanzar los objetivos o metas apropiadas.

Los Elementos del Control Interno son los siguientes:

A) ORGANIZACION.-

La organización es la agrupación coordinada de las actividades necesarias, asignando la autoridad y responsabilidad a quienes tienen a su cargo la ejecución de dichas actividades, con el propósito de obtener el máximo aprovechamiento posible de los recursos materiales, humanos y técnicos en la realización de los fines que la empresa persigue.

Independientemente de como se pueda definir a la organización, es conveniente tener en cuenta que:

- 1) No es un fin, sino un medio al servicio de los fines de la empresa.
- 2) No es una cosa concluida, acabada o definitiva, siempre está en proceso de evolución.
- 3) Nunca puede ser perfecta aunque si perfectible,

De lo anterior se desprenden los siguientes elementos de la organización:

- a) Dirección.- Va a asumir la responsabilidad de establecer las políticas generales de la empresa y de la toma de decisiones necesarias para lograr los objetivos perseguidos por la empresa.
- b) Coordinación.- Es la acción sin la cual la organización no lograría sus objetivos. La coordinación quiere decir unir las inteligencias hacia un mismo fin, consiste ante todo en "Un estar de acuerdo" en los propósitos que se persiguen en la manera de realizarlos. También la coordinación es un "Querer realizar la finalidad previamente aceptada".

c) La división de labores.- La sola distribución de actividades equivaldría a una dispersión desarticulada e inco nexa a las múltiples labores que dentro de una em presa se realizan, pero cuando ésta es acompañada de una autoridad que coordina, que establezca el - orden debido, se logra el mejor resultado, ya que va a ser la persona encargada de establecer los ob jetivos que se persigan para el desempeño de cada función así se tendrá una mejor cooperación por - parte del personal ya que tendrá que cumplir con - los lineamientos de su función.

d) Asignación de Responsabilidades.- La asignación de autoridad implica la facultad de tomar decisiones sobre de - terminados problemas y dentro de un radio especifi co de acción, es importante que las responsabili da des tengan una jerarquía dentro de la empresa para determinar la toma de decisiones y autorizaciones - por área o departamento, ya que tomar decisiones - es el acto generador de todas las actividades admi nistrativas y abarca todos los puntos jerárquicos de la empresa.

## B) PROCEDIMIENTOS

Son principios que se aplican en la práctica mediante procedimien - tos que garanticen el buen funcionamiento de la organización que se va a lograr mediante los siguientes elementos:

a) Planeación y sistematización.- Todas las empresas deben contar con una planeación de sus operaciones que van a -

efectuar para la cual deben elaborar los instruc  
vos que cubran las siguientes funciones;

Dirección, Coordinación, División de labores, sis-  
tema de autoridades, fijación de responsabilidades  
que todos en conjunto formarán lo comunmente llama  
do manual de procedimientos cuyos objetivos son:

- Que el personal cumpla con sus funciones.
- Reducir errores.
- Eficiente entrenamiento del personal.
- Reducir o eliminar órdenes verbales y tomar de-  
cisiones apresuradas.
- Uniformar los procedimientos.

b) Registros y formas. - La empresa debe contar con un buen siste-  
ma de contabilidad para poder registrar con efi -  
ciencia sus operaciones y contando con sus formas  
de registro apropiadas para que el personal no se  
le dificulte el manejo y esto va a contribuir al -  
mejoramiento del control interno.

c) Informes. - Es importante elaborar informes internos periódica-  
mente ya que se cumple con un elemento de control  
interno que es la información interna y no sólo -  
basta los informes periódicos si no también el estu  
dio cuidadoso por personas con capacidad para eva-  
luarlos y autoridad suficiente para tomar decisio-  
nes y corregir deficiencias.

Un control interno de tipo más elevado probablemen  
te incluirá informes periódicos sobre el capital -  
de trabajo, estado de cambios en la situación fi -

nanciera, variaciones financieras presupuestos, -  
etc.

C) PERSONAL

Los recursos humanos de una organización son fundamentales debido a que la actividad diaria debe cumplir con los objetivos señalados y para que se cumplan debe tener al personal idóneo en el puesto y para que ésto se logre se debe contar con:

- 1.- Entrenamiento. - Todo personal dentro de una organización necesita conocer más a fondo las políticas, procedimientos, funciones y responsabilidades para poder desempeñar más y mejor su trabajo y ésto se logra mediante un entrenamiento de acuerdo a los niveles y situaciones del empleado, ya que no es lo mismo un entrenamiento a un empleado que tiene dos años trabajando a uno de recién ingreso.
- 2.- Eficiencia. - Se logra al cumplir los objetivos generales de la entidad. Como consecuencia del entrenamiento y capacidad personal.
- 3.- Moralidad. - Es obvio que la moralidad del personal es una de las columnas sobre las que descansa la estructura del control interno. Los requisitos de admisión y constante interés de los directivos por el beneficio de su personal, como vacaciones periódicas y un sistema de rotación de personal obligatorio hasta donde sea posible, y de acuerdo a las necesidades del negocio.
- 4.- Retribución. - El personal que es retribuido económicamente bien, se prestará al mejor desempeño de sus labores, con entusiasmo y concentra mayor atención para cumplir con eficiencia.

#### D) SUPERVISION

Una vez implementado un sistema de control interno, debe haber una -  
vigilancia constante por parte del auditor interno o por los diferentes nive-  
les jerárquicos cuando no se pueda tener un departamento de auditoría perma-  
nente para que se efectúen reconocimientos periódicos del sistema de control  
del negocio, así no se perderá la supervisión que se necesita para un buen -  
funcionamiento del sistema. La supervisión se ejerce en diferentes niveles,  
por diferentes funcionarios y empleados y en forma directa e indirectamente,  
y para obtener una buena supervisión se debe tener una buena planeación y -  
sistematización de procedimientos y un buen diseño de registros, formas e in-  
formes.

#### 1.2.- NECESIDAD DE QUE EL AUDITOR EVALUE EL CONTROL INTERNO

El contador público para poder dar una opinión profesional, debe cum-  
plir con las normas y procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de  
Contadores Públicos y como queda establecido en una afirmación del Dictamen  
que dice así:

"Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría general -  
mente aceptadas".

En consecuencia el auditor debe aplicarlas invariablemente en toda re-  
visión; una de las normas de auditoría relativa a la ejecución de trabajo -  
tiene como elemento básico el estudio y evaluación de control interno. Por  
lo que el auditor deberá efectuar dicho estudio que le sirva de base para de-  
terminar el grado de confianza que va a depositar en él, asimismo, que le -  
permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los  
procedimientos de auditoría.

Estos son conceptos que hasta la fecha se han mantenido en un terreno meramente subjetivo y dependen exclusivamente del criterio del auditor.

Es indudable que en la actualidad el énfasis de las pruebas de auditoría está enfocado principalmente al exámen de las cuentas de balance. Estas pruebas están diseñadas para comprobar que los activos indicados en un estado financiero son propiedad de la empresa y adecuadamente valuados y que los pasivos correspondan a obligaciones contraídas y son todos los que adeuda a una fecha determinada, por lo que respecta al estado de resultados, las pruebas se limitan a las denominadas pruebas de procedimientos y sus alcances - son reducidos en comparación al número de operaciones que se verifican contra el total de operaciones realizadas en un período.

Así también se podrá comunicar al cliente las deficiencias encontradas para que se tomen las medidas correctivas necesarias para el mejor funcionamiento del sistema y se lleven a cabo los objetivos establecidos en forma satisfactoria.

La Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Norteamericano de Contadores Públicos dice:

El auditor independiente debe también ejercer su mejor juicio al determinar el alcance de su examen y al decidir si los intereses de los accionistas y acreedores justifican el tiempo y gastos comprendidos en la ampliación de cualquier renglón particular de la investigación.

Es deber del auditor independiente revisar el sistema de verificación interna y el control contable, para determinar el grado en que puede confiar en ellos. Para agotar la posibilidad de descubrir todos los casos de deshonestidad o fraude, el auditor independiente tendría que examinar en detalle todas las transacciones.

Así la responsabilidad del auditor en relación a la revisión del control interno, es importante ya que es donde se va apoyar para determinar su enfoque de auditoría y tendrá que cubrir los siguientes aspectos:

- a) Cumplimiento de la norma de auditoría "Ejecución de Trabajo" en su elemento básico "Estudio y Evaluación del Control Interno".
- b) Aplicación de su juicio profesional para determinar la efectividad del control interno.
- c) Que en base a lo anterior determine el alcance de su examen.
- d) Agotamiento de posibilidades de descubrir casos deshonestos.
- e) Justificación de tiempo y gastos en la ampliación de cualquier punto en particular de la investigación.
- f) Proposición de medidas correctivas al control interno.
- g) Plasmar la evidencia en papeles de trabajo.

### I.3.- LA EVIDENCIA SUFICIENTE Y COMPETENTE EN EL CONTROL INTERNO.

El auditor debe tener capacidad para poder llevar a cabo el estudio y evaluación del control interno de una manera profesional, para poder emitir un juicio y determinar la confiabilidad de los controles establecidos y el alcance que tiene que dar a las pruebas de auditoría para tener una mayor certeza de que no hay errores en los estados financieros.

Así el auditor debe recopilar la información necesaria para poder llevar a cabo sus pruebas de cumplimiento y sustantivas, aspectos que se analizarán posteriormente. Se debe tener una base sólida de información para que se evalúen los controles y se determine un resultado para ver si es confiable o no el control interno.

De acuerdo al boletín E-03 "Evidencia suficiente y competente" emitido por la Comisión de Normas y Procedimiento del Instituto Mexicano de Contado-

res Públicos, la evidencia será competente cuando se refiere a hechos, circunstancias o criterios que realmente tienen relevancia cualitativa dentro de lo examinado y las pruebas son válidas y apropiadas.

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

La evidencia suficiente y competente se debe consignar en papeles de trabajo, por parte del auditor, ya que será la única comprobación de su trabajo.

Para todos los objetivos de auditoría detallados debe obtenerse y examinarse evidencia de auditoría suficiente pero no deberá invertirse tiempo en reunir más evidencia de la necesaria. Una forma más efectiva de lograr esto es planear, reunir y evaluar la evidencia en términos de los tipos importantes de transacciones y errores potenciales que podrían ocurrir dados los sistemas en la empresa y la naturaleza del negocio e industria.

#### I.4.- METODOS DE EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

El auditor debe aplicar alguno de los métodos de evaluación existente de acuerdo a su criterio o que crea más conveniente para poder tenerlos en papeles de trabajo, así para obtener la evidencia de la revisión y de que se está cumpliendo con la norma de examinar el control interno, y para explicar las razones por las que se dió diferentes extensiones a las pruebas de auditoría, a determinados procedimientos y la oportunidad en que fueron aplicados.

Estos aspectos deben quedar debidamente plasmados en papeles de trabajo.

Los métodos de evaluación que los auditores han utilizado tradicionalmente son los siguientes:

- a) **Cuestionarios.**- Consta de una serie de preguntas preparadas de ante mano y ordenadas de acuerdo con las cuentas específicas a los grupos de cuentas relacionadas. Generalmente se contesta con un "SI o un NO".
- b) **Descriptivo.**- Consiste en el resumen de los procedimientos vigentes del sistema en los cuales se indica el movimiento de las transacciones procesadas según lo declarado en los documentos de registro, entre diferentes empleados y departamentos.
- c) **Diagrama de Flujo.**- Son la descripción gráfica de un sistema contable y los controles internos que le son relativos (el - cual se analiza más a fondo en el capítulo III ).

## II.- DESCRIPCION DEL CONTROL INTERNO POR CICLO DE TRANSACCIONES

### II.1.- ANTECEDENTES

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) sometió el Proyecto del boletín F.05 Metodología para el Estudio y Evaluación del Control Interno por Ciclo de Transacciones, en agosto de 1982 a un período de auscultación que venciera el 30 de septiembre de ese año con el fin de recibir opiniones acerca de éste boletín por los Contadores Públicos.

En la actualidad éste boletín es una base para que el auditor aplique la metodología cuando éste lleva a cabo una revisión de estados financieros ya que servirá de guía general para que tenga una forma más adecuada de documentar, estudiar y evaluar el Control Interno por ciclos de transacciones ya que las transacciones importantes son aquellas que en conjunto tienen un impacto sobre los Estados Financieros, debido a ésto, una revisión sobre la Situación Financiera de la empresa no se podrá evaluar a cada rubro en una forma aislada sino más bien en conjunto ya que se podría perder el dinamismo de la revisión, derivado de lo anterior surgió la necesidad de agrupamiento de las transacciones en ciclos que permita establecer una relación entre los objetivos específicos de control interno, las técnicas de control establecidas para cumplir sus objetivos, su evaluación y las pruebas del auditor.

### II.2.- OBJETIVOS.

Los ciclos de transacciones deben ser bien definidos por el auditor de acuerdo al tipo de compañía que se va auditar, y se pueda tener un conocimiento general y objetivo del sistema contable y operativo. El criterio que se toma para la identificación de los ciclos de transacciones es de acuerdo a la interrelación de las transacciones particulares de cada empresa que en conjunto forman los ciclos de transacciones, aunque debe tenerse presente -

que existen transacciones que en algunos casos pueden tener relación con varios ciclos de transacciones.

El objetivo de agrupar las transacciones en ciclos es el de facilitar al auditor la identificación de transacciones similares, sujetas eventualmente a una serie de técnicas de control interno, también similares e identificables, con los objetivos específicos de control interno para cada ciclo que le permita al auditor evaluarlo en función del cumplimiento de sus objetivos y diseñar su enfoque de auditoría.

Así la exactitud y confiabilidad del registro de las transacciones va a depender de los siguientes objetivos:

- 1.- Validez.- Solamente se registran transacciones autorizadas.
- 2.- Totalidad.- Verificar que todas las transacciones autorizadas se registren.
- 3.- Precisión.- Las transacciones se registran en cantidades correctas, se contabilice correctamente a su cuenta respectiva y en el período que se realizó.

Estos objetivos estarían íntimamente relacionados con la importancia que tiene el control interno dentro de una compañía así se podrá tener una mayor eficiencia operacional, se tendrá acceso restringido a los activos y se tendrá una confiabilidad en la información.

Así los ciclos de transacciones nos proporcionan el conjunto de cuentas que por su naturaleza se relacionan entre sí de acuerdo al área que se va analizar (ingresos, egresos, etc.).

Los tipos importantes de transacciones no están sujetos a procedimientos de auditoría detallados en este momento; simplemente se identifican y documentan, normalmente en forma de una lista que se organiza por ciclo de

transacciones.

Se presenta a continuación un ejemplo de las transacciones que normalmente se incluyen en los diferentes ciclos de transacciones.

<u>Tipos de Transacciones</u>	<u>Ciclo de Transacciones</u>
Pases al libro mayor, incluyendo los asientos de diario	<u>Libros y Registros</u>
Ventas de :	
Mercancías	<u>Ventas, Cuentas por Cobrar,</u>
Desperdicio o material en exceso.	<u>Ingresos</u>
Inversiones	
Activos fijos	
Efectivo recibido por:	
Ventas al contado	
Cobros de cuentas por cobrar	
Rendimiento de las inversiones	
Préstamos	
Inversiones	
Transferencias de efectivo	
Compras de :	<u>Compras, Cuentas por Pagar,</u>
	<u>Egresos.</u>
Inventarios	
Activos fijos	
Servicios y suministros	
Recurrentes	
Servicios y suministros no recurrentes	

Tipos de Transacciones

Inversiones

Pagos por:

Cuentas por pagar

Gastos acumulados

Préstamos

Inversiones

Dividendos

Transferencias de efectivo

Trabajo efectuado:

Sueldos por pagar

Salarios por pagar

Impuestos sobre nómina y prestaciones por pagar.

Pagos efectuados:

Pago de sueldos, salarios y contribuciones al plan de prestaciones.

Presentación de declaraciones de impuestos sobre nóminas.

Producción:

Registro de las transferencias de materia prima a producción en proceso.

Registro de las transferencias de producción en proceso a arti-

Ciclo de Transacciones

Compras, Cuentas por Pagar,

Egresos.

Nómina, Personal

Registro de Costos e

Inventarios.

culos terminados.

Consumo de activos fijos:

Registro del cargo a resultados por concepto de depreciación.

Registro del prorratio de gastos indirectos.

Conforme se avanza con la auditoría se puede identificar tipos de transacciones de los que no se había percatao anteriormente, o que el cliente puede haber iniciado después de que se haya empezado la auditoría y, por lo tanto, la identificación de los tipos importantes de transacciones es una actividad continua durante la auditoría después de haber elaborado un estudio previo de la compañía.

Ya identificados los tipos importantes de transacciones a continuación se menciona una breve descripción de éstos ciclos de transacciones:

A) Libros, Registros e Informes

Este ciclo de transacciones es el sistema para concentrar la información de los diferentes libros de contabilidad, auxiliares, etc., en el libro mayor y producir informes financieros. El punto de partida en este ciclo serán los puntos en los cuales terminan los otros ciclos (es decir las fuentes de registro para el libro mayor).

B) Ventas, Cuentas por Cobrar, Ingresos.

La mayoría de las transacciones que afectan ventas, cuentas por cobrar e ingresos en efectivo se originan de la venta de las líneas de productos o servicios regulares de la compañía y los sistemas estarán diseñados principalmente para procesar tales transacciones. Sin embargo otros tipos de transacciones pueden originar ingresos, cuentas por cobrar e ingresos en efecti-

vo y estas transacciones, que son de naturaleza no usual o no frecuente pueden no estar sujetas a los mismos sistemas que la mayoría de las transacciones cubiertas por éste ciclo. Cuando éstas fuentes de ingresos diversos sean importantes deberán documentarse los sistemas que las procesan.

C) Compras, Cuentas por Pagar, Egresos.

La mayoría de las compras serán por bienes y servicios utilizados en las operaciones y en la administración del cliente. Otras transacciones incluirán la compra o la construcción de Activos Fijos y la compra de otros activos tales como inversiones (las cuales frecuentemente serán transacciones de bajo volumen pero de alto valor). Cuando sean importantes, deberán documentarse los sistemas que procesan estas transacciones.

D) Sueldos y Salarios.

Este ciclo de transacciones comprenderá todo control sobre los cálculos, autorizaciones y aplicaciones a los costos de los sueldos y salarios, así como su contabilización y el control de la nómina de ejecutivos y de la Gerencia.

E) Registros de Costos e Inventarios.

Este ciclo de transacciones se requerirá siempre que los registros de costos e inventarios de la compañía sean tan complicados que no puedan describirse adecuadamente como parte de los otros sistemas. En general, este ciclo se referirá al registro del consumo de inventarios y mano de obra para llegar al producto terminado.

El costear las ventas y el descargar el inventario de artículos terminados normalmente formarían parte de las transacciones de ventas. Los cargos directos a los inventarios normalmente se cubrirían en los ciclos de compras y nóminas.

F) Otras transacciones.

Para sistemas más complejos, será necesario dividir los ciclos de transacciones antes mencionados en descripciones de subsistemas y agregar otras transacciones que sean importantes. Por ejemplo, puede ser apropiado describir como un sistema los procedimientos que el cliente utiliza para manejar los saldos de efectivo y las inversiones temporales. En forma similar el cliente puede tener sistemas por separado para transacciones que se refieren a activos fijos o valores realizables; de ser así deberán describirse por separado.

II.3.- METODOLOGIA

Es importante para el auditor seguir paso a paso la metodología para el estudio y evaluación del control interno para determinar el grado de riesgo profesional con el que se pudiera enfrentar debido a que este riesgo es el resultado del conjunto de otros riesgos, como son el de error, una mala aplicación de un criterio y el de la seguridad de una prueba de auditoría.

La metodología de la auditoría por ciclo de transacciones intenta proveer los medios para que el auditor dedique la atención a determinar el grado de riesgo probable y para poder llevar a cabo una revisión eficiente. La metodología aplicable se explica brevemente a continuación:

A) Identificación de Funciones

Cada ciclo está compuesto de una o más funciones. Una función es una tarea importante de procesamiento o una sección de un sistema que procesa transacciones relacionadas lógicamente. Como sucede con los sistemas no hay una definición de las funciones, cada entidad es singular, sin embargo, las funciones importantes de contabilidad podrían incluir tareas tales como facturación, nóminas, contabilidad general, contabilidad de costos y cuentas -

por pagar. Otras funciones que podrían participar en el procesamiento de transacciones, incluyen personal, compras y embarques.

A continuación se describe más ampliamente las funciones por cada ciclo de transacción mencionados anteriormente.

#### 1.- Compras, Cuentas por Pagar y Egresos.

Esta clasificación tendrá principalmente todas aquellas funciones que dentro de una empresa o negocio se lleven a cabo para la compra de materiales, como de servicios necesarios, para la fabricación de los productos o para la prestación de un servicio, ya sea el giro de la empresa para poder ponerlos a la venta así se tendrá presente que la identificación de funciones ayudará a formar el ciclo de transacciones desde el momento de como adquirir sus compras hasta la forma de como pagar las obligaciones contraídas.

Las funciones típicas que podrían ser clasificadas en éste flujo son las siguientes:

- Tener concursos para la selección de Proveedores.
- Elaboración de solicitudes de compra.
- Función específica de compras.
- Recepción de las mercancías y suministros.
- Control de calidad de las mercancías recibidas.
- Registro y control de los pasivos con proveedores y otros pasivos.
- Elaboración y autorización de los desembolsos de efectivo.
- Adquisición de propiedades o activos.

#### 2.- Ventas, Cuentas por Cobrar, Ingresos.

En este ciclo pueden clasificarse las funciones que principalmente son para la comercialización de los productos o servicios que se presten,

considerándose que este flujo podrá comprender desde la adquisición de la mercancía o servicio por el cliente hasta el momento de su cobro, las funciones relativas a este ciclo son las siguientes:

- Otorgar créditos.
- Facturación de las ventas.
- Toma de pedidos.
- Ajuste de facturas o notas de crédito.
- Gestiones de Cobro.
- Entrega de Pedidos.
- Ingreso de Efectivo.
- Contabilidad de Comisiones y Garantías.
- Cobranza.
- Entrega de mercancía y/o prestación del servicio.

### 3.- Nómina Personal.

En este ciclo pueden clasificarse las funciones derivadas de actividades necesarias para la adquisición de personal para la planta productiva como personal administrativo, las funciones son las siguientes:

- Selección de Personal.
- Relaciones Laborales.
- Control de Asistencia.
- Control de Tiempos.
- Pago de nóminas e incentivos y prestaciones.
- Control y pago de obligaciones legales derivadas del pago de nómina.

### 4.- Registros de Costos e Inventarios.

En este ciclo se clasifican las funciones realizadas para la valuación, utilización y custodia de los inventarios desde su entrada hasta su -

transformación en artículo terminado; las funciones son las siguientes:

- Registro oportuno de todo lo que se recibe.
- Custodia del almacén.
- Fijación de máximos y mínimos para el control de existencia.
- Adecuada protección a la entidad mediante el aseguramiento de los inventarios y el afianzamiento del personal que los maneja.
- Planeación y toma periódica de los inventarios físicos su recopilación, valuación, y comparación con los libros y la investigación y ajustes de las diferencias resultantes.

#### B) Identificación de Objetivos de Control.

Como se mencionó anteriormente, la razón por lo que se evalúan los controles internos es determinar su confiabilidad para prevenir o detectar y corregir los errores potenciales. Esta evaluación permitirá planear la medida en la que se confiará en los controles internos y por lo tanto es un paso crítico en el desempeño del enfoque de auditoría. Los objetivos detallados a continuación de los controles internos, deben tener las siguientes calidades:

##### 1.- De Procesamiento y Clasificación de Transacciones.

Controles que aseguran la integridad.- Es decir, que las transacciones sean válidas, se registren y que exista evidencia suficiente para soportar el enfoque de auditoría.

##### 2.- De Autorización.

Controles que aseguran que las transacciones se autoricen apropiadamente.

##### 3.- De Verificación y Evaluación.

Controles que aseguran la exactitud, es decir, que las transaccio-

nes se valúen, clasifiquen, resuman y registren apropiadamente en el perfo  
do correcto.

#### 4.- De Salvaguarda Física.

Controles que aseguran la protección de los activos, es decir -  
restricción de acceso a los activos, registros, formas importantes, luga  
res de proceso y procedimientos de proceso.

Así es posible determinar el grado de riesgo que puedan tener los con  
troles en base a los objetivos mencionados anteriormente ya que el audí -  
tor tiene la responsabilidad o la decisión de determinar la auditabilidad  
de la empresa que tan importantes son los errores potenciales de cada ci  
clo para aplicar las pruebas de auditoría, o qué tan confiable es el con  
trol interno.

#### C) Revisión al Sistema.

La revisión del sistema es una fase de recolección de información en  
la cual el auditor, mediante la observación y la indagación, analiza las  
políticas y procedimientos prescritos. El objetivo del auditor es obte -  
ner un conocimiento del flujo de transacciones y de los controles relati -  
vos al procesamiento, el auditor puede seleccionar algunas transacciones  
de cada tipo y seguir las a través del sistema contable, desde su punto de  
partida hasta su registro final. El auditor debe plasmar en papeles de -  
trabajo sus revisiones y evaluaciones del sistema, llevando un cuestiona -  
rio diseñado para éste fin o describiendo el flujo de las transacciones -  
en forma narrativa o a través de diagramas de flujo (ver capítulo III).

Dependerá del auditor qué tan profundo será necesario hacer su revi -  
sión, no se intenta en ningún caso que toda documentación se recopile se  
muestre en los procedimientos de proceso, sino más bien resumir el flujo

de la transacción en relación a su importancia y si por lo menos debe requerirse de:

- 1) Documentos fuente o informes que se preparen.
- 2) Archivos utilizados durante el procesamiento.
- 3) Enlaces con otros ciclos, sistemas o funciones.

Así se conocerá como fluyen y se procesan las transacciones, a través del sistema.

El auditor deberá elaborar una evaluación previa para determinar si confía o no en los controles contables.

Si los controles son adecuados como para confiar en ellos el auditor puede realizar una revisión más amplia y aplicar pruebas de cumplimiento (1).

Si las fallas identificadas en la evaluación preliminar de los controles le impiden confiar en ellos, o si el auditor considera que por no estar seguros son posibles otras pruebas de auditoría más eficiente o efectivas, planeará los demás procedimientos de auditoría sin llevar a cabo ningún otro estudio o evaluación del control contable.

Para poder llevar a cabo esta evaluación preliminar, deberá el auditor tener la capacidad de entrevistar y observar para no caer en preguntas erróneas que pudieran molestar a la persona entrevistada y que pudiera haber desviación en la información; el auditor debe tener presente que quede bien plasmado cómo fluye un hecho económico desde su inicio hasta su inclusión en los estados financieros o sea que el auditor debe saber, cómo se conoce, cómo se registra una transacción, cómo se informa y cómo se relaciona con las fuentes de datos y con los enlaces con otros ciclos de transacciones.

Para tener el conocimiento general del flujo y poder detectar los contro-

(1) Son aquéllas pruebas que se aplican para el seguimiento de la información.

les que fueron de importancia.

E) Pruebas de Control Aplicable.

Una vez identificados los controles del sistema ya sean detectivos (2) o preventivos (2) el auditor deberá anotar y documentar su juicio para saber si se cumplen o no se cumplen dichos controles.

Recordemos que la evaluación del control interno es la etapa medular del trabajo del auditor, ya que con base en la misma se diseñará el programa de trabajo relativo, por lo que esta etapa deberá ser efectuada por un miembro experimentado del equipo de auditoría.

Cualquiera de las técnicas que utilice el auditor para evaluar el control interno, deberán estar diseñadas de tal forma que se pueda hacer referencia con los papeles de trabajo y con los que se tenga relación, estas referencias cruzadas son los eslabones esenciales entre los controles contables internos y el consecuente alcance de las pruebas de cumplimiento y sustantivas que bien balanceados permitirán emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros de la empresa.

Una prueba de cumplimiento es la comprobación de que una o más técnicas de control interno estaban en operación durante el período auditado.

No es necesario que se tengan que probar todas las técnicas existentes para el logro total o parcial de los objetivos de control del ciclo como son los cuestionarios, diagramas de flujo o narrativos. La selección y extensión en que se prueban varias técnicas de control dependerá de factores tales como:

1.- La importancia de un ciclo por la presentación de las cifras en los estados financieros.

(2) Ver hoja 53

2.- La importancia de un objetivo de control en un ciclo de transacciones.

3.- La importancia de una técnica en particular para el logro de un objetivo de control del ciclo.

4.- La amplitud con que se prueba la técnica en otros campos de la auditoría.

La naturaleza y la oportunidad de las pruebas de cumplimiento están relacionadas entre sí. Existen técnicas de control interno que producen evidencia documentada, la cuál puede examinarse en cualquier momento; sin embargo otras técnicas como son la supervisión estrecha del personal que no dejan rastro de evidencia documental.

En este caso el cumplimiento puede probarse mediante la observación durante el período que se está examinando.

Como regla general, las pruebas de cumplimiento deberán completarse antes de comenzar la prueba sustantiva. Lo anterior permite ajustar eficientemente el alcance de la prueba sustantiva, si la prueba de cumplimiento de muestra que determinados controles no están de hecho operando o lo están haciendo deficientemente. Y de acuerdo al criterio y experiencia del auditor, considerará si son razonables los controles o se tendrán que ampliar sus pruebas aplicando las pruebas sustantivas para determinar mejor su evaluación del sistema.

Las pruebas sustantivas están diseñadas para determinar si las transacciones que están siendo procesadas a través de los sistemas contables contienen errores monetarios. Las pruebas sustantivas se efectúan sobre información seleccionada de los flujos de las transacciones o bien sobre los saldos intermedios de las cuentas de las cuales fluyen las transacciones y pueden incluir una revisión analítica.

Estas pruebas incluyen técnicas tales como:

- Confirmaciones.
- Observación física.
- Cálculo
- Inspección
- Investigación, etc.

Es importante señalar que una prueba sustantiva no es necesariamente una verificación detallada o del 100%.

Normalmente se planea efectuar las pruebas sustantivas en la revisión preliminar o intermedia cuando se desee reducir los procedimientos de la revisión final, en base a la determinación de errores en los estados financieros sea baja y que existan las siguientes circunstancias:

- a) Cuando no se pueda hacer esta determinación a través de la confianza en el control interno debido a que:
  - 1.- Los controles internos están ausentes o su confiabilidad aparente ha sido evaluada como baja.
  - 2.- No se cuenta con evidencia de los controles para las pruebas de cumplimiento.
- b) Cuando se haya evaluado que la confiabilidad aparente de los controles internos es alta o moderada.
  - 1.- Que se planee obtener alguna de la evidencia sustantiva requerida en la revisión preliminar más que en la final.
  - 2.- Sea más eficiente obtener evidencia sustantiva, utilizando las pruebas sustantivas de la revisión preliminar que efectuar pruebas de los controles.
- c) Cuando se haya efectuado pruebas de cumplimiento que hayan produci-

do resultados no satisfactorios y la forma más efectiva de obtener la evidencia sustantiva necesaria sobre las transacciones sea mediante las pruebas sustantivas de la revisión preliminar.

F) Programa de Auditoría.

El programa de auditoría es el resultado de todo el proceso de planeación y dicho programa refleja por lo tanto los juicios hechos.

El programa de auditoría es esencial para todos los niveles de responsabilidad. Al auditor responsable de la auditoría, le da seguridad de que el trabajo se planea adecuadamente y el auditor que ejecuta el trabajo le servirá como base para la planeación y supervisión y para el ayudante como guía de ejecución de trabajo.

Cuando se decide confiar en los controles internos para uno o más errores potenciales se debe también decidir si es probable que el tiempo y el trabajo de probar los controles aparentemente confiables sería más eficiente que efectuar procedimientos de auditoría sustantivos, tomando en consideración la reducción de las pruebas si se confía en los controles internos. Cuando se encuentre que los controles no son confiables no se tendrán bases para reducir los procedimientos de auditoría sustantivos y no se podrá determinar la probabilidad de que haya errores en los estados financieros, basados en las pruebas de controles.

Una vez desarrollado el programa de auditoría debe, donde fuere aplicable hacerse referencia cruzada de los pasos del mismo, con la evidencia documental del auditor a través de las técnicas para el estudio y evaluación del control interno como los cuestionarios, diagramas de flujo o descriptivos y por lo tanto debe reconsiderarse la extensión, naturaleza y oportunidad de las pruebas sustantivas.

#### 1.4.- IMPORTANCIA.

El control interno es la parte esencial para llevar a cabo la revisión de auditoría y es fundamental para todas las empresas. La empresa utiliza controles internos para lograr los objetivos que son, el salvaguardar sus activos, confiabilidad y exactitud en la información, lograr la eficiencia operacional y mantener la adhesión a las políticas establecidas.

Al llevar a cabo una evaluación de control interno, se tendrá que verificar una serie de funciones que en conjunto forman un ciclo de transacciones, cada ciclo de transacción, tiene un principio y un fin que será los saldos finales en los estados financieros.

Es por ello que radica la importancia de la descripción del control interno en ciclo de transacciones que fueron mencionados con anterioridad, para detectar los errores potenciales y la importancia relativa de cada ciclo que servirá de base para poder determinar la confiabilidad de los controles y el alcance que se dará a las pruebas de auditoría que será una base para la elaboración del programa de auditoría.

### III.- LOS DIAGRAMAS DE FLUJO COMO HERRAMIENTA FUNDAMENTAL PARA EL ESTUDIO Y EVALUACION DE CONTROL INTERNO.

#### III.1.- OBJETIVOS

En la actualidad el empleo de diagramas de flujo es de mucha importancia y utilidad en el campo de los negocios como en la actividad de la auditoría, utilizando principalmente para la descripción de los sistemas de control interno y/o contables de los negocios.

Con base a lo anterior el objetivo de un diagrama de flujo es el presentar una descripción completa en forma concisa de un sistema contable, y/o de las operaciones así se presentará una forma más clara y fácil de identificar los controles con los que cuente la empresa, esta descripción ayudará lo suficiente para poder estudiar y evaluar el control interno para poder aplicar las pruebas de auditoría como se mencionó en el capítulo anterior.

Los sistemas contables son muy variados. De acuerdo a la magnitud de operaciones que tenga la empresa se requiere el diseño de sistemas capaces de procesar enormes cantidades de diversos tipos de operaciones; para el registro de las transacciones, pueden utilizarse computadores altamente desarrollados con sistemas diseñados no sólo para producir saldos de mayor que sirven para preparar estados financieros, sino también para producir información administrativa y de las operaciones en los términos no contables. De acuerdo a los tipos de sistemas utilizados ya sea normal o computarizados, los diagramas de flujo son aplicables.

#### III.2.- PROCEDIMIENTOS

De acuerdo con el objetivo de diagramas de flujo para que la evaluación sea efectiva, se debe asegurar de que los diagramas de flujo, representen

tan de hecho, el sistema que se encuentra realmente operando.

Consecuentemente se debe efectuar ciertos procedimientos para cerciorarse de que los diagramas representen el sistema de la empresa.

Estos procedimientos se van aplicar en la verificación de la descripción de los sistemas, así se documentará dicha verificación en un diagrama de flujo.

La documentación de la verificación de la descripción de los sistemas se anota en el área asignada para tal efecto en la parte inferior del diagrama. Esta área se encuentra subdividida en cinco secciones:

- a) Índice de Registros.
- b) Verificación del flujo de la transacción.
- c) Archivos temporales.
- d) Archivos permanentes.
- e) Otros procedimientos.

a) Índice de registros.

El índice de registro indica la presencia y localización de todos los libros, registros, archivos permanentes y archivos temporales que aparecen en el diagrama de flujo, es conveniente referenciar los libros y archivos con letras y números ya sea abajo o enseguida de la partida a la que refiere, una vez que se han referenciado todos los archivos, libros etc; las letras y números se bajan hasta los dos renglones asignados al pie del diagrama los cuales se denominan "Índices de Registros".

El primer renglón se utilizará para distintos libros, registros, archivos permanentes. De igual forma el segundo renglón muestra la localización de todos los archivos temporales. Así resulta más fácil localizar en el diagrama los libros, registros y archivos temporales y permanentes.

b) Verificación de flujo de transacción.

Implica en seleccionar al azar un número reducido de transacciones - (de una a cinco) y seguir su flujo a través del sistema para determinar si el sistema descrito en el diagrama de flujo es el que se encuentra operando

El fin de este procedimiento es asegurar que los diagramas de flujo - sean una descripción razonablemente exacta del sistema, según se ha dicho que esta operando. El diagrama no proporcionará ni se pretende proporcione información contable con respecto al sistema que está funcionando.

Se puede dar seguimiento a las transacciones desde su inicio hasta su fin o viceversa o indicando que parte de la transacción se verificó.

c) Archivos Temporales.

Los procedimientos efectuados en relación con los archivos temporales también se documentan en la parte inferior de los diagramas de flujo.

Esta documentación debe incluir los archivos temporales examinados - (referenciados por letra) y una breve descripción del trabajo efectuado.

Por ejemplo, se pueden revisar los archivos temporales para:

- a) Asegurarse de que el diagrama de flujo representa con exactitud la forma en que se están procesando los archivos temporales.
- b) Determinar si los archivos temporales están razonablemente actualizados.
- c) Ver si existen partidas irregulares que se estén acumulando en ellos.
- d) Determinar si hay indicios de que haya acceso no utilizando a los archivos temporales.

d) Archivos Permanentes.

Esta documentación debe incluir los archivos examinados y una breve descripción del trabajo realizado y se revisarán los archivos para:

- a) Determinar si los libros y registros se actualizan.
- b) Evidencia de partidas que fueron procesadas.
- c) Determinar si hay indicios de que haya acceso no autorizado a los archivos, registros y activos físicos.

e) Otros Procedimientos.

En esta sección se va a documentar cualquier otro procedimiento de revisión que se considere necesario; va a ser la verificación de procedimientos alternativos a los que se hace referencia en las notas del diagrama de flujo, éstas notas van en la parte inferior del diagrama de flujo.

Por lo tanto las descripciones de los sistemas se verifican efectuando "seguimientos" de las transacciones, el único objetivo de los seguimientos de las transacciones es la verificación de las descripciones de los sistemas, no son procedimientos de cumplimiento y no proporcionarán información confiable sobre la efectividad de los controles internos.

III.3.- CLASIFICACION Y USO ADECUADO.

(1) Según Miguel Duhalt Krauss en su libro "Los manuales de procedimientos en las oficinas públicas", se clasifican como sigue:

- a) Por su forma pueden ser:
  - Verticales.- en el que el flujo a la secuencia de las operaciones va de arriba hacia abajo.

(1) Duhalt Krauss M. "Los manuales de procedimientos en las oficinas públicas". México, UNAM. 1967.

- Horizontales.- en el que el flujo a la secuencia de las operaciones va de izquierda a derecha.
- Panorámico.- en el que se representa el proceso entero que puede ser apreciado de una sola mirada.
- Arquitectónico.- que describe el itinerario o ruta de una forma o persona, sobre el plano arquitectónico del área de trabajo.

b) Por su propósito puede ser:

- De forma.- presentan la secuencia de cada una de las operaciones o pasos por los que atraviesa una forma en sus diferentes copias a través de los diversos puestos y departamentos, desde que se origina, hasta que se archiva.

Se usa el formato horizontal.

- De labores.- (¿qué se hace?).

Estos son diagramas abreviados del proceso que sólo presentan las operaciones que se efectúan en cada una de las actividades o labores en que se descompone un procedimiento y el puesto o departamento que los ejecuta.

Se usa el formato vertical.

- De método.- (¿cómo se hace?).

Son útiles para fines de adiestramiento y presentan además la manera de realizar cada operación del procedimiento, dentro de la secuencia establecida y la persona que debe realizarla.

Se usa el formato vertical.

- Analítico.- (¿para qué se hace?).

Presenta no sólo cada una de las operaciones del procedimiento dentro de la secuencia establecida de la persona que las realiza sino que se analizan cada una de las operaciones dentro del procedimiento y cuando el dato es importante, consigna el tiempo utilizado, la distancia recorrida o alguna observación complementaria.

Se usa el formato vertical.

- De espacio.- (¿dónde se hace?).

Presenta el itinerario y la distancia que recorre una forma o una persona por las distintas operaciones del procedimiento o parte de él, señalando el espacio por el que se desplaza. cuando el dato es importante, expresa el tiempo empleado en el recorrido.

Se usa el formato arquitectónico.

- Combinado.- Presenta una combinación de dos o más de las fases anteriores.

Algunas consideraciones que son necesarias para el uso adecuado y aplicación de los diagramas de flujo que se mencionan en el "Manual de Diagrama de Flujo" de Touche Ross International son:

En cuando a dibujo:

- Es necesario no mezclar en un mismo lado el símbolo varias líneas de entrada y salida.
- Por claridad, no debe haber más de una línea de unión entre dos símbolos.
- El símbolo de decisión, es el único que puede tener dos líneas de salida.
- Las líneas de unión se deben presentar mediante líneas rec

tas y en caso necesario utilizar ángulos rectos.

- Para efectos de presentación, es recomendable que los símbolos mantengan uniformidad en su tamaño.

En cuanto a su contenido y/o uso:

- La redacción del contenido de actividad debe ser mediante frases breves y sencillas, de tal forma que su comprensión sea clara.
- La aplicación de los conceptos básicos de los diagramas de flujo a una situación real tomará tiempo y sólo llegará a dominarse mediante su uso repetido.
- La información contenida en el diagrama no debe tener detalles innecesarios ya que podría crear confusión.

Todos los diagramas requieren de cierta experiencia para su elaboración para evitar describir un sistema equivocadamente y no puede ser real, las siguientes trampas son las más comunes y formas para evitarlas:

Estos puntos son de especial importancia en las auditorías del primer año, en los que por primera vez se preparan diagramas de flujo. Para que un diagrama de flujo sea funcional debe ser claro y esté bien organizado, para su fácil entendimiento.

Los signos indicadores de un diagrama de flujo confuso son los siguientes:

- El uso inadecuado de las líneas, o sea que éstas esten cruzadas.
- Líneas sinuosas largas que van de un lado a otro del diagrama.

Esta puede eliminarse normalmente volviendo a acomodar los libros, registros, archivos, etc., y volviendo a acomodar los encabezados de las columnas.

Para poder evitar este tipo de problemas lo más aconsejable es elabo

rar un diagrama de flujo resumido para ver como se verá su distribución.

El objetivo de un diagrama de flujo resumido es presentar un panorama general o un resumen de las actividades y del flujo general de los documentos que se describen, y se prepara con anticipación, ayudará bastante al auditor en la preparación del diagrama de flujo detallado, ya que tendrá una visión más clara y amplia del sistema del ciclo que se esté revisando.

Un diagrama de flujo complicado no debe dibujarse en forma definitiva al primer intento ya que la experiencia indica que el diagrama requerirá invariablemente una amplia reorganización a medida que se cuente con más información. Toda aquella información que no sea necesaria o importante debe eliminarse del diagrama de flujo y por otra parte, no debe simplificarse en exceso hasta el grado de que no incluye información que sea necesaria para la evaluación del control interno, debido a que pueden faltar controles que no se hayan detectado y que pudieran ser clave para la elaboración de la información contable.

#### III.4.- VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE DIAGRAMA DE FLUJO

Las ventajas que ofrece el uso de diagrama de flujo en auditoría son:

- 1).- El tiempo para poder entender el sistema se reduce debido a que el diagrama de flujo muestra ampliamente la secuencia de la transacción y se visualiza gráficamente comprendiéndose con mayor rapidéz, éstas es importante debido a que el personal de auditoría se encuentra en constante rotación, será de gran ayuda ya que se familiarizará rápidamente con el sistema y los procedimientos de la empresa para poder llevar a cabo su trabajo sin necesidad de perder tiempo en volver a preguntar el sistema y/o procedimiento salvo que se deba hacer alguna

corrección al diagrama por haber sucedido algún cambio.

- 2).- Despierta interés y entusiasmo en el personal que interviene en la auditoría por el hecho de que se puede apreciar con mayor facilidad las transacciones del sistema, y analizando desde el punto de vista objetivo es la base para poder llevar a cabo nuestro enfoque de auditoría.
- 3).- El tener gráficamente el flujo de las transacciones resaltarán en forma más objetiva los puntos débiles del sistema. Para la preparación de diagramas de flujo adecuados es necesario, efectuar un estudio comprensible de las funciones contables, administrativas y de control interno, el hecho de que la información esté completa o sólo un trazo de ella es más evidente cuando está registrada en diagrama de flujo que por cualquier otro medio por ejemplo en forma narrativa. Es por esta razón y debido a la índole de la gráfica que los diagramas de flujo tienden a identificarse y resaltar con claridad los puntos débiles y las deficiencias en los sistemas contables e internos. Y ésta es una de las funciones primordiales de los diagramas de flujo para propósitos de auditoría, considerando que es suficiente por sí misma para justificar su empleo.
- 4).- Ayudará al auditor a obtener recomendaciones más valiosas y realistas para los clientes, y así como se obtienen también sirven de base para poder simientar éstas, y no podrá haber confusión o mal entendido entre el auditor y el cliente, para que se corrijan eficientemente las fallas de los sistemas contables, administrativos y de control interno.

Los diagramas de flujo son de mayor utilidad por las ventajas que ofrecen sobre las desventajas que resultan de su aplicación en la auditoría.

## DESVENTAJAS.

Como se comentó anteriormente los diagramas de flujo ofrecen muchas ventajas para su propósito en la auditoría, pero también tiene algunas desventajas como podrían ser las siguientes:

- 1).- Dificultad de preparación para algunos auditores debido a su falta de familiaridad o adiestramiento en la preparación de diagramas, quizá no produzcan diagramas de flujo nítidos o legibles dentro de un lapso razonable, esto puede constituir un serio inconveniente puesto que vendrían anular el verdadero propósito de preparar diagramas de flujo sin embargo una breve introducción y práctica subsecuente en el uso y preparación de diagramas de flujo puede ayudar a reducir al mínimo esta desventaja.
- 2).- Puede haber alguna omisión o inadvertencia de transacciones importantes como consecuencia que por lo general en la preparación de diagramas de flujo se detalla el flujo normal de la transacción en ocasiones puede llegar a pasar inadvertidas ciertas transacciones inusitadas que también son de interés para el auditor. Esto es quizá la desventaja más seria que los diagramas de flujo tienen desde el punto de vista de auditoría, aunque se pudiese corregir mediante una plática con el encargado o jefe del departamento que proporciona la información, para tener su aprobación del diagrama de flujo y si está de acuerdo con la secuencia de la transacción y el llevar a cabo una prueba efectiva de las transacciones y que esté diseñado para exponer cualquier condición inusitada que pudiera existir o que muestre alguna situación inaceptable de los procedimientos normales, sin embargo, puede existir desviaciones aceptables del procedimiento que no son prácticos para el diagrama, indicándose mejor una narración complementaria al diagrama.

### III.5.- PREPARACION DE DIAGRAMAS DE FLUJO

Para llevar a cabo una evaluación del control interno como parte de la auditoría de estados financieros o como revisión independiente se necesita contar con un buen conocimiento de la compañía o negocio que al formar parte de la documentación de auditoría, será un recurso de información para el auditor y su equipo, no necesariamente se requiere el proceso contable detallado sino más bien la naturaleza de la industria del cliente, sus productos, mercados, procesos de producción, sistemas de distribución, instalaciones, personal, financiamiento, etc.

Antes de preparar los diagramas de flujo se debe llevar a cabo el conocimiento del negocio, es necesario para las siguientes razones específicas, las cuales se deben tener presentes al obtener la información:

- a.- Para identificar condiciones que puedan indicar algún riesgo profesional.
- b.- Para identificar áreas que requieran la atención del personal con experiencia especial o que puedan ser un problema para obtener fuentes de evidencia.
- c.- Para proporcionar información para tomar una decisión sobre las descripciones requeridas de los sistemas que habrán de prepararse en la fase preliminar.  
Antes de que se preparen las descripciones de los sistemas se sabrá cuáles son las actividades del negocio para cuyo registro de berán estar diseñados los sistemas.
- d.- Que proporcione una base para una determinación de las políticas contables del cliente y la exactitud y la razonabilidad sustancial de los estados financieros.
- e.- Ayuda al auditor a comprender mejor los problemas del negocio a -

fin de que pueda proporcionar el mejor servicio posible.

Toda la información relacionada al conocimiento del negocio debe mantenerse actualizada con el fin de que esté completa y exacta dentro de los archivos de auditoría.

Las fuentes de información son importantes, ya que deben de ser seguras, completas y exactas de ahí que se recabe información de la documentación de auditoría de años anteriores, visitar las instalaciones, pláticas con la gerencia y empleados, publicaciones internas como podrían ser informes anuales, financieros intermedios y manuales de políticas.

También se tienen informes financieros a la Gerencia, presupuestos, pronósticos y actas de juntas del consejo de administración, como se puede ver existe un sin fin de fuentes para recopilar la información necesaria e importante para llevar a cabo la descripción del sistema para que posteriormente se evalúe.

Una vez que se conoce el negocio y la información relacionada, se identificarán los tipos importantes de transacciones a través de fuentes de evidencia como son:

- 1.- Sistemas de contabilidad formales.
- 2.- Otras fuentes.

Los sistemas de contabilidad formales que proporcionen evidencia de auditoría son los que se utilizarán para poder hacer descripciones de los sistemas, (por ejemplo, ventas y compras normales).

Para aquellos tipos de transacciones que no se procesan a través de sistemas formales se identificará que fuentes de evidencia se encuentran disponibles.

Esta evidencia se utilizará en la determinación de la auditabilidad y en el

diseño de procedimientos de auditoría sustantivos. Algunos ejemplos de este tipo de evidencia son la existencia de activos físicos que podrían examinarse, y los terceros de quienes podrían obtener una confirmación independiente.

El auditor debe tener mucho cuidado en el momento de obtener la información debido a que el análisis que realice será su punto de partida para poder elaborar su enfoque de auditoría y determinar el alcance de sus pruebas de auditoría, es por ello que la información quede bien documentada y aplicando una de las técnicas como son los diagramas de flujo, que sirve para describir gráficamente el sistema de control interno de la compañía de manera clara, lógica, concisa y sencilla, mostrando el movimiento de los documentos y de la información a través de las distintas áreas de responsabilidad que afectan desde su origen hasta su disposición final.

Las descripciones narrativas son un buen suplemento de los diagramas de flujo ya que ciertas actividades no pueden ser esquematizadas en diagramas, ejemplo, la descripción de los negocios de la compañía productos y mercado.

La información para la revisión del sistema normalmente se obtiene a través de entrevistas con el personal apropiado de la empresa, la documentación, como manuales de procedimiento, descripción de puestos diagramas de flujo y la información contenida en el archivo permanente; a continuación se muestran algunos aspectos importantes para llevar a cabo la recopilación de información:

I.- Planee la entrevista.

A.- A quién entrevistar.

1.- Entreviste a la persona que realiza la función.

No se apoye en información de segunda mano.

2.- Haga una cita con las personas a entrevistar y sea puntual.

B.- Contenido de la entrevista.

1.- Si existen manuales, léalos antes de la entrevista.

2.- Haga una breve lista de las áreas que quiera investigar y las preguntas que quiera hacer.

3.- No trate de ajustar a un formato preestablecido. La respuesta a una pregunta puede originar otra pregunta.

II.- Establezca el tono para la entrevista.

A.- Explique el propósito de la entrevista.

1.- Reunir información sobre el sistema para poder diseñar las pruebas de auditoría.

2.- Usted desea saber lo que en efecto ocurre, no lo que debe ocurrir.

3.- El propósito no es evaluar al entrevistado.

B.- Haga saber al entrevistado, que piensa que su trabajo es importante.

C.- No lo evalúe, ni tampoco sus ideas.

1.- Usted está ahí para aprender de él.

2.- El es el experto - respete sus ideas, no importa cual sea su posición.

III.- Técnica sobre cómo preguntar.

A.- Empiece con preguntas abiertas.

1.- Por ejemplo - ¿Cómo se manejan los pedidos de clientes en este departamento?.

2.- El ejemplo anterior resulta mejor que el preguntar ¿Revisa el crédito del cliente cuando llega un pedido?.

3.- Las ventajas de las preguntas abiertas y amplias son que obligan a que el entrevistado establezca su responsabilidad, y nos llevan a descubrir información que no se esperaba.

4.- Evite hacer preguntas que pueden ser contestadas con "si" o "no".

B.- Continúe con preguntas específicas y detalladas.

1.- Por ejemplo - ¿Por qué razones se le negaría a un cliente el crédito?.

C.- Emplee preguntas amables.

1.- Sus preguntas no deben ser en tono amenazador.

Por ejemplo, una pregunta agresiva: ¿Por qué lo hizo de esta forma?.

2.- Las preguntas deben ser petición de información, no una demanda de justificación.

Por ejemplo:

a. ¿Qué lo llevó a hacerlo así? o:

b. ¿Qué tan bien sirve el sistema a sus propósitos, y qué fallas a encontrado en él?.

D.- Esté seguro de entender lo que se le dice.

1.- Si no entiende lo que se le dijo, pida al entrevistado que lo repita.

2.- Aclare que es usted el que no ha entendido, y no que el entrevistado tiene problemas de comunicación.

3.- Comente lo que ha escuchado hasta ahora, y pida que se le corrija o complemente en aquéllo que tenga duda.

IV.- Información que usted debe obtener del entrevistado.

A.- Qué procedimientos llevan a cabo.

B.- Qué registros están bajo su control, incluyendo cualquier registro "no oficial" que él pueda haber diseñado para sus necesidades.

C.- Qué documentos procesa y qué documentos prepara.

D.- De quién recibe los documentos (y los).

E.- Qué información se registra en cada documento y cuál es la fuente de esta información.

F.- Qué métodos usa para detectar errores.

G.- Qué hace si descubre cualquier error.

H.- Cuál fué la última vez que detectó un error y cómo fue corregido.

V.- Cómo obtener la información.

A.- Tome notas durante la entrevista.

B.- Con experiencia, podría dibujar un flujograma sencillo como vaya obteniendo la información, probablemente reforzado con notas adicionales.

Es obvio que resulta menos eficiente el tomar nota de toda la descripción, y luego a partir de ella hacer el flujograma.

C.- Obtenga copias de los documentos que se manejan y examine cualquier libro o auxiliar involucrado.

Esto lo ayudará a formular preguntas adicionales que de otra manera no hubiera pensado hacer.

VI.- Otra información importante.

A.- Investigue sobre estadísticas importantes.

1.- Volumen mensual de:

a. Pedidos de venta.

b. Facturas.

c. Requisiciones de compra.

d. Cheques emitidos.

2.- Número total de clientes.

3.- Número de empleados en cada departamento.

B.- Investigue acerca del efecto de los cambios en la rutina durante

periodos de mucho y poco trabajo, y en caso de vacaciones o enfermedad.

VII.- Cierre de la entrevista.

A.- Diga al entrevistado que probablemente regresará para verificar la información que tiene, y agregar detalles.

B.- Si es posible, haga una cita para esta entrevista.

Una vez obtenida la información se elaborarán los diagramas de flujo tomando en consideración los siguientes pasos que servirán de guía para tener una mejor idea de lo que se va a realizar:

- 1).- Decidir que aspectos del sistema del cliente son importantes; o sea aquéllos que tienen importancia para la auditoría.
- 2).- Preparar diagramas resumidos para aquéllos sistemas que implica una gran cantidad de detalles.
- 3).- Preparar diagramas de flujo detallados que incluyen las fases - tanto manuales como computarizadas.
- 4).- Preparar diagramas complementarios y materiales analíticos adicionales cuando sea apropiado.
- 5).- Llevar a cabo y documentar la verificación de la descripción del sistema y modificar los diagramas según sea necesario.

Esta serie de pasos ayudarán a llevar a cabo un estudio completo del sistema.

Una vez seleccionados o identificados los procedimientos importantes se tiene la necesidad de hacer descripciones de los sistemas, estas descripciones mostrarán como se procesan las transacciones así como los controles internos que previenen, destacan o detecta, corrigen fallas o errores que pudieran repercutir posteriormente en los estados financieros, di

chas descripciones también mostrarán las fuentes de evidencia para esas transacciones.

De acuerdo a lo anterior para poder llevar a cabo la preparación de los diagramas de flujo se necesita del uso de una simbología estandarizada, para evitar un mal uso de símbolos que pudiesen alterar la secuencia de la transacción o se mal interprete al momento de leer el diagrama, de ahí la necesidad de crear una simbología bien definida para evitar confusión, esta simbología puede ser de diferentes maneras según el sistema utilizado de quien lo va a elaborar.

La simbología predefinida que a continuación se presenta es utilizada por Touche Ross International para preparar diagramas de flujo:



Documento



Preparación de Documento

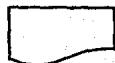


Tarjeta Perforada



Copia "Si"

(v.gr. una copia adicional que se prepara sólo en circunstancias especiales).



Documento/Reporte Producido por Computador.



Documento de Envío (transmital) (v.gr. late (batch) del usuario al departamento de PED. Contiene información control; puede ser una forma especial o una tira de máquina sumado

ra).



Flujo Físico de los Documentos o (en la fase de computador)

Flujo Secuencial de la Información.



Flujo de la Información.



Acceso al Azar a un Archivo de Computador.

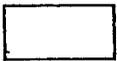


Bifurcación.

(posibilidades alternativas).



Transmisión de Información Vía Telecomunicaciones- (esto podría ser a través de líneas telefónicas, vía satélite o algún otro medio de transmisión de información).

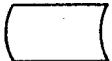


Proceso.

(Representa ya sea un programa o una serie de programas).



Archivo en Cinta Magnética.



Archivo en Disco Magnético.

Terminal de Pantallas de Video - Este tipo de terminal tiene entrada por medio de te -



clado, y la salida es por medio de una pantalla de T.V. Estas terminales se conocen - de otra forma UDV Unidades de Despliegue Visual y como TRC - Tubos de Rayos Catódicos.



Unidad de Entrada de Datos o Terminal de Solicitud de información (que no sea una Terminal de Pantalla de Video).



Terminal.

(abandona el sistema diagramado).



Archivo Permanente de Documentos.

(alfabético (A), numérico (N), o cronológico (C)).



Verificación de secuencia (v), no importante y no verificada (o), no verificada pero importante (x).



Archivo Temporal de Documentos.

(alfabético, numérico o cronológico).



Anexado



Destruído



Inicial

□

Firma



Libro Mayor o Registro Auxiliar.



Libro o Registro que no forma parte del sistema de partida doble (v.gr. Kardex que sólo registra cantidades de inventario).



Fuente de Registro en el Libro Mayor.

\*

Clave de Referencia a Notas Aclaratorias.

\* (1)

\* (2)

\* (3)

Claves de Referencia a Notas Aclaratorias - Múltiples.



Puntos de Inicio.



Transferido a, o de, otro diagrama de flujo

Cada diagrama de flujo consta de tres elementos; los departamentos o actividades cubiertas; los símbolos que representan los documentos y registros relativos a las actividades; y las líneas de flujo que muestran cómo se procesan las transacciones, según la evidencia, los documentos y registros. Para ayudar a hacerlos más claros, cada diagrama deberá titularse y numerarse claramente, e incluir una explicación de las diferentes abreviaturas empleadas.

Los diagramas de flujo normalmente deberán contener información suficiente para que sean completos por sí mismos. Sin embargo puede haber ca

sos en los que sería útil complementarlos con material adicional. Los materiales soporte incluyen descripciones narrativas que detallan asuntos - complejos, cuestionarios empleados para reunir datos, y ejemplos de los - documentos y reportes del cliente. Sin embargo, es necesario tener cuidado al respecto, ya que es muy fácil invertir demasiado tiempo en integrar y reunir papales sin que se obtengan resultados productivos.

El método para diagramar que facilita seguir la secuencia de la transacción es el de "diagramación horizontal", debido a que los documentos - que se muestran en el diagrama de flujo se representan como un flujo horizontal, entre distintos departamentos, que sigue el documento desde que - se origina hasta que se archiva en forma definitiva, sale del sistema o - se destruye.

Por lo tanto, el diagrama de flujo deberá prepararse en tal forma que pueda ser leído de izquierda a derecha a lo largo de la hoja. La creación - original de un documento, o de las actividades que dan origen a una transacción contable, se anotan normalmente a la izquierda de la hoja, en tanto que la actividad final (por ejemplo, el registro en el libro mayor) - normalmente se encuentra en el lado derecho de la misma. Cuando un documento es enviado de un departamento a otro, se representan como una línea continua entre los departamentos, volviéndose a dibujar generalmente el - documento transferido cuando éste vuelve a entrar a un nuevo departamento en el que tiene lugar alguna actividad. El diagrama de flujo siempre deberá indicar el lugar en el que se archivan los documentos cuales son los libros y registros que se emplean para registrar los documentos, y los - controles ( por ejemplo, aprobaciones, autorizaciones, división de funciones, etc).

Los departamentos o los empleados que realizan funciones específicas se representan mediante columnas verticales a lo largo de la hoja, las líne

neas que indican las divisiones de las columnas se dibujan únicamente en la parte superior del diagrama y no deben extenderse dentro del diagrama mismo, ya que interferirán con las líneas que representan los flujos de la información o de los documentos.

El grado de subdivisión que se requiere en cualquier diagrama de flujo es una cuestión de juicio. El criterio a emplearse para decidir el número de columnas a utilizarse es el grado de diferenciación entre las distintas funciones que se realizan.

Por ejemplo; si 40 empleados realizan la misma función en el Departamento de Cuentas por Pagar, no será necesario poner una columna diferente para cada empleado. Por otra parte, si el Departamento de Cuentas por Pagar incluye un grupo que controla la información, entonces sus actividades (por ejemplo, la comparación de los datos que entran y los que salen) constituirían una columna por separado en el diagrama.

El número requerido de columnas normalmente varía de acuerdo con el tamaño de la compañía. En una compañía pequeña, un individuo puede ser una columna, en tanto que una compañía más grande, un departamento puede dividirse en distintas funciones y cada una de ellas puede ser una columna.

Es aspecto principal que debe tener en mente al decidir sobre el número de columnas a emplearse, es la importancia de la segregación de funciones desde un punto de vista de control interno.

Si es importante el separar los procedimientos, deberá asignarse una columna para cada uno de ellos en el diagrama.

Una regla básica a seguir al preparar diagramas de flujo es que toda la documentación que se representa debe terminar ya sea:

- a) En un archivo permanente;
- b) En una terminal (abandona el sistema diagramado; por ejemplo, es enviado al cliente):

- c) Transfiriéndose a otro diagrama; o
- d) Destruyéndose.

Y para poder entenderse mejor, en el capítulo IV, se presenta un caso práctico.

### III.6.- PROCESO DE EVALUACION.

Como se comentó anteriormente con la descripción de los sistemas se identificarán los controles internos existentes durante la evaluación preliminar, ya que se basa en los controles tal como se cree que están funcionando. Como resultado de la evaluación se harán suposiciones sobre la confiabilidad de la información contable procesada por los sistemas y será necesario probar la evaluación a fin de determinar si de hecho los controles han estado funcionando durante el período tal como se habían establecido.

Los siguientes pasos constituyen el proceso que se requiere para la evaluación del control interno:

- a) Identificar los errores potenciales que podrían ocurrir en las transacciones que se están procesando.
- b) Analizar las descripciones de los sistemas para identificar los controles que deberían prevenir o detectar tales errores.
- c) Evaluar la confiabilidad aparente de los controles para la prevención o detección y corrección oportunas de los errores potenciales
- d) Identificar los errores potenciales que se considera que no se controlan adecuadamente.

#### a) Identificación de Errores Potenciales

El primer paso en el proceso de evaluación es identificar los errores potenciales que podrían ocurrir en las transacciones que están siendo pro

cesadas en cada sistema, se debe tener cuidado de no caer en el error de no tomar en cuenta alguna operación por insignificante que sea que pudiese tener algún efecto en una cuenta de balance y que llegase a alterar a los estados financieros. Se tienen siete tipos generales de errores potenciales que pueden utilizarse para éste propósito:

- a).- Transacciones registradas que no son válidas.
- b).- Transacciones no registradas.
- c).- Transacciones no autorizadas apropiadamente.
- d).- Transacciones valuadas incorrectamente.
- e).- Transacciones clasificadas incorrectamente.
- f).- Transacciones registradas en el período incorrecto.
- g).- Transacciones asentadas y/o resumidas en forma incorrecta.

#### b) Identificar la Existencia de Controles

Es conveniente que el auditor tenga un conocimiento definido de lo que es cada uno de los tipos de controles que puedan existir dentro del sistema descrito y considerado conveniente dar una breve explicación de dos tipos de controles más importantes:

- a) Los Preventivos.
- b) Los Detectivos.

Como se había mencionado anteriormente que dentro de los sistemas existen controles internos que previenen y corrigen los errores potenciales, o sea que un:

Control Preventivo.- Es un control diseñado para prevenir que ocurran errores, son útiles si operan en forma efectiva debido a que evitan el costo de corregir errores, normalmente existen en un sistema independiente del volumen de transacciones.

Los controles preventivos incluirán la división de funciones dentro -

de un sistema de contabilidad tal como la separación de las funciones de registro, funciones de custodia y la separación de las funciones de autorización de las funciones de ejecución.

Control Detectivo.- El objetivo de los controles detectivos es detectar y corregir los errores que han ocurrido aún cuando los controles detectivos representan un costo adicional debido a que la transacción ya ha sido procesada cuando el control se ejecuta, no obstante son muy útiles - ya que proporcionan una medida de la confiabilidad de los controles preventivos.

Sin embargo, es más importante el hecho de que tales son necesarios - debido a que ciertos tipos de errores no pueden controlarse en forma preventiva de una manera que resulte efectiva desde el punto de vista de su cobro.

Los controles detectivos son verificaciones de la confiabilidad de los controles preventivos y normalmente se ejercen sobre la información producida por el sistema de contabilidad, algunos ejemplos de controles detectivos a nivel de sistemas serían las investigaciones de las cuentas por cobrar vencidas y de las cuentas de variaciones de costos, y la conciliación de las cuentas bancarias.

La mayoría de los controles a nivel corporativo son de naturaleza de tectiva; Por ejemplo, aún cuando la revisión que efectúa la gerencia de los estados financieros mensuales normalmente se efectuará el análisis de las variaciones con respecto al presupuesto y a la identificación de la acción correctiva necesaria, la investigación de las variaciones con respecto al presupuesto, también deberá detectar errores importantes en los resultados registrados.

c) Evaluar la confiabilidad aparente de los controles para la prevención y detección de los errores potenciales.

En este momento deberá ser posible evaluar la probabilidad de que ocurran errores potenciales y no sean prevenidos o detectados por los controles y por lo tanto permanezcan sin corregir.

La evaluación sólo puede hacerse en términos de la confiabilidad aparente de los controles, ya que sería necesario efectuar pruebas de fase preliminar para finalizar la evaluación y permitir determinar la probabilidad de que haya errores en los estados financieros.

Es conveniente expresar la evaluación de la confiabilidad aparente de los controles de acuerdo con la siguiente clasificación:

- a).- ALTA - Cuando los controles internos son aparentemente confiables y no se esperan que subsistan errores en los registros de las transacciones.
- b).- MODERADA - Cuando los controles internos son aparentemente confiables y, aún cuando se esperen algunos errores, no se espera que originen un error importante en los estados financieros.
- c).- BAJA - Cuando los controles internos son aparentemente no confiables y se esperan muchos errores.

La evaluación anterior se utilizará como base para planear el enfoque de auditoría, es importante recordar que esta evaluación se hace para cada tipo de error potencial, por lo que es posible tener:

- Una mezcla de evaluaciones dentro de cualquier sistema.
- Incluyen en la evaluación, no es necesario darles mayor consideración para efectos de auditoría.

d) tipos de errores considerados que no se controlan adecuadamente.

Puede parecer que ciertos tipos de errores no son controlados al rastrear los a través de las descripciones de los sistemas, o puede haber algunos con tro les que se consideran inadecuados para efectos de confiar en ellos. El - que no existan controles específicos no significa que realmente estén ocu - rriendo errores: significa que no existe evidencia disponible sobre los con tro les para soportar el argumento de que la información es confiable. En ta - les circunstancias, debe obtenerse evidencia sustantiva sobre la exactitud - de la información misma, ya sea examinando los detalles de las transacciones para detectar errores monetarios en la fase preliminar o examinando detalles de los saldos de las cuentas en la fase final.

Implicación de una Evaluación Incorrecta del Control Interno.

La implicación de una evaluación incorrecta del control interno es que se podría diseñar un enfoque de auditoría inapropiado que originaría que se - efectuase significativamente más trabajo del necesario. Esto se debe a que:

- a. Si se evalúa que el control interno es bueno cuando, de hecho, es - malo, es probable que se pierda tiempo en diseñar y efectuar prue - bas de los controles que en última instancia demuestran no ser sa - tisfactorios.
- b. Si se evalúa que el control interno es malo cuando, de hecho, es - bueno se optaría por ampliar las pruebas sustantivas siendo que al probar los controles podría haber sido un enfoque más eficiente.

Deberá apreciarse, por lo tanto, que la evaluación del control interno es una parte crítica del proceso de auditoría y que debe llevarse a cabo por un miembro del equipo de auditoría que posea la experiencia adecuada.

## LIMITACIONES SOBRE LA EFECTIVIDAD DE LOS CONTROLES INTERNOS

Aún cuando no deberá subestimarse la importancia de los buenos controles internos, debe reconocerse que siempre habrá ciertas limitaciones potenciales sobre su efectividad.

Las principales limitaciones son:

- a. Los controles normalmente proporcionan una seguridad razonable más que absoluta de que lograrán sus objetivos.  
Esto se debe principalmente a que el costo de un control interno no deberá exceder a los beneficios que se espera se derivan de él. Por lo tanto, raras veces existirán controles que puedan "garantizar" que todos los errores serán prevenidos o detectados y corregidos.
- b. Existe el riesgo de que los controles puedan llegar a ser inadecuados debido a cambios en las circunstancias.
- c. La efectividad de los controles depende en última instancia de las personas que los ejecuta. La evaluación de los controles internos requerirá que se hagan ciertas suposiciones sobre el comportamiento de las personas en el sistema - por ejemplo, que:
  - 1) La amenaza de ser descubierta de inmediato disuadirá a una persona de cometer un fraude.
  - 2) Las personas reportarán las irregularidades de las que se percate.
  - 3) La probabilidad de colusión es baja, debido a que las posibles consecuencias de ser rechazadas en un intento de proponer actividades fraudulentas disuadirán a las personas de hacerlo.
  - 4) Las relaciones personales dentro de la organización no influirán sobre, o estarán en conflicto con, las relaciones "formales" establecidas por la organización.
  - 5) Las personas realizarán únicamente aquéllas funciones requeridas por la estructura organizacional.

- 6) La existencia de evidencia documental de que una acción ha tenido lugar, implica que la acción realmente ha sido efectuada.
- 7) Los empleados tienen el entrenamiento, experiencia, tiempo y motivación suficiente para llevar a cabo sus funciones en forma eficiente.

En cualquier evaluación del control interno, nunca se puede ignorar la posibilidad de que las suposiciones anteriores no sean válidas. Si durante el curso de una auditoría, se tiene alguna razón para considerar que alguna de estas suposiciones no es válida, se volverá a evaluar la efectividad del control correspondiente.

- d. Cualesquiera de los controles diseñados para asegurar la ejecución y el registro de las transacciones serán inefectivos contra los errores o irregularidades cometidas por la gerencia. Debido a la autoridad que tiene para establecer controles, la gerencia normalmente pueda contravenirlos.

La implicación de las limitaciones anteriores sobre la efectividad de los controles internos es que para efectos de la auditoría, no es posible confiar por completo en los controles internos hasta el grado de excluir todos los demás procedimientos de auditoría.

#### IV.- APLICACION DE LA METODOLOGIA EN EL AREA DE INGRESOS

Para una mejor comprensión de lo que es la metodología para el estudio y evaluación de control interno por ciclos de transacciones a través de diagramas de flujo, se describirá el ciclo de Ventas, Cuentas por Cobrar e Ingresos de "Esperi, S.A.", Distribuidora Ferretera con Ventas Nacionales, presentándose a continuación la descripción del sistema en forma narrativa y posteriormente en Diagramas de Flujo, para su evaluación.

##### "ESPERI, S.A."

#### Pedidos.

En el departamento de Ventas se reciben los pedidos para elaborar cotizaciones ya sea por vía telefónica en original y dos copias, (rosa, amarilla), la original y copia rosa se le dá al cliente y la copia amarilla se guarda en un archivo cronológico y también se recibe vía promotor en original y tres copias, una copia se archiva en un consecutivo y la original con 2 copias se mandan al cliente vía promotor, estas cotizaciones se efectúan en base a lista de precios en vigor. Una vez que el cliente nos confirma la cotización vía telefónica y se elabora el pedido interno en original y tres copias (verde, rosa, amarilla), tomando los datos de la cotización archivada y pidiendo autorización del departamento de crédito y cobranzas, una vez autorizado se tienen dos alternativas, una donde el coordinador dice si el pedido se surte en su totalidad o se puede surtir parcialmente, cuando se toma cualquiera de las dos alternativas se elabora la remisión correspondiente en original y dos copias (rosa y amarilla) prefoleadas y recabando la firma de autorización del departamento de Crédito y Cobranzas y se manda al departamento de embarque y se anexa al pedido interno rosa.

#### Embarque.

Una vez que se elaboró el pedido interno en original y tres copias, se -

mandan al almacén para que se surtan los materiales, si se tiene que surtir en su totalidad se manda la copia rosa del pedido interno junto con la tarjeta de mercancía existente para que se surta en su totalidad y se archiva consecutivamente, cuando se surta parcialmente por no haber existencia se manda pedido interno original y copia verde al departamento de compras para surtir faltantes y la copia amarilla del pedido interno se archiva permanentemente en un consecutivo numérico cuando se manda parcialmente la mercancía se envía la tarjeta de mercancía existente con la copia rosa del pedido interno, y se solicita autorización del departamento de crédito y cobranzas para que posteriormente se anexe a la remisión original y remisión copia rosa para mandarlo al cliente vía transporte, cuando se envía a provincia se le anexa a la remisión original el talón de embarque como soporte de que el cliente recibió su mercancía (firma), la remisión original firmada y sellada regresa al departamento de compras para que calcule importes y la manda al departamento de ventas (facturista).

#### Facturación y Cobros.

Se elabora la factura correspondiente en original y siete copias (azul, rosa, amarilla, verde y tres blancas), una vez elaboradas se anexan a la remisión original y se regresan al departamento de compras, donde se archiva permanentemente en un consecutivo numérico una factura copia blanca, otra factura copia blanca la manda al departamento de ventas para que se archive en un consecutivo numérico, la remisión original, la factura original y copias se utilizan para actualizar el control de facturas y posteriormente se mandan al departamento de crédito y cobranzas y pagos donde la factura copia rosa se manda al departamento de contabilidad para actualizar el libro de ventas y se envía al almacén para su codificación y se archiva temporalmente en un consecutivo numérico y cada mes se manda a SPER quien se encarga del -

mandan al almacén para que se surtan los materiales, si se tiene que surtir en su totalidad se manda la copia rosa del pedido interno junto con la tarjeta de mercancía existente para que se surta en su totalidad y se archiva consecutivamente, cuando se surta parcialmente por no haber existencia se manda pedido interno original y copia verde al departamento de compras para surtir faltantes y la copia amarilla del pedido interno se archiva permanentemente en un consecutivo numérico cuando se manda parcialmente la mercancía se envía la tarjeta de mercancía existente con la copia rosa del pedido interno, y se solicita autorización del departamento de crédito y cobranzas para que posteriormente se anexe a la remisión original y remisión copia rosa para mandarlo al cliente vía transporte, cuando se envía a provincia se le anexa a la remisión original el talón de embarque como soporte de que el cliente recibió su mercancía (firma), la remisión original firmada y sellada regresa al departamento de compras para que calcule importes y la manda al departamento de ventas (facturista).

#### Facturación y Cobros.

Se elabora la factura correspondiente en original y siete copias (azul, rosa, amarilla, verde y tres blancas), una vez elaboradas se anexan a la remisión original y se regresan al departamento de compras, donde se archiva permanentemente en un consecutivo numérico una factura copia blanca, otra factura copia blanca la manda al departamento de ventas para que se archive en un consecutivo numérico, la remisión original, la factura original y copias se utilizan para actualizar el control de facturas y posteriormente se mandan al departamento de crédito y cobranzas y pagos donde la factura copia rosa se manda al departamento de contabilidad para actualizar el libro de ventas y se envía al almacén para su codificación y se archiva temporalmente en un consecutivo numérico y cada mes se manda a SPER quien se encarga del -

procesamiento electrónico de datos (PED). La factura copia amarilla se archiva permanentemente en un consecutivo fiscal numérico la remisión original, factura original y copias verde y blanca se mandan al cliente, el cual nos regresa el contra-recibo original para archivarlo temporalmente en el expediente del cliente, la factura copia azul se archiva temporalmente hasta que se reciba el contra-recibo original, y se manda al expediente del cliente. Y una vez que ha pasado el tiempo de la política de cobro se programa para presentar al cabo dicha ( s ) factura ( s ).

Se elabora reporte diario de actividades del cobrador anexando la factura copia azul y se archivan consecutivamente y el contra-recibo original se lo lleva el cobrador.

#### Entradas de efectivo, Contabilización y Captura por PED.

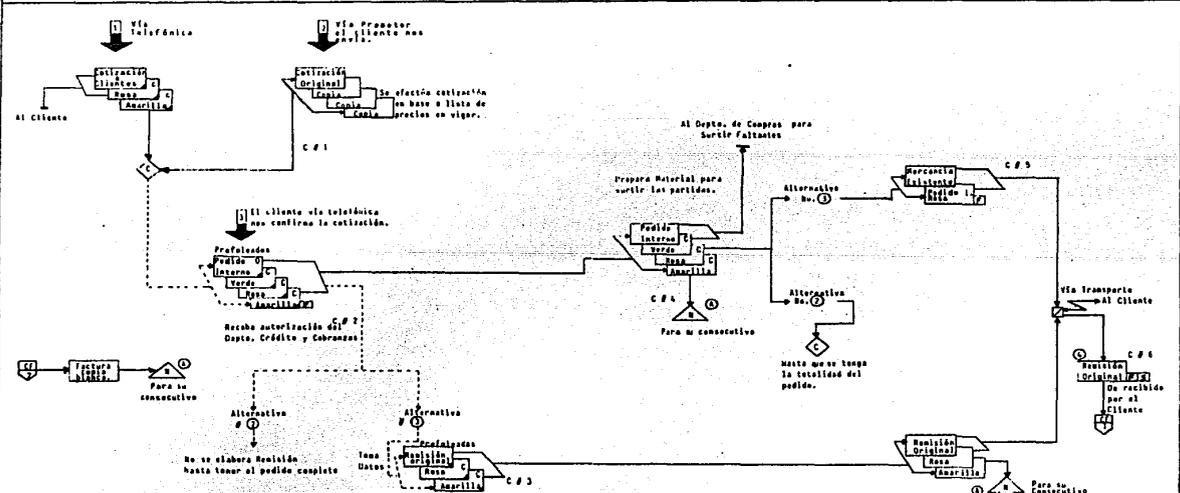
Al final del día todos los cobradores entregan los cheques y se comparan contra el reporte diario de actividades y factura copia azul que se toma del archivo consecutivo del reporte diario se toman los datos para elaborar la ficha de depósito original y copia y se le anexa al cheque para su depósito en el banco. Con la ficha de depósito (copia) sellada del banco se va a elaborar el informe de cobranza en original y copia, las cuales se anexan a la factura copia azul y se manda al departamento de contabilidad para elaborar las pólizas de ingreso en original, la póliza original se manda a PED para su contabilización y la póliza de ingreso se anexa a la ficha de depósito el informe de cobranza y facturas copia azul y se archivan temporal y numéricamente para dar número a la póliza y se recolectan todas las del mes y posteriormente se archivan permanentemente en número consecutivo en carpeta mensual de póliza de ingresos.

SPER quien es encargado de PED envía el listado de validación con las facturas copia rosa y la póliza de ingreso original para cotejar su correcta captura -

de datos, en caso de errores se regresa para emitir un nuevo listado de validación.

Por vía telefónica o permanentemente le indican a PED a que proceda a emitir los listados.

También PED emite listados por antigüedad de saldos, listado de póliza de ingreso los cuales se archivan permanentemente en orden consecutivo y los archiva, las facturas copia rosa y póliza de ingreso original en un consecutivo numérico permanentemente.



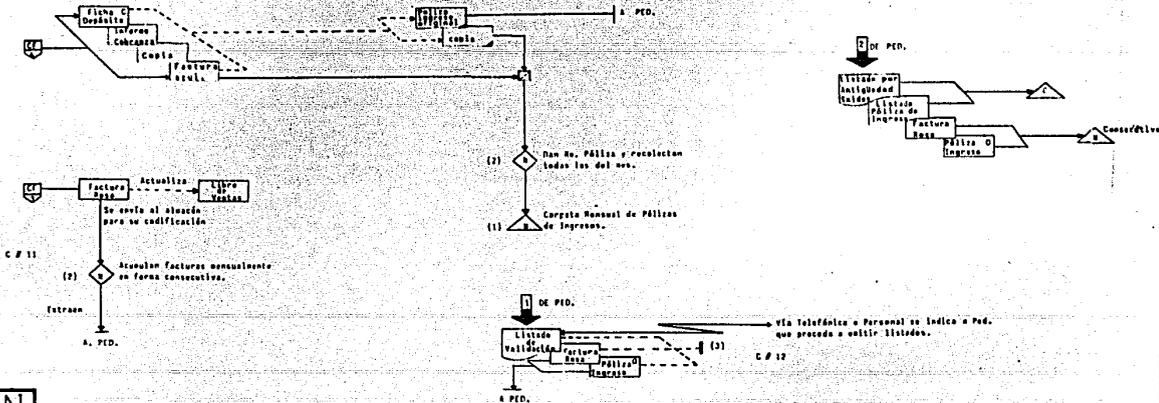
- |  |  |   |
|--|--|---|
| <p>1 A cada se elabora la cotización y a veces no, sólo clientes especiales como Gobierno.</p> <p>2 Si el coordinador indica que el pedido se surte en su totalidad.</p> | <p>3 Si el Coordinador indica surtir parcialmente el pedido el Departamento de Embarques programa su ruta.</p> <p>4 Cuando se envía a provincia se le anexa a la revisión original el talón de embarque como soporte de que el cliente recibió la mercancía.</p> | <p>5 Verificar el consecutivo de facturas en 2 meses.<br/>En los 3 departamentos.</p> |
|--|--|---|

VA

ARCHIVOS PERMANENTES



C O N T A B I L I D A D



CN

ARCHIVOS PERMANENTES	ARCHIVOS TEMPORALES	OTROS PROCEDIMIENTOS
( 1 ) Verifique el consecutivo numérico de las pólizas por 2 meses al año.	( 2 ) Verificar la numeración consecutiva de las pólizas que se encuentran en el Departamento al momento.	( 3 ) Cotejar para ver su correcta escritura, cuando existen errores ya que Facturas y/o Pólizas de Ingreso mal escritas se regresan a PED. quien emite un nuevo listado de validación.

MATRIZ DE CONTROLES Y ERRORES POTENCIALES PAPA LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

		E R R O R E S P O T E N C I A L E S													
DIA	FECHA	VIAS. REGIS-TRADAS PERIODICAMENTE NO EMPACADAS	HECHURRAS PERIODICAMENTE NO EMPACADAS	VIAS. FACTURADAS NO REGISTRADAS.	VIAS. REGIS-TRADAS POR UN IMPORTE INCORRECTO	VIAS. FACTURADAS PERIODICAMENTE INCORRECTAMENTE.	VIAS. O HECHURRAS A UN CLIENTE RIESGOSO.	VIAS. CLASIFICADAS INCORRECTAMENTE.	VIAS. REGISTRADAS EN PERIODO INCORRECTO.	VIAS. DIVERSAS REGISTRADAS APROPIADAMENTE.	INGRESOS EN EFECTIVO NO REGISTRADOS O DEPOSITADOS.	INGRESOS EN EFECTIVO NO REGISTRADOS.	INGRESOS EN EFECTIVO PERIODICAMENTE REGISTRADOS.	INGRESOS EN EFECTIVO PERIODICAMENTE REGISTRADOS.	INGRESOS EN EFECTIVO PERIODICAMENTE REGISTRADOS.
VA	041	<p><b>DEPARTAMENTO DE VENTAS</b></p> <p>Por medio de vía telefónica o promotor el cliente solicita cotización la cual se efectúa en base a la lista de precios en vigor y se genera un presupuesto original en espera de su autorización y se manda una copia al archivo cronológico.</p>													
					P	P									
VII	042	<p>Una vez confirmada la cotización por el cliente vía telefónica se toman datos del archivo temporal cronológico y se elabora el pedido interno con original y copia (verde, rosa, amarilla) recabando la firma de autorización del cliente, de crédito y cobranzas y posteriormente se manda original y copia (verde, rosa, amarilla) al Depto. de almacén con indicación de cómo seguir el pedido si manda completo o por separado.</p>													
							P	P	P						

CONTROL  
P = PREVENTIVO  
D = DETECTIVO



MATRIZ DE CONTROLES Y ERRORES POTENCIALES PARA LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

ERRORES POTENCIALES

VIAS. REGIS-TRADAS PERO MERCANCIAS NO EMBARCADAS	MERCANCIAS EMBARCADAS PERO NO REGISTRADAS.	VIAS. FACTURADAS PERO NO REGISTRADAS.	VIAS. REGISTRADAS PERO UN IMPORTE INCORRECTO	VIAS. FACTURADAS PERO COSTEADAS INCORRECTAMENTE.	VIAS. O MERCANCIAS EMBARCADAS A RIESGOSO.	VIAS. CLASIFICADAS INCORRECTAMENTE.	VIAS. REGISTRADAS EN PERIODO INCORRECTO.	VIAS. DIVERSAS NO REGISTRADAS PROPIAMENTE.	INGRESOS EN EFECTIVO REGISTRADOS PERO NO DEPOSITADOS.	INGRESOS EN EFECTIVO NO REGISTRADOS O NO DEPOSITADOS.	INGRESOS EN EFECTIVO DEPOSITADOS PERO NO REGISTRADOS.	INGRESOS EN EFECTIVO REGISTRADOS POR UN IMPORTE INCORRECTO.	INGRESOS EN EFECTIVO REGISTRADOS EN UNA CUENTA INCORRECTA.	INGRESOS EN EFECTIVO REGISTRADOS EN EL PERIODO INCORRECTO.
--	--	---------------------------------------	--	--	---	-------------------------------------	--	--	---	---	---	---	--	--

OTIA  
EQUI  
MA:  
FO.  
CON  
TRIL

coordinador de compras para su cálculo de importes.

P P P P

COMPRAS (COORDINADOR)

El coordinador de compras recibe la remisión original calculada de los importes, si son correctos las envía a facturar al depto. de ventas.

DEPARTAMENTO VENTAS

( FACTURISTA )

El facturista toma los datos de la remisión original y elabora factura original y copias (azul, rosa, amarilla, verde y tres blancas), las cuales anexa a la remisión original y las manda al coordinador de compras.

P P P P P

Una vez recibida la factura y copia con la remisión original (por el coordinador de compras) verifica los cálculos de los importes de la factura original y archiva en

CONTROL  
P = PREVENTIVO  
D = DETECTIVO



MATRIZ DE CONTROLES Y ERRORES POTENCIALES PARA LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

ERRORES POTENCIALES

DIAS MA.	TEL. CEN TRET	VIAS. REGIS TRADAS PERI MERCANTIS- NO EMBARCA DAS	MERCANTIS E BARCAS PERO NO MERCANTIS- FACTURADAS.	VIAS. FACI TURADAS PE RO COSTA- DAS TIEN PRECTIPEN TE.	VIAS. OI CANCIA EN BARCAS A UN CLIENTE RIESGOSO.	VIAS. CLA SIFICADAS INCORREC TAMENTE.	VIAS. REGIS TRADAS EN PERIODO IN CORRECTO.	VIAS. DI VERSAS NO REGISTRA DAS APRO PIADAMENTE.	INGRESOS EN EFEC TIVO RE GISTRADOS PERO NO DEPOSITA DOS.	INGRESOS EN EFEC TIVO NO REGISTRA DOS O NO DEPOSITA DOS.	INGRESOS EN EFEC TIVO DE POSITADOS PERO NO REGISTRA DOS.	INGRESOS EN EFEC TIVO RE GISTRA DOS POR EN UNA INCO RECTA. INE CIBIDA.	INGRESOS EN EFEC TIVO ACRE DITADOS = EN EL PE RIODO INE CORRECTO.
-------------	---------------------	---	---	---	--	--	---	--	--	--	--	--	---

un consecutivo número la factura copia blanca y manda al depto. de -  
vias. otra factura copia blanca para archivarla en su consecutivo núm -  
rico va a actualizar su control de facturas con la remisión y factura -  
original copia (Azul), ro -  
sa, amarilla, verde y -  
blanca las cuales manda al depto. de crédito y cobranzas. De las -  
cuales la remisión original y factura original y factura copia verde y -  
blanca se envían al -  
cliente para su remisión obteniendo el contra-re -  
cibo original que manda junto con la factura copia azul que pasa por el control interno de cobranza al expediente de cada cliente que posteriormente se dará al cobrador, se la factura copia rosa, se manda al depto. de contabilidad y la factura copia

MATRIZ DE CONTROLES Y ERRORES POTENCIALES PARA LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

ERRORES POTENCIALES

VIAS, REGIS- TRADAS PERI- MERCANCIAS- NO EMBARCA- DAS	MERCANCIAS EMBARCADAS PERO NO FACTURADAS.	VIAS. FACTU- RAS PERO NO REGISTRA- DAS.	VIAS. REGIS- TRADAS PERO UN INVENTE- INCORRECTO.	VIAS. FAC- TURADAS PE- RO CUSTODI- ADAS PERO RECTA/EN- TE.	VIAS. OTRA CATEGORIA BARCOS A UN CLIENTE RIESGOSO.	VIAS. OTRA CATEGORIA INCORREC- TAMENTE.	VIAS. REGIS- TRADAS EN PERIODO III CORRECTO.	VIAS. DI- VERSAS NO REGISTRA- DAS APRO- PIADAMENTE.	INGRESOS EN EFEC- TIVO RE- GISTRADOS PERO NO DEPOSITA- DOS.	INGRESOS EN EFEC- TIVO NO REGISTRA- DOS O NO DEPOSITA- DOS.	INGRESOS EN EFEC- TIVO DE- POSITADOS PERO NO REGISTRA- DOS.	INGRESOS EN EFEC- TIVO RE- GISTRADOS PERO NO UN IMPOR- TE INCOR- RECTO.	INGRESOS EN EFEC- TIVO ACRE- DITADOS EN UNA CATEGORIA INCORRECTO.	INGRESOS EN EFEC- TIVO RE- GISTRADOS EN EL PE- RIODO IN- CORRECTO.
---	--	--	---	---	--	--	---	---	---	---	---	--	---	--

DIA 10.  
CPL 1974  
IN 1974

Se procederá a elaborar la ficha de depósito original y copia anexando el cheque para depositarlo en el banco. La factura copia azul se anexa la copia de la ficha de depósito y el informe de cobranza original y la copia para mandarla al departamento de contabilidad para la elaboración de las pólizas de ingreso para la captación de datos a (PED) y archivar las pólizas por mes.

DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD:

CI 011

Una vez recibida la factura copia roja y el depto. de cobranzas se va actualizar el Libro de Ventas y se envía al almacén para su codificación se van sumando facturas en forma consecutiva por cada mes las cuales se extraen y las mandan a (PED) para su registro.

P P P P P P

D D P P P P

CONTROL  
P = PREVENTIVO  
D = DETECTIVO

MATRIZ DE CONTROLES Y ERRORES POTENCIALES PARA LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

ERRORES POTENCIALES

VIAS, REGIS TRADAS PERO MERCANCIAS NO EMBARCA- DAS	MERCANCIAS EMBARCADAS PERO NO FACTURADAS.	VIAS, FACTU RADAS PERO NO REGISTRA DAS.	VIAS, REGIS TRADAS POR UN IMPORTE INCORRECTO	VIAS, FAC- TURADAS PE- RO COSTEA- DAS INCO- RECTAMENTE.	VIAS, O MER- CANCIA EN BARCADAS A UN CLIENTE- RIESGOSO.	VIAS, CLA SIFICADAS INCORREC- TAMENTE.	VIAS, REGIS TRADAS EN PERIODO IN- CORRECTO.	VIAS, DI- VERSAS NO REGISTRA- DAS APRO- PIADAMENTE.	INGRESOS EN EFEC- TIVO RE- GISTRADOS PERO NO DEPOSITA DOS.	INGRESOS EN EFEC- TIVO NO REGISTRA- DOS O NO DEPOSITA DOS.	INGRESOS EN EFEC- TIVO DE- POSITADOS PERO NO REGISTRA- DOS.	INGRESOS EN EFEC- TIVO RE- GISTRADOS EN UNA IMPOR- TANCIA INCO- RRECTA.	INGRESOS EN EFEC- TIVO ACRE- DITADOS EN UNA IMPOR- TANCIA INCO- RRECTA.	INGRESO EN EFEC- TIVO RE- GISTRADOS EN EL PE- RIODO IN- CORRECTO.
--	--	--	---	---	---	---	--	---	--	--	---	--	--	---

PIA (PI)  
CIA (CI)  
MA (MI)

CI 12 Para solicitar la emi-  
sión de listados se pue-  
de hacer por vía telefó-  
nica o personalmente a  
(PED) se toman las factu-  
ras rosa y las pólizas  
de ingreso originales -  
para poder cotejar con  
tra el listado de vali-  
dación su correcta cap-  
tura en caso de error -  
en facturas y pólizas -  
de ingresos mal factura-  
dos y regresan a (PED)-  
para emitir un nuevo lis-  
tado.  
(PED) emite listados por  
antigüedad de saldos y -  
de pólizas de ingresos -  
los cuales se mandan a -  
un archivo permanente -  
cronológico y las factu-  
ras rosa y póliza de In-  
gresos originales se man-  
dan a un archivo perma-  
nente consecutivo número  
10.  
CONTROL  
P = PREVENTIVO  
D = DETECTIVO

D D D D D D D D D D D D D



PROGRAMA DE REVISION DE  
VENTAS Y CUENTAS POR COBRAR

---

C O N C E P T O	CONTROL Y/O ARCHIVO PROBADO	HECHO POR	REFERENCIA EN PAPELES DE TRABAJO
-----------------	--------------------------------------	--------------	--

---

1.- Solicite al departamento de Ventas las cotizaciones copia (amarilla) autorizada por el cliente y verifique 10 partidas clave de todo el año y elabore la siguiente:

A).- Verifique que las cotizaciones se efectuaron en base a la lista de precios en vigor y elabore los cálculos que sean necesarios.

C#1

2.- Solicite al departamento de almacén su consecutivo de pedidos internos y realice lo siguiente:

A).- Revise por 1 mes que los pedidos internos esten en un orden cronológico.

C#4

PROGRAMA DE REVISION DE  
VENTAS Y CUENTAS POR COBRAR

C O N C E P T O	CONTROL Y/O ARCHIVO PROBADO	HECHO POR	REFERENCIA EN PAPELES DE TRABAJO
B).- Verifique que los datos del pedido interno coin cidan con las cotizacio nes y tengan la autoriza ción del departamento de crédito y cobranzas en - la original y copia.	C#2		
3.- Solicite al departamento de almacén (sección embarques) el archivo consecutivo de - las remisiones copia amari lla y verifique lo siguien te:			
A).- Que las remisiones se- encuentren en un orden cronológico y prefolea das con la autoriza - ción del departamento- de crédito y cobranzas.	C#5		

PROGRAMA DE REVISION DE  
VENTAS Y CUENTAS POR COBRAR

C O N C E P T O	CONTROL Y/O ARCHIVO PROBADO	HECHO POR	REFERENCIA EN PAPELES DE TRABAJO
B).- Que los datos tomados del pedido interno coincidan con la remisión original y copias (rosa y amarilla).	C#3		
C).- Que la copia del pedido interno (rosa) que se anexa a la remisión, tenga la autorización del depto. de crédito y cobranzas.			
D).- Que la remisión original tenga la firma de recibido y sello del cliente.	C#6		
4.- Solicite al departamento de compras (coordinador) El consecutivo y control de facturas y verifique lo siguiente:			
A).- Que esten cronológicamente todas las facturas por 1 mes en el consecutivo y control de facturas.	Depto. de Compras. (Coordinador)		C#7

PROGRAMA DE REVISION DE  
VENTAS Y CUENTAS POR COBRAR

C O N C E P T O	CONTROL Y/O ARCHIVO PROBADO	HECHO POR	REFERENCIA EN PAPELES DE TRABAJO
B).- Que las facturas seleccionadas esten bien tomados los datos de la remisión copia (amarilla)	C#8		
C).- Que las facturas copia (blanca) se encuentre en un consecutivo en el departamento de Vtas. por 1 mes.	Depto. de Compras (Coordinador)		
D).- Verifique que los cálculos de las facturas esten correctos nada más por las partidas clave.	C#8		
5.- Solicite al departamento de crédito y cobranzas el consecutivo fiscal, los contra-recibos de las facturas a revisión y consecutivo de reporte diario del cobrador y elabore lo siguiente:			

PROGRAMA DE REVISION DE  
VENTAS Y CUENTAS POR COBRAR

C O N C E P T O	CONTROL Y/O ARCHIVO PROBADO	HECHO POR
A).- Verifique que se encuentre en orden cronológico el consecutivo fiscal para 1 mes.	Departamento de Crédito y Cobranzas.	
B).- Revise que las facturas a revisión coincida con el consecutivo de facturas.	C#9	
C).- Verifique de las 10 partidas clave, que la factura este incluida en el reporte diario de actividades del cobrador.	Departamento de Crédito y Cobranzas.	
6.- Solicite al departamento de Contabilidad el informe de cobranza, Fichas de Depósito del Banco, Ingresos y Libro de Ventas y verifique lo siguiente:		

PROGRAMA DE REVISION DE  
VENTAS Y CUENTAS POR COBRAR

C O N C E P T O	CONTROL Y/O ARCHIVO PROBADO	HECHO POR	REFERENCIA EN PAPELES DE TRABAJO
A).- Que la (s) Ficha (s) de depósito del Banco coincidan con el informe de cobranza y esten registradas en la (s) Póliza (s) de Ingresos.	Departamento de Crédito y Cobranzas.		C#10
B).- Que el Libro de Ventas se encuentren registradas las facturas copia (rosa) que manda el departamento de Crédito y Cobranzas a la fecha de revisión.			C#11
7.- Obtenga el listado de validación y el de antigüedad de saldos de (PED) y verifique lo siguiente:			
A).- Cotaje con la póliza de ingresos original y facturas (rosa) se encuentren registradas en el listado de validación.			C#12

PROGRAMA DE REVISION DE  
VENTAS Y CUENTAS POR COBRAR

C O N C E P T O	CONTROL Y/O ARCHIVO PROBADO	HECHO POR	REFERENCIA EN PAPELES DE TRABAJO
B) Que el listado por antigüedad de saldos y póliza de ingresos copia esten en un archivo permanente cronológico.	Departamento de Contabilidad		
C) Que las facturas rosa y póliza de Ingresos originales se encuentran en un archivo permanente consecutivo numérico.	Departamento de Contabilidad		

EFFECTO DE TIPOS ESPECIFICOS DE ERRORES POTENCIALES EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

CICLO DE VENTAS, CUENTAS POR COBRAR, INGRESOS.

Errores Potenciales

Efecto sobre las Cuentas.

1.- Ventas registradas pero mercancías no embarcadas

Este error normalmente origina que las ventas y las cuentas por cobrar se registren de más.

Asimismo, si se utilizan las facturas de venta (en vez de los documentos de embarque) para descargar los registros de inventarios perpetuos, el inventario en libros se encontrará registrado de menos en comparación con el inventario físico (y por lo tanto, se inflará el costo de ventas).

2.- Mercancías embarcadas pero no facturadas.

Si esto sucede, la venta y la cuenta por cobrar relativa posiblemente no se registren. Como resultado de ello las ventas y las cuentas por cobrar se registrarán de menos. Además, si se utilizan las facturas de venta para descargar los registros de inventarios perpetuos, el inventario en libros se registrará de más en comparación con el inventario físico, y el costo de ventas de menos.

3.- Ventas facturadas pero no registradas.

Cuando esto ocurre, las ventas y las cuentas por cobrar generalmente se registran de menos.

4.- Ventas registradas por un importe incorrecto.

Los errores en facturación, cualquiera que sea su origen, afectarán las ventas y las cuentas por cobrar y pueden ocasionar que dichas cuentas se

EFFECTO DE TIPOS ESPECIFICOS DE ERRORES POTENCIALES EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

CICLO DE VENTAS, CUENTAS POR COBRAR, INGRESOS.

Errores Potenciales

Efecto sobre las Cuentas.

5.- Ventas facturadas pero  
costeadas incorrectamente.

registren de más o de menos. Los -  
equivocos que afectan el costeo de -  
las facturas de venta (cuando es apli -  
cable) se tratan en el punto 5.

Estas equivocaciones pueden ser de -  
dos tipos.

Primeramente, las ventas pueden no ha -  
berse costeadado, y los inventarios per -  
pétuos no haberse descargado, origi -  
nando que los inventarios se regis -  
tren de más y el costo de ventas de -  
menos.

En segundo lugar, las ventas pueden -  
haberse costeadado, y los inventarios -  
haberse descargado, pero por un impor -  
te incorrecto. Esto podría resultar -  
en que los inventarios se registren -  
de más o de menos, con el correspon -  
diente efecto en el costo de ventas.

6.- Ventas o Mercancías embarca -  
das a un cliente riesgoso.

Este tipo de error no tendría ningún -  
efecto directo sobre las cuentas. No  
obstante, aumentaría la probabilidad -  
de que hubiese cuentas incobrables, y  
de que éstas no se reconociesen ni -  
cancelasen.

Como resultado, las cuentas por co -  
brar se registrarían de más, y el car -  
go a resultados por concepto de cuen -  
tas de cobro dudoso, de menos.

EFFECTO DE TIPOS ESPECIFICOS DE ERRORES POTENCIALES EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

CICLO DE VENTAS, CUENTAS POR COBRAR, INGRESOS

Errores Potenciales

Efecto sobre las Cuentas.

7.- Ventas clasificadas inco  
rectamente.

Este equívoco no influirá en la utili  
dad neta, pero determinará que las -  
distintas clasificaciones de las ven-  
tas se registrarán de más o de menos.  
En los estados financieros por segmen  
tos, esto también afectaría las utili  
dades brutas por cada uno.

8.- Ventas registradas en el  
período incorrecto.

Este error redundará en todas las -  
cuentas afectadas por una transacción  
de venta; es decir, ventas, costo de  
ventas, cuentas por cobrar e inventa-  
rios. Daría como resultado que las -  
tres primeras se registrasen de me -  
nos y los inventarios de más, o vice-  
versa.

9.- Ventas diversas no regis  
tradas apropiadamente.

El efecto de las incorrecciones en es  
ta área variará de acuerdo con la na-  
turalidad de éstas.

La equivocación más probable es que -  
las ventas diversas no se registren o  
que se registren en forma inadecuada.  
Esto podría afectar los activos y las  
cuentas por cobrar con la consecuente  
posibilidad de que los ingresos o los  
gastos derivados de cualquier utili  
dad o pérdida por la venta que no se  
está reconociendo, se registren de -  
más o de menos.

EFFECTO DE TIPOS ESPECIFICOS DE ERRORES POTENCIALES EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

CICLO DE VENTAS, CUENTAS POR COBRAR, INGRESOS

Errores Potenciales

Efecto sobre las Cuentas.

- 10.- Ingresos en efectivo regis-  
trados pero no depositados.
- Esta equivocación implica que no obs-  
tante que los ingresos en efectivo se  
han registrado, el dinero se ha perdi-  
do o ha sido robado. Por lo tanto, -  
los ingresos en efectivo se habrán re-  
gistrado de más y los gastos (o posi-  
blemente las cuentas por cobrar), de-  
menos.
- 11.- Ingresos en efectivo no re-  
gistrados ni depositados.
- Esto implica que los pagos efectuados  
a la compañía no se registraron con -  
forme ésta los recibió, que ésta no -  
obtuvo tales ingresos, o que no los -  
conservó ni los utilizó; es decir, se  
han perdido o han sido robados. El -  
primer efecto de este error sería que  
las cuentas por cobrar se encontrasen  
registradas de más, o las ventas de -  
menos, dependiendo de si los ingresos  
en efectivo se recibieron o por con-  
cepto de ventas a crédito o al conta-  
do. El segundo probablemente sería -  
que los gastos se registrasen de me-  
nos (es decir, el gasto resultante de  
la pérdida del efectivo), a menos que  
el efectivo pueda recuperarse, en cu-  
yo caso, sería apropiado registrarlos  
como una cuenta por cobrar.
- 12.- Ingresos en efectivo depo-  
sitados pero no registrados.
- Esto originaría que las cuentas por -  
cobrar se registren de más ( ventas a  
crédito) o que las ventas se regist -

EFFECTO DE TIPOS ESPECIFICOS DE ERRORES POTENCIALES EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

CICLO DE VENTAS. CUENTAS POR COBRAR, INGRESOS

Errores Potenciales

Efecto sobre las Cuentas.

13.- Ingresos en efectivo regis-  
trados por un importe incor-  
recto.

tren de menos (ventas al contado), y  
que el efectivo se registre de menos.

Este error podría ocasionar que el  
efectivo se registrase de más y, con-  
secuentemente, las cuentas por cobrar  
de menos, o viceversa. Si el efecti-  
vo recibido provino de una fuente dis-  
tinta a las cuentas por cobrar, enton-  
ces la equivocación se encontraría en  
la cuenta correspondiente a esa fuen-  
te en vez de en las cuentas por co-  
brar.

14.- Ingresos en efectivo acre-  
ditados a una cuenta inde-  
bida.

Esta incorrección sólo afectaría la  
cuenta que debería haberse acreditado  
(la cual se encontrará registrada de-  
menos) y la que se acreditó errónea-  
mente (la cual estará registrada de  
más).

Ambas podrían ser cuentas por cobrar,  
o una de ellas o ambas podrían ser  
otras cuentas.

15.- Ingresos en efectivo regis-  
trados en el período incor-  
recto.

Este error es de corte y afectará el  
efectivo y las cuentas por cobrar así  
como otras cuentas que hayan sido la  
fuente del efectivo. Según los ingre-  
sos en efectivo se hayan registrado  
con anticipación o con retraso, el  
efectivo se encontrará registrado de  
más o de menos y las cuentas por co-  
brar, respectivamente, de menos o de  
más.

IV.2. RESULTADO OBTENIDO DE LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO POR CICLO DE TRANSACCIONES.

Como se muestra en este caso práctico el proceso de estudiar y evaluar el Control Interno, utilizándose el método de evaluación de Diagramas de Flujo nos permite identificar fácilmente los controles ya sean preventivos y/o detectivos para los diferentes tipos de errores que afecten los Estados Financieros.

Derivado de esta evaluación se determinó que la confiabilidad aparente de los controles es alta, aplicándose las pruebas correspondientes a los controles, determinando si estaban funcionando adecuadamente y realizando pruebas sustantivas, a estos con el fin de verificar si no existen errores monetarios que afectasen las cifras de los Estados Financieros.

Esta evaluación se llevó a cabo mediante el programa de revisión para tal efecto, obteniéndose como resultado de que la probabilidad de que haya errores en los Estados Financieros es baja, derivado de la Evaluación a los controles a través de las pruebas de cumplimiento y sustantivas, se determinó que estaban funcionando correctamente. Por lo que el Control Interno de Esperí, S.A., es confiable dado que dichos controles cumplen con los objetivos de salvaguardar los activos, controlar las transacciones, asegurar la exactitud de la información procesada y promover la eficiencia. Por lo que la información que se presente en los Estados Financieros es confiable para la toma de decisiones.

## CONCLUSIONES

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., ha establecido normas y procedimientos con carácter obligatorio que rigen la actuación del Contador Público en el área de Auditoría. Así, el Auditor ya sea Interno o Independiente, al llevar a cabo un análisis y evaluación de la información financiera generada por las operaciones realizadas en la Empresa en un período determinado, deberá aplicar invariablemente esas normas y procedimientos que permiten determinar si las transacciones son registradas y operadas correctamente.

Como se señala en la segunda de las normas de auditoría relativas a la Ejecución de Trabajo y con el fin de darle cumplimiento, el auditor debe efectuar el estudio y evaluación del Control Interno y determinar si es confiable y adecuado para la empresa.

Un buen sistema de Control Interno, debe promover la exactitud y confiabilidad de los informes contables y de operación, salvaguardar y registrar en forma correcta sus activos, lograr una eficiencia operativa y fortalecer la adhesión a las políticas establecidas.

El auditor debe contemplar la magnitud de operaciones y estructura de la empresa para que con su evaluación del control interno determine si este es adecuado, ya que el conjunto de sus elementos: organización, procedimientos, personal y supervisión, proporcionan una estructura orgánica, políticas y procedimientos adecuados para alcanzar las metas trazadas y evitar obstrucciones al logro de los objetivos institucionales.

Al llevar a cabo el estudio y evaluación del Control Interno se tendrá que verificar una serie de funciones que en conjunto forman un ciclo de transacciones, cada ciclo tiene un principio y un fin que se reflejan en los saldos mostrados de los estados financieros. El auditor al llevar a ca

bo la evaluación del Control Interno por cada ciclo de transacciones determinará los controles para prevenir o detectar los errores potenciales y ob - tener que tan confiable es el Control Interno; esta evaluación se lleva a - cabo mediante la aplicación de cualesquiera de los tres métodos que son: - cuestionarios, descriptivos y "Diagramas de Flujo". Mediante la aplicación de cualesquiera de estos procedimientos determinará si la confiabilidad del Control Interno es alta, moderada o baja y servirá de base para aplicar las pruebas de Auditoría a determinados procedimientos y la oportunidad con la que se deben de aplicar.

El método de evaluación con base en diagramas de flujo, en la actuali - dad su empleo es de mucha importancia y utilidad en la Auditoría para la - descripción de los sistemas de Control Interno y/o Contables de las Empre - sas. El objetivo de un diagrama de flujo es el de presentar una descrip - ción gráfica completa en forma concisa de un sistema contable y/o de las - operaciones para la fácil detección de los controles establecidos. Aún - cuando los sistemas sean variados y complejos, y aún en empresas con siste - mas sofisticados que utilicen computadores altamente desarrollados, los dia - gramas de flujo son aplicables.

La técnica de diagramas de flujo puede aplicarse para evaluar los ci - clos de transacciones que son los siguientes: a) Ventas, Cuentas por Co - brar, Ingresos. b) Compras, Cuentas por Pagar, Egresos. c) Nómina Perso - nal. d) Libros, Registros e Informes. e) Sueldos y Salarios. f) Regis - tros de Costos e Inventarios.

El ciclo de transacciones objeto de estudio para efectos de éste traba - jo fue el de "Ventas, Cuentas por Cobrar, Ingresos". Se presenta de manera general el estudio y evaluación de Control Interno de este ciclo de una Dis - tribuidora Ferretera, con Ventas Nacionales, donde se aplicó la metodología para evaluar el Control Interno por ciclo de transacciones a través de dia - gramas de flujo, lo que permitió determinar que el uso de esta metodología es de gran utilidad e importancia hoy en día y aplicable en cualquier tipo de negocio o empresa independientemente de su magnitud.

Al llevar a cabo el estudio y evaluación del Control Interno permitirá al auditor presentar sugerencias útiles y eficientes para fortalecer y mejorar el sistema en aquellas áreas que lo demanden coadyuvando con ello la optimización en el logro de los objetivos de la organización.

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

- 1.- Instituto Mexicano de Contadores Públicos  
"Normas y Procedimientos de Auditoría"  
IMCP Boletines 1984 México.
- 2.- Instituto Mexicano de Contadores Públicos  
"Manual del Contador Público"  
UNAM, 1974 Vol. II.
- 3.- J. Willingham, John  
"Auditoría Conceptos y Métodos"  
Mc. Graw Hill, México, 1982.
- 4.- Osorio Sánchez, Israel  
"Auditoría I"  
ECASA, México, 1983.
- 5.- Baude Jules  
"Tratado de Control y Revisiones Contables"  
Aguilar Madrid 1961.
- 6.- Duhalit Krauss, Miguel  
"Los Manuales de Procedimientos en las Oficinas Públicas"  
UNAM, México, 1967.
- 7.- Instituto Norteamericano de Contadores Públicos  
"Informe Especial de Control Interno"  
Introducción IMCP 1975.
- 8.- Touche Ross International  
"El Proceso de Auditoría"  
Manual México, 1978.
- 9.- Touche Ross International  
"Manual de Diagramas de Flujo"  
Manuales México, 1978.

- 10.- Islas Calderón, Reynaldo  
"Estudio y Evaluación de Control Interno a Través de Diagramas de Flujo"  
Tesis, UNAM México 1984.
- 11.- Lastiré Rodríguez, Gabriela  
"Estudio y Evaluación del Control Interno para la Revisión de Estados Financieros"  
Tesis, UNAM México 1986.
- 12.- Maya Vallejo, Carlos  
"Ventajas que Ofrece la Auditoría por Flujo de Transacciones"  
Tesis, UNAM México 1985.