

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE GUADALAJARA

34
2ej

Incorporada a la Universidad Nacional Autónoma de México

Escuela de Administración, Contabilidad y Economía



FALLA DE ORIGEN

LA IMPORTANCIA DE LAS GRAFICAS COMO RESULTADO DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

SEMINARIO DE INVESTIGACION

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A N

IRMA MAGDALENA LIZARRAGA MORA

ELISA MARIA MATZUMILLA BARRANCAS

JOSE GENARO MURILLO OTERO

GUADALAJARA, JAL., DICIEMBRE 1984



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

	Página
INTRODUCCION	
CAPITULO I: ANTECEDENTES DE LA AUDITORIA	1
. Definición	2
. Citas al capítulo I	5
CAPITULO II: CONCEPTO	
a) Auditoría Operacional	6
b) Gráficas de Flujo	10
. Citas al capítulo II	12
CAPITULO III: OBJETIVOS	
a) Estudio y evaluación del control interno	13
b) El enfoque del trabajo de auditoría por medio de gráficas de flujo	15
c) Plan para elaborar la carta de sugerencias para el control interno	16
d) Conexiones entre las evaluaciones del control interno, en relación con los procedimientos de auditoría a escoger para ejecutar la revisión de operaciones y las gráficas de flujo	19
. Citas al capítulo III	21
CAPITULO IV: PLANEACION DE LA REVISION DE OPERACIONES Y LA APLICACION DE LAS GRAFICAS DE FLUJO	
a) Sistema de registro de operaciones	22

b) Evaluación del control interno de la empresa que se audita	22
c) Personal adecuado de la auditoría	24
CAPITULO V: REVISION DE LAS OPERACIONS MAS COMUNES Y SU DESARROLLO EN GRAFICAS DE FLUJO	
. Ingresos, ventas y cuentas por cobrar	26
. Caso práctico	30
. Egresos, gastos y cuentas por pagar	33
. Compras, y devoluciones sobre compras	36
. Nóminas y lista de rayas	38
. Inventario y costo de venta	40
. Pólizas de diario	42
. Otras revisiones	43
CAPITULO VI: METODOS PARA ELABORAR LA REVISION DE OPERACIONES	
1) Pruebas de block	44
2) Gráficas de flujo y su tramitación completa	44
3) Elementos básicos de las gráficas de flujo	47
4) Símbolos convencionales	49
CAPITULO VII: PAPELES DE TRABAJO	
. Finalidades e inspecciones generales	64
a) Programas de trabajo	68
b) Cédulas de Auditoría	70
CONCLUSIONES	76
BIBLIOGRAFIA	78

CAPITULO I

ANTECEDENTES

a) RESEÑA HISTORICA DE LA AUDITORIA:

Su antigüedad y origen es muy discutido; pero lo cierto es que el origen de la contabilidad fué cuando se quiso tener un orden y saber cuánto se tenía; y el de la auditoría fué cuando se empezaba tener desconfianza de los resultados que presentaba cualquier otra persona y se rectificaba y se pagaba porque ésto se hiciera, emitiendo así un dictamen.

Se encontraron indicios ya claros de la auditoría en el año 85 años de Cristo, en Roma, donde firmaba un esclavo con la leyenda: "Yo esclavo del - sr. "X" certifico que la cantidad es efectiva, ya que fué contada en mi vista y fué correcta". (1).

Mas tarde en el año 1888 en Inglaterra, un contador dió su dictamen aprobando los estados financieros de ésta forma: "Examinado por el contador-autorizado y encontrado correcto" y firma del contador. Dictamen que fué discutido grandemente y hasta en la corte, siendo el origen del dictamen actual.

En 1917, se hicieron los primeros intentos profesionales para codificar normas sobre las que se pudiera basar el proceso de auditoría con el folleto Uniform Accountings: una propuesta de prueba hecha por la junta federal de la reserva con ligera modificaciones y el folleto se publicó de nuevo al año siguiente, con el título Approved Methods for the Preparation of Balance Sheet Statements (Métodos aprobados para la preparación del Balance general). En 1951 el Instituto Norteamericano de Contadores Públicos imprimió The Codification of Statements on Auditing Procedure que contiene una recopilación de las normas de auditoría que parecían haber sobrevivido de los 24 boletines, - así como 9 normas generales más. (2)

En México en el año 1955 fué constituida "La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría desde entonces ha emitido 37 boletines, de los cuales han sido revisado en diferentes épocas, con objeto de que su contenido res--

la revisión de operaciones.

Es fundamental al iniciar cualquier auditoría, conocer el sistema a seguir de todos los movimientos operativos que se efectúan dentro de la empresa y las gráficas facilitan una mayor comprensión de los mismos, ya que los movimientos se muestran en forma más clara, extensa y total.

Para formar una gráfica, primeramente se obtienen los datos necesarios de la empresa a revisar. plamándolos en un descriptivo para posteriormente elaborar la gráfica, después se comprueban los datos proporcionados por la empresa y se realizan los papeles de trabajo.

Es por eso nuestro gran interés de haber elegido éste tema, ya que representa una función de bastante auge en el futuro, debido a que está encaminado a promover la eficiencia operacional, con base en un amplio conocimiento del negocio enfocado hacia la supervivencia de la empresa en forma absoluta y a las utilidades en forma relativa.

C A P I T U L O I

ANTECEDENTES

a) RESEÑA HISTORICA DE LA AUDITORIA:

Su antigüedad y origen es muy discutido; pero lo cierto es que el origen de la contabilidad fué cuando se quiso tener un orden y saber cuánto se tenía; y el de la auditoría fué cuando se empezóa tener desconfianza de los resultados que presentaba cualquier otra persona y se rectificaba y se pagaba porque ésto se hiciera, emitiendo así un dictamen.

Se encontraron indicios ya claros de la auditoría en el año 85 antes de Cristo, en Roma, donde firmaba un esclavo con la leyenda: "Yo esclavo del - sr. "X" certifico que la cantidad es efectiva, ya que fué contada en mi vista y fué correcta". (1).

Mas tarde en el año 1888 en Inglaterra, un contador dió su dictamen aprobando los estados financieros de ésta forma: "Examinado por el contador- autorizado y encontrado correcto" y firma del contador. Dictamen que fué discutido grandemente y hasta en la corte, siendo el origen del dictamen actual.

En 1917, se hicieron los primeros intentos profesionales para codificar normas sobre las que se pudiera basar el proceso de auditoría con el folleto Uniform Accountings: una propuesta de prueba hecha por la junta federal de la reserva con ligera modificaciones y el folleto se publicó de nuevo al año siguiente, con el título Approved Methods for the Preparation of Balance Sheet Statements (Métodos aprobados para la preparación del Balance general). En - 1951 el Instituto Norteamericano de Contadores Públicos imprimió The Codification of Statements on Auditing Procedure que contiene una recopilación de las normas de auditoría que parecían haber sobrevivido de los 24 boletines, - así como 9 normas generales más. (2)

En México en el año 1955 fué constituida "La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría desde entonces ha emitido 37 boletines, de los cuales han sido revisado en diferentes épocas, con objeto de que su contenido res--

ponda siempre a las necesidades y circunstancias actuales.

DEFINICION

Existen varias definiciones de auditoría, que ha sido expuestas por -- los tratadistas de la materia:

Kohler dice: "Es una revisión analítica hecha por un contador público-- del control interno y registros de contabilidad de una empresa mercantil ú-- otra entidad económica que precede a la expresión de su opinión acerca de -- la corrección de los estados financieros". (3)

Según Victor Mendivil: "Es la actividad por la cual se verifica la cor-- rección contable de las cifras que muestran los estados financieros emana-- dos de ellos". (4)

Según Grinaker e Ibarra: "La auditoría es una investigación crítica, pa-- ra llegar a conclusiones ciertas sobre la contabilidad de los aspectos fi-- nancieros y de operaciones de una organización económica. Una investigación crítica implica una acumulación ordenada de evidencias. Las conclusiones -- ciertas, implican la interpretación de la evidencia acumulada por un auditor competente. Las conclusiones de auditoría deberán ser presentadas, para su -- mejor uso, en un informe escrito".(5)

De acuerdo con las definiciones anteriores consideramos que auditoría -- es: "Una actividad mediante la cual se buscan evidencias para probar la con-- fiabilidad de las operaciones registradas en libros de la empresa, para mos-- trar la situación verdadera de la misma y así opinar sobre los estados finan-- cieras a través del dictamen.

b) OBLIGATORIEDAD Y PROFESIONALISMO DEL AUDITOR:

1) OBLIGACIONES DEL AUDITOR.

La Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de -- Contadores Públicos dice, que al planear adecuadamente el trabajo de audito-- ría, el auditor debe de conocer de modo suficiente:

"Las características principales y particulares de la empresa cuyos -- estados financieros se examinan, incluyendo dentro de éste concepto las características de operación de la compañía, sus condiciones jurídicas y el - control interno existente".

Para cumplir con las características de operación de la empresa, el Li licenciado en Contaduría que pretenda dar una opinión profesional, previamente realiza una revisión de operaciones a la compañía que va a auditar; aún cuando en algunas ocasiones no lo haya realizado con el fin de dar carácter obligatorio, en vista de que a la fecha se ha exigido dar constancia en los papeles del trabajo desarrollado y generalmente ésta información queda dispersa al haber examinado los diferentes renglones del balance y no en una sección especial para respaldar el control interno que se supone existente.

2) PROFESIONALISMO DEL AUDITOR.

Antes de formalizar un convenio para la realización de una auditoría, - el Licenciado en Contaduría y su cliente determinan la naturaleza de la audi toría, la duración del trabajo, la fecha de entrega y los honorarios, para - ésto, el auditor efectúa una ligera investigación sobre los aspectos funda-- mentales y específicos de la empresa que la distinguen siendo éstos: las características jurídicas, comerciales, financieras, situación fiscal, laboral, contable, etc., ésto se realiza por medio de preguntas a los directivos y a - los empleados del departamento contable sobre sus funciones, el tipo de sistema contable, opiniones de efectividad del control interno, etc. Indudable-- mente muchas de éstas preguntas no será conveniente hacerlas, quedando al -- buen juicio, discreción y sagacidad del auditor, hacer ó no éstas preguntas. Además de la investigación anterior, hará observaciones personales de los in ventarios, maquinaria, número de obreros y empleados, etc., es decir se for mará una impresión mental de la empresa.

Al planear el alcance de su revisión, necesariamente tiene que efectuar la evaluación del control interno para lo cual hace una revisión de las ope-

raciones de la empresa y con ello comprobar si el control interno es satis
factorio ó no.

En el caso de una primera auditoría, es conveniente hacer la investiga
ción de aspectos generales y particulares de la empresa en forma íntegra, y
en auditorías subsiguientes el trabajo de investigación se reducirá conside-
rablemente ya que solo se procura su actualización mediante el estudio de -
los cambios más importantes que se hubieran efectuado.

CITAS AL CAPITULO I

- (1) "Algunas consideraciones sobre la auditoría de empresas dedicadas a la industria del calzado con fines internos y externos". Francisco Javier Mora. Tesis Profesional.
- (2) "El dictamen en la contaduría pública". C.P. y L.A.E. Benjamín R. Tellez T. Editorial E.C.A.S.A., segunda reimpresión 1983.
- (3) "Auditoría". C.P.T. Erick Kohler. Editorial Diana, S.A. primera edición, 1963.
- (4) "Elementos de auditoría". C.P. Victor Mendivil Escalante. Editorial E.C.A.S.A., tercera reimpresión, 1982.
- (5) "Enciclopedia de auditoría y costos". Grinaker e Ibarra.

CAPITULO II

CONCEPTO

a) AUDITORIA OPERACIONAL.

Según Manuel de Azacia G.: "El objetivo de la revisión del proceso administrativo, es descubrir aquellas ineficiencias que están limitando al desarrollo de la empresa. Para ello se analizan de una manera racional y en lo posible objetiva, todas y cada una de las operaciones que se realizan en una empresa". (1)

Según William P. Leonard: "Es un examen completo y constructivo de la estructura de una empresa o de cualquier otra entidad y de sus métodos de control, medios de operación y empleo que dé a sus recursos humanos y materiales". (2)

Definimos a la auditoría operacional como una rama de la auditoría que consiste en el análisis de las operaciones de una empresa, para evaluar su eficiencia, detectar fallas de operación, y sugerir recomendaciones para mejorar el rendimiento del negocio.

GENERALIDADES DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

El objetivo principal de la auditoría operacional, es el de ayudar a la administración a lograr el mejoramiento de todos los niveles de la misma, proporcionándole a tiempo la información necesaria para que esté enterada del funcionamiento global del negocio y, en su caso, proponiendo sugerencias acerca de los medios y medidas apropiadas para conseguir que la empresa siempre siga un camino ascendente y de progreso.

Uno de los motivos de la auditoría operacional, es el de mejorar y - hacer más útil la intervención del auditor interno y externo. Coordinando resultados con la forma en que se efectúan las operaciones, puede efectuarse seccional o integralmente, pero siempre en relación con operaciones y no con personas o departamentos; aunque ésto puede ser consecuencia de la revisión de operaciones.

En lo referente a las áreas de operación, el Instituto Mexicano de - Contadores Públicos tiene como definición de la auditoría operacional la siguiente: "Es el examen de las áreas de operación de una empresa ó insti tución, para determinar si se tiene los controles para operar con eficien cia, tendiendo a la disminución de costos para incrementar la productivi dad". (3)

Una área de operación es un conjunto de operaciones, por ejemplo: -- compras se integra por las siguientes operaciones: requisición de compras, orden de compra, entrada de almacén, kardex.

Son parte integrante de la empresa, las funciones de comprar, produ- cir, vender y administrar, de aquí que las áreas de operación pueden ser algunas de las siguientes: compras, producción, ventas, finanzas, contra- toría, auditoría interna, personal, cobranzas, crédito.

Es casi imposible, determinar que herramientas deben utilizarse en - el desarrollo de la auditoría operacional, ya que el uso de las mismas, - así como lo forma el enfoque del contador público, las debe variar de a- acuerdo a las circunstancias en que se desarrolla la auditoría y básicamen- te al criterio seguido por el auditor. He aquí algunas de ellas: Análi- sis, Inspección, Confirmación, Investigación, Declaración, Observación, - Cálculo, Estudio General, etc.

Debemos aclarar, que existen otras herramientas más especializadas, como pueden ser las combinaciones de éstas mismas técnicas como:

1) Análisis de estados financieros: Es la obtención de suficientes elementos de juicio, para apoyar las opiniones que se hayan formado de los detalles de la situación financiera y la productividad de la empresa.

Esto es una aplicación de razones financieras, análisis de variaciones, determinación de tendencias, análisis comparativos, análisis de correlación de volúmenes costo-utilidad.

2) Cuestionarios administrativos ó Control operacional:

- a) Evaluación del control interno existente en una empresa por medio de cuestionarios.
- b) Cuestionario sobre campos de operación, conocimientos específicos de las operaciones que se elaboran en los distintos renglones.

3) Diagramas de flujo: Son aquellos que presentan por medio de gráficas, la secuencia operativa de los procedimientos. Es en ésta rama de la auditoría operacional en que se centra la mayor parte de nuestra tesis.

VENTAJAS DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

1) Muestra desviaciones: En el desarrollo de su análisis, el auditor utiliza sus conocimientos y criterios para hacer una evaluación de la forma, como se están desarrollando las operaciones, comprobando y verificando si éstas se hacen de acuerdo a lo establecido; el auditor determina si los planes fijados por la administración se han desviado en el desarrollo de las operaciones, de acuerdo a los lineamientos previamente marcados.

2) Descubre vicios y duplicidad de operaciones: En una empresa, existen operaciones que serán repetitivas, y por consiguiente rutinarias en su funcionamiento, por lo que el personal de la empresa que los desempeña,

sin darse cuenta cae en la misma rutina de la actividad incurriendo en vi cios, tales como falta de atención en sus labores, falta de preocupación en sus actividades, constantes equivocaciones en sus obligaciones, etc. - Descubre la duplicidad de operaciones, cuando en una empresa no se lleva la adecuada coordinación entre las actividades que desarrollan los emplea dos y las operaciones, originando los consiguientes costos innecesarios.

3) Permite actualización y renovación: Una vez que el auditor compara la forma como se están desarrollando las operaciones, deberá elaborar una crítica en forma constructiva y exhaustiva, osea que un momento deter minado, las operaciones que se revisen pueden estar realizándose sin cumplir con los planes y objetivos fijados por la administración. Pero no -- por ello deberá de considerarse que están mal desarrollados, por el con-- trario, es posible que se estén siguiendo procedimientos no actualizados y poco acordes con las circunstancias.

4) Proporciona una base de confiabilidad a la auditoría de estados financieros: Cuando la auditoría operacional es efectuada con anteriori-- dad a la auditoría de estados financieros, se facilita grandemente para el auditor externo, el estudio y evaluación que ha de hacer de los elemen tos del control interno, ya que las operaciones que intervienen en el mis mo, han sido examinadas previamente, de ésta forma, el auditor podrá redu cir su examen, e inclusive no tocar los aspectos del control interno, basándose en los resultados del análisis de la auditoría operacional.

5) Contribuye a la veracidad y exactitud: Todas las operaciones que desarrollan las empresas, se reflejan en los resultados contables de las mismas, por consecuencia la revisión de las operaciones y la obtención de eficiencia en el desarrollo de los mismos, arrojará en los registros con-

tables datos más exactos y veraces que contribuirán a proporcionar información más real y confiable de la situación financiera de la empresa.

b) GRAFICAS DE FLUJO.

Según Eduardo Pérez Velázquez: "Es una técnica analítica que se usa para describir un sistema de control interno en forma clara, concisa y lógica, mostrando así el flujo de la documentación a través de varios procesos ó etapas, desde su origen hasta su disposición final". (4)

"Es la forma más concisa de plasmar las revisiones del sistema por el auditor. Minimiza la explicación narrativa y de esa manera se condensa una presentación no posible bajo otra forma. Proporciona a su vez una panorámica del sistema y una eficiente documentación de las pruebas del auditor... la gráfica de flujo es la herramienta más eficiente para efectuar un análisis, ya que muestra claramente que está sucediendo y proporciona un método fácil para observar fallas en el sistema ó en áreas donde se requiere mejoras. El sistema de gráficas más utilizado en auditoría operacional es el método de diagrama horizontal, ya que tiene la ventaja de que facilita observar la relación entre diferentes partes del sistema integrado y además son fácilmente leídos los puntos fuertes ó débiles que emergen de la forma de división del trabajo entre el personal de un departamento u operación". (5)

Es realizar por medio de líneas un estudio que muestre las áreas de control de una empresa para manejar con mayor eficiencia su organización, ésto es; en base a términos y símbolos convencionales el inicio, trámite, registro y archivo de las operaciones principales de una empresa, que tenga conexión directa con las cifras que muestran los estados financieros.

La elaboración de gráficas de flujo de las operaciones de una empresa, servirá al auditor para establecer cuál es el sistema de control operacional y evaluarlo en orden de conocer si ese control es adecuado para los ojetivos generales de control interno, pudiendo simultáneamente conocer el trámite de la operación de registro y trabajo, formulación innecesaria de documentos, archivos, etc. Con base en ésta evaluación formulamos las sugerencias necesarias a la dirección, quién aplicará los procedimientos adecuados para suplir las fallas que el control interno establecido pueda ocasionar.

Las gráficas indican la secuencia de una operación, ó bien la trayectoria de un documento desde su origen hasta su destino. Constituyen una metodización de los trámites que realiza la entidad económica en la celebración de sus transacciones.

En los capítulos siguientes trataremos más a fondo éste tema.

CITAS AL CAPITULO II

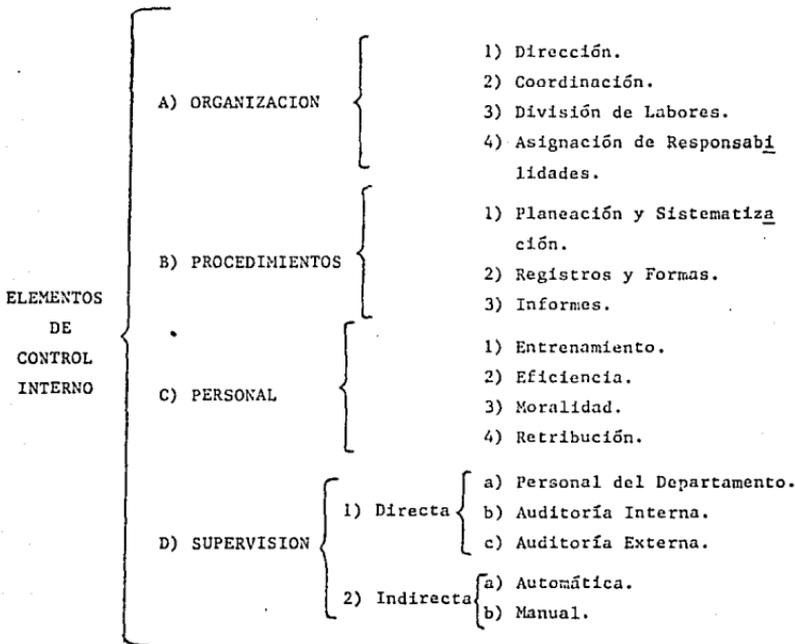
- (1) "La revisión del proceso administrativo", Manuel de Azaola G. Tesis Profesional U.N.A.M. 1964.
- (2) "Auditoría administrativa", William P. Leonard. Editorial Diana, -- primera edición, cuarta reimpresión, diciembre de 1974.
- (3) "Auditoría Operacional", Comisión de Adiestramiento Profesional del I.M.C.P. punto ocho.
- (4) "Flujogramas como herramientas de auditoría para la elaboración de programas y papeles de trabajo", Eduardo Pérez Velázquez, Tesis -- Profesional, septiembre de 1976.
- (5) "Segundo simposium de auditoría operacional", tercera ponencia pági na 28 (memoria) C.P. Jose Luis Castillo.

CAPITULO III

OBJETIVOS:

a) ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada, se adaptan en una empresa para proteger sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de su información financiera, promover eficiencia operacional y la adhesión a las políticas prescritas por la administración. (1)



VENTAJAS DEL EXAMEN DE
CONTROL INTERNO
(Ayudarán a determinar)

- 1) Que existan fallas u omisiones de trascendencia en los estados financieros.
- 2) Que las fallas afecten cifras de relativa magnitud en estados financieros.

EVALUACION DEL CONTROL
INTERNO
(Por medio de)

- 1) Método Descriptivo.
- 2) Método de Cuestionario.
- 3) Método Gráfico.

FUNCIONES DEL CONTROL
INTERNO

- 1) Promover la eficiencia de operación.
- 2) Proporcionar grado de confianza en todos los registros e información.
- 3) Establecer vigilancia y control de operaciones.
- 4) Investigar, prevenir y/o detectar las c operaciones anormales.
- 5) Ayudar con respecto a la políticas.
- 6) Ayudar a la delegación de funciones.
- 7) Ahorrar trabajo (y como consecuencia -- costos).

NORMAS PARA JUZGAR UN SISTEMA DE CONTROL INTERNO.

a) Definición clara y específica para llevar a cabo las actividades esenciales para el logro de los objetivos y fijar la responsabilidad -- por los actos correlativos. Los deberes sobre actos u operaciones deben ser asignados a empleados distintos de los que autorizan, registran y -- revisan.

b) Debe proveerse a los funcionarios responsables con un programa adecuado, datos financieros, de operación suficientes, confiables y pertinentes, para tomar decisiones con base a informes veraces.

c) Deben establecerse procedimientos de verificación y propiciarse el uso de la tecnología moderna en el campo contable administrativo, -- con tendencia a reducir al mínimo razonable la posibilidad de errores ó irregularidades no intencionales, aparte de obtener oportunidad en las informaciones.

d) Las acciones, eventos y transacciones proyectadas deben realizarse de tal forma que las transacciones no autorizadas ó irregulares pueden impedirse ó descubrirse en su caso; debe proveerse un sistema de información, que indique la responsabilidad por todas las transacciones importantes, actividades de custodia, supervisión ó aprobación.

e) Debe proveerse para la buena actuación en sus labores, un método de calificación relativa ó experiencia, entrenamiento, y habilidad para el desempeño del puesto y resolver también las faltas temporales del personal, así como sus movimientos.

Debe considerarse y reducirse al mínimo el riesgo por pérdida ó destrucción de la compañía; a éste respecto es importante la consideración de la existencia de fianzas de fidelidad y de seguros de daños.

b) EL ENFOQUE DEL TRABAJO DE AUDITORIA POR MEDIO DE GRAFICAS DE FLUJO.

Los procedimientos de auditoría, se basan en hacer pruebas selectivas a los registros contables, éstas pruebas pueden ser de dos formas:

1) Pruebas para determinar la confianza que merezcan los controles y procedimientos de contabilidad del cliente.

2) Pruebas para determinar la razonabilidad de las cifras de los estados financieros examinados.

Nuestro enfoque basicamente se dirige al punto 1) donde, para revisar los controles y procedimientos de contabilidad el cliente, consideramos que es necesaria la preparaci3n de diagramas, cartas de flujo, 6-gráficas de operaciones.

Las gráficas de operaciones no presentan los sistemas con mayor -- claridad y permiten a la vez mayor comprensi3n.

c) PLAN PARA ELABORAR LA CARTA DE SUGERENCIAS PARA EL CONTROL INTERNO.

Al efectuar una revisi3n, el auditor conoce en forma directa la -- tramitaci3n completa de las operaciones de la empresa, ésto permite al mismo auditor percibir si los controles establecidos funcionan correcta mente, ó bien detectan fallas de importancia en el flujo de operaciones y evitar duplicidad de trabajo.

Estos hechos que podrá sugerir sean corregidos, se manejan como informaci3n adicional a su opini3n sobre la situaci3n de la empresa.

Se ha demostrado que los clientes del contador público quedan más-satisfechos, y reciben de buen agrado una carta de sugerencias con observaciones constructivas; éstas deberán de ser elaboradas objetivamente, ya que en ocasiones por vigilar alg3n aspecto se pierde evidencia - de otros puntos importantes en la empresa, un caso único sería cuando - se pretende implantar controles. lo cual repercute en el personal que - algunas veces es limitado.

Es de suma importancia para el contador, el que a los clientes que se les presta el servicio, reciban ésta informaci3n, ya que esporadicamente los funcionarios de las empresas piensan al recibir los estados - financieros dictaminados que no reciben un servicio completo y no les - proporciona mucha ayuda el tener auditores, lo que los hace pensar que-

la auditoría solo sirve para uso fiscal ó para casas matrices, en el caso de empresas en el extranjero, además en el caso de la auditoría operacional repercute en puestos gerenciales y es necesario presentar una carta de sugerencia para no sólo detectar fallas sino corregirlas, e ilustrarlas más a fondo por medio de gráficas para conocer y mejorar el control interno. De ésta manera sentirán que en lugar de estar efectuando un gasto, se está realizando una inversión.

A continuación presentamos del libro de Luis Ruiz Velasco y Alejandro Prieto, sugerencias para mejorar el sistema de control interno.

1) "Como resultado de la evaluación de la organización, el contador público podrá haber encontrado en ello fallas ó deficiencias. Estas fallas debe comunicarlás a su cliente, sugiriendo la forma de subsanarlas ó de mejorar algo respecto de la organización, por medio de una carta ajena a su informe.

2) Las críticas y mejoras al sistema de control que el contador público mencione en su carta al cliente, deben ser punto de esmerado estudio y bastante reflexión, y es conveniente que se discutan previamente en forma verbal con algún funcionario de la empresa, como el contralor. ó el contador.

3) Las ventajas que obtiene el contador público al señalar fallas y sugerir mejoras a la organización son muchas: cubre su responsabilidad en cierto aspectos; si se adptan los cambios sugeridos, las intervenciones posteriores del contador público serán más eficientes con un mínimo esfuerzo.

4) Desde luego que si el auditor encuentra negligencia en el cumplimiento de la organización, por parte de los empleados, también debe comunicarlo al funcionario que corresponda para que se estimule al personal

la observancia de lo presupuestado en la organización". (2)

Según el Despacho Mancera Hermanos y Cía., S.A. el modelo de la carta de sugerencias es el siguiente:

Fecha: _____

Señor X
Contralor General de la
Compañía X, S.A.
P R E S E N T E

Distinguido Señor X:

Como resultado del exámen del Balance General de la Compañía X, S.A., con números al 31 de diciembre del año proximo pasado, hemos encontrado algunas sugerencias quehacer para mejorar sus procedimientos de contabilidad y de control interno, las cuales esperamos que merezcan su consideración. Como nuestro exámen no tuvo por finalidad principal el hacer un estudio detallado de todos su métodos, los aspectos que mencionamos a continuación no deben considerarse que incluyen todos los que eventualmente pudieran mejorarse.

Después de plasmar éste machote de la carta de sugerencias, luego vienen ya las observaciones y las sugerencias correctivas acerca de las operaciones y rubros del balance ó resultados sobre los cuales se encontraron deficiencias de control; por ejemplo:

- a) Inventarios.
- b) Cuentas por cobrar.
- c) Ventas, etc.

- d) CONEXIONES ENTRE LAS EVALUACIONES DEL CONTROL INTERNO, EN RELACION CON LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA A ESCOGER PARA EJECUTAR LA REVISION DE OPERACIONES Y LAS GRAFICAS DE FLUJO.

Es importante la conexión que deben de existir entre la evaluación del control interno, los procedimientos de auditoría, y la manera en que se van a expresar, ya que los exámenes realizados por el auditor al terminar la planeación de gráficas de operaciones, los memorandums los guiarán para elegir los procedimientos más certeros para efectuar su trabajo.

Las gráficas de flujo mostrarán en forma detallada el control interno, esto repercutirá en mejores procedimientos de auditoría, los cuales realzarán en forma más específica las circunstancias que puedan sugcitarse en una área de operación.

El auditor deberá tomar en cuenta, al evaluar un control interno de una empresa, que es necesario identificar los puntos fuertes como -- los puntos débiles notables fuera del sistema. No deberá marcar mayor -- cuidado en unos puntos, por dejar a otros, ya que debemos suponer que la empresa no se encuentra sola, sino en una actividad económica. En -- conclusión el auditor necesitará de un criterio equilibrado.

Esta conexión entre las evaluaciones del control interno, en relación con los procedimientos de auditoría, debe de especificarse claramente en los papeles de trabajo, una cédula cuya eficacia se ha comprobado para documentar esta información, tiene los siguientes títulos:

- 1.- Puntos fuertes y débiles.
- 2.- Compensación de los puntos fuertes con los débiles.
- 3.- Efectos de los puntos fuertes y débiles sobre los procedimientos de auditoría.
- 4.- Sugerencias para mejorar el sistema.

Se han utilizado en la práctica otras formas de papeles de trabajo - para conexiones y algunas de ellas con tan buenos resultados como la propuesta.

CITAS AL CAPITULO III

- (1) "Normas y Procedimientos de Auditoría", Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Editorial Litograf, décima primera edición 1981, primera reimpresión 1982.

- (2) "Auditoría Práctica" Luis Ruiz Velazco y Alejandro Prieto.

CAPITULO IV

a) SISTEMA DE REGISTRO DE LAS OPERACIONES.

Al realizar una auditoría se debe conocer primero y antes que nada el sistema de registro de operaciones. Debido a la dificultad que representa el desarrollo de las técnicas de registro de la empresa para realizar su trabajo. Esto ha hecho cada vez mas complejo el tratamiento de la revisión; la diversidad de registros (electrónicos, mecánicos, manuales), hacen que el auditor no pueda confiar en forma igual de un registro manual a un mecánico ó electrónico.

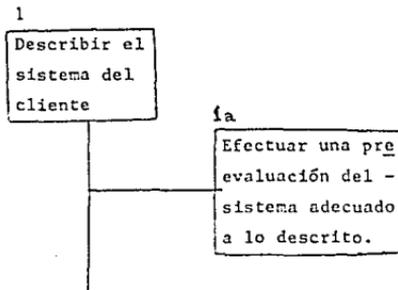
La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el código fiscal de la federación, capítulo II reglamenta los registros de operaciones, sus avisos y como deben de llevarse. Es por eso que el contador público debe conocer el sistema de registro para la planeación de la revisión de operaciones.

b) EVALUACION DEL CONTROL INTERNO DE LA EMPRESA QUE SE AUDITA.

En el proceso lógico de una auditoría, puede verse que el estudio y evaluación del control interno es de vital importancia para planear los procedimientos de auditoría adecuados; darles importancia del alcance y de la forma oportuna.

GRAFICA DEL PROCESO DE UNA AUDITORIA

- 1.-Forma Descriptiva.
- 2.-Métodos de Cuestionarios.
- 3.-Diagramas de Flujo.

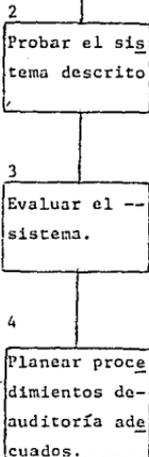


Efectuar pruebas de cumplimiento so
bre las transacciones de los proce-
dimientos descritos (punto 1)

Formular un memorandum que exprese-
lo adecuado e inadecuado del siste-
ma.

1.- Formular un programa especí-
fico.

2.- Adoptar programas básicos.



El estudio que deba hacerse como base para la evaluación del control interno, incluye dos fases:

- 1.- Conocimientos y comprensión de los procedimientos y métodos.
- 2.- Un grado razonable de seguridad de que se están operando.

Existe una interrelación entre el método descriptivo y flujograma, para elaborar éste es necesario una descripción detallada del sistema.

Las Gráficas de Flujo constituyen un medio de auditoría muy útil, mas si se emplean adecuadamente y en forma coordinada con los programas de auditoría.

Existen cierto principios pero no existe un diagrama ó gráfica de flujo ideal; cada auditor debe desarrollar la técnica que le permita ilustrar con mayor claridad y desenvoltura que sea capaz, sin embargo para aprovechar

plenamente el flujograma, éstos deben llenar el requisito fundamental de comunicar.

c) PERSONAL ADECUADO DE LA AUDITORIA.

Es difícil para el contador público delegar la responsabilidad, ya que asume varios riesgos y el último en responder sería exclusivamente él, pero para no estar en contra de un principio administrativo, sugerimos al contador público que podrá delegar la autoridad, pero deberá vigilar estrictamente los programas o planes de auditoría y escoger personal con experiencia, principalmente a niveles de supervisión, es recomendable tener en los despachos un cuerpo técnico que vigile y actualice el equipo de revisión, con mayor énfasis en los integrantes de bajo nivel que se encargan de recabar información. Es necesario que la estructura del equipo que realiza la auditoría, esté bien soportada.

Generalmente es un problema constante en los despachos encargados de ésta profesión, la falta de personal para el desempeño de ésta labor debido al crecimiento desproporcionado del país en relación al poco tiempo que se destina a ésta materia en nuestras escuelas y universidades.

En el caso específico de la auditoría operacional, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos sugiere dos criterios para la organización del personal en su implantación:

- a) Efectuarlo con el mismo personal que realiza la auditoría como entrenamiento adicional especializado en la operación que se va ya a examinar, y con actitud mental abierta para captar problemas de controles de operaciones. Esta alternativa, supone la realización simultáneamente de la auditoría interna financiera y la operacional.

- b) Crear un equipo especial que dedique exclusivamente a realizar auditoría operacional, completamente ajeno a labores de auditoría interna.

Ambas alternativas son aplicables en la práctica y pueden obtenerse resultados favorables. Seguramente la segunda resulte más costosa pues requiere de personal especializado y con una mente dispuesta a captar problemas de control operacional.

C A P I T U L O V

COMPANIA X, S.A.

31/XII/84

INGRESOS, VENTAS Y CUENTAS POR COBRAR

PROGRAMA DE TRABAJO.

OBJETIVOS:

1.- En lo que respecta a ingresos son: asegurarse de que exista un adecuado control interno sobre los mismos, de que todos los ingresos devengados se hayan registrado, y a su vez que los contabilizados realmente se hayan devengado, analizando e interpretando las tendencias de los diversos tipos de ingresos mediante las comparaciones preparadas por la administración.

2.- Verificar que todas las ventas sean reales, que se realicen en el ejercicio que estan registradas, cerciorarse que estén separadas de cualquier otro concepto de ingresos y que cada venta le corresponda un costo.

3.- Determinar el origen, características y clasificación de las cantidades que se consignan "por cobrar", que su importe sea correcto, que sea factible su cobro, y señalar cualquier documento por cobrar que haya sido descontado, pignorado o vendido.

4.- Que los ingresos, ventas y cuentas por cobrar se administren y realicen de acuerdo con las políticas y procedimientos adoptados por la compañía, para su control.

CONTROL INTERNO:

Principalmente aspectos del control interno relativos al manejo de los ingresos:

a) Debe intervenir el menor número posible de personas diferentes a las que manejen efectivos, expidan cheques, operen auxiliares y regis-

tros, y efectúen conciliaciones.

El personal que maneja los fondos y cuentas bancarias debe estar afianzado para garantizar su manejo.

Los ingresos deben depositarse al día siguiente de ser recibidos.

PROCEDIMIENTOS:

INGRESOS

1.- Cotejar el pase de los ingresos no depositados que hubieran sido arqueados por el auditor, a los auxiliares de clientes y otros libros auxiliares.

2.- Verificar sumas verticales y horizontales en forma selectiva del diario de ingresos de caja.

3.- Verificar los datos duplicados de las fichas de depósito, con los del diario de ingresos, y que éstos se depositen al día siguiente de su recepción.

4.- Cotejar el pase de los ingresos del diario respectivo al mayor general, a los auxiliares de clientes y a otros.

5.- Revisar la autorización de créditos, descuentos y deducciones que aparecen en el diario de caja.

6.- Cotejar los datos de los avisos de las remesas o listas de los ingresos, con los asientos del diario de caja.

7.- Investigar, si se da el caso, de las demoras anormales en el depósito, así como cualquier división de los ingresos diarios en depósitos separados.

8.- Formular por separado una cédula en donde se deje asentado las observaciones encontradas en la revisión.

9.- Anotar la conclusión obtenida, como fruto de ésta revisión.

VENTAS

1.- Comprobar que los embarques fueron recibidos por los clientes y facturados oportunamente, realizar el corte de remisiones y facturas.

2.- Comparar las cifras reales contra presupuestos, y comprobar - las explicaciones respecto a las variaciones de importancia.

3.- Verificar los impuestos causados.

4.- Comprobar la adecuada presentación en los estados financieros.

5.- Revisar el período específico, realizándose de la siguiente - manera:

a) Se verifica la secuencia numérica de facturas y remisiones, cuidando que las facturas canceladas incluyan original.

b) Se suman las facturas para verificar que integren el total - revisado en el período.

c) Se verifica que los precios a que se facturó sean los mismos - autorizados, según listas.

d) Se revisan los auxiliares de clientes para determinar la correcta afectación de los mismos, ó en su caso, el ingreso a caja.

e) En general, se cuidan autorizaciones y otros aspectos de control interno establecidos por la empresa.

6.- Cotejar contra auxiliares.

7.- Formular cédula por separado donde se anoten las deficiencias encontradas en nuestra revisión.

8.- Anotar la conclusión obtenida en ésta revisión.

CUENTAS POR COBRAR

1.- Confirmación de adeudo, llamado también circularización.

2.- Verificación de cobros posteriores.

- 3.- Realizar arqueo de documentos.
- 4.- Análisis de saldos.
- 5.- Conexión contra otras cuentas.
- 6.- Valuación y cobrabilidad.
- 7.- Investigación de la existencia de gravámenes.
- 8.- Formúlese por separado cédula en donde se deje asentado las ob
servaciones encontradas en la revisión.
- 9.- Anótese la conclusión obtenida, como fruto de ésta revisión.

CASO PRACTICO

COMPAÑIA X, S. A.

DIAGRAMA DE LA OPERACION DE VENTAS A CREDITO

PERSONAL QUE INTERVIENE EN EL FLUJO DEL SISTEMA:

NOMBRE	PUESTO
J. GENARO MURILLO O.	JEFE DE VENTAS (MOSTRADOR)
ANA LUCIA LOPEZ S.	CAJERA
IRMA M. LIZARRAGA M.	CONTADORA
ELISA MATZUMILLA B.	COBRANZAS.

El área de operación que se seleccionó para efectuar el caso práctico es la que, en nuestra opinión presenta mayores problemas en las empresas, estando integrada como sigue:

El mayor volumen de ventas son por pedidos verbales en forma directa de mostrador o telefónicos.

Con base en los pedidos de los clientes (en forma verbal vía telefónica o directos), el señor Murillo verifica si son condiciones de crédito ó de contado. Si son de crédito, gerencia y cobranza examinan la solvencia del cliente con referencias de créditos, ó con base en experiencias anteriores si son clientes propios. Al aprobarse el crédito, se surte el pedido formulándose la factura en cuatro tantos de las cuales se distribuyen de la siguiente manera: original y copia número tres se turnan a contabilidad, después de que el cliente firma el original junto con la relación de ventas de crédito del día, la cual es elaborada con base en los tanto mencionados. La copia uno se le entrega al cliente y la copia dos se manda al archivo permanente para su acomodo en forma numérica.

En el caso de que la venta sea de contado, el departamento de ventas formula una nota de mostrador en cuatro tantos, con el siguiente flujo: original para el cliente, después de efectuar su pago en caja, la primera copia se queda con la cajera y las copias dos y tres se envían al archivo permanente numérico. Con base en las dos últimas copias, se recibe información para elaborar la factura de ventas al contado en cuatro tantos, de las cuales la original, las copias dos y tres se envían con la cajera y la copia uno se guarda permanentemente en el archivo numérico anterior.

Con base en las facturas por ventas a crédito, original y copia - dos adjuntas a la relación de ventas de crédito la contadora srita. Lizárraga, verifica las operaciones aritméticas y afecta el diario de -- ventas y el registro analítico de clientes.

Posteriormente ese mismo paquete lo envía a cobranzas con la srita. Matzumilla y ella verifica y firma de recibido. Enseguida la srita. Matzumilla envía al jefe de mostrador la relación de ventas a crédito y - las facturas, archivándolas de la siguiente manera: la original en sobres de cobranza alfabéticos y la copia tres cronológicamente por fechas de vencimiento. Diariamente la srita. Matzumilla verifica los vencimientos y prepara la documentación que enviará al cobro.

Con información de los dos tantos de facturas, formula el reporte de cobranzas con original y copia, el original junto con la documentación, la entrega al cobrador para su tramitación y la copia la adjunta con -- las copia de facturas para cotejar lo cobrado y/o lo devuelto, al regreso del cobrador. Si éste logra cobrar la factura, la original se queda con el cliente y la copia tres se queda en un archivo numérico permanente. Con esa misma copia se afecta un segundo control de clientes. En --

cuanto a los reportes de cobranzas la copia se va a una archivo cronológico (por fechas) permanente y de aquí se toma la información para afectarse el segundo control (aparte del contable) del clientes, y el original del reporte de cobranzas se envía a la cajera junto con el efectivo cobrado.

En el caso de que no se cobre la factura, ésta vuelve con la señorita de cobranzas verificando con el reporte de cobranzas.

La srta. López (cajera), con base en el reporte de cobranzas original, el efectivo cobrado y el de ventas al contado, elabora la ficha de caja, misma que efectúa en cuatro tantos: de las cuáles entrega original-cobranzas, la copia uno y tres las archiva en forma permanente y por orden numérico, con base en la copia dos prepara el depósito bancario. Posteriormente con la ficha del depósito, ficha de caja (copia dos) y el reporte de cobranzas original, elabora la póliza de ingresos y todo éste paquete lo envía la contadora srta. Lizárraga para su revisión.

La contadora revisa, y envía esa documentación a un archivo cronológico permanente, ella registra los auxiliares de clientes y afecta el día rí o de bancos.

En el caso de ventas de contado, la srta. cajera que recibe la copia uno de las notas de mostrador, las archiva en forma temporal por orden numérico y posteriormente cuando recibe las facturas globales (original, copias uno y tres) las coteja y verifica aritméticamente. Después ella misma envía la factura original y nota de mostrador al archivo permanente por orden numérico. Las facturas tres y uno las envía al archivo correspondiente, que se tiene en cobranzas, pero con anterioridad la contadora utilizó ésta información para afectar el diario de ventas.

COMPANIA X, S.A.

31/XII/84

EGRESOS, GASTOS Y CUENTAS POR PAGAR

PROGRAMA DE TRABAJO.

OBJETIVOS:

1.- Que los egresos estén registrados en contabilidad y sean por -- los montos debidos; además con la previa autorización se deben realizar.

2.- Verificar que los gastos registrados sean reales, que correspondan al ejercicio examinado, que estén clasificados en atención a su origen y concepto; determinar los gastos extraordinarios para destacarlos - en el estado de resultados.

3.- Verificar que todos los pasivos registrados sean reales (por - bienes y/o servicios realmente recibidos y no pagados); cerciorarse que- estén registrados, cuidar la clasificación y la adecuada presentación en los estados financieros, en atención al concepto, al acreedor y al venci miento.

4.- Que los egresos, gastos y cuentas por pagar estén registrados - de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y apli cados consistentemente.

PROCEDIMIENTOS:

EGRESOS Y GASTOS:

1.- Examen crítico de los documentos originales, que respalden los- gastos de operación con objeto de verificar que todo desembolso se encuentre amparado por documentación original, que reúna los requisitos fijados tanto por la empresa misma como las leyes impositivas.

2.- Conexión de las cuentas de gastos de operación con las cuentas de activo y pasivo relativas, incluyendo pruebas globales, cuando procedan.

3.- Revisión comparativa de los distintos renglones de gasto de operación de un ejercicio a otro, investigando e interpretando las variaciones importantes.

4.- Comparación de las cifras presupuestadas, cuando las haya y comprobación de las explicaciones para variaciones importantes.

5.- Verificación de cálculos aritméticos y cotejo contra auxiliares de las muestra seleccionadas.

6.- Revisión de secuencias numéricas de las copias de los cheques - por meses selectivos.

7.- Verificación documental: Deben examinarse selectivamente los comprobantes con que cuenta la empresa, para determinar lo adecuado de éstos; que sean legalmente correctos, que estén autorizados por personal designado para ello, que sean razonables en relación con las operaciones del negocio, etc.

8.- Formulación de cédula por separado en donde se deje asentado las observaciones que se encontraron en ésta revisión; si son de importancia pase de ésta observación al borrador de la carta de sugerencias.

9.- Un vez terminada nuestra revisión, anótese la conclusión obtenida, de ésta, asentándola en la cédula sumaria.

CUENTAS POR PAGAR:

1.- Solicitud de confirmación de adeudo.

2.- Verificación de pagos posteriores.

3.- Revisión de Actas y Contratos.

- 4.- Conexión contra otras cuentas.
- 5.- Análisis de movimientos.
- 6.- Certificación-Carta de Sugerencias.
- 7.- Examen de documentación-inspección, de la documentación que compruebe la autenticidad de los pasivos registrados no liquidados.
- 8.- Verificación de cálculos aritméticos.
- 9.- Verificación de que los pasivos contratados en moneda extranjera se conviertan en moneda nacional con base en las cotizaciones existentes al cierre del ejercicio.
- 10.- Presentación y revelación en estados financieros. Los procedimientos de auditoría recomendados y que se mencionan anteriormente, permitirán al auditor cerciorarse de la adecuada presentación de éste rubro dentro de los estados financieros y juzga sobre las revelaciones que procedan.
- 11.- Formulación de cédula por separado en donde se deje asentado - las observaciones que se encontraron en ésta revisión; si son de importancia pase ésta observación al borrador de la carta de sugerencias.
- 12.- Una vez terminada nuestra revisión anótese la conclusión obtenida de ésta y asiéntese en la cedula sumaria.

COMPANIA X, S.A.

31/XII/84

COMPRAS Y DEVOLUCIONES SOBRE COMPRAS.

PROGRAMA DE TRABAJO

Las compras constituyen una operación primordial de importancia dentro de las empresas. El costo de abastecimiento de los artículos que se adquieren, para su reventa ó su transformación es factor determinante en los resultados económicos de la empresa, por la influencia que suelen tener en el costo total.

OBJETIVOS:

- 1.- Que las compras de bienes y servicios estén debidamente autorizados.
- 2.- Que las compras fueron registradas correctamente en libros.
- 3.- Que Las compras fueron hechas de conformidad con la política y los procedimientos establecidos por la empresa.
- 4.- Que las compras y los abonos correspondientes a la cuenta de -- proveedores, fueron registradas en las fechas en que se presentaron las transacciones y que éstas operaciones se encuentran registradas de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados.

PROCEDIMIENTOS:

- 1.- Verificar las cuentas de mayor correspondientes a cuentas por pagar, compras y gastos y el registro de pólizas para saber si hay partidas poco comunes, investigándolas en su caso.
- 2.- Inspeccionar el archivo de documentos no correspondidos (facturas, órdenes de compras, documentos de embarque de los proveedores, e in

forme de recepción) para establecer si tiene solamente partidas normales.

3.- Inspeccionar el registro de recepción para establecer si se lle
va al corriente.

4.- Revisar las órdenes de compras y sus requisiciones respectivas;
comparar las cotizaciones con las compras verificadas si es apropiado.

5.- Cotejar los importes y condiciones de las facturas de los pro-
veedores con las órdenes de compras.

6.- Cotejar la recepción de mercancía y servicios con los informes
de recepción y las pruebas de haberse recibido los servicios.

7.- Cotejar los datos del registro de pólizas con las facturas de -
los proveedores (observar las fechas de las transacciones, montos, apro
baciones, documentos comprobatorios, y distribución de cargos a las cuen
tas), considerar si son razonables los precios y las cantidades y la na
turaleza de los artículos comprados.

8.- Verificar las facturas para cerciorarse de su exactitud matemá
tica.

9.- Sumar los totales verticales y horizontales del registro de póliz
as; cotejar los pases al libro mayor general.

10.- En cédula por separado anotar las observaciones encontradas -
en nuestra revisión.

11.- Una vez que se ha terminado la revisión anótese la conclusión
obtenida.

NOTA: En el caso de las devoluciones sobre compras, consideramos -
necesario que solo se revise lo mas importante.

COMPANIA X, S.A.

31/XII/84

NOMINAS Y LISTA DE RAYAS.

PROGRAMA DE TRABAJO.

OBJETIVOS:

1.- Que el pago de los sueldos y jornales fue correctamente registrados en libros.

2.- Que el personal que figura en los registros de nóminas ha sido autorizado y contratado por las personas facultadas.

3.- Que las nóminas estén calculadas con exactitud, con base en -- los trabajos ejecutados y los sueldos autorizados.

4.- Que las deducciones hechas en la nómina fueron determinadas de conformidad con los requisitos legales, ó con las autoridades de los - empleados, y pagadas al fisco, a los sindicatos y otros.

5.- El pago de los sueldos y salarios se registró en la fecha en - que éstos fueron devengados o pagados dependiendo de la fecha adecuada.

PROCEDIMIENTOS:

1.- Revisar la cuenta de paga de sueldos y salarios en el libro - mayor, para saber si hay partidas poco comunes en ellas, investigándolas en su caso.

2.- Cotizar los registros detallados del pago de sueldos y jornales con las cuentas del libro mayor, (cuando la mayoría del personal recibe remuneraciones en escala uniformes, es posible establecer la razonabili- dad y las cuentas del libro mayor en relación con los registros detalla dos del pago de sueldos y jornales).

3.- Comparar las nóminas de sueldos y salarios al principio y al final de períodos para verificarlos, así como los cambios del personal.

4.- Revisar los pagos registrados consultando las tarjetas marcadas en los relojes checadores de entradas y salidas de personal, u otros sistemas de registrar el tiempo trabajando, los registros de producción, los de sueldos autorizados, y las aprobaciones de trabajar horas extras.

5.- Verificar las deducciones de sueldos y jornales para saber si han sido autorizados y enterados a las autoridades en cuyo nombre se hicieron las deducciones.

6.- Verificar la distribución de la mano de obra por las tarjetas de tiempo en los resúmenes de distribución de sueldos y salarios.

7.- Sumar selectivamente las columnas y los totales cruzados de los registros de sueldos y salarios; verificar los pases al libro mayor general y libros auxiliares.

8.- Comparar las copias de cheques pagados, seleccionados al efecto, con los recibos o el cheque para el pago de la nómina con el neto a pagar.

9.- Comparar selectivamente los nombres de empleados y obreros con los registros de personal.

10.- Presenciar un pago de sueldos y salarios.

11.- Investigar la forma en que se procede con los sueldos y jornales no cobrados.

12.- En cédula por separado anotar las observaciones obtenidas en nuestra revisión.

13.- Mostrar evidencia de la conclusión obtenida.

ral; comprobar que las cantidades asentadas en los registros de inventarios sean las correspondientes al recuento físico.

4.- Si se elaboran inventarios físicos complementos en una intermedia o en fechas escalonadas a todo lo largo del período; observar la realización de esa labor y verificar los registros de inventarios, y el libro mayor general.

5.- Verificar la valuación (en cuanto a costo y valor de mercado) - de los inventarios llevados a registros y de los inventarios hechos en una fecha intermedia ó en fechas escalonadas a todo lo largo del período.

6.- Revisar los procedimientos para detectar los inventarios obsoletos ó de lento movimiento, su adecuada valuación y el establecimiento de las provisiones necesarias.

7.- Revisar los costo unitarios de los inventarios.

8.- Cotejar los pases de compras, producción, trasposos y salidas a los registros de inventarios.

9.- Cotejar selectivamente los embarques de inventarios de producción terminados que figuran en los registros de inventarios con los de venta y la inversa; cotejar las cantidades según facturas con respecto a los registros de inventarios.

10.- En cédula por separado anotar las observaciones obtenidas en nuestra revisión.

11.- Una vez que se haya terminado la revisión anotar la conclusión obtenida..

COMPANIA X,S.A.

31/XII/84

POLIZAS DE DIARIO .
PROGRAMA DE TRABAJO.

Se verifica principalmente la corrección de las mismas, que estén debidamente autorizadas por el contador, tener documentación que la soporte, cerciorándose del origen de la misma, vigilar sus pases a auxiliares, ó a los libros principales y sobre todo verificar las operaciones aritméticas.

Es muy importante para el auditor tener conocimientos de como se registran algunas operaciones de rutina, para conocer si es que tiene errores que afecten los estados financieros, y si actúa en forma equivocada alguna transacción.

COMPANIA X, S.A.

31/XII/84

OTRAS REVISIONES.

PROGRAMA DE TRABAJO

Consideramos que existen algunos renglones de los estados financieros que necesitan de un tratamiento especial para su revisión, sólo en este caso aconsejamos al auditor que aplique los procedimientos que considera necesarios en las circunstancias; a continuación enumeremos algunos renglones:

- a) Publicidad.
- b) Comisiones.
- c) Valores y Productos.

1) PRUEBAS DE BLOCK.

Este tipo de revisión se refiere a la comprobación basada en ciertos períodos de tiempo ó en grupos consecutivos de operaciones, por ejemplo: todos los gastos efectuados en un mes determinado; las cuentas por cobrar de clientes cuyos apellidos empiezan con "A" y "L", etc.

2) GRAFICAS DE FLUJO Y SU TRAMITACION COMPLETA.INTRODUCCION:

El contador público debe de estudiar el control interno y formarse una opinión sobre el funcionamiento, de los procedimientos y controles establecidos. La información para éste propósito es normalmente obtenida a través de entrevistas, investigaciones, lecturas de manuales internos y pruebas de transacciones.

Para documentar la información así obtenida y facilitar su evaluación, la firma, emplea dos técnicas (1) preparación de gráficas de flujo completando las secciones seleccionadas de la guía de evaluación del control interno y (2) contestando las preguntas de la mencionada guía y preparando memorandum para respaldarlas. Este capítulo será dedicado a la preparación de Gráficas de Flujo.

GRAFICAS DE FLUJO:

Basándose en el hecho de que nuestra evaluación de los sistemas de control interno nos darán, el grado y oportunidad de los procedimientos de auditoría, es indispensable el que estemos adecuadamente familiarizados con los procedimientos y controles de las operaciones de los clientes, a fin de facilitar esa evaluación. El uso de los diagramas de flujo de las principales operaciones, deben ser preparados toda vez que constituyan la representación gráfica de los procedimientos del negocio y per-

miten al auditor en cualquier revisión subsecuente la mejor comprobación de tales procedimientos.

Debe tenerse en cuenta que la Gráfica de Flujo, será el resultado gráfico de los procedimientos o controles por lo menos de cinco operaciones, desde su origen hasta su terminación.

Una vez elaborado la Gráfica de Flujo, deberá ser estudiada, con el objeto de detectar posibles desviaciones del control interno; éste estudio se efectuará como parte predominante de la técnica utilizada y será parte integrante de la evaluación del control interno.

a) REGLAS PARA EFECTUAR LOS FLUJOS DE OPERACIONES:

1.- Es importante que se realicen indicando los departamentos ó el personal que interviene en el mismo, así como las funciones en la empresa. En caso de que haya cambios, se deben detallar en la misma cédula.

2.- Es necesario la utilización de símbolos que describan las secuencias de las operaciones, con el fin de que las gráficas sean explícitas y objetivas.

3.- Los símbolos utilizados deben hacer referencia a la inicial de su nombre y alcance deberá anotarse su significado.

4.- Deben mostrar un orden lógico, señalando claramente la continuidad de cada trámite y en especial cuando el documento o información salga de los departamentos de la empresa.

5.- No se debe de tratar se cubrir una operación demasiado amplia en una sola gráfica o diagrama.

6.- Las gráficas deben ser autosuficientes.

7.- Las gráficas deben ser preparadas en lápiz para facilitar modi

ficaciones en revisiones posteriores. Cuando existan cambios substanciales en los procedimientos, nuevas gráficas deben ser preparadas.

NOTA: Cuando se utilicen exclusivamente en el análisis los diagramas, éstos reciben el nombre de Auditoría Analítica, no así, cuando es utilizada como una herramienta de la Auditoría Operacional.

La gráfica es la forma más precisa de plasmar las revisiones del sistema, minimiza la explicación narrativa y de ésta manera se condensa una presentación, no posible bajo otra forma. Proporciona a la vez una panorámica del sistema y una eficiente documentación de las pruebas del auditor. El diagrama es la más eficiente herramienta para efectuar un análisis, ya que nos muestra claramente que está sucediendo y proporciona un método fácil para observar fallas en el sistema ó en las áreas -- donde se requieren mejoras.

El sistema mas utilizado en Auditoría Operacional es el método de diagrama horizontal, que tiene la ventaja de que facilita observar la relación entre diferentes partes del sistema integrado, además son fácilmente leídos, los puestos fuertes y débiles que emergen en la forma de división de trabajo entre el personal de un departamento u operación.

Es de suma importancia la elaboración de cartas de flujo en las cuales se muestran las transacciones desde su iniciación hasta su última disposición, cuando el espacio no permite ésto, deben ser preparadas cartas de flujo sumarizadas complementadas con alcaraciones escritas.

b) EL PROCESO DE PREPARACION DE UN FLUJO DEBE CONTEMPLAR LOS SIGUIENTES ASPECTOS:

1.- Revisión de la documentación que tiene el cliente según el sistema, informes de auditoría interna y nuestro archivo permanente, y las cartas a la gerencia de años anteriores.

2.- Entrevistas con el personal apropiado del cliente y elaboración de notas acerca de como, las operaciones son realizadas.

3.- Hacer los flujos utilizando las reglas establecidas.

4.- Rastrear una ó varias operaciones a través del sistema, que sirva como ayuda para asegurar la veracidad del flujo.

5.- Identificar las debilidades y fortalezas del control interno.

Debido a que los diagramas de flujo deben ser utilizados por personal diferente, revisados y actualizados en auditorías posteriores, es importante guardar uniformidad en su preparación.

El papel de trabajo para el diagrama de flujo, debe ser dividido en columnas verticales cada una de las cuales será utilizada de la siguiente forma:

a) Breve descripción narrativa de los procedimientos que estén siendo representados gráficamente.

b) Indicación del cargo de la persona que ejecuta cada operación.

c) Una columna separada para cada departamento o sección involucrada.

d) Deben mostrar el flujo de documentación y cuentas en forma vertical y hasta donde sea factible, de izquierda a derecha.

3) ELEMENTOS BASICOS DE LAS GRAFICAS DE FLUJO.

Una regla importante en la utilización de los diagramas de flujo es que debe de existir ciertos elementos básicos, independientemente de la forma en que se elaboran las gráficas de flujo. Son tres los elementos básicos en las gráficas de flujo:

1.- Símbolo.

2.- Líneas de flujo.

3.- Area de responsabilidad.

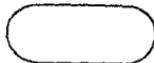
Los símbolos se usan para ilustrar procedimientos, pasos y funciones predeterminadas. Cualquier cosa, figura ó imagen se puede utilizar como símbolos, si previamente se describe al lector; no importa que símbolos se usen, el concepto para el desarrollo de gráficas de flujo permanece uniforme. Sin embargo muchas firmas de contadores públicos han adoptado símbolos que provienen de los institutos de I.B.M. para el procesamiento electrónico de datos utilizados para el uso de computadoras, únicamente con algunos cambios a la descripción de éstos ejemplos:

I B M

Intercalar, almacenamiento
fuera de línea



Terminal
interrupción



Corrector
de páginas

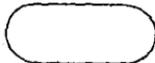


DESCRIPCION PARA GRAFICAS DE FLUJO DE CONTROL INTERNO.

Archivo



Terminal



Inicio de Flujo



Las líneas de flujo se utilizan para entrelazar los símbolos y señalar así la dirección del flujo de la documentación ó información e ilustrar la relación lógica que existe entre áreas. Existen generalmente dos tipos de líneas direccionales que son:

- 1.- Línea continua 
- 2.- Línea punteada 

Se utilizará línea continua para el flujo de la documentación a través de cada departamento.

En el caso de línea punteada es únicamente utilizable en el caso de flujo de información.

Deben utilizarse puntas de flecha, con el fin de indicar la dirección del flujo. Lo convencional, en relación con el uso de puntas de flechas, es que se apliquen para señalar todas las direcciones del flujo, excepto en las líneas que apunten hacia abajo y para la derecha, ya que en toda gráfica de flujo irá en forma lógica hacia abajo y hacia la derecha, sin embargo, pueden usarse en esos casos si esto contribuye a aclarar el flujo de la operación.

En toda gráfica de flujo de operación, debe establecerse áreas de responsabilidad como columnas en forma vertical ó secciones, de las cuales fluye documentación o información en dirección horizontal de izquierda a derecha, ésta técnica permite al lector identificar claramente cualquier cambio de responsabilidad a medida que la documentación se procesa a través del sistema.

Las áreas de responsabilidad se identifican con los departamentos ó secciones dentro de un departamento. El auditor debe utilizar su criterio, al decidir el nivel de subdivisiones que una columna debe de representar ó manifestar.

4) SÍMBOLOS CONVENCIONALES.

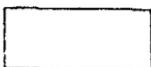
Como ya hemos mencionado en el párrafo de elementos básicos, que al uso de símbolos, cualquiera que sea su tipo, son elementales. En todas las firmas de contadores públicos utilizan diferentes símbolos, sin embargo se ha generalizado los Estados Unidos y en algunas firmas de México,-

el uso de las figuras instituidas por I.B.M. para el procesamiento electrónico de datos, éstos símbolos con un pequeño cambio interno es su significado se utilizan para gráficas de flujo de control interno.

Las figuras que ha continuación se presentan pueden ser suficientes para la elaboración de las gráficas de flujo, además de que son todas -- las que se están utilizando en el ejemplo del caso práctico.



Inicio de flujo



Proceso



Documento



Documento de registro



Archivo Temporal



Archivo Permanente



Conector



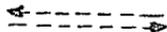
Decisión



Terminal



Flujo de documentación



Flujo de información

El símbolo de inicio de flujo, se utiliza siempre que se inicie una actividad dentro de la gráfica, la cual indique un flujo dentro de cada uno de los departamentos implicados, por consiguiente, si cada departamento inicia un proceso por la documentación ó información recibida del departamento anterior, debe ponerse éste símbolo indicando el inicio del proceso y numerarse progresivamente.

El símbolo de proceso, indica la realización de una operación en un documento ó con un documento, éste símbolo interrumpe el flujo entre dos símbolos para proporcionar la explicación necesaria respecto a alguna acción.

La explicación del procesamiento se reduce en éste mismo símbolo, por lo tanto no deberá hacerse ninguna anotación normativa que se sobresalga del símbolo de proceso u otros símbolos. Si las explicaciones rebasan el espacio de símbolo, pueden anotarse en otras de pié de gráfica, relacionandolas con el símbolo mediante alguna referencia.

Ejemplo de símbolos de proceso:

Verifica
cálculos
aritméticos

Obtiene
aprobación
de créditos

(1)

(1) Registro de documentos que dá origen a los siguientes asientos:

Cargo Productos en proceso
 (Mano de obra directa)
 Créditos, sueldos y salarios por pagar.

Cargo Productos en proceso
 (Materiales)
 Crédito, almacén de materiales y materias primas.

El símbolo de documentos puede usarse para cualquier tipo de documentación, ejemplo: cheques, facturas diarias, mayores informes, etc.

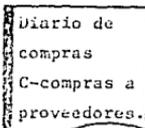
La identificación del documento aparece dentro del mismo símbolo, - puede ser un simple título abreviado o bien, también puede insertarse in formación explicatoria, tales como "prenumerado", ó los asientos contables en el caso de libros auxiliares.

Cuando un documento entra por primera vez al sistema, ya sea por elaboración propia ó por documentación recibida de terceras personas, éste se indicaría sombreando una esquina del símbolo como puede ser la parte inferior, ejemplo:

Informe de entrada al almacén

En el caso de documentos, en el cual se registran asientos contables, por ejemplo un diario al contrario de un documento, sujeto a tra-

mitarse como un cheque, factura, pedido, etc., éste queda distinguido al sombreadse el lado izquierdo en forma vertical:



Cuando los documentos llevan copias múltiples, éstos pueden representarse de dos formas que dependen de los requerimientos del diagrama.

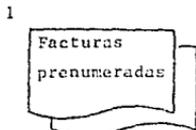
a) Por medio de dos símbolos sobrepuestos, que representan documentación con el número total de copias subrayando en la esquina superior izquierda del símbolo en el primer plano.

b) Símbolos sobrepuestos, uno para cada copia, con numeración progresiva que aparece en la esquina superior derecha de cada símbolo.

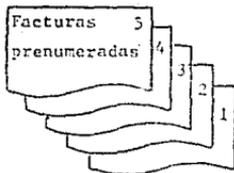
En éste método, los números que pueden representar, en forma ascendente o descendente según convenga al flujo de los documentos desde su punto de partida.

El primer método se adapta muy especialmente en los casos, en que toda la documentación fluya en forma conjunta en un paquete.

Ejemplo de facturas representadas en los casos mencionados (con 5 copias).



3



En el caso del símbolo de archivo, éste se usa para representar a cualquier tipo de almacenamiento, documentación ó custodia de la misma, ejemplo: archiveros, cajas de caudales, gavetas, anaques, etc.

Los archivos pueden ser de dos tipos: temporales y permanentes. El archivo temporal es aquel del cual serán nuevamente removidos los documentos para un procesamiento posterior, y el permanente es cuando ya el documento es archivado en forma definitiva. Como ya se indicó al ilustrar los símbolos anteriormente, un archivo permanente se distingue al sombrear el símbolo en la parte superior, mientras que el temporal no.

El símbolo, debe tener alguna señal para indicar el orden de su contenido, ya sea en forma alfabética, numérica ó por fechas. Esto puede hacerse a base de letras. Ejemplo:

- a.- Alfabético
- n.- Numérico
- g.- Per fechas

Un signo gráfico (Y), colocado debajo de la "N" indica que el encargado del archivo verifica su contenido con el fin de asegurarse de su secuencia numérica, como parte de su trabajo habitual.

También es importante que proporcione el nombre, localización ó cualquier descripción adicional de los archivos en las notas explicato-

vas y la referencia deben aparecer en el símbolo por ejemplo:



1.- Archivo de pedidos pendientes de surtir.

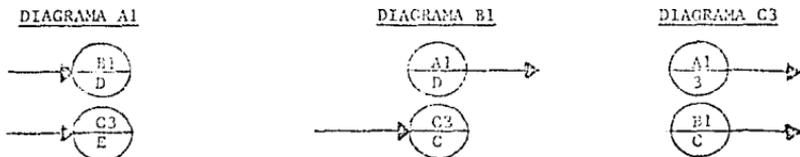
El símbolo de conexión se sitúa siempre al final de un diagrama en particular, que prosigue en otro; y por lo tanto también se coloca - al iniciarse el flujo del diagrama receptor.

Como ya se vió anteriormente en el párrafo de símbolos, el conector es un círculo dividido por una línea horizontal. Se anota un número del diagrama en el lado superior de la línea horizontal y una letra de enlace en el lado inferior. Así se identifica el diagrama receptor y el punto de enlace en el diagrama de origen, y a su vez en el diagrama de origen y el punto de enlace en el diagrama receptor (a manera de índices-cruzados). La letra de enlace, se deja a discreción del preparador del diagrama, pero debe de ser la misma para los dos conectores con el fin de poder seguir fácilmente la dirección del flujo. Tampoco es conveniente, usar cada letra de enlace más de una sola vez en cada diagrama. Ejemplo:

DIAGRAMA A1- Dirige un flujo hacia el diagrama B1 y otro al diagrama C3.

DIAGRAMA B1- Recibe un flujo del diagrama A1 y dirige otro al diagrama- C3.

DIAGRAMA C3- Recibe un flujo del diagrama A1 y otro flujo del diagrama- B1.



El símbolo de decisión, se usa para trayectorias alternativas que identifican, con situaciones afirmativas o bien negativas. Ejemplo: en el caso de una solicitud de crédito de un cliente ó al recibir un pedido de éste, se procede a decidir si se acepta dicho crédito ó no. En el caso de que se acepte se inserta en el símbolo de decisión ó a un lado la afirmación (si), y se procede a efectuar el flujo correspondiente a la venta. Y en caso de negación (no), ya sea que dicha solicitud se envía a gerencia para un estudio más a fondo de la solvencia del cliente.

Debe cuidarse el uso excesivo del símbolo decisión. Cuando se deban tomar varias decisiones en cierta etapa del procesamiento, el analista puede evitar la saturación de datos, empleando notas de pie de página cuya referencia se haga aparecer en algún símbolo de decisión dentro del diagrama, añadiendo así los detalles suplementarios.

El símbolo terminal se coloca al fin del flujo y dentro del sistema que ilustra el diagrama receptivo. Dentro de éstos, deben de insertarse las descripciones que correspondan tales como "cliente", "departamento de producción", "fuera del diagrama", "destruyase". Esto depende del fin que tuvo la documentación.

Cabe aclarar que una de las reglas principales en las gráficas de flujo, además de informar es que se requiere que cada copia de la documentación fluya hacia:

- 1.- Un archivo permanente.
- 2.- Un símbolo de terminal.
- 3.- Un conector con base a otro diagrama.

c) VENTAJAS DEL USO DE GRAFICAS DE FLUJO.

Las gráficas de flujo, se usan para ilustrar el movimiento horizontal y secuencial de documentos e información a través del área de respon

sabilidad, dentro de un sistema dado. Esto se identifica generalmente con un desarrollo que facilita los aspectos mecánicos de la elaboración de gráficas de flujo.

El uso de gráficas de flujo ofrece varias ventajas sobre otros métodos de estudio del control interno, tales como "cuestionarios ó descripciones narrativas". Cuatro de éstas ventajas principales son:

- 1.- Proporciona información y documentación eficaz sobre el sistema, evidenciando el hecho de que ha sido examinado.
- 2.- El trabajo del auditor en la preparación, actualización y revisión de los diagramas, le permite entender mejor al sistema.
- 3.- El diagrama del flujo es un medio de comunicación excelente, para dar a conocer el sistema a otras personas que lo lean.
- 4.- Los diagramas pueden mantenerse al corriente con facilidad.

Por otro lado una ventaja de suma importancia es la que, permite al lector identificar claramente cualquier cambio en las áreas de responsabilidad a medida que fluyen los documentos a través del sistema.

d) TIPOS DE GRAFICAS FLUJO.

Las gráficas pueden subdividirse y/o fragmentarse de distintas maneras, los tipos de gráficas más usuales son:

- 1.- Gráficas de perspectiva general.
- 2.- Gráficas detalladas.

Las primeras de éstos pueden decirse que son aquellas que representan, el proceso completo de una operación a través de varios departamentos, ejemplo: El área de ventas, cuentas por cobrar e ingresos. Dicho ciclo afectaría en situaciones normales los departamentos siguientes:

- | | |
|-----------------------------|------------------------|
| 1. Departamento de pedidos. | 5. Contabilidad. |
| 2. Embarques y almacenes. | 6. Cuentas por cobrar. |

- | | |
|----------------------------|---------------|
| 3. Facturación. | 7. Tesorería. |
| 4. Registro de inventarios | 8. Caja. |

Las gráficas detalladas, son fragmentos del ciclo de operaciones y pueden respaldar a las gráficas de perspectiva general; ejemplo: podría elaborarse una gráfica detallada de los primeros cuatro departamentos, o tro de los últimos cuatro.

Las gráficas pueden limitarse a flujos de líneas básicas ó primarias y éstas muestran los procesos normales pero no incluyen eventualidades periódicas como puede ser la preparación de estados financieros mensuales, ó la declaración anual del I.S.R., etc.

Dichos aspectos mensuales, anuales o eventuales se muestran en un tipo de gráfica de índice "periódica", o bien se puede explicar en notas de pie.

Es importante que las gráficas de flujo queden fragmentadas en subdivisiones, lo más lógico posible, a fin de asegurar la interpretación de éstas. Deben reducirse lo mas posible los conectores entre las gráficas.

e) RECOMENDACIONES PARA EL USO DE GRAFICAS DE FLUJO.

Por lo general es conveniente el uso de papel de un tamaño amplio.- El mas adecuado para éstos fines es el cuadriculado ya que es fácil de obtener y se presta para discernir sin dificultad las divisiones columnares.

Cada gráfica debe proyectarse con un cuadro horizontalmente trazado en la parte superior de la misma, con el fin de especificar allí datos como el nombre de la empresa, el número de gráficas, el concepto de la gráfica, la fecha y el nombre del analista. Debajo de ese cuadro se trazan los espacios reservados para los encabezados de las columnas o--

sea las divisiones de las áreas de responsabilidades. También podrían insertarse los nombres del personal de la empresa, si se considera práctico y útil. La última columna a la derecha se reserva para las leyendas y observaciones; pero éstas anotaciones pueden hacerse en otro lugar de la gráfica como podría ser abajo de ésta.

Debe elaborarse un índice adecuado para el caso de las gráficas y - archivarse en un legajo aparte de los papeles de trabajo ó bien para el archivo permanente, que en nuestra opinión es donde deben guardarse. Este índice podría ser como sigue:

CONTABILIDAD GENERAL	- A
COMPRAS Y PAGOS	- B
NOMINAS Y PERSONAL	- C
INVENTARIOS Y ALMACENAJE	- D
VENTAS Y COBRANZAS	- E

En el caso de las gráficas de detalle o subgráficas podrían irse numerando. Ejemplo: A1, A2, A3, etc.

Es muy importantes que los diagramas de flujo no presenten un aspecto embrollado. El detalle en exceso disminuye su eficiencia de comunicación. Por tal motivo conviene tener en mente las siguientes reglas para su elaboración.

1.- Las columnas que detalla las áreas de reponsabilidad con intercambios mas frecuentes, deben dibujarse en lugares adyacentes para evitar líneas direccionales demasiado extensas y trayectorias sinuosas.

2.- Debe reducirse al máximo el número de columnas para dar mayor claridad. Normalmente de cuatro a seis columnas incluyendo la de observaciones son suficientes.

3.- Es conveniente dividir las gráficas en subgráficas en caso apropiados.

4.- Es importante que la información narrativa, se inserte dentro - de los símbolos. Solamente cuando no sea suficiente el espacio de símbolos se presentan también por separado las explicaciones a base de claves.

5.- Debe evitarse explicar con detalle narrativo lo que está descrito en el mismo diagrama de flujo.

Como paso inicial, todos los diagramas deberán ser elaborados en border solamente, ya que a medida que progresa el trabajo de revisión, es de esperarse que el auditor tenga que hacer modificaciones y afinar - esos diagramas. Puede ser conveniente elaborar sus gráficas preliminares con los manuales de operaciones que le facilite la empresa, o de información obtenida previamente de los programas de auditoría ó de archivos-permanentes. No obstante, posteriormente es necesario que prepare sus -- diagramas con base en los datos que obtenga directamente del personal de la empresa así como del escrutinio cuidadoso que efectúe con la documentación que sea sometida. Así como de otras fuentes.

En pocas palabras los diagramas deben ilustrar y describir los procedimientos que están en vigor realmente ya que éstos pueden diferir sustancialmente de aquellos que la gerencia cree que se encuentran vigentes.

El auditor debe utilizar siempre su criterio para decidir que em--pleados va entrevistar; no tendría objeto por ejemplo: entrevistar a varios empleados que realicen las mismas labores en un momento dado. Asi-- mismo toda la pregunta que concierna a un empleado, pero debe dirigirse a él mismo únicamente; en otras palabras, no se debe de tratar de averi--guar lo que hace Rodríguez, preguntando a Martínez, salvo para corroborar y después de haber entrevistado a Rodríguez.

La preparación diagramática se facilita si se va compilando la in--formación, y que estaría en armonía con el desarrollo del propio diagrama. Esto es considerar que deben seguir las entrevistas.

Al realizar las entrevistas, debe tenerse en cuenta que se está tratando con seres humanos y no con manuales. Por lo general es comun que muchos empleados sientan desconfianza al hacerles una entrevista, pues muchas veces no entienden la finalidad y trascendencia de una auditoría externa y piensan que se les está disfrutando indebidamente. Por lo tanto corresponde al auditor percatarse cuidadosamente de esta actitud y reacción natural para que el entrevistado no se sienta en ningún momento cohibido.

A este respecto sugiero las siguientes consideraciones:

- 1.- Debe explicarse al entrevistado los objetivos que se persiguen antes de preguntar.
- 2.- Se debe aceptar el hecho a que el empleado tiene percepciones distintas a las del auditor.
- 3.- No debe juzgarse o evaluar al entrevistado o sus ideas; si se admiten opiniones durante la entrevista, éstas deben expresarse en forma objetiva.
- 4.- Deben evitarse al máximo los argumentos y polémicas innecesarias.
- 5.- Debemos tener en cuenta que la mayor parte de las palabras tienen muchas significaciones. Debemos asegurarnos que entendemos la interpretación que el entrevistado da a su vocabulario.
- 6.- Si se descubre algún error, no se debe afligir a la persona entrevistada para no causarle algún daño emocional.
- 7.- Debemos asegurarnos de que el entrevistado se cerciore plenamente que solo deseamos compenetrarnos bien en sus labores y de su punto de vista.

Por otro lado, muchos empleados están familiarizados con el papel que desempeña el auditor, como persona y como profesionista. Les agrada-

hablar sobre su trabajo y el auditor a continuación comenta algunos problemas al respecto:

a) Algunos empleados desearían explicar en detalle cual fue su trabajo hace diez años, antes de que se modificara el sistema.

b) Otros empleados creen que es una buena oportunidad para censurar a la empresa ó a sus supervisores.

c) Aunque algunos empleados pueden dar la impresión de ser sinceros sienten aversión a admitir que en realidad no se adhieren estrictamente a las normas establecidas, si juzgan que tal admisión puede usarse en contra de ellos.

d) Otros empleados omiten explicaciones de algunas transacciones, ya que instintivamente asumen la actitud de que "todo mundo lo sabe".

El auditor debe desplegar mucho tacto, a fin de evitar actitudes defensivas, aunque en firme, para dar a la entrevista el sesgo deseado. Algunas consideraciones a éste respecto se mencionan a continuación:

1.- Debe preguntarse a cada persona que se entrevista:

- a) Que trabajos ejecuta.
- b) Que registro lleva y están bajo su control, incluyendo formas ó documentos (no oficiales) que puedan ser de su propio ingenio y diseño.
- c) Que documentos tramita.
- d) De quién recibe éstos documentos.
- e) A quién envía ésta documentación?
- f) Que hace al descubrir errores?
- g) Cuando fue la última vez que descubrió errores?

2.- Es aconsejable seguir un procedimiento a la vez, para llegar hasta su conclusión lógica, ejemplo: si algún empleado es responsable -

del trámite de pedidos normales y no surtidos en un procedimiento de ventas, es recomendable revisar primeramente la rutina de los pedidos normales, para después examinar los procedimientos seguidos con los pedidos no surtidos.

3.- El auditor debe solicitar que le muestren los registros ó documentos que alude al empleado, no relacionarlos con la información proporcionada; en ésta forma podrá el auditor precisar más facilmente cualquier inexactitud ó explicación incompleta. Además debe procurarse obtener copias de la documentación aludida.

4.- Debe observarse cuidadosamente cualquier transacción que ocurra esporadicamente pero que pueda ser importante, y ver la posibilidad de que se tenga que seguir la trayectoria posteriormente.

5.- Se debe investigar el efecto que produciría cualquier variación en las actividades rutinarias durante los periodos de poca ó de mucha actividad y en tiempos de vacaciones ó enfermedades de algunos empleados.

6.- Debe evitarse simplificar ó elaborar en exceso, pero siempre retornar al punto de origen para cubrir cualquier omisión involuntaria, antes de compilar demasiado detalle informativo sin llegar a vislumbrar el fin.

Durante su visita, el auditor debe investigar también todo lo que se relacione con datos y cifras estadísticas relativas al número de operaciones contables. Esto deberá involucrar conceptos tales como totales mensuales, de pedidos, etc. Así como el número de clientes, empleados de cada departamento, cuentas de mayor, etc. Toda ésta información dará la perspectiva más amplia a los procedimientos de contabilidad de que se siguen y estudian.

CAPITULO VII

PAPELES DE TRABAJO

FINALIDADES E INSPECCIONES GENERALES.

Los papeles de trabajo de la auditoría tienen las siguientes finalidades:

- 1.- Ayudar al auditor a fundar la eficiencia de su trabajo:
 - a) Dar indicios de alcance de su examen.
 - b) Dar fundamentos a las manifestaciones del auditor en cuanto al cumplimiento de las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- 2.- Ayudar al auditor en el cumplimiento de su trabajo:
 - a) Proporcionar información que facilite la supervisión de los ayudantes y la revisión de su trabajo.
 - b) Proporcionar información sobre los problemas que deberá considerar el personal de supervisión.
 - c) Proporcionar información que pueda ser utilizada al proyectar, realizar futuras auditorías y trabajos sobre naturaleza de asuntos fiscales y de servicios de consultoría.

La cantidad, la naturaleza y el contenido de los papeles de trabajo dependerán de las circunstancias. Entre los factores que influyen sobre el juicio del auditor en cuanto a lo que necesita, figuran: 1) Naturaleza del informe que ha de presentar; 2) La naturaleza de los estados financieros sobre los cuales ha de informar; 3) El estado de los registros del cliente; 4) El grado de eficiencia del control interno del cliente; 5) La necesidad de revisar y supervisar el desempeño de su labor.

La información que se sugiere obtener, incluye:

- 1.- Datos para demostrar que la información sobre la cual investiga

el auditor, coincide con los registros del cliente.

2.- Información para demostrar que el trabajo fué planeado, supervisado y revisado en debida forma.

3.- Descripción del control interno y de los procedimientos contables, de las pruebas hechas por el auditor sobre los puntos fuertes ó débiles, de los controles y procedimientos interno y sobre la correlación-de las evaluaciones con las pruebas de auditoría.

4.- El programa de trabajo seguido y las pruebas realizadas al reunir los elementos comprobatorios.

5.- La forma en que fueron resultas ó tratadas las excepciones y las cuestiones poco comunes encontradas en la auditoría.

6.- Comentarios preparados por el auditor que exponga sus conclusiones acerca de los aspectos mas importantes del trabajo.

En general, la información incluida en los papeles de trabajo deberá de ser presentada en forma resumida y limitarse a las cuestiones querespondan a los propósitos arriba indicados.

Deberá evitarse la repetición de los análisis que figuran en los registros del cliente, con el objeto de usarlos en la aplicación de los --procedimientos de auditoría. Si puede realizarla directamente en los registros del cliente, no se necesitan copias de esos análisis para satisfacer los propósitos antes mencionados.

Los papeles de trabajo no deberán ser conservados sino son preparados para fundar las conclusiones obtenidas en la auditoría. Ésto se aplica igualmente a los papeles preparados por el auditor, como a los preparados por el cliente para darlos a éste. Las copias en Xerox de los registros del cliente que fueron hechas para facilitar la labor del auditor y las notas recordatorias "Hacer tal cosa, tal otra" de los miembros del personal y los gerentes de auditoría, una vez que ha cumplido su finali-

dad, pueden incluirse entre los papeles de trabajo elaborados por el auditor, pero tal vez no sea necesario.

Hasta tanto como sea posible se debe procurar que nuestros clientes nos preparen cédulas, relaciones, listados, inventarios y estados que nosotros podamos utilizar como papeles de trabajo. En ocasiones es posible obtener de los clientes tales documentos preparados para usos internos de la empresa.

Para que los papeles de trabajo preparados (ya sea por los clientes o por nosotros) sean útiles, es de particular importancia que conste en ellos una breve descripción de los procedimientos de auditoría, seguidos para comprobar los datos que contienen, a menos de que su comprobación sea evidente y se desprenda de modo claro de los papeles de trabajo mismos. En todas las auditorías en que intervenga más de una persona, las cédulas relativas deben ser iniciadas por el que las prepara y comprueba.

Toda cédula de auditoría debe tener el nombre de la entidad examinada, la fecha a la cual se hace la auditoría y un encabezado ó título descriptivo apropiado. Por supuesto que deberán contener los datos necesarios acerca de los cuales se requieran análisis, verificación ó comprobación; indicar la fuente de donde se tomaron los datos. Deberán contener las marcas necesarias que indiquen la rectificación de cálculos, cotejos contra auxiliares, contra el mayor, etc.

En algunos despachos las cédulas las preparan con tinta y en algunos otros con lápiz, depende pues de la política establecida en cada despacho.

Los papeles de trabajo, no deben prepararse ni guardarse sino tienen un propósito útil. Frecuentemente el auditor encuentra dificultad en tomar una decisión acerca de esto.

Los papeles, relaciones, estados, etc., que nos hayan proporcionado-

los clientes y que no utilizemos deben entregarse al encargado de la auditoría para que él los devuelva a quien corresponda. Los papeles preparados por nosotros y que por alguna causa no sean necesarios deberán destruirse.

El orden en la preparación y en el archivo de los papeles de trabajo, no solamente es indicativo de una mente ordenada, sino que es de inestimable valor, facilitar la revisión del trabajo hecho, ya que permite con rapidez los datos necesarios. Como ayuda para el arreglo ordenado de los papeles de trabajo, se establece un sistema de letras índices estándar.

En las compañías importantes frecuentemente es conveniente preparar cédulas sumarias (principales ó de resumen) que muestren los saldos de la balanza de comprobación y los asientos de ajuste y de reclasificación para llegar a las cifras que aparezcan en total en los estados financieros finales.

Las referencias de las sub-cédulas ó cédulas auxiliares se anotarán a un lado de las cifras que aparezcan en las cédulas sumarias ó principales.

Las referencias, en todos los casos, se harán usando la letra índice para las cédulas sumarias y para las cédulas auxiliares se usarán la letra índice y el número correspondiente separados por una raya diagonal, -- ejemplo: A/1, A/2, A/3, etc., si fuere necesaria una mayor subdivisión -- las referencias se anotarán así: $\frac{A/1}{1}$, $\frac{A/2}{2}$, $\frac{A/3}{3}$, etc., ó $\frac{A/1}{a}$, $\frac{A/1}{b}$, $\frac{A/1}{c}$, etc.

También puede seguirse un sistema de números decimales, sobre todo en el caso de las auditorías importantes, pues éste procedimiento permite insertar hojas adicionales cuando las cédulas relativa a cada letra sean muy -- numerosos.

Las letras índices o referencias deben anotarse con lápiz de color en

la esquina superior derecha de cada cédula y a un lado y abajo de las cifras ó partidas referenciadas a otras cédulas.

En los estados finales, es posible que sus renglones no correspondan a la clasificación de las letras índices. Los hechos pertinentes en cada caso específico deben tenerse en cuenta para determinar las referencias que deben aparecer en los estados finales.

Sin embargo, las letras índices que se prescriben deben usarse para los papeles de trabajo y éstos deben agruparse y archivarse en el orden que se indica, sin perjuicio de que en todos los estados financieros se pongan las referencias a que haya lugar.

a) PROGRAMA DE AUDITORIA.

Los programas de auditoría escritos sirven para diversos fines en un exámen. Primero, ponen un esquema de la labor que deberá cumplirse a la disposición de las personas encargadas de ellas, lo cual favorece el desarrollo ordenado de la tarea. Segundo, representan un registro - que puede ser examinado y aprobado por el personal directivo del trabajo antes de iniciarla y contribuyen así a mejorar la supervisión.

El registro cumple la finalidad adicional de poner al auditor en condiciones de comprobar en una fecha posterior a la de la auditoría si el trabajo realizado fué adecuado. Teniendo en cuenta éstas importantes ventajas, deberán prepararse programas escritos en cada trabajo para todas las cuentas de importancia ó grupos de cuentas ó para cualquier sector importante del exámen.

Lo ideal es que los programas de auditoría sean preparados por la persona que cumplirá la labor. Sin embargo, en la mayoría de los traba-

jos por razones de orden práctico aconsejan que los prepare el contador-encargado de aquellos. En trabajos muy grandes puede ser conveniente que participe el gerente de auditoría. Todos los programas preparados por el personal auxiliar deben ser revisados por el auditor encargado del trabajo antes de comenzar éste.

Los procedimientos de auditoría que se aplicarán a un trabajo deben ser planeados en forma que respondan a las necesidades de éste. Para lograrlo, el auditor debe reunir cierta información antes de elegir los -- procedimientos adecuados.

Cada procedimiento de auditoría debe tener como finalidad el cumplimiento de los objetivos de la auditoría.

El estudio y la evaluación del control interno tienen en una auditoría la finalidad de conocer los puntos débiles y fuertes de los sistemas del cliente. Las comprobaciones hechas en ésta labor constituyen una de las bases para que el auditor elija los procedimientos de auditoría que deben seguirse a fin de que él pueda formarse una opinión sobre los estados financieros. Al hacer éste estudio y esa evaluación, puede observar -- quizás puntos débiles ó fuertes poco usuales que influirán apreciablemente en su elección de procedimientos para la auditoría. También es aconsejable hacer referencias cruzadas de la comprobación importante con la medida de los programas aceptada a causa de ellas.

COMPANIA X, S.A.

31/XII/84

"INGRESOS, VENTAS Y CUENTAS POR COBRAR"

AFECCION CONTABLE

<u>FECHA</u>	<u>N° FACT. Y/O FICHA</u>	<u>NOMBRE CLIENTE</u>	<u>CONCEPTO</u>	<u>IMPORTE</u>	<u>CARGO</u>	<u>ABONO</u>	<u>OBSERVACIONES</u>
30/X/84	4325	143	RUBEN PIMENTEL	VENTA DE X \$ 10,000.00 ^①	103	400	sin firma el recibo
					101	400	

① = Sin firma el recibo del cajero.

De : Copias de fichas y/o facturas.

COMPAÑIA X, S.A.

31/XII/84

REVISION DE EGRESOS, GASTOS Y CUENTAS POR PAGAR

<u>CHEQUE N°</u>	<u>FECHA</u>	<u>NOMBRE BENEFICIARIO</u>	<u>CONCEPTO</u>	<u>IMPORTE</u>	<u>AFECTACION CONTABLE</u>		<u>OBSERVACIONES</u>
					<u>CARGO</u>	<u>ABONO</u>	
114523	30/VI/84	MACLOVIO VIDRIO	PRESTAMO	\$ 1,000.00	104	101	NINGUNA.

DE: Copias de cheques.

COMPANIA X, S.A.

31/XII/84

REVISION DE COMPRAS

<u>N° DE</u>	<u>NOMBRE DEL PROVEEDOR</u>	<u>CONCEPTO</u>	<u>COSTO UNITARIO</u>		<u>IMPORTE</u>	<u>OBSERVACIONES</u>
			<u>S/FACT. S/KARDEX</u>			
(A)						
15	LORENZO GARZA	TRIGO	\$ 10.00 [@]	\$ 9.80	\$ 1,000.00	*
143						
424						
ETC.						

* = Factura examinada debidamente requisitada.

@ = No estaba firmado de recibido por el almacenista.

(A) = Puede ser la base del examen, el n° de pedido;
ó entradas al almacen, ó ordenes de compras, re
cepción de materiales, etc.

DE: Facturas y kardex

COMPANIA X, S.A.

31/XII/84

NOMINAS DE SUELDOS Y LISTA DE RAYAS

<u>TOTAL</u>	<u>DESCUENTOS</u>			<u>NETO</u>	<u>COSTOS</u>	<u>CUENTAS DE CARGO: GASTOS</u>		
	<u>PAGADO</u>	<u>I.S.R.</u>	<u>I.M.S.S.</u>			<u>OTROS</u>	<u>VENTA</u>	<u>ADMON</u>
1° SEMANA				A				
2° SEMANA				A				
3° SEMANA				A				
4° SEMANA				A				
1° QUINCENA				A				
2° QUINCENA				A				
\$ _____ * \$ _____ b \$ _____ \$ _____ a \$ _____ c \$ _____ c \$ _____ d \$ _____ d								

a = copia examinada.

b = El pago efectuado al I.M.S.S. diferió en el quinto bimestre en \$ 3,994.85, por lo que no se hizo mayor investigación.

* = Cotejado contra liquidación mensual de la S.H.C.P.

c = Cotejado con auxiliares correspondientes.

d = Aplicación efectuada correctamente.

COMPAÑIA X, S.A.B/2

5

31/XII/84

FOLIZA DE DIARIOAFECCION CONTABLE

<u>POLIZA N°</u>	<u>CONCEPTO</u>	<u>CARGOS</u>	<u>ABONOS</u>	<u>IMPORTE</u>	<u>OBSERVACIONES</u>
142	APLIC. DE GTOS.	X	X	\$ 3,000.00	----- ° -----

DE: Polizas de diario.

COMPAÑIA X, S.A.

31/XII/84

SALIDAS DE ALMACEN

<u>N° DEL</u>	<u>N° DE</u>		<u>C O S T O</u>		<u>ORDEN DE</u>		
<u>VALE</u>	<u>PARTE</u>	<u>CANTIDAD</u>	<u>UNITARIO</u>	<u>TOTAL</u>	<u>TRABAJO</u>	<u>CONCEPTO</u>	<u>OBSERVACIONES</u>
2210	A-4124	27 (1)	\$ 8.24 (1)	\$ 222.48 (2)	114	Tornillo expansor	--- ° ---

(1) = Cotejado con el auxiliar de almacen.

(2) = Cotejado con los ordenes de costos.

DE : Vales de salida de almacen.

CONCLUSIONES

- 1.- En la actualidad la Auditoría Operacional en nuestro país tiene poca aceptación por parte de las empresas, pero es indudable que su aplicación se hace cada vez más necesaria, ya que los estados financieros no son actualmente suficientes para la toma de decisiones, requieren de información adicional que incremente la eficiencia y productividad de dichas empresas.
- 2.- El objeto principal de la Auditoría Operacional es que el Contador Público la realice en forma práctica, sistemática, y promueva mayor eficiencia operativa, beneficiando altamente a las empresas y así realizar sus objetivos primordiales.
- 3.- Como resultado de la Auditoría Operacional se puede lograr un mejor aprovechamiento de los recursos humanos y materiales con que cuenta una empresa cualquiera que fuese su naturaleza.
- 4.- Al realizar este tipo de auditorías el trabajo del contador público no debe terminar con el informe de sus recomendaciones sino que se hace necesario una supervisión periódica para verificar que se estén llevando a cabo de acuerdo como se propusieron y aceptaron, esto es con el fin de que su realización no resulte infructuosa.
- 5.- Las Gráficas de Flujo son una de las herramientas más útiles en la realización de la Auditoría Operacional, porque por medio de ellas podemos detectar errores en el control interno de una empresa y se puede apreciar la adecuada separación de labores del personal existente en la empresa que se audita, evitando así la duplicidad de operaciones.
- 6.- En una empresa deben de existir tantas gráficas de flujo como movi-

mientos operativos existen.

- 7.- Las Gráficas de Flujo se deben de estar actualizando y revisando año tras año por las innovaciones y exigencias que se hayan presentado - en el desarrollo de las empresas.

BIBLIOGRAFIA

- °ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LA AUDITORIA DE EMPRESAS DEDICADAS A LA INDUSTRIA DEL CALZADO CON FINES INTERNOS Y EXTERNOS.
Francisco Javier Mora
Tesis Profesional.
- °EL DICTAMEN EN LA CONTADURIA PUBLICA
C.F. y L.A.E. Benjamín R. Tellez T.
Editorial E.C.A.S.A.
Segunda reimpresión, 1983.
- °AUDITORIA
C.P.T. Erick Kholer
Editorial Diana, S.A.
Primera edición, 1963
- °ELEMENTOS DE AUDITORIA
C.P. Victor Mendivil Escalante
Editorial E.C.A.S.A.
Tercera reimpresión, 1982.
- °ENCICLOPEDIA DE AUDITORIA Y COSTOS
Grinaker e Ibarra.
- °LA REVISION DEL PROCESO ADMINISTRATIVO
Manuel de Anzola G.
Tesis Profesional U.N.A.M., 1964
- °AUDITORIA ADMINISTRATIVA
William P. Leonard
Editorial Diana, S.A.
Primera edición, cuarta reimpresión
Diciembre de 1974.
- °AUDITORIA OPERACIONAL
Comisión de Adiestramiento Profesional del I.N.C.P. punto ocho.

°FLUJOGRAMAS COMO HERRAMIENTA DE AUDITORIA PARA LA ELABORACION
DE PROGRAMAS Y PAPELES DE TRABAJO.

Eduardo Perez Velázquez

Tesis Profesional.

Septiembre de 1976

°SEGUNDO SIMPOSIUM DE AUDITORIA OPERACIONAL

Tercera ponencia página 23 (Memoria)

C.P. José Luis Castillo.

°NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

Editorial Litograf

Décima edición, primera reimpresión 1982

°AUDITORIA PRACTICA

Luis Velazco y Alejandro Prieto.