

17

2ej

---

---

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE GUADALAJARA

INCORPORADA A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

---

---

ESCUELA DE ADMINISTRACION, CONTABILIDAD Y ECONOMIA



TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

EL CONTROL INTERNO A TRAVES DEL CICLO  
DE TRANSACCIONES.

---

---

SEMINARIO DE INVESTIGACION  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN CONTADURIA  
P R E S E N T A  
LETICIA GUTIERREZ RICHAUD  
GUADALAJARA, JALISCO 1986

---

---



## **UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso**

### **DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

# I N D I C E

PAG.

INTRODUCCION . . . . .

## CAPITULO I

### CONCEPTOS FUNDAMENTALES DEL CONTROL INTERNO

1.1 Antecedentes	1
1.2 Definición de Control Interno en la actualidad	5

## CAPITULO II

### ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO

2.1 Organización	14
2.2 Procedimientos	15
2.3 Personal	15
2.4 Supervisión	16

### EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

2.5 Métodos para la evaluación del control interno	20
2.5.1 Cuestionarios	21
2.5.2 Descriptivo	25
2.5.3 Gráfico	28

## CAPITULO III

### ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO POR OBJETIVOS Y CICLOS DE TRANSACCIONES.

3.1 Introducción, definición y relaciones	31
---	----

# I N D I C E

PAG.

INTRODUCCION . . . . .

## CAPITULO I

### CONCEPTOS FUNDAMENTALES DEL CONTROL INTERNO

- |     |  |   |
|-----|--|---|
| 1.1 | Antecedentes                                   | 1 |
| 1.2 | Definición de Control Interno en la actualidad | 5 |

## CAPITULO II

### ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO

- |     |                |    |
|-----|----------------|----|
| 2.1 | Organización   | 14 |
| 2.2 | Procedimientos | 15 |
| 2.3 | Personal       | 15 |
| 2.4 | Supervisión    | 16 |

### EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

- |       |  |    |
|-------|--|----|
| 2.5   | Métodos para la evaluación del control interno | 20 |
| 2.5.1 | Cuestionarios                                  | 21 |
| 2.5.2 | Descriptivo                                    | 25 |
| 2.5.3 | Gráfico  | 28 |

## CAPITULO III

### ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO POR OBJETIVOS Y CICLOS DE TRANSACCIONES.

- |     |                                       |    |
|-----|---------------------------------------|----|
| 3.1 | Introducción, definición y relaciones | 31 |
|-----|---------------------------------------|----|

3.2	Descripción de la función de planeación financiera y control	38
3.3	Descripción de ciclos de transacción	42
3.4	Interrelaciones entre ciclos	59
3.5	Etapas de la auditoría a través del flujo de transacciones	63
3.6	Análisis general del riesgo	67
3.7	Revisión del flujo de transacciones	71
3.8	Análisis general del riesgo específico	78
3.9	Pruebas de cumplimiento	88
3.10	Pruebas sustantivas	91

#### CAPITULO IV

Guía del Control Interno del ciclo de Ingresos	98
--	----

CONCLUSIONES	145
--------------	-----

BIBLIOGRAFIA	148
--------------	-----

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

El Control Interno en la actualidad ha podido ser definido en una forma satisfactoria; puede decirse que es una valiosa ayuda a la administración, ya que como vemos, es uno de los elementos dentro del control administrativo que sirve para que todas las operaciones de la misma se encuentren vigiladas y controladas.

La evolución de la actividad de la auditoría no se debe a otra cosa sino al crecimiento tan enorme que el sector empresarial ha ido teniendo ya que al final de cuentas este sector es la fuente principal de trabajo del auditor.

Así pues, vemos que dentro del área específica de la auditoría encontramos que se han ido desarrollando nuevos procedimientos con el objetivo de dar un mejor servicio al cliente.

Este mejor servicio que se pretende dar al cliente se encuentra dirigido hacia dos fines principales: un menor costo al cliente y un trabajo de mayor calidad.

Me ha causado un especial interés en apoyar el desarrollo de mi profesión dando a conocer de acuerdo a mis posibilidades una de estas técnicas y procedimientos, a -

través de la cual, el auditor podrá estar capacitado para poder partir sobre bases más objetivas y cubrir de una manera más eficaz las operaciones de la empresa.

En los capítulos se expone una breve descripción - del Control Interno para darnos una idea de la necesidad\_ que hay de sus elementos que lo integran y de la aplica-- ción de sus métodos de evaluación y que significan una valiosa ayuda para el contador público y directivos de la - empresa. Sin embargo debido a la poca experiencia profes- sional, desmerece lo deseado, pero no obstante, va en él, el esfuerzo, la voluntad, y el cariño a mi profesión.

## C A P I T U L O I

## CONCEPTOS FUNDAMENTALES DEL CONTROL INTERNO

## 1.1 ANTECEDENTES.-

El gran desarrollo económico de nuestro país, ha permitido el establecimiento de grandes empresas, dando esto por resultado una gran complejidad en la organización y administración de sus operaciones.

Antiguamente el comerciante no tenía problemas de ninguna especie, ya que en la mayoría de los casos atendía personalmente el negocio en la totalidad de sus operaciones. El industrial lo hacía igualmente, él mismo instalaba su maquinaria y adquiría sus materiales y objetos necesarios para la manufactura.

A fines del siglo pasado se comenzó a observar la necesidad del control en los negocios, ya que lo anterior nos da una idea de que estas personas no requerían de un adecuado control interno, pues si cometían un error era fácil localizarlo porque sabían inmediatamente dónde se había originado debido al pequeño número de operaciones que se realizaban.

La contabilidad que se llevaba era muy rudimenta-



ria; tenía como única función el registro de las operaciones, ya que para ellos sólo significaba un requisito para con el fisco, y esto traía como consecuencia el quebranto de capitales, errores y fraudes; cabe aclarar que lo anteriormente dicho era el resultado de una deficiente contabilidad, además de que la información que se daba era incorrecta e incompleta..

Durante los últimos años, debido al gran crecimiento comercial e industrial, las empresas cuentan ahora con un gran número de operaciones y ha sido necesario estudiar e implantar de la manera más adecuada y eficiente un buen sistema de control interno.

El control interno está íntimamente ligado con la organización y administración de los negocios.

La organización implica proyectar sobre bases científicas la estructura de la empresa, de manera que los departamentos que la integran queden ordenados lógicamente a fin de que puedan realizar los objetivos prefijados. La administración se refiere al trabajo de dirigir, controlar y supervisar las operaciones de una empresa para alcanzar los objetivos previstos en la organización.

El crecimiento y evaluación de los negocios hace -

su aparición originándose la implantación de métodos de control interno el cual tiene los siguientes objetivos -- básicos:

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

Algunos de los hechos o fenómenos que han convertido los negocios en complicados entes económicos a los que tenemos que enfrentarnos son los siguientes:

- Efectos económicos: La inflación, la devaluación; la escasez de materias primas, falta de liquidez, la poca disponibilidad de crédito, etc.

- Crecimiento: Resulta fácil reconocer en nuestro medio que pequeñas empresas, hace unos años, ahora se han convertido en compañías de gran magnitud y por lo tanto, el volumen de sus transacciones se ha incrementado sustancialmente. Para hacer frente a este problema de crecimiento, la compañía requiere utilizar nuevas y mejores --

técnicas de control, así como de acumulación y proceso de su información.

- Avance en los computadores electrónicos: Como consecuencia del crecimiento, muchas empresas han mecanizado sus registros y ahora cuentan con grandes instalaciones de computadoras. La sofisticación de estos equipos ha alcanzado grandes niveles y la repercusión en el terreno del auditor es trascendental, pues ya no existen en estos casos las tradicionales "pistas de auditoría".

Ante este panorama, el auditor no sólo debe estar consciente de los problemas que se originan sino que debe convertirse en un conocedor de cada una de estas materias, a fin de poder resolver, en forma satisfactoria, los problemas que está analizando.

Por otra parte, la empresa juega un papel importante en nuestra comunidad. En última instancia, una empresa es el vehículo de administración a quien se asignan -- las funciones de reunir los capitales disponibles en una sociedad para invertirlos en la forma más productiva y -- eficiente posible. A su vez, los recursos generados serán distribuidos a la comunidad en la forma de pagos de -- impuestos, de dividendos, de intereses, de mercancías o -- servicios, sueldos y otras prestaciones, etc. En estas --

circunstancias, la información financiera que produce la empresa debe ser del interés de toda la comunidad y la -- responsabilidad que adquiere el contador público al dictaminar sus estados financieros es trascendental.

Si bien existe una norma de auditoría generalmente aceptada, que establece que el auditor debe hacer un estudio y una evaluación del control interno existente en la empresa para definir el alcance y la oportunidad de las - pruebas que va a realizar, no se ha logrado establecer -- con claridad hasta qué grado, al encontrar una deficien-- cia en el control interno, se deben aumentar los alcances del trabajo y aún requerir procedimientos de auditoría diferentes. Así mismo, cuando el control interno es efi- - ciente, observamos que podría haber una reducción en las pruebas de auditoría. Estos son conceptos que hasta la - fecha se han mantenido en un terreno moramente subjetivo\_ y dependen exclusivamente del criterio del auditor.

## 1.2 DEFINICIONES DE CONTROL INTERNO EN LA ACTUALIDAD

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.

Boletín E-02m nos dice:

" El control interno comprende el plan de organiza

ción y todos los métodos y procedimientos que en forma -- coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la razonabilidad y confiabilidad de su información financiera, promover la eficiencia operacio-- nal y provocar la adherencia a las políticas prescritas - por la administración".

De la definición anterior se desprenden los objetivos básicos de control interno, los cuales mencioné anteriormente; además de los objetivos básicos existen obje-- tivos generales de control interno para suministrar segu-- ridad razonable de que:

Todos los controles internos contables son el re-- sultado de o pueden considerarse como controles adminis-- trativos. Por otra parte, el plan de organización y los procedimientos y registros establecidos por la gerencia - para documentar o ayudar en un proceso de toma de decisiones, puede incluir una serie de controles que no tienen - efecto en el sistema de contabilidad, al menos directamente.

La información operativa de tipo estadístico, re-- gistro de acceso a ciertas instalaciones de la empresa o una buena parte de los archivos de un departamento de personal pueden considerarse controles administrativos.

A partir de los objetivos generales de control interno se inicia el desarrollo del consejo de "control interno por objetivos" estableciéndose con base en los objetivos básicos de control interno que se enumeran anteriormente, los "objetivos generales de control interno" que son aplicables a todos los sistemas y que sirven de base a su vez, para establecer o identificar los objetivos específicos de control interno por ciclos de transacciones que son materia de las guías de control interno por ciclos de transacciones.

Los objetivos generales de control interno son los siguientes:

a) Objetivos de autorización:

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

b) Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones:

Todas las operaciones deben registrarse para permitir la preparación de estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados o de cualquier otro criterio aplicable a dichos estados y -

para mantener en archivos apropiados datos relativos a -- los activos sujetos a custodia.

c) Objetivos de salvaguarda física:

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

d) Objetivos de verificación y evaluación:

Los datos registrados relativos a los activos sujetos a custodia deben compararse con los activos existentes a intervalos razonablemente y tomar las medidas apropiadas respecto a las diferencias que existan.

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

Existen además objetivos generales de control interno aplicables a todos los sistemas y objetivos de control interno aplicables a ciclos de transacciones.

Los objetivos generales de control aplicables a todos los sistemas se desarrollan a partir de los objetivos básicos de control interno enumerados anteriormente, siendo

do más específicos para facilitar su aplicación. Los objetivos de control de ciclos se desarrollan a partir de los objetivos generales de control de sistemas, para que se apliquen a las diferentes clases de transacciones agrupadas en un ciclo.

Los objetivos generales de control aplicables a todos los sistemas representan una base para desarrollar objetivos específicos de control interno por ciclos de transacciones que sean aplicables a una empresa individual.

La auditoría a través del flujo de transacciones pretende dar una solución para que la auditoría avance en nuevas técnicas, permitiendo al auditor formarse un juicio objetivo de la situación real de cada organización, mediante un nuevo enfoque en la evaluación del control interno que permita relacionar directamente la eficacia de éste con la planeación y ejecución de la auditoría y establecer una metodología para el análisis de los riesgos específicos y la aplicación de las llamadas "pruebas de cumplimiento" y "pruebas sustantivas" congruentes con este objetivo.

Dentro de la auditoría a través del flujo de transacciones es necesario tomar en cuenta que se deben definir y articular ciertos objetivos básicos de control in-



terno. Estos objetivos deben ser tales que ayuden en la evaluación de la efectividad de las técnicas de control interno. Si las técnicas de control utilizadas por la -- compañía cumplen y logran los objetivos, las pruebas sustantivas pueden ser limitadas o modificadas.

La auditoría a través del flujo de transacciones - se concentra en lo siguiente:

- Entender cómo la empresa auditada convierte los eventos económicos dentro de los ciclos naturales de transacciones en cuentas de balance.
- Documentar y entender cómo una compañía controla el flujo de transacciones a los estados financieros durante el proceso.
- Evaluar a través del uso de los objetivos de control interno la eficiencia de los controles detectando errores o irregularidades importantes.
- Desarrollar programas de auditoría basados en la evaluación del riesgo probable y la confianza de los controles por ciclos completos de transacciones.
- Implementar nuevas técnicas de auditoría para -- ejecutar más eficientes y efectivos exámenes.

Esta metodología incita a una consideración más -  
explícita del control interno y provee un mejor método -  
para la organización y soporte en la aplicación de -  
las pruebas sustantivas.

## C A P I T U L O    I I

## ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO

El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y medidas de coordinación adoptadas para proteger los bienes en un negocio, verificar la exactitud y seguridad de los datos de contabilidad, desarrollar la eficiencia de las operaciones y fomentar la adhesión a la política administrativa prescrita. (1)

El control interno es el instrumento por el cual los administradores obtienen la información suficiente y adecuada para proteger el patrimonio de la empresa y a la vez mejorar la eficiencia de la misma.

No hay que olvidar que el control interno no es integración, ni planeación, ni organización, ni dirección, ya que todos estos elementos pueden existir sin el control, en cambio el control no puede existir sin la existencia de ellos, ya que el control prevée, planea, organiza, integra, dirige, etc., de acuerdo con los datos que proporcionan los diversos métodos de la empresa.

Según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos

(1) JOAQUIN GOMEZ MORFIN, en su libro EL CONTROL INTERNO DE LOS NEGOCIOS.

cos, en su boletín E-02 anexo 1 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría, establece como elementos los siguientes:

1.- ORGANIZACION

- a).- Dirección
- b).- Coordinación
- c).- División de labores
- d).- Asignación de responsabilidades.

2.- PROCEDIMIENTOS

- a).- Planeación y sistematización
- b).- Registros y formas
- c).- Informes

3.- PERSONAL

- a).- Selección
- b).- Adiestramiento
- c).- Eficiencia
- d).- Moralidad
- e).- Retribución

4.- SUPERVISION

2.1 ORGANIZACION.- Se puede afirmar, que es la estructura y agrupación adecuada de las actividades de una empresa, auxiliándose de normas y principios para que ésta pueda lograr los objetivos, delegando autoridad y asignando responsabilidades al personal que labora en la empresa e interviene para que se cumplan los fines para los cuales fue creada.

En tiempos pasados era frecuente encontrar el "hombre empresa"; estos hombres trataban los problemas en una forma muy concreta, posponiendo su atención al mayor tiempo que podían, para tratar sus problemas relacionados con la organización pues como estaban acostumbrados a hacer un poco de todo, consideraban poco acertado delegar obligaciones y autoridad en sus empleados y si en la mayoría de las veces era sólo en apariencia, pues la constante intromisión directa y la revocación de órdenes dadas por sus empleados inmediatos anulaban por completo la poca responsabilidad que podían adquirir en sus funciones.

Es por eso, que para la administración es muy importante, pues para que llegue con su cometido, necesita tener una base firme y sólida que le sirva de apoyo. Esa necesidad consiste en que los directores necesitan tener un amplio conocimiento y experiencia para lograrse dicho resultado.

2.2 PROCEDIMIENTOS.- Para su funcionamiento, en el control interno no hay necesidad de aplicar los procedimientos de manera más general a fin de que se realice una labor dentro del plan general de trabajo de la empresa para lograr su objetivo determinado.

Los procedimientos a seguir en una negociación determinada pueden ser generales o particulares, es decir, que se refieren a todas las labores de la empresa o al trabajo específico en cada uno de los departamentos de la misma; es necesario que todos los funcionarios conozcan y discutan las normas que establezcan en la misma, a fin de que al dictar disposiciones particulares no interfieran en el funcionamiento general de la empresa.

Al establecerse una empresa es habitual que se formulen los planes de trabajo y se establezcan los procedimientos a seguir. Como es natural, con mucha frecuencia estas últimas deberán ser modificadas de acuerdo con los adelantos técnicos, con las necesidades del mercado y numerosos factores más. Para que esta labor pueda merecer, deberán tomarse en consideración los datos del control interno así como las sugerencias del Departamento de Asesoría General.

2.3 PERSONAL.- El material humano es de vital im

portancia en la organización de una empresa. El boletín E-02 en su anexo I nos dice: Que por sólida que sea la organización de la empresa y adecuados los procedimientos implantados, el sistema de control interno no puede cumplir su objetivo si las actividades diarias de la empresa no están continuamente en manos del personal idóneo.

El adiestramiento adecuado, previo al desempeño de labores constituye una de las mejores formas de aprovechar el trabajo humano que no puede ser sustituido del todo ni aún con el empleo de modernos sistemas de computación que permiten la eliminación de numerosos empleados y obreros que antiguamente se destinaban a la realización de labores meramente mecánicas.

Se debe examinar los aspectos principales del personal para lograr la mayor eficiencia en los trabajos y al mismo tiempo establecer los dispositivos de defensa.

2.4 SUPERVISION.- Aún cuando los tres elementos antes mencionados que sin duda juegan un papel de gran importancia, cabe apuntar que el elemento que necesariamente debe complementarlos para asegurar la existencia de un buen control interno es la supervisión, ya que sin ésta, es muy probable que la organización y prácticas implantadas se viesen desvirtuadas o llegasen a quedar en desuso.

y pudiera, inclusive, llegar a darse el caso de que aún - cuando la organización, rutinas y personal de la empresa fuesen idóneos.

La supervisión implica la verificación, para que - las asignaciones fijadas al trabajo se cumplan debidamente.

1.- Todo supervisor necesita estar preparado en -- las técnicas que supervisa y también en las técnicas de - mando.

2.- Debe fortalecer la supervisión, incorporándola al grupo directivo de la empresa.

3.- Hay que fortalecer la autoridad, estableciendo que toda orden y comunicación emanada por la gerencia se canalice por ella, lo mismo que informaciones y quejas de línea.

El establecimiento de una buena supervisión requerirá de vigilancia constante.

La planeación y sistematización de procedimientos y el diseño de informes, permiten que se lleve a cabo la supervisión de una manera más eficaz.

En negocios de mayor importancia, la supervisión -



del control interno amerita de un Departamento de Auditoría Interna que actúe como vigilante constante del cumplimiento de la empresa; cuando no es posible el sostenimiento de dicho departamento de auditoría, un buen plan de organización asignará a algunos funcionarios las atribuciones más importantes de la Auditoría Interna.

## EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.-

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

La evaluación del control interno se logrará mediante:

- La identificación específica de aquellos objetivos de control del ciclo que se logran satisfactoriamente y de aquellas técnicas de control en las que el auditor pueda aparentemente confiar al fijar el alcance de las pruebas sustantivas tentativas.
- La identificación específica de los objetivos de control del ciclo que no se logran, o se logran parcialmente, describiendo los riesgos de logro incompleto o nulo.

Si se ha documentado concisamente las técnicas de control interno de la empresa, el proceso de evaluación empieza al juzgar el auditor si para cada objetivo aplicable, las técnicas expresadas:

- a) Dan certeza razonable de que se logra el objetivo;

- b) Dan certeza razonable de que se logra parcialmente, o
- c) No dan seguridad de que se logran.

La conclusión de que se logra un objetivo de control interno de ciclos significa que, a juicio del auditor que hace la evaluación, existe certeza razonable de que pueden prevenirse o descubrirse los errores o irregularidades importantes mediante las técnicas de control expresadas.

Una conclusión de que no se logra un objetivo, o sólo se logra parcialmente, nos indica que tal certeza razonable no existe, y que por lo tanto, pueden ocurrir errores o irregularidades que no se descubrirían y corregirían mediante la ejecución rutinaria de las técnicas manifestadas. Por ejemplo, un archivo maestro de precios puede estar deficientemente controlado, lo cual podría ocasionar cálculos de facturas a precios no autorizados que distorsionarían tanto las ventas como los saldos de las cuentas por cobrar. En este caso debe concentrarse la atención en el resultado o el riesgo; el efecto adverso posible si lo hubiera, sobre los estados financieros.

## 2.5 METODOS PARA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

Los métodos más usuales para el estudio del con--

trol interno son los siguientes:

#### 2.5.1 CUESTIONARIOS.-

Que consisten en tener diseñada de antemano una serie de preguntas enfocadas a cubrir los aspectos más im--portantes del control interno.

Generalmente los cuestionarios se elaboran de tal forma que toda respuesta negativa indique una deficiencia de control.

Los cuestionarios deben ser preparados en forma - de listas y a su vez, deberán estar divididos en seccio--nes, con el propósito de dividir el trabajo a realizar, - de acuerdo con el número de personas que practican el examen de control interno de la empresa; esta clase de cues--tionarios deberán ser elaborados por el auditor que va a asumir la responsabilidad del trabajo de auditoría y debe diseñarlos de la manera más adecuada, para que puedan cu--brir los puntos más importantes para llevar a cabo la re--visión que les fue solicitada. El auditor al elaborar un cuestionario, deberá tomar muy en cuenta las característi--cas particulares de la empresa que va a auditar, para que dicho cuestionario cubra las áreas que a su criterio con--sidere más importantes.

En algunos casos, determinadas preguntas no serán aplicables, así como puede suceder el caso en el que el sistema de las preguntas no cubra todos los puntos que se pueden presentar en la práctica, podemos obtener como resultado conclusiones erróneas.

Las preguntas que contenga el cuestionario deberán tener el espacio suficiente para que el auditor pueda anotar de la manera más concreta las respuestas que le proporcionen los empleados que entreviste; además, dicho cuestionario deberá ir firmado por la persona que lo contestó, así como por el auditor que formuló dicho cuestionario.

Citaré a continuación algunas de las ventajas que proporciona dicho procedimiento:

- 1.- Generalmente el método de cuestionarios contiene en sus preguntas la suficiente flexibilidad para conocer de esta manera la mayor parte de las características de un sistema de control interno, por lo que es utilizable en la mayoría de las empresas; no se deberá descuidar que cuando se trata de un sistema de control interno con características especiales o particulares, entonces el auditor deberá elaborar un cuestionario específico para ese tipo de empresas.

2.- Este método representa también ahorro de tiempo cuando es contestado por el contador de la empresa; -- además sirve para labores futuras de la empresa auditada puesto que el auditor no va a hacer una reestructuración de su programa de trabajo de control interno para cada tarea, lo único que se concretaría es a vigilarlo y revisarlo para mantenerlo actualizado y que no vaya a resultar inadecuado o pasado de moda.

3.- El auditor no debe dedicar su atención a todos los aspectos que abarca el examen, ya que el cuestionario le está indicando los aspectos más importantes para que su estudio resulte el más completo y adecuado de acuerdo con las características de la empresa donde se efectuó la revisión.

4.- Debido a la amplitud de los aspectos que abarcan las preguntas del cuestionario, el auditor actúa como regulador de los cambios originados en el sistema de control interno; ya que puede dar lugar al descubrimiento de algún procedimiento que se alteró o discontinuó, el cual podría pasar inadvertido para el contador.

LAS DESVENTAJAS DE ESTE PROCEDIMIENTO DE CUESTIONARIOS SON:

1.- Se limita la iniciativa del auditor porque se

concreta a preguntar, y la persona entrevistada a contestar en la misma forma, sin ninguna explicación adicional u observación que juzgue pertinente el caso.

2.- La mala redacción de las preguntas dará origen a recibir inadecuadas respuestas sobre los datos que necesita el auditor respecto al control interno existente en la empresa sujeta a revisión.

Estos cuestionarios necesitan en algunas ocasiones, comentarios adicionales, los cuales se anotarán para complementar la aseveración a la negativa y poder evaluar correctamente la respuesta.

Este método no es muy conveniente para empresas pequeñas para las cuales no se aplicarían la mayoría de las preguntas, y para las cuales es más conveniente utilizar otro método. Se recomienda más este método a empresas grandes y medianas, pero no se tiene objetivamente y de una manera conjunta una operación, y en consecuencia, su evaluación no es objetiva.

El contador público en su carácter de auditor, una vez que haya formulado las preguntas del cuestionario y éstas hayan sido contestadas, deberá a continuación investigar satisfactoriamente aquellas respuestas que a su juicio

cio tengan un carácter dudoso en cuanto a su veracidad se refiere, a manera de sacar a la luz irregularidades que pudiesen existir.

#### 2.5.2. DESCRIPTIVO.-

Este método fue el primero que se utilizó para el estudio y evaluación del control interno y consiste en narrar el procedimiento que sigue la empresa para cada operación con lo cual el contador público está en posibilidad de observar paso a paso la secuencia y evolución de las diferentes actividades, bien sean departamentales, operativas y de registro que le servirán de base para determinar el grado de control interno en la compañía.

Al aplicar este método, su labor consiste en emplear el mejor juicio para comprender si está debidamente controlada, así como el efecto que causa en la siguiente fase del procedimiento. El auditor al hacer esta labor de análisis, debe estar totalmente relacionado con el sistema de control interno de la empresa; de lo contrario, no estaría en posibilidad de realizar este tipo de análisis con resultados satisfactorios y poder hacer una crítica constructiva.

Este método es recomendable para empresas pequeñas



cuyas operaciones tengan un reducido número de empleados y en consecuencia pocas copias para cada forma que se elabora para el control y registro de sus operaciones. Por el contrario, resulta poco práctico usar este método en el estudio de una operación en que intervienen un gran número de personas y copias de cada forma elaborada; al terminar de leer el procedimiento se dificultará saber quien elaboró cada forma, quien la autorizó, a quien se envía, en qué lugares se archiva y si existe una verificación posible en los pasos principales de la operación, etc.

Al preparar las notas relativas al estudio de la compañía, deberán ser de tal manera, que cubran todos los aspectos sujetos a revisión. La elaboración de estas notas consta de varias cédulas, lo cual trae como consecuencia la dificultad para hacer la verificación de todos los aspectos del control interno que hayan sido descubiertos.

Cuando el auditor practica la revisión del control interno por medio de este método, se recomienda solicitar lo siguiente:

- 1.- Todos los registros de contabilidad y cuál es el fin que se persigue con cada uno de ellos.
- 2.- Procedimientos en uso.
- 3.- El nombre de los empleados encargados de elabo

rarlos.

- 4.- Nombres de los empleados encargados de la custodia de los bienes.
- 5.- Documentos y comprobantes contabilizadores que son la base de los registros iniciales de las operaciones que realiza la empresa.

Después de la obtención de estos elementos, el auditor procederá a comprobar la información que le fue proporcionada haciendo las observaciones que juzgue pertinentes.

Las ventajas de este método son:

- 1.- Al efectuarse a fondo el examen detallado de cada operación, se llega al conocimiento adecuado de la naturaleza de cada una; de esta manera, el auditor obtiene un mejor conocimiento de la empresa que revisa.

- 2.- Al efectuar este examen, el auditor deberá tener la suficiente experiencia para conocer las ventajas indirectas que acarrea este método.

Las desventajas de este procedimiento son:

- 1.- Debido a la falta de experiencia del auditor, se le puede olvidar la aplicación de un procedimiento ge-

neral del control interno, que puede ser de capital importancia y que puede acarrear algunas omisiones en perjuicio de su cliente; es decir, que en este procedimiento no tiene a la mano un índice a seguir como sucede en el método de cuestionarios.

2.- La aplicación de este método origina demasiado trabajo y tiempo a su vez; por lo tanto, se refleja un aumento en los honorarios, los cuales irán en función y de acuerdo con la magnitud de la empresa.

Este método es recomendable a empresas en las cuales se carezca de control interno, pues lógicamente sería menester la aplicación de tal método a efecto de organizar plenamente su funcionamiento interno.

### 2.5.3 GRAFICO.-

Consiste en presentar por medio de símbolos las distintas etapas de que consta una operación, y es factible representar todo el procedimiento por medio de gráficas desde su inicio hasta su terminación, con lo cual tendríamos objetivamente todo el procedimiento existente para el manejo departamental y para las diferentes actividades de la empresa.

Estas gráficas deberán prepararse cuidadosamente -

para que presenten toda clase de detalles, y de manera -- detallada muestren no solamente los departamentos y divisiones, sino también aparezcan las funciones especiales y responsabilidades que tienen las personas para llevarlas a cabo.

La ventaja de este procedimiento es la investigación que se lleva a cabo en forma particular a cada empresa.

En algunas empresas puede resultar que las gráficas que tienen no les sean útiles al auditor, lo que da lugar a que sean elaboradas por él mismo, de acuerdo con las características de la empresa, para lograr de esta manera una eficiente evaluación del control interno.

Cuando hubiere cambios en la organización, por pequeños que fueren, es necesario la elaboración de nuevas gráficas.

Este método es aplicado por lo general a empresas medianas, en las que su organización no sufre cambios con demasiada frecuencia.

Este procedimiento tiene las siguientes características:

- 1.- Obtener una lista de cada uno de los registros de contabilidad y la relación de personas encargadas de -

la custodia de activos.

2.- Obtener una relación de los empleados y su - -  
responsabilidad, revisarla en relación con la forma en - -  
que operen los registros, desde el punto de vista del con-  
trol interno.

3.- Se verificarán los manuales de contabilidad pa-  
ra verificar y comprobar si existe un adecuado control -  
interno.

Después de las explicaciones para ver en qué con-  
sisten los métodos para la evaluación del control interno  
y lograrlo de la manera más eficiente, así como lograr re-  
sultados satisfactorios, bastará con aplicar una adecuada  
combinación de los 3 métodos, para lograr una adecuada y  
eficiente evaluación del control interno de una empresa.

## C A P I T U L O    I I I

ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO POR  
OBJETIVOS Y CICLOS DE TRANSACCIONES.-

## 3.1 INTRODUCCION, DEFINICION Y RELACIONES.

Por lo general un auditor va a efectuar la auditoría de estados financieros de muchas compañías; nunca - - existen dos compañías que sean idénticas pero en cierto - grado todas participan en "hechos económicos" que tienen\_ o deben tener un impacto en sus estados financieros, in-- formación de referencia o en sus operaciones.

Así pues tenemos que, un hecho económico es un - - acontecimiento preciso que va a afectar a la compañía que será auditada. Es un postulado de la contabilidad que to dos los hechos económicos en que se comprende a la enti-- dad en cambios con terceros deben reflejarse en sus esta-- dos financieros, además los principios de contabilidad -- generalmente aceptados requieren que ciertos hechos econó\_ micos que comprenden fuerzas externas y ciertos hechos -- económicos internos también deben reflejarse en los esta-- dos financieros.

Por consiguiente, algunos, pero no todos los he-- chos económicos que afectan potencialmente la naturaleza\_

y valor de los recursos de una entidad se reflejan en sus estados financieros. Por esta razón, los hechos económicos que han de reflejarse en los estados financieros deben, primeramente, seleccionarse o reconocerse.

Es deseable que una vez que hayan sido reconocidos sean aprobados o autorizados. Podrán entonces requerir - pasos adicionales de tramitación o procesamiento, tales - como cálculos, clasificación y registro. Estos pasos van seguidos usualmente de resúmenes, de los que se preparan\_ asientos de diario para anotación en el mayor general; - finalmente, los saldos del mayor general se reflejan en - los estados financieros.

La transformación de una innumerable cantidad de - hechos económicos de diversos tipos en estados financie-- ros organizados se logra principalmente por TRANSACCIONES que fluyen a través de los SISTEMAS.

#### TRANSACCIONES Y SISTEMAS

Como se expresó anteriormente, un hecho económico\_ tiene solamente un efecto potencial sobre los estados financieros de una entidad. Una transacción es un hecho -- económico al que se le ha reconocido que produce dicho -- efecto, presentado en una forma que puede codificarse y -

aceptarse para procesamiento por uno o más de los sistemas de contabilidad de la organización.

Un sistema es la serie de tareas mediante las cuales se reconocen, se autorizan, se calculan, se clasifican, se registran, se resumen y se informan las transacciones. El procesamiento es la ejecución real de las tareas de un sistema; como ejemplos de las acciones de procesamiento pueden citarse:

- Resumir transacciones y preparar asientos de diario;
- Cotejar un documento de recepción con la orden de compra y la factura del proveedor.

La tarea inicial de un sistema de contabilidad es el reconocimiento oportuno de aquellos hechos económicos que deben procesarse por el sistema. Así, las transacciones pueden reconocerse y aceptarse para su procesamiento inicial antes de que sean autorizadas. Por ejemplo, la tarjeta de tiempo de un empleado puede aceptarse, sumarse y calcularse (tareas de procesamiento en el sistema de nómina de la entidad) por un empleado de nómina antes de que sea aprobada por el jefe del departamento.

Un solo hecho económico puede originar varias transacciones. Por ejemplo, el embarque de mercancías



puede dar origen a transacciones separadas de factura- --  
ción, cuentas a cobrar, inventario y costo de ventas.

No todos los hechos económicos que deben reflejar-  
se en los estados financieros de una entidad se convier-  
ten en transacciones y se procesan. Por ejemplo, los cam  
bios en los niveles de precios y en los arrendamientos -  
pueden informarse en los estados financieros, pero normall  
mente no se consideran como transacciones.

#### BASES DE LOS DATOS

Para el auditor, los estados financieros prepara-  
dos de acuerdo con principios de contabilidad generalmen-  
te aceptados son la salida más importante de los sistemas  
de contabilidad de la empresa auditada; sin embargo, de-  
ben admitirse que ciertos hechos económicos se reconocenl  
y procesan como transacciones aunque no se reflejen en -  
los saldos del mayor que son las bases de los estados fi-  
nancieros examinados. Como ejemplo puede mencionarse el  
cambio de dirección de un cliente; este hecho económico -  
puede no alterar directamente los saldos del mayor, pero  
puede alterar archivos importantes de información que se  
utilizan para procesar transacciones que sí afectan los -  
saldos del mayor.

Por consiguiente, al evaluar los controles internos, es útil para el auditor pensar que las transacciones alteran las BASES DE DATOS en vez de pensar que afectan solamente los estados financieros.

Una base de datos es un conjunto de información almacenada que es el resultado de procesar transacciones. Mientras que las transacciones se procesan, parcial o completamente, dentro de un período de tiempo dado, una base de datos cruza los períodos de tiempo y pasa información acerca de las transacciones de un período a otro, y de un sistema a otro.

Hay dos tipos de elementos de base de datos:

- Los datos estáticos (referencia) se usan con fines informativos al procesar transacciones o producir informes. Como ejemplos tenemos la información del nombre y dirección en un archivo maestro de proveedores o clientes y los precios unitarios en un archivo de facturación.

- Los datos dinámicos (de saldo) son actividades de transacciones que se conservan o resumen y que se actualizan durante el proceso normal de las transacciones. Como ejemplos tenemos las cantidades en existencia en un registro de inventario constante o permanente y los sal-

dos de las cuentas en un mayor general.

Se requiere que las transacciones alteren tanto -- los elementos estáticos de base de datos como los elementos dinámicos. Las transacciones que modifican los datos estáticos (adiciones, cambios y eliminaciones) pueden ser menos frecuentes que aquéllas que actualizan los datos dinámicos, pero pueden ser aún de mayor importancia si modifican información a la que habrá de referirse durante el procesamiento de muchas transacciones. Por ejemplo, un cambio erróneo de precio del producto puede ocasionar facturas con cifras incorrectas en muchas transacciones de facturación y un cambio no autorizado de dirección de un proveedor puede originar numerosas distracciones de desembolsos de efectivo.

Las bases de datos pueden existir en discos y cintas magnéticas o en archivos de tarjetas, ficheros horizontales abiertos, catálogos o gavetas.

Los hechos económicos que producen "impacto" en -- una empresa auditada pueden dividirse lógicamente en un número reducido de grupos. El término usado para tales grupos es ciclos.

## FUNCIONES

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

Con una sola excepción, cada función que participa en el procesamiento de transacciones o en la preparación de estados financieros puede identificarse usualmente con uno de los ciclos que a continuación describiremos. La excepción es planeación financiera y control, que comprende la supervisión, control y revisión de los ciclos, por la gerencia. Esta función más los ciclos, son las agrupaciones que vamos a utilizar para estudiar y evaluar los controles internos de una empresa.

Evidentemente la función de planeación financiera y control es artificial en el sentido de que no identifi

ca; ni se intenta que identifique, unidades de la organización, típicas o normales.

La función de planeación financiera y control, y los ciclos, se discuten con mayor profundidad en las siguientes secciones.

### 3.2 DESCRIPCION DE LA FUNCION DE PLANEACION FINANCIERA Y CONTROL.

Una función de la gerencia es planear, controlar y administrar los hechos económicos para lograr los objetivos de la empresa. La individualidad de cada gerencia se expresa en la forma en que se emplea y organiza el personal y capital disponible para lograr esos objetivos.

En una pequeña empresa puede no ser difícil identificar a la gerencia; el único accionista y funcionario -- ejecutivo puede atender personalmente muchas de las tareas que interesan al auditor. Esas tareas se relacionan con las formas en que se manejan los hechos económicos, se convierten en transacciones y se procesan hasta llegar a los estados financieros.

En otras ocasiones es muy difícil identificar a la gerencia por lo que, para mantener en operación a la mayor

ría de las entidades se requiere un flujo de autoridad y responsabilidad de los copropietarios, a través de la junta de administración y de la alta gerencia a los niveles sucesivamente más bajos. Para controlar eficazmente los negocios de una empresa es importante que en cada flujo de interrupción de este flujo, la autoridad y responsabilidad que se delega esté claramente definida y comunicada al personal que necesita conocerla. Por consiguiente una junta de Administración puede utilizar estatutos y resoluciones para definir y comunicar qué autoridad y responsabilidad se reserva y las que delega en la alta gerencia.

De modo semejante, la alta gerencia debe utilizar organigramas, descripciones de trabajo, exposiciones de política, manuales de procedimiento y otras técnicas para definir y comunicar la autoridad y responsabilidad al personal de nivel inferior. También se utilizan planes y presupuestos para definir y comunicar los objetivos de las actividades individuales y las limitaciones a las mismas.

A menos que la autoridad y las responsabilidades estén expresamente definidas, una organización puede ser poco menos que un tumulto. Y un tumulto es un instrumento improbable para controlar los negocios de una entidad o alcanzar sus objetivos.

En muchas empresas, no es práctico que funcionarios de la junta de administración preparen personalmente planes, organigramas y exposiciones de política para definir y comunicar autoridad y responsabilidad; estas tareas pueden ejecutarse por departamentos asesores o personal supervisor que prepare definiciones para ser aprobadas por la alta gerencia.

Definir y comunicar autoridad y responsabilidad es la función de Planeación financiera y control. A diferencia de otras funciones (facturación por ejemplo), no es parte de un ciclo en realidad; las funciones de los ciclos se ejecutan dentro de parámetros establecidos por la ejecución de la función de Planeación financiera y control.

Al evaluar los controles internos, el Auditor está interesado en los sistemas de contabilidad de la empresa; por consiguiente, las tareas ejecutadas como parte de la función de planeación financiera y control que son de mayor importancia para el auditor incluyen definir y comunicar:

- Los objetivos y operaciones de la entidad;
- Los planes a corto y largo plazo para la empresa;
- La estructura para informar a la junta de administración;

- Las responsabilidades para salvaguardar los activos de la empresa;
- Planes para el reemplazo y restauración de activos;
- Autoridad para determinar la naturaleza, extensión y -- oportunidad de las transacciones, asientos de diario y ajustes;
- Un plan para clasificar e informar los efectos financieros de las actividades económicas;
- Responsabilidades para clasificar las actividades económicas de acuerdo con el plan establecido; y
- Responsabilidades y procedimientos para la verificación y evaluación periódica de saldos y actividades informadas y de cumplimiento de los procedimientos de procesamiento.

Estas son evidentemente tareas de gerencia; por -- consiguiente, las definiciones que se derivan de la función de planeación financiera y control son funciones de la gerencia.

Al ejecutar las tareas detalladas en el párrafo -- anterior, la función de Planeación financiera y control ejerce una supervisión sobre el funcionamiento de los ciclos, mediante:



- Determinación de las actividades de negocios y funciones contables que han de incluirse en cada ciclo;
- Definición de las relaciones con y entre los ciclos;
- Recepción y evaluación de información que se origina en los ciclos y establecimientos del ambiente del control interno y de las pautas que controlan las acciones y actitudes del personal.

¿Quién ejecuta la función de planeación financiera y control?

Dentro de la organización de una entidad, muchos departamentos y personal pueden tener participación. Para que la función pueda ejecutarse eficazmente, la alta gerencia debe tener una participación activa. Con frecuencia participan departamentos tales como: Planeación y presupuesto, sistemas y procedimientos y auditoría interna. Y por último, como se indicó anteriormente, personal supervisor de nivel inferior puede participar en la función, si este personal ayuda a definir su propia autoridad o la de otros.

### 3.3 DESCRIPCIÓN DE CICLOS DE TRANSACCIÓN.

Usando el amplio concepto, descrito anteriormente,

de considerar las actividades de los negocios como eventos económicos, los cuales son reconocidos, procesados y reflejados en los estados financieros, se tiene la necesidad de agrupar estas actividades en subdivisiones o ciclos lógicos, relacionados entre sí con el objeto de facilitar su revisión y análisis.

Por lo tanto, podemos definir a un ciclo de transacción, como el agrupamiento de eventos económicos semejantes los cuales se relacionan entre sí y hacen en conjunto más fácil la comprensión de la operación de la empresa.

Los siguientes ciclos que en su conjunto incluyen todos los aspectos de las operaciones de una empresa, han sido identificados en el orden de lograr las agrupaciones lógicas de actividades económicas con el objeto de facilitar el entendimiento del flujo de transacciones.

Ciclo de Transacción

Descripción

Ciclo de Tesorería	Flujo de caja con inversionistas y acreedores.
Ciclo de Compras	Adquisición de activos o bienes de capital, servicios y materiales, a cambio de efectivo.
Ciclo de Producción	Conversión de activos adquiri-

dos en bienes y servicios para la venta.

Ciclo de Ingresos	Venta a terceros de los productos, a cambio de efectivo.
Ciclo de Información	Preparación de estados financieros en base al reconocimiento de los efectos de los ciclos anteriores.

#### CICLO DE TESORERIA

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

Las principales funciones específicas de este ciclo son:

- 1.- Análisis económico.
- 2.- Definición de la operación que realiza la compañía.
- 3.- Definición de productos y servicios (búsqueda y desarrollo).

- 4.- Necesidades de capital.
- 5.- Recursos y disponibilidad de capital:
  - A través de pasivos.
  - A través de accionistas.
- 6.- Administración de efectivo generado por la operación del negocio:
  - Capitalización en la empresa.
  - Inversión en nuevos negocios.
  - Reducción de pasivos.
  - Distribución de utilidades a los accionistas.
- 7.- Cobros y pagos.
- 8.- Custodia física del efectivo y valores.

#### Asientos Comunes.

Las funciones del ciclo de tesorería es probable - que inicien asientos de contabilidad que reflejan hechos\_ económicos tales como los siguientes:

- Incurrir en deudas y pagarías;
- Emitir y retirar acciones;
- Adquirir y vender acciones de otras empresas;
- Invertir.

Bases de los Datos,

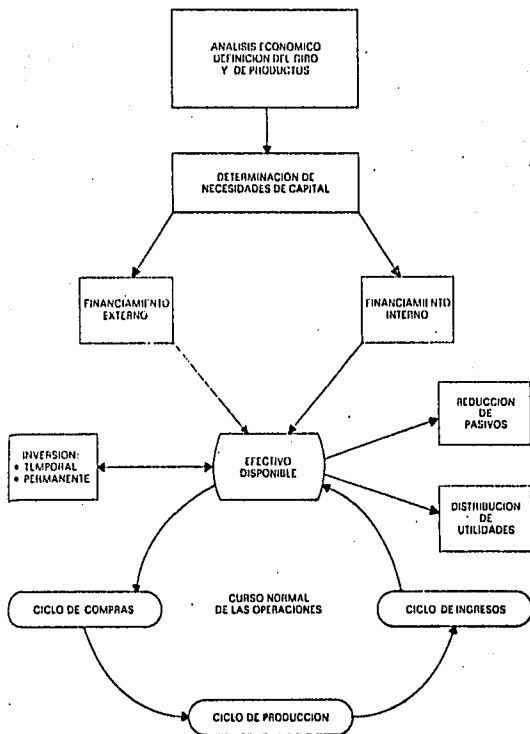
Los registros y mayores que podrían mantenerse para ejecutar las funciones del ciclo de tesorería incluyen tanto elementos estáticos como dinámicos. Los datos estáticos pueden encontrarse en los registros de accionistas y de tenedores de títulos de deuda, en anexos o cédulas de intereses y dividendos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

Las relaciones de este ciclo con los demás son:

<u>Función</u>	<u>Ciclo Relacionado</u>
Pagos	Compras
Cobros	Ingresos
Presupuesto, reportes diarios a la gerencia, etc.	Información

En la página siguiente se encuentra un diagrama de este ciclo, mostrando las funciones del mismo.

### CICLO DE TESORERIA (GERENCIA DE FINANZAS)



CICLO DE COMPRAS.

Este ciclo consiste en las actividades que van, -- desde el recibimiento de un requerimiento para la adquisi-  
ción de bienes y servicios, que serán usados en la empre-  
sa, hasta el pago de los mismos.

Cabe hacer notar que todos los recursos con que -- cuenta una empresa, los podemos clasificar en humanos y -  
materiales, por lo que al describir este ciclo usaremos -  
estos dos grupos de recursos.

Las principales funciones de este ciclo son:COMPRAS

- 1.- Selección de proveedores
- 2.- Ordenes de compra
- 3.- Recepción de bienes
- 4.- Control de calidad
- 5.- Contabilidad de cuentas  
por pagar
- 6.- Programación de pagos

NOMINAS

- Selección de empleados
- Relaciones laborales
- Control de tiempo y --  
asistencias
- Contabilidad de nómi--  
nas
- Pago de nóminas

Asientos ComunesCOMPRAS

- 1.- Compras

NOMINAS

- Nominas pagadas

2.- Desembolsos de efectivo	Beneficios de empleados pagados
3.- Distribuciones de cuentas	Distribuciones de nóminas
4.- Pagos adelantados	Anticipos a empleados
5.- Ajustes	Ajustes



Bases de Datos

- |   |  |
|---|--|
| 1.- Archivo de proveedores                        | Archivo de empleados --<br>(Estático)        |
| 2.- Mayor auxiliar de obras en proceso (Dinámico) | Registro de salarios de empleados (Dinámico) |
| 3.- Cuentas por pagar (Dinámico)                  | Anticipos a empleados --<br>(Dinámico)       |
| 4.- Ordenes de compra pendientes (Dinámico).      |  |

Las relaciones de este ciclo, que son generales: - tanto a nóminas como a compras son:

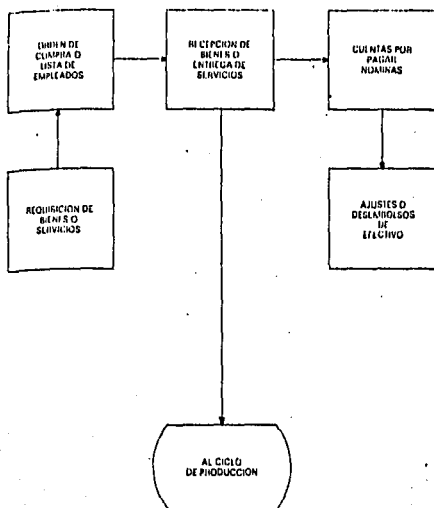
<u>FUNCION</u>	<u>CICLO RELACIONADO</u>
Pagos	Tesorería
Recepción de bienes	Producción
Distribución contable	Información

En el cuadro 3-2, se encuentra el diagrama de este ciclo.

CICLO DE PRODUCCION

Este ciclo es el intermediario entre la recepción de bienes, función del ciclo de compras y el embarque de las ventas, función del ciclo de ingresos.

**CICLO DE COMPIAS**  
**(CUENTAS POR PAGAR, NOMINAS, DESEMBOLSOS EFECTIVO)**



Las funciones de este ciclo variarán de empresa a empresa, en base a los procesos de fabricación de cada artículo y en algunos casos como el de las empresas de servicios, las funciones de este ciclo serán nóminas.

#### Principales Funciones:

- 1.- Contabilidad de costos
- 2.- Control de inventarios
- 3.- Control de producción
- 4.- Control de activos fijos (Maquinaria, etc.).

#### Asientos Comunes

- 1.- Cálculo de depreciación y amortización de maquinaria e instalaciones en base a vida probable del activo.
- 2.- Retiros de activos fijos.
- 3.- Transferencia de inventarios.
- 4.- Prorrrateo de gastos de fabricación.
- 5.- Reportes de producción (variaciones, desperdicios...).

#### Bases de los Datos

- 1.- Registro maestro de propiedades (Estático)
- 2.- Archivo del producto "

- Información de costos
- Información de cantidad
- Relaciones de materiales

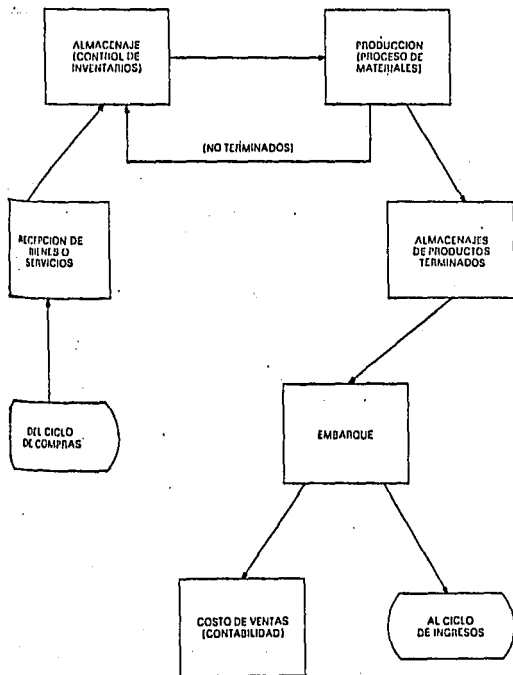
### 3.- Análisis de amortización de cuentas (Estático)

Las relaciones de este ciclo con los demás son:

<u>FUNCION</u>	<u>CICLO RELACIONADO</u>
Recepción de materiales y bienes	Compras
Embarques de las ventas	Ingresos
Reportes contables	Información

La figura 3-3 nos muestra las funciones de este ciclo en forma de diagrama.

**CICLO DE PRODUCCION**  
**(RECEPCION, ALMACENAJE, EMBARQUE, COSTEO)**



### CICLO DE INGRESOS

Este ciclo incluye las funciones necesarias para cambiar los bienes o servicios en dinero.

#### Las funciones de este ciclo son:

- 1.- Otorgamiento de crédito a clientes
- 2.- Entrada de pedidos
- 3.- Embarque de ventas
- 4.- Facturación y cobro
- 5.- Control contable de comisiones sobre venta
- 6.- Control contable de garantías sobre los productos vendidos,
- 7.- Contabilidad de cuentas por cobrar
- 8.- Cálculo del impuesto sobre ingresos mercantiles
- 9.- Cálculo de contribuciones por artículo
- 10.- Ajuste por facturas.

Los asientos principales que se desarrollan son -  
en base a:

- 1.- Ventas
- 2.- Costo de ventas
- 3.- Devolución de artículos
- 4.- Contabilización de reservas (cuentas por cobrar, garantías, etc.).
- 5.- Cobros.

Bases de DatosEstáticos

Archivo maestro de clientes

Catálogo de productos y  
listas de preciosDinámicosArchivo de órdenes --  
pendientesArchivo de cuentas -  
por cobrarInterrelación con otros ciclos:

<u>FUNCION</u>	<u>CICLO RELACIONADO</u>
Cobros	Tesorería
Embarque	Producción
Informes contables	Información

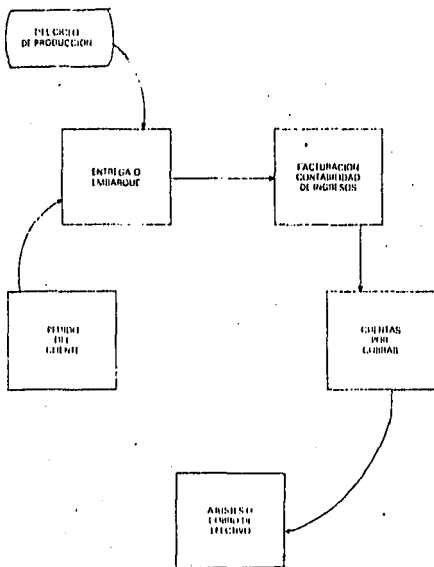
Las funciones de este ciclo en forma de diagrama -  
se muestran en la figura 3-4.

CICLO DE INFORMACION

Este ciclo no procesa transacciones como los otros  
ciclos antes descritos, únicamente obtiene información -  
contable y operativa de los mismos y analiza, evalúa, su-  
mariza, ajusta y reclasifica la misma para preparar repor-  
tes a la gerencia o a terceras personas.

Hay que señalar que el departamento de contabili-  
dad no se debe asociar exclusivamente con este ciclo, ya

CICLO DE INGRESOS  
(FACTURACION, CUENTAS POR COBRAR, COBROS EFECTIVO)





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

### Funciones

- 1.- Pases al mayor general.
- 2.- Consolidación.
- 3.- Conversión de datos a otra moneda.
- 4.- Preparación de informes.
- 5.- Incorporación de datos que no se encuentran en la información que le fluye de los otros ciclos.
- 6.- Elaboración de estados financieros.

### Asientos comunes

- 1.- Eliminaciones
- 2.- Consolidaciones.

### Bases de Datos

#### Estáticos

Clasificación de cuentas, presupuestos y tipos de cambio con otras monedas.

#### Dinámicos

Mayor General

Este ciclo tiene enlaces con todos los demás como se explicó anteriormente. Ver diagrama de este ciclo en la figura 3-5.

#### 3.4 INTERRELACIONES ENTRE CICLOS.

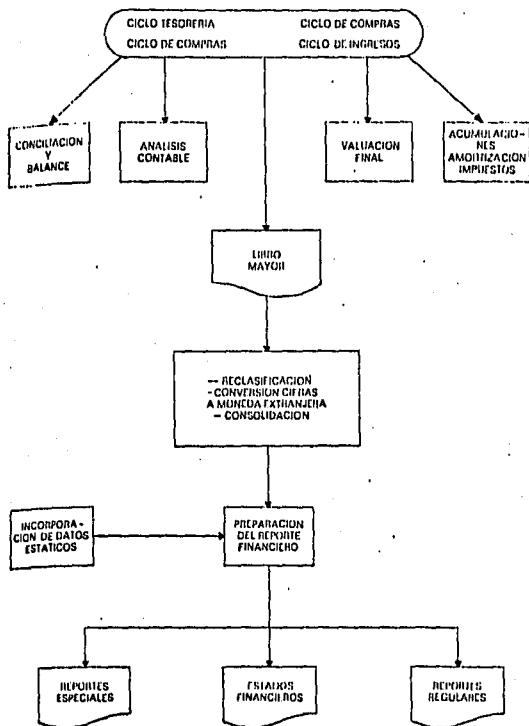
Hay que señalar por último que existe un alto grado de interacción entre todos los ciclos definidos anteriormente y esta interacción variará tanto en la forma como en el contenido, de compañía a compañía y más aún de industria a industria.

Para explicar más fácilmente esto, tenemos la figura 3-6, donde se muestra esta interrelación en función a :

- 1) Flujo de autoridad y responsabilidad
- 2) Flujo de reportes de información
- 3) Flujo de efectivo
- 4) Flujo de bienes y servicios

Flujo de autoridad y responsabilidad.-- Parte de los accionistas, quienes a través de los directores y administradores fijan un plan, el cual se hace en base a políticas y procedimientos para cada ciclo, para que así se pueda lograr una planeación y control dentro de la organización.

## CICLO DE INFORMACION

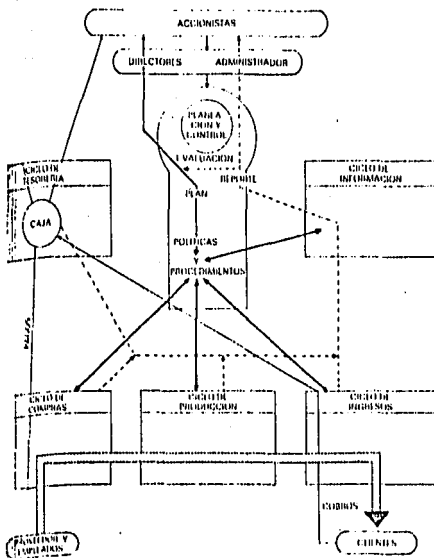


Flujo de reportes de información.- De cada uno de los ciclos de transacción fluye información contable, que va a concentrarse al ciclo de información; ahí esta información es procesada en forma de reportes, los cuales son enviados a los administradores y directores, quienes los comparan contra el plan previamente elaborado, evaluando así los resultados de la organización.

Flujo de efectivo.- Comprende la obtención (ciclo de ingresos), la administración (ciclo de tesorería) y la aplicación (ciclo de compras) de los recursos con que - - cuenta la empresa.

Flujo de bienes y servicios.- Principia en el ciclo de compras con la adquisición de bienes y termina en el de ingresos con la venta de artículos previamente convertidos en el ciclo de producción.

## INTERRELACIONES ENTRE CICLOS



FLUJO DE INFORMACIÓN Y RECURSOS —  
 FLUJO DE PRODUCTOS - - -  
 FLUJO DE DINERO —  
 FLUJO DE DINERO Y SERVICIOS —

### 3.5 ETAPAS DE LA AUDITORIA A TRAVES DEL FLUJO DE TRANSACCIONES.-

En capítulos anteriores se ha hecho énfasis de la importancia de localizar la confianza apropiada en los controles internos y en la evaluación de los objetivos específicos de control interno. Debemos considerar que la confianza depositada en los controles internos será la piedra angular de la Auditoría a través del flujo de transacciones. Existen además diversos conceptos importantes dentro del estudio y práctica de esta nueva metodología, de los cuales cabe destacar dos: el primero que se refiere a la consideración explícita del riesgo y el segundo, referente al flujo de transacciones.

Todos los auditores durante su trabajo se enfrentan con el factor riesgo y el primer riesgo es que el informe del auditor puede señalar una situación tal de que los estados financieros examinados presentan situación financiera y resultados de operación, cuando que por varias razones de hecho no la presentan. Este riesgo es el resultado del conjunto de otros riesgos, como son: el de error, el de una mala aplicación de un criterio, el de la existencia de irregularidades y el de la seguridad en la muestra de una prueba de auditoría. Estos riesgos siempre están presentes en la consideración del auditor y raramente

son explícitos, evaluados y documentados durante el diseño de la auditoría. La metodología de la auditoría a través del flujo de transacciones intenta proveer los medios para que el auditor dedique la atención que se requiere - dar al riesgo de una manera organizada, de tal modo que - permita revisiones más efectivas. El proceso de evaluación del riesgo es documentado en la "Gráfica de Flujo de Control Interno", de la que hablaremos más adelante en el punto 3.5.2 de este capítulo.

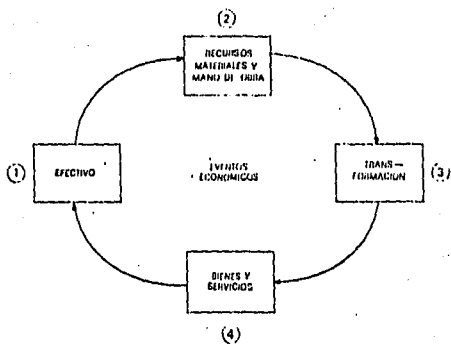
Es indispensable la comprensión del concepto flujo de transacciones para el entendimiento de la Auditoría a través del Flujo de Transacciones. La actividad económica de los negocios puede ser vista como un proceso cíclico de acuerdo a una base que va de efectivo a efectivo, - es decir, en que el efectivo es utilizado para la adquisición de recursos (mano de obra, materiales, planta, bienes capitales, etc.), mismos que son transformados en bienes de consumo o servicios y que en su turno serán cambiados de nuevo por efectivo o bien en una promesa de efectivo a futuro, (ver fig. 3-7).

Anteriormente se describieron los distintos ciclos de transacciones que forman parte del flujo de los eventos económicos de los negocios. En otras palabras, los - estados financieros intentan ser representaciones sumari-

zadas a una fecha determinada de los resultados del flujo de los eventos económicos de acuerdo a un proceso cíclico que empieza en efectivo y termina de nuevo en efectivo, - para que posteriormente se vuelva a repetir el proceso - indefinidamente mientras el negocio siga en marcha, de es te modo las operaciones contables no son los eventos económicos en sí, sino simples representaciones de éstos.

Los sistemas de procesamiento (manual, mecanizado o computarizado) de las transacciones tienen diferentes - propósitos incluyendo: 1) La guarda del registro de la - transacción paralelamente con el evento económico subya- cente y 2) La sumarización exacta del total de las tran- sacciones para su reporte final en los estados financie- ros. Los sistemas de procesamiento de las transacciones pueden ser vistos como el "conducto" de un sistema, el - cual recibe los eventos económicos a modo de entradas al sistema, posteriormente estos eventos económicos son codi ficados a través de operaciones contables dentro del sis- tema "conducto" para que finalmente se sumericen las ope- raciones en el mayor general, es decir, las "salidas" del sistema (véase fig. 3-7). Aún con la ausencia de cual- - quier control interno tales sistemas generalmente pueden continuar aceptando entradas y generar "salidas", exis- - tiendo desde luego la posibilidad de que las "salidas" -- fueran inexactas. Un mayor propósito del control inter--





no es el de asegurar que el "conducto" procese exactamente las transacciones, sin que permita inserciones o cancelaciones no autorizadas o no detectadas.

Por ejemplo, se podría probar el sistema de facturación de una empresa alimentando a la computadora con información supuesta. Esto se podría hacer del siguiente modo: El Auditor puede simular un número de diez facturas con datos tales como inventarios que a la fecha de la facturación no tenían en existencia, precios de lista equivocados, etc. Lo anterior le dará al Auditor la pauta de si el control interno está o no detectando los errores dentro del sistema.

A una mayor seguridad y confianza que puedan ser depositadas en la habilidad de esos controles para prevenir aquellas inserciones, cancelaciones o descuidos, será disminuida la necesidad del auditor de rastrear desde el mayor general hacia atrás, el soporte de la evidencia de los eventos económicos.

### 3.6 ANALISIS GENERAL DEL RIESGO

El primer paso en la ejecución de una auditoría a través del Flujo de Transacciones corresponde al de desarrollar un plan, es decir, la planeación de la auditoría.

basada en forma general sobre el análisis del riesgo relacionado con la existencia de posibles errores importantes. El socio y gerente encargados de la auditoría juegan un papel clave en este primer paso tomando en cuenta el conocimiento y la experiencia que tienen del negocio del cliente, así como de sus problemas específicos, la planeación de la auditoría debe estar a cargo del auditor responsable. Aquí vemos el caso general que se utiliza en la mayoría de los despachos de contadores públicos que se integran por socios, gerentes, encargados y ayudantes.

La oportuna intervención del socio y gerente encargados de la auditoría en la determinación del riesgo y en la elaboración del plan en conjunto de la auditoría, intenta prevenir el desperdicio de trabajo y esfuerzo que puede ocurrir cuando no es ejercitado un nivel de juicio apropiado y adecuado antes de comenzar el trabajo.

Tal juicio deberá ser ejercitado de tal modo que se pueda determinar tanto un nivel de riesgo aceptable, como la adecuada selección de un eficiente alcance de auditoría, mismo que podría reducir el nivel de ese riesgo.

El desarrollo de la planeación deberá utilizar toda la ayuda posible por parte de todo el personal disponible del cliente al servicio de los auditores, con el ob

jeto de aprovechar al máximo el conocimiento técnico-industrial, administrativo y contable del propio cliente.

Durante la elaboración de la planeación, diversas decisiones preliminares son tomadas, con las cuales los esfuerzos subsiguientes del personal de ayudantes podrán ser guiados al momento de hacer la auditoría. Aunque los siguientes ejemplos no son todos los casos, sí son representativos para las distintas decisiones que pueden ser tomadas en este momento:

- Tomando en cuenta: la importancia relativa, los resultados de las operaciones, las experiencias anteriores y otros factores tales como las instalaciones (activos fijos, plantas, etc.), de las distintas divisiones, subsidiarias, sucursales o afiliadas, puede hacerse una selección adecuada para el trabajo de auditoría, así como el grado y tipos de trabajo a desarrollar (auditoría, procedimientos de ejecución limitada, exámenes de cuentas específicas, etc.).

- Ocasionalmente podrá llegarse a la conclusión de que pudieran existir dentro de la compañía áreas específicas que no requieran de un fuerte control interno. En consecuencia la ejecución de una revisión del flujo de transacciones de estas áreas podría ser un desperdicio

de esfuerzo, de tal modo que no sería necesario incluir-- las dentro de la planeación. Tales situaciones general-- mente se presentan dentro de áreas que tienen un número - reducido de transacciones importantes y que no afectan a otras (por ejemplo, 10 transacciones sobre inversiones a corto plazo). El esfuerzo requerido para revisar cada - una de esas transacciones, así como para el análisis de - la debida protección de las inversiones a final del año , puede ser menor que el esfuerzo requerido para evaluar - los controles sobre las transacciones de inversión a cor-- to plazo, intentando de este modo reducir cargas de tra-- bajo.

- Similarmente cuando se ha determinado que el - control interno es deficiente en una área, una revisión - del flujo de transacciones podría no proporcionar ayuda - alguna o minimizar riesgos. En tales instancias, hacien-- do a un lado el control interno y diseñando y ejecutando - sólo pruebas sustantivas, podría hacerse una auditoría - más eficiente. Como se puede apreciar en la figura 3-8 - al final de este capítulo.

- Tomando en cuenta el conocimiento de distintas - empresas y las experiencias anteriores de la compañía, p<sup>o</sup> - drían identificarse previamente en ciertas áreas especifi - cas la posible existencia de un criterio mal aplicado, -- errores o irregularidades.

- Dentro de un mismo ciclo, como en el caso del ciclo de ingresos pueden existir diversas operaciones (ventas, remesas de efectivo, etc.), o bien distintas clases de un mismo evento económico (ventas a crédito, de contado, libre a bordo, mostrador, etc.), para los cuales el proceso de flujo puede ser distinto. Estos diferentes eventos deben ser plenamente identificados y debe determinarse el grado de revisión necesaria considerando la importancia relativa y otros factores.

Una vez que fueron tomadas las decisiones anteriores, será más claro ver qué áreas serán revisadas.

El último paso dentro del Análisis General del riesgo, es el de preparar un memorándum que sumarice la planeación de la Auditoría. Este memorándum servirá de documento a través del cual se lo comunicará al equipo integrado por el personal disponible del cliente acerca de la propia planeación del trabajo de auditoría.

### 3.7 REVISION DEL FLUJO DE TRANSACCIONES

La revisión del Flujo de Transacciones comprende los siguientes pasos:

--La ejecución de una revisión de los controles --

generales de todos los ciclos.

- La comprensión y entendimiento del flujo de transacciones, así como los controles sobre el propio flujo de cada uno de los ciclos o partes de esos sujetos a revisión.
- La preparación de la "Gráfica de Flujo de Control Interno".

Revisión de los controles generales.- Se deberá hacer una revisión de los controles generales en efecto de la compañía. Estos controles incluyen ciertas funciones tales como organización y políticas de personal, protección de datos y políticas de guarda o custodia y responsabilidad de información. Esta revisión es requerida debido al impacto tan profundo que tienen estos controles en todos los sistemas de procesamiento de las transacciones. Mientras que estos controles no ejercen una acción directa sobre transacciones específicas, tienen una importante influencia, sobre todo en cuanto a las circunstancias externas que rodean al sistema dentro del cual operan las técnicas específicas de control.

Comprensión de flujos y controles.- Con el objeto de entender cómo las transacciones dentro de un ciclo específico fluyen desde el reconocimiento del evento econó-

mico hasta el registro en el mayor general, es necesario seguir una transacción específica de principio a fin. El propósito de esto no es el probar controles o procedimientos de procesamiento, sino el aprovechar un completo entendimiento de cómo las transacciones fluyen hasta los estados financieros y cómo son controladas.

Esta revisión por supuesto, puede incluir ya sea procesamiento y controles tanto de un sistema computarizado como de cualquier otro. Este paso deberá dar a luz cualquier hueco en el rastreo de las transacciones.

Ejecutando este tipo de "rastreo de principio a fin" el auditor deberá estar alerta debido a la posibilidad de que cierto tipo de transacciones similares puedan sujetarse a procesamientos y controles distintos. Por ejemplo: Las compras mayores a \$ 10,000, podrán requerir de la firma de dos ejecutivos responsables, mientras que aquellos pagos menores a dicha cantidad sólo requerirán de facsímiles. Las ventas a distribuidores pueden ser procesadas en una forma diferente de las ventas a tiendas de menudeo.

Si la naturaleza del procesamiento o los controles relevantes son diferentes entre dos transacciones similares, el auditor deberá determinar si la situación fue --



contemplada de acuerdo con el análisis general del riesgo, si no fue así, se deberá tomar la decisión en cuanto si el procesamiento y los aspectos de control de un tipo de transacción deberá ser o no revisada separadamente.

Durante esta revisión para lograr aprovechar un mejor entendimiento, la documentación del Expediente Continuo de Auditoría puede ser actualizada o en su caso creada.

Debemos hacer notar que es raramente necesario rastrear cada papel o documento que se genera en cada tipo de transacción desde su creación hasta su archivo o destrucción. La documentación en el Expediente Continuo de Auditoría deberá mostrar claramente los aspectos relevantes del sistema que ha sido revisado.

Con el objeto de guiar los esfuerzos del auditor en la revisión del flujo de transacciones deberá hacer un programa de trabajo.

Preparación de la "Gráfica de Flujo del Control Interno".- El último paso de la revisión del Flujo de Transacciones de un determinado ciclo es la elaboración de una cédula sumaria que deberá describir:

--Los objetivos de control del ciclo.

- Una representación de la estructura del flujo de transacciones del ciclo (mediante el uso de gráficas).
- Una lista de las técnicas de control llevadas en la práctica por el cliente para ejecutar cada objetivo de control del ciclo. Estas técnicas deberán ser referenciadas al objetivo de control del sistema aplicable.
- Una referencia en aquellas técnicas seleccionadas para cumplir con los pasos del programa de auditoría diseñado para la ejecución de pruebas de cumplimiento en base a las técnicas de control establecidas.
- Una evaluación si cada objetivo de control ha sido o no ejecutado a través del uso de las técnicas actuales establecidas por el cliente, así como el resultante impacto en el riesgo.

Esta lista-resumen a la que nos referimos de aquí en adelante como la "Gráfica de Flujo del Control Interno", deberá considerarse como una elevada representación sumariada de los elementos de control interno que muestre las evaluaciones efectuadas para el establecimiento del alcance de la Auditoría.

La Gráfica de Flujo de Control Interno es un método práctico para contener en un solo lugar y en forma - - gráfica descriptiva muchos de los elementos claves de la Auditoría a través del flujo de transacciones, incluyendo la consideración explícita del riesgo, el uso de los objetivos de control interno, el entendimiento del continuo - flujo de las transacciones contables y la evaluación del impacto del control interno en el alcance de la auditoría.

La Gráfica de Flujo del Control Interno es un método objetivo para proveer información sumariada de control interno de una manera organizada y entendible. Como quiera que sea, para la comprensión y análisis del auditor acerca de la naturaleza del procesamiento del flujo - de transacciones y los controles relativos es indispensable eliminar de consideración y revisión todos aquellos - detalles innecesarios.

Una manera de que el auditor pueda juzgar qué información es necesaria, es la de mantener en mente que - aquellos métodos de procesamiento y control que no se apoyen directamente sobre la confianza fundamental de los - datos procesados deben considerarse como innecesarios - dentro de esta revisión. Otra forma de simplificar la - representación del flujo de transacciones es la de no preguntar "¿Cómo lo hacen? sino "¿qué es lo que cumplen ha--

ciéndolo?".

Para ayudar a eliminar detalles innecesarios en la Gráfica de Flujo del Control Interno, el auditor deberá - también mantener en mente la diferencia esencial entre -- técnicas de control interno y procedimientos de procesa- miento. Los controles internos del flujo de procesamien- to son expuestos a través de un listado de las técnicas - de control por debajo de los objetivos de control y dis- tintas secciones diagramadas del flujo de transacciones.

El flujo de transacciones es representado solamen- te en la sección del diagrama de la Gráfica de Flujo del Control Interno. Esta sección muestra al auditor cómo - las transacciones son procesadas. La sección del listado de las técnicas de control indica al auditor, como los - errores e irregularidades son prevenidas, detectadas y -- corregidas.

Lo que interesa de los métodos de procesamiento -- descritos en el flujo de transacciones es el de poder ase- gurar un entendimiento claro tanto del negocio como de - sus partes interrelacionadas.

Podríamos decir que para lograr un eficiente traba- jo el auditor deberá dirigir su principal foco de aten- ción a las técnicas de control interno utilizadas por el

cliente para controlar el procesamiento de las transacciones.

El flujo de procesamiento relativo a los objetivos de cada ciclo debe ser revisado y las técnicas de control interno que el cliente utiliza para cumplir los objetivos del ciclo deben ser listadas en la Gráfica de Flujo del Control Interno. Cada técnica de control identificada debe ser descrita muy brevemente con el objeto de omitir detalles de relativa importancia. Por otro lado aquellas técnicas del cliente que no cumplan con los objetivos del ciclo aplicable no deben incluirse en la Gráfica del Flujo.

El listado de las técnicas de control es colocado por debajo de los objetivos correspondientes del ciclo y la relación entre los objetivos y las técnicas provee un enlace con las pruebas de cumplimiento a ser ejecutadas para probar aquellas técnicas seleccionadas; de este modo las técnicas deberán referenciarse tanto con el objetivo correspondiente del ciclo, así como con el paso del programa de auditoría que corresponda.

### 3.8 ANALISIS DEL RIESGO ESPECIFICO

El análisis del riesgo específico incluye dos pasos:

- Evaluación de los controles establecidos y ries

gos relativos. En la profesión se ha discutido el concepto del riesgo en relación a todas las circunstancias que rodean a los estados financieros de la siguiente forma: - existen dos riesgos, uno es el de saber que pueden existir graves errores dentro del procesamiento contable a través del cual se obtienen los estados financieros y el otro es que cualquiera de estos graves errores pudieran en un momento dado no ser detectados a través del examen de los auditores.

El auditor descansa en el control interno para reducir el primer riesgo y en sus pruebas sustantivas para reducir el segundo. El auditor evalúa las técnicas de control interno usadas por el cliente con el objeto de estimar la probabilidad de la existencia de errores materiales en los estados financieros. Una vez estimada dicha probabilidad podrán entonces diseñarse las pruebas sustantivas de una manera efectiva. Desde luego podemos pensar que si los objetivos de control interno en un ciclo de transacciones son satisfechos a través de las técnicas de control, el riesgo por la existencia de errores importantes en los estados financieros provenientes del flujo de transacciones es mínimo. Tales riesgos nunca pueden ser totalmente eliminados sea como sea, debido a las limitaciones inherentes en la eficiencia de cualquier sistema de procedimientos de control interno. Estos

NO DEBE  
BIBLIOTECA

COPIA DE  
LIBRO DE  
CONTABILIDAD

errores pueden surgir debido a causas tales como: instrucciones mal comprendidas, errores de juicio, descuidos, - etc. Para preparar estados financieros se requiere de -- estimación y juicio y frecuentemente están por debajo de los límites de las técnicas de control. Es por estas li- mitaciones inherentes de control en la eliminación de - - riesgos, que las pruebas sustantivas raramente pueden -- llegar a ser completamente eliminadas.

El proceso de evaluar la efectividad de las técni- cas de control interno intenta responder la siguiente - - pregunta: "¿Las técnicas de control interno establecidas\_ para cada ciclo cumplen con los objetivos de control?".

Hay diversos aspectos que abarca esta evaluación , incluyendo la consideración de las siguientes preguntas :

- ¿Cada técnica individual de control es necesaria para cumplir con los objetivos del ciclo? (aque- llas que no lo sean, no deben ser probadas).
- ¿Qué tipo de errores o irregularidades no po- -- drían ser detectados, prevenidos o corregidos - por las técnicas establecidas?
- ¿Cuál es la probabilidad de que los errores o -- irregularidades puedan pasar a través de la ma- lla de control: interno?

Como ya se mencionó, con el objeto de facilitar la evaluación, las técnicas de control empleadas para cumplir con los objetivos de cada ciclo, deben ser referenciadas a los objetivos de control del sistema. Esto podrá ayudar al aislamiento de cualquier obstáculo importante o no, en el cumplimiento de algún objetivo. Esto puede ser consumado al revisar las técnicas de control -- listadas debajo del objetivo de control de cada ciclo y -- determinando si todos los objetivos de control del sistema son o no ejecutados o aplicables. La evaluación del auditor deberá indicarse también en la Gráfica de Flujo. Esta evaluación deberá indicar si el objetivo fue completamente logrado y si no deberá indicar el grado de riesgo aproximado y el tipo de errores que no podrán ser detectados por las técnicas de control del cliente.

Al terminar esta evaluación deberá estar claro qué técnicas son importantes para los resultados fundamentales del proceso y qué técnicas proveen sólo control auxiliar (tales como controles de eficiencia y de redundancia) al flujo de transacciones de la sección que ha sido evaluada.

--Diseño de los Programas de Auditoría.- Una vez que los controles internos han sido evaluados pueden entonces ser diseñadas las pruebas de cumplimiento y las -



sustantivas. Con el fin de encontrar confianza en controles internos son diseñadas y ejecutadas las pruebas de cumplimiento para verificar que los controles seleccionados están de hecho operando de acuerdo al entendimiento del auditor sobre estos controles.

Debido a la relación inversa que existe entre la confianza de los controles internos y las pruebas sustantivas, el diseño de las pruebas para una auditoría eficiente debe cuidadosamente balancear tanto pruebas de cumplimiento como pruebas sustantivas. Se debe tener presente que el objetivo de la ejecución de estas pruebas, es el obtener evidencia suficiente y competente para poder soportar el informe del auditor. La evidencia competente para soportar una opinión puede obtenerse a través de la prueba y la revisión del sistema de control interno por medio de las pruebas de cumplimiento y a través de las pruebas sustantivas en la revisión de transacciones específicas.

El programa del trabajo de auditoría debe cubrir al ciclo entero, debiendo incluir los dos tipos de pruebas.

La naturaleza de las pruebas sustantivas debe basarse en los tipos de errores que puedan ocurrir en el proceso de contabilidad y que no podrían ser detectados -

por los controles internos del cliente. La naturaleza de estas pruebas deberá ser diseñada con el fin de detectar anticipadamente aquellos errores. Las pruebas sustantivas podrán hacer uso de técnicas básicas tales como: confirmación, observación física, recomputación, examen de documentación de soporte, análisis de movimientos, pruebas de sumas, discusiones con la gerencia, etc., inclusive podrían hacer uso de procedimientos más analíticos, tales como muestreo estadístico y análisis del uso software para computadoras.

La naturaleza de las pruebas de cumplimiento deberá basarse en exámenes sencillos por conceptos de las operaciones. El resultado exacto o perfecto de alguna transacción determinada no es necesariamente un indicativo de que los controles están operando en forma eficiente. La única forma de obtener confianza y la seguridad positiva de que las técnicas de control están funcionando, es mediante la verificación de la operación misma de dichas técnicas en lugar de verificar los resultados del procesamiento.

El examen de la evidencia de que el cliente estaba controlando su procesamiento de flujo, es el primer objetivo de las pruebas de cumplimiento.

Debe hacerse notar que ciertos procedimientos de -

auditoría sirven para dos propósitos. Un procedimiento de auditoría le puede dar al auditor la seguridad de que las técnicas de control establecidas por el cliente son llevadas a la práctica. El mismo procedimiento podría constituir también auditoría de flujos de transacciones. Tales procedimientos de auditoría son llamados pruebas de doble propósito.

La extensión de las pruebas sustantivas debe basarse en el probable volumen de errores que puedan no ser detectados por las técnicas de control interno del cliente. A menor cantidad de errores importantes que puedan ocurrir mayor será el número de pruebas sustantivas que puedan ser listadas.

En situaciones tales donde la debilidad del control interno pueda permitir un número pequeño de errores en los estados financieros y de relativa importancia, podría ser apropiado limitar la extensión de las pruebas sustantivas, debido al limitado riesgo en conjunto de información falseada o errónea en los estados financieros.

La extensión a la que varias técnicas de control son aprobadas para verificar su cumplimiento depende de diversos factores, incluyendo los siguientes:

- La importancia del ciclo revisado con respecto a la situación financiera y los resultados de operación de la compañía.
- La importancia del objetivo del ciclo específico con respecto al ciclo entero (por ejemplo: la importancia del objetivo de control del proceso de las cuentas por cobrar es mínima en un cliente - donde las ventas de contado predominan).
- La importancia de la técnica de control con respecto a la satisfacción del objetivo del ciclo.

En resumen, la extensión de las pruebas de cumplimiento debe ser inversamente proporcional a la confianza depositada en las técnicas de control interno.

La oportunidad de las pruebas sustantivas depende de varios factores; primero, las pruebas de balance son - ejecutadas durante o después de la fecha del balance examinado, mientras que las pruebas de las transacciones acumuladas durante un período contable (cuentas de resultados) son ejecutadas a lo largo del período examinado. Segundo, la oportunidad de las pruebas sustantivas se ve - influenciada por el grado de riesgos de acuerdo a los - errores que puedan ocurrir subsiguientes a la ejecución - de las pruebas, pero anteriores a la fecha de la audito-

ría. Por ejemplo, la circularización preliminar de cuentas por cobrar podría ser apropiada, si el riesgo de error es importante teniendo en cuenta su impacto en el balance entre la fecha de circularización y la fecha de la auditoría.

El propósito de las técnicas de control interno es el controlar a tiempo el flujo de datos de las transacciones desde el principio hasta el reporte de los estados financieros. Los controles deben estar operando efectivamente a lo largo del período auditado; en consecuencia la oportunidad de las pruebas de cumplimiento debe ser similarmente a lo largo del período probado.

Muchas técnicas de control interno dejan una huecilla de evidencia documental de que fueron ejecutadas. Esta evidencia puede ser examinada después del hecho, permitiendo al auditor probar cumplimiento con procedimientos establecidos a través del período que se ha revisado hasta la fecha de la prueba.

Las pruebas de cumplimiento deben ser suficientemente completadas para la fecha en que los procedimientos sustantivos de auditoría van a comenzar, de tal modo que la confianza que puede ser depositada en las técnicas de control consideradas en la determinación del alcance de -

las pruebas sustantivas de auditoría. Generalmente existen técnicas de control interno que por su naturaleza no dejan huella de evidencia documental. Un ejemplo de tales controles son los de "persona a persona", como el caso del personal supervisor que observa sobre una base - - continua la actividad de sus subordinados en la ejecución de sus tareas, la eficiencia de tales controles no puede ser documentada en una base de "después del hecho".

Generalmente de acuerdo a estándares de auditoría aceptados, el auditor puede ordinariamente confiar en la observación de tales controles durante el período en que el auditor esté presente en las oficinas del cliente (visitas previas) o mientras se encuentre conduciendo otras fases de la auditoría.

Todas las consideraciones anteriores deben dar un peso apropiado para el diseño del programa de trabajo de la auditoría. Para la terminación del programa del trabajo de auditoría, el socio y el gerente encargados deben revisar el proceso entero ejecutado por el personal ayudante hasta este punto, aún cuando ellos hubieren consultado con los ayudantes durante el proceso. El propósito de esta revisión es el de aprobar la naturaleza, oportunidad y extensión de las pruebas de auditoría antes de ser ejecutadas y de satisfacerse a sí mismos de que ha --

sido una consideración adecuada de acuerdo al riesgo identificado durante la evaluación del control interno.

Así mismo el programa de auditoría para las pruebas sustantivas debió haber sido formulado por escrito en una forma completa para este momento. Hay que hacer notar que tales programas están sujetos a cambios basados en los resultados de las pruebas de cumplimiento. Si las pruebas de cumplimiento indican que las técnicas de control seleccionadas están operando eficientemente como se describen en la Gráfica de Flujo del Control Interno, los cambios a los programas de las pruebas sustantivas normalmente no serán requeridos.

### 3.9 PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO

Una vez que los programas generales de trabajo de la auditoría han sido aprobados deben ser ejecutadas las pruebas de cumplimiento.

Debemos recordar que el propósito primario de las pruebas de cumplimiento es el de verificar que las técnicas de control del cliente están de acuerdo con las descritas en la Gráfica del Flujo y con la determinación del alcance de las pruebas sustantivas.

Por ejemplo dentro de los procedimientos de revi--

sión para la función de facturación dentro del ciclo de -  
impresos, tomando en cuenta una serie de facturas como ba  
se de selección a juicio del auditor, podemos mencionar -  
los siguientes:

- Pedido y remisión cotejados
- Remisión y facturas cotejadas
- Cálculos correctos en factura
- Precios de acuerdo a lista autorizada
- Constancia de crédito autorizada, probar límite de crédito.
- Descuentos autorizados
- Cargo correcto en el auxiliar del cliente
- Verificación del pago dentro del límite del crédito.
- En caso de no estar pagada a la fecha de la revisión se inspeccionará la documentación correspondiente. (Factura aceptada por el cliente, - contra-recibo, etc.).
- Verificación del abono en el kárdex de almacén
- Evidencia de que se embarcó la mercancía
- Evidencia de recibido del cliente vs. remisión
- Revisión de la secuencia numérica de las facturas.
- Revisión de facturas canceladas con todas sus copias.



- Verificación de fechas razonables entre pedido , remisión y factura, investigando cualquier facturación anterior a la fecha de recibido.

La conclusión del auditor en las pruebas de cumplimiento debe referirse únicamente a si los procedimientos utilizados por el cliente estaban operando de acuerdo con los lineamientos del control interno. Las opiniones concernientes a la adecuación del alcance de auditoría no -- deben formar parte de las conclusiones de las pruebas de cumplimiento.

Si los resultados de las pruebas de cumplimiento - indican, ya sea un desquebrajamiento de los controles establecidos o la ausencia de claridad en los controles establecidos, deberá ser evaluado el efecto resultante en - las pruebas sustantivas.

La confianza ha sido depositada en la habilidad de las técnicas establecidas para reducir el riesgo de errores importantes que surjan en el proceso de contabilidad. Si tales técnicas no están operando eficientemente la probabilidad de la existencia de errores importantes en los estados financieros se incrementa y por lo tanto habría - que modificar el programa de trabajo para las pruebas - - sustantivas de auditoría, reflejando estos cambios en la \_

### Gráfica de Flujo del Control Interno.

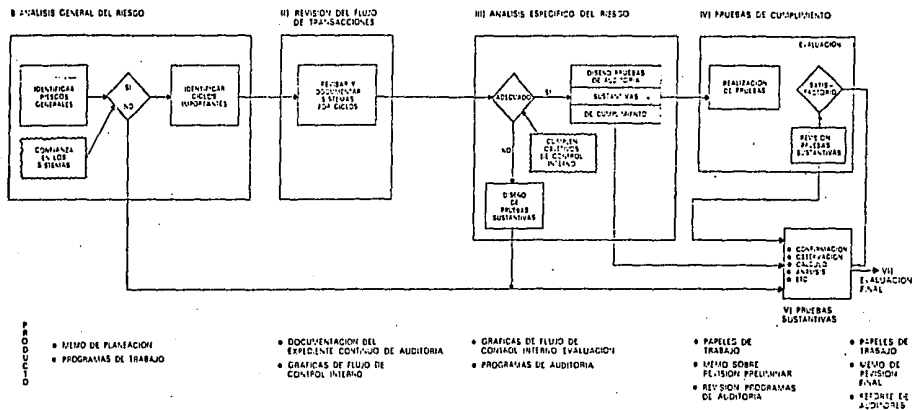
El socio y gerente encargados deberán aprobar -- - cualquier modificación al programa de trabajo sobre las pruebas sustantivas antes de la ejecución de este trabajo.

#### 3.10 PRUEBAS SUSTANTIVAS

La naturaleza de las pruebas sustantivas y su relación hacia otras fases del trabajo, ha sido discutida en el análisis del Riesgo Específico. A la oportunidad posible las pruebas sustantivas deben ser ejecutadas después que los resultados de las pruebas de cumplimiento han sido evaluadas.

La terminación de las pruebas sustantivas establece el escenario para una evolución final de los resultados de la auditoría y el rendimiento final del informe del auditor.

ETAPAS DE LA AUDITORIA A TRAVES DEL FLUJO DE TRANSACCIONES



Debido a que sería muy extenso ejemplificar cada uno de los ciclos y sus funciones, a continuación\_ relacionamos los objetivos por cada uno de los - ciclos, clasificándolos de acuerdo a los niveles de objetivos descritos en el capítulo I.

## OBJETIVOS DEL CONTROL DE CICLOS

CICLO DE TESORERIA	CICLO DE ADQUISICION Y PAGO (COMPRAS)	CICLO DE ADQUISICION Y PAGO (NOMINAS)	CICLO DE PRODUCCION	CICLO DE INGRESO	CICLO DE INFORME FINANCIERO
<p><b>OBJETIVOS DE AUTORIZACION</b></p> <p>1 Los hechos de los libros de capital deben autorizarse de acuerdo con las normas de la gerencia</p> <p>2 Los ingresos, pérdidas y condiciones de los balances de estado y capital deben autorizarse de acuerdo con las normas de la gerencia</p> <p>3 Los ingresos, pérdidas, estados de flujo de efectivo y los balances de los movimientos de fondos deben autorizarse de acuerdo con las normas de la gerencia</p> <p>4 Los gastos e los ingresos del movimiento de dinero y estado de flujo de efectivo y de los balances de estado deben autorizarse de acuerdo con las normas de la gerencia</p> <p>5 Deben establecerse y mantenerse procedimientos de proceso del ciclo de acuerdo con las normas de la gerencia</p> <p><b>OBJETIVOS DEL PROCESAMIENTO DE TRANSACCIONES</b></p> <p>1 Se debe establecer controles sobre el flujo de efectivo y movimiento de dinero que se relacione con las normas de la gerencia</p> <p>2 Se deben establecer controles sobre el flujo de efectivo y movimiento de dinero que se relacione con las normas de la gerencia</p> <p>3 Se debe establecer controles sobre el flujo de efectivo y movimiento de dinero que se relacione con las normas de la gerencia</p> <p>4 Se debe establecer controles sobre el flujo de efectivo y movimiento de dinero que se relacione con las normas de la gerencia</p> <p>5 Los hechos de capital obtenidos de movimientos y balances deben autorizarse con exactitud y prontitud</p> <p>6 Los ingresos de libros de capital y los movimientos de estos libros y movimientos y balances deben autorizarse con exactitud y prontitud</p>	<p>1 Los proveedores deben autorizarse de acuerdo con las normas de la gerencia</p> <p>2 Los datos contables, estadísticas y estados de los movimientos y otros datos necesarios deben autorizarse de acuerdo con las normas de la gerencia</p> <p>3 Los gastos e los movimientos de dinero, cuentas de proveedores y distribuciones de gastos deben autorizarse de acuerdo con las normas de la gerencia</p> <p>4 Deben establecerse y mantenerse procedimientos de proceso del ciclo de acuerdo con las normas de la gerencia</p> <p>5 Solo deben establecerse controles sobre el flujo de efectivo y movimiento de dinero que se relacione con las normas de la gerencia</p> <p>6 Solo deben establecerse controles sobre el flujo de efectivo y movimiento de dinero que se relacione con las normas de la gerencia</p> <p>7 Los movimientos y balances de estado deben autorizarse con exactitud y prontitud</p>	<p>1 Los proveedores de repuestos deben autorizarse de acuerdo con las normas de la gerencia</p> <p>2 Los datos de remoción de los cambios deben autorizarse de acuerdo con las normas de la gerencia</p> <p>3 Los gastos e los distribuciones de dinero, cuentas de proveedores y distribuciones de gastos deben autorizarse de acuerdo con las normas de la gerencia</p> <p>4 Deben establecerse y mantenerse procedimientos de proceso del ciclo de acuerdo con las normas de la gerencia</p> <p>5 Solo deben establecerse controles sobre el flujo de efectivo y movimiento de dinero que se relacione con las normas de la gerencia</p> <p>6 El pago de otros conceptos de proveedores deben autorizarse de acuerdo con las normas de la gerencia</p> <p>7 Los gastos e los movimientos de dinero, cuentas de proveedores y distribuciones de gastos deben autorizarse de acuerdo con las normas de la gerencia</p> <p>8 Los hechos de libro de capital deben autorizarse con exactitud y prontitud</p> <p>9 Los ingresos y pérdidas de los libros de capital deben autorizarse con exactitud y prontitud</p>	<p>1 Los métodos y períodos de producción de ciertos artículos, métodos, procedimientos deben autorizarse de acuerdo con las normas de la gerencia</p> <p>2 El momento y condiciones de los gastos e otros conceptos de proveedores deben autorizarse de acuerdo con las normas de la gerencia</p> <p>3 Los gastos e los movimientos de dinero, cuentas de proveedores y distribuciones de gastos deben autorizarse de acuerdo con las normas de la gerencia</p> <p>4 Deben establecerse y mantenerse procedimientos de proceso del ciclo de acuerdo con las normas de la gerencia</p> <p>5 Solo deben establecerse controles sobre el flujo de efectivo y movimiento de dinero que se relacione con las normas de la gerencia</p> <p>6 Solo deben establecerse controles sobre el flujo de efectivo y movimiento de dinero que se relacione con las normas de la gerencia</p> <p>7 Los hechos de libro de capital deben autorizarse con exactitud y prontitud</p> <p>8 Los ingresos y pérdidas de los libros de capital deben autorizarse con exactitud y prontitud</p>	<p>1 Los gastos deben autorizarse de acuerdo con las normas de la gerencia</p> <p>2 El pago e condiciones de los movimientos y estados de los balances de estado deben autorizarse de acuerdo con las normas de la gerencia</p> <p>3 Los gastos e los ingresos de dinero deben autorizarse de acuerdo con las normas de la gerencia</p> <p>4 Deben establecerse y mantenerse procedimientos de proceso del ciclo de acuerdo con las normas de la gerencia</p> <p>5 Solo deben establecerse controles sobre el flujo de efectivo y movimiento de dinero que se relacione con las normas de la gerencia</p> <p>6 Solo deben establecerse controles sobre el flujo de efectivo y movimiento de dinero que se relacione con las normas de la gerencia</p> <p>7 Deben establecerse y mantenerse procedimientos de proceso del ciclo de acuerdo con las normas de la gerencia</p> <p>8 Deben establecerse y mantenerse procedimientos de proceso del ciclo de acuerdo con las normas de la gerencia</p> <p>9 Los gastos de libro de capital deben autorizarse con exactitud y prontitud</p> <p>10 Los ingresos de libros de capital y los movimientos de estos libros y movimientos y balances deben autorizarse con exactitud y prontitud</p>	

CICLO DE TESORERIA	CICLO DE ADQUISICION Y PAGO (COMPRAS)	CICLO DE ADQUISICION Y PAGO (MATERIAS)	CICLO DE PRODUCCION	CICLO DE INGRESO	CICLO DE INFORME FINANCIERO
OBJETIVOS DEL PROCESAMIENTO DE TRANSACCIONES (CONT)					
10 Las compras y ventas de mercancías deben informarse con exactitud y puntualmente.					
11 Los pedidos de las mercancías deben informarse con exactitud y puntualmente.					
12 Las cantidades adquiridas a proveedores, acreedores, prestados en que se incluye: intereses y otros, y la distribución correcta de esas cantidades deben calcularse con exactitud y recomenarse como pasivos puntuales.	8 Las cantidades adquiridas a proveedores por compras al por menor, intereses y la distribución correcta de esas cantidades deben calcularse con exactitud y recomenarse como pasivos puntuales.	7. Las cantidades adquiridas a proveedores a por cuenta de ellos y la distribución correcta de esas cantidades con exactitud y recomenarse como pasivos puntuales.	10 Los costos de los recursos y su de suma y gastos respectivos que son en la producción y la distribución con los de los gastos deben calcularse con exactitud y puntualmente.	6 Costo Inicialización debe prepararse con exactitud.	
13 Las cantidades adquiridas por mercancías, acreedores, prestados en que se incluye: intereses y otros y la distribución correcta de esas cantidades deben calcularse con exactitud y recomenarse como activos puntuales.	9 Costo desarrollo de efectivo por intereses y servicios prestados de los bancos en un periodo determinado, debe prepararse con exactitud y debe sumarse apropiadamente.	8 Costo desarrollo de efectivo relacionado con la compra de valores en un periodo determinado debe prepararse con exactitud y debe sumarse apropiadamente.	11 Los costos de los materiales consumidos y la distribución correcta de los costos deben prepararse con exactitud y puntualmente.	10 Antes de que el efectivo pueda distribuirse debe distribuirse la rendición de cuentas de los períodos de efectivo recibidos.	
14 Cuando los principios de contabilidad puntualmente aplicados revelan que los estados financieros en los valores, otros deben calcularse con exactitud y recomenarse puntualmente.			12 La depreciación y la amortización de los bienes físicos deben prepararse con exactitud y la distribución correcta de los mismos debe calcularse con exactitud y puntualmente.		
15 Las cantidades adquiridas a proveedores, acreedores, prestados en que se incluye: intereses y otros, y los gastos conexos, deben calcularse, resumirse e informarse con exactitud y puntualmente.	10 Los montos adquiridos a proveedores deben ser exactos, resumidos e informarse con exactitud y puntualmente.	8 Las cantidades adquiridas a proveedores a por cuenta de ellos deben calcularse, resumirse e informarse con exactitud y puntualmente.	13 Las ventas y otros desembolsos de dinero y la distribución correcta de los mismos deben calcularse e informarse con exactitud y puntualmente.	11 Los facturaciones deben prepararse, resumirse e informarse con exactitud y puntualmente.	6 Los gastos pertenecientes a los estados financieros deben resumirse e informarse con exactitud.
	11 Los desembolsos de efectivo y los gastos conexos a bancos deben calcularse, resumirse e informarse con exactitud y puntualmente.	10 Los desembolsos de efectivo y los gastos conexos a bancos deben calcularse, resumirse e informarse con exactitud y puntualmente.	14 Los costos de los materiales producidos y los gastos conexos deben calcularse, resumirse e informarse con exactitud y puntualmente.	12 Los costos de los materiales y otros costos recibidos y los gastos conexos deben calcularse, resumirse e informarse con exactitud y puntualmente.	
16 Las cantidades adquiridas por proveedores, acreedores, prestados en que se incluye: intereses y otros y los gastos conexos deben calcularse con exactitud y puntualmente.			15 La depreciación y amortización de bienes físicos deben prepararse con exactitud y la distribución correcta de los mismos debe calcularse con exactitud y puntualmente.	13 Los costos de efectivo recibidos deben calcularse, resumirse e informarse con exactitud y puntualmente.	

**CICLO DE TESORERIA**

**CICLO DE ADQUISICION Y PAGO  
(COMPRAS)**

**CICLO DE ADQUISICION Y PAGO  
(NOFINAN)**

**CICLO DE PRODUCCION**

**CICLO DE INGRESO**

**CICLO DE INFORME  
FINANCIERO**

**DEBITOS DEL PROCESAMIENTO  
DE TRANSACCIONES (CONT)**

11 En forma de capital al interior de los rubros de este rubro de gastos y servicios, las operaciones de venta de bienes, y los gastos que se deben registrar con exactitud a los efectos de las operaciones de inversión y dividendos.

10 Las compras y ventas de inversiones por las producciones de los rubros y los gastos que se deben registrar con exactitud a los efectos de las operaciones de las inversiones.

**DEBITOS DE LA CLASIFICACION:**

15 En cada periodo contable deben presentarse estados de datos por las cantidades que se obtienen a la salida de, producción, distribución, unidades en uso de inventario, unidades y otros, y por los otros conceptos.

12 Los rubros incurridos los gastos de estos rubros y los gastos que se deben registrar con exactitud a los efectos de las operaciones de inversión.

11 En cada periodo contable deben presentarse estados de datos por las cantidades que se obtienen a la salida de, producción, distribución de unidades y otros conceptos.

13 La producción por servicios de mano de obra, distribución de mano de obra, distribución de mano de obra, distribución de mano de obra y los gastos que se deben registrar con exactitud a los efectos de las operaciones de inversión y dividendos.

12 En cada periodo contable deben presentarse estados de datos por las cantidades que se obtienen a la salida de, producción, distribución de unidades y otros conceptos.

17 Las operaciones que reflejan los gastos de inversión de bienes, los gastos que se deben registrar a los efectos de las operaciones de inversión y dividendos.

18 Los rubros que se producen por las producciones de bienes y los gastos que se deben registrar con exactitud a los efectos de las operaciones de inversión y dividendos.

15 En cada periodo contable deben presentarse estados de datos por las cantidades que se obtienen a la salida de, producción, distribución de unidades y otros conceptos.

16 Los rubros que se producen por las producciones de bienes y los gastos que se deben registrar con exactitud a los efectos de las operaciones de inversión y dividendos.

19 Los rubros que se producen por las producciones de bienes y los gastos que se deben registrar con exactitud a los efectos de las operaciones de inversión y dividendos.

16 En cada periodo contable deben presentarse estados de datos por las cantidades que se obtienen a la salida de, producción, distribución de unidades y otros conceptos.

1 Todos los estados de datos que se deben registrar con exactitud a los efectos de las operaciones de inversión y dividendos.

8 Los rubros que se producen por las producciones de bienes y los gastos que se deben registrar con exactitud a los efectos de las operaciones de inversión y dividendos.

9 Los rubros que se producen por las producciones de bienes y los gastos que se deben registrar con exactitud a los efectos de las operaciones de inversión y dividendos.

CICLO DE TESORERIA	CICLO DE ADQUISICION Y PAGO (COMPRAS)	CICLO DE ADQUISICION Y PAGO (INDUSTRIAS)	CICLO DE PRODUCCION	CICLO DE INGRESO	CICLO DE INFORME FINANCIERO
<p><b>OBJETIVOS DE LA CLASIFICACION (CONT.)</b></p> <p>20 Los asientos de diario de Tesorería deben resumir y clasificar las actividades económicas de acuerdo con el plan de la gerencia.</p> <p>21 La información de impuestos deviene de las actividades de Tesorería debe informarse con exactitud y puntualmente.</p>	<p>14 Los asientos de diario de las Compras deben resumir y clasificar las actividades económicas de acuerdo con el plan de la gerencia.</p> <p>15 La información de impuestos deviene de las actividades de Compras debe informarse con exactitud y puntualmente.</p>	<p>13 Los asientos de diario de Industrias deben resumir y clasificar las actividades económicas de acuerdo con el plan de la gerencia.</p> <p>14 La información de impuestos deviene de las actividades de Industrias debe informarse con exactitud y puntualmente.</p>	<p>20 Los asientos de diario de Comercio deben resumir y clasificar las actividades económicas de acuerdo con el plan de la gerencia.</p> <p>21 La información de impuestos deviene de las actividades de Comercio debe informarse con exactitud y puntualmente.</p>	<p>17 Los asientos de diario de Ingresos deben resumir y clasificar las actividades económicas de acuerdo con el plan de la gerencia.</p> <p>18 La información de impuestos deviene de las actividades de Ingresos debe informarse con exactitud y puntualmente.</p>	<p>10 Los asientos de diario de Informes Financieros deben resumir y clasificar las actividades económicas de acuerdo con el plan de la gerencia.</p> <p>11 Los informes deben prepararse con exactitud y puntualmente de acuerdo con las normas y deben presentarse sistemáticamente la información que presenta el plan.</p>
<p><b>OBJETIVOS DE LA CLASIFICACION Y EVALUACION</b></p> <p>22 Periodicamente deben verificarse y evaluarse los libros registrales de cuentas, inventarios de existencias y la actividad de transacciones corrientes.</p>	<p>14 Periodicamente deben verificarse y evaluarse los libros registrales de cuentas, inventarios de existencias y las actividades de transacciones corrientes.</p>	<p>15 Periodicamente deben verificarse y evaluarse los libros registrales de cuentas, inventarios de existencias y las actividades de transacciones corrientes.</p>	<p>22 Periodicamente deben verificarse y evaluarse los libros registrales de cuentas, inventarios de existencias y las actividades de transacciones corrientes.</p> <p>23 Periodicamente debe revisarse la distribución de costos a centros de producción y otros centros de costos auxiliares.</p>	<p>19 Periodicamente deben verificarse y evaluarse los libros registrales de cuentas, inventarios de existencias y las actividades de transacciones corrientes.</p>	<p>12 Periodicamente deben verificarse y evaluarse los libros registrales de acuerdo con el plan general.</p>
<p><b>OBJETIVOS DE LA SALVAGUARDA FISCA</b></p> <p>23 El acceso al efectivo y los valores debe permitirse únicamente de acuerdo con los criterios de la gerencia.</p> <p>24 El acceso a los registros de cuentas, inventarios de existencias, de impuestos y a las formas, notas, recibos y comprobantes de ingresos debe permitirse únicamente de acuerdo con los criterios de la gerencia.</p>	<p>15 El acceso a los registros de compras, inventarios de existencias, y a las formas, notas, recibos y comprobantes de ingresos debe permitirse únicamente de acuerdo con los criterios de la gerencia.</p>	<p>16 El acceso a los registros de producción, inventarios de existencias, y a las formas, notas, recibos y comprobantes de ingresos debe permitirse únicamente de acuerdo con los criterios de la gerencia.</p>	<p>24 El acceso al inventario y a los productos debe permitirse únicamente de acuerdo con los criterios de la gerencia.</p>	<p>20 El acceso al efectivo y a los productos de efectivo debe permitirse únicamente de acuerdo con los criterios de la gerencia, de acuerdo con el plan de Tesorería.</p>	<p>13 El acceso a los registros corrientes de cuentas y a las formas y notas, recibos y comprobantes de ingresos debe permitirse únicamente de acuerdo con los criterios de la gerencia.</p>



## CAPITULO IV

## CASO PRACTICO

GUIA DEL CONTROL INTERNODEL CICLO DE INGRESOSI N D I C EPágina1. GENERALIDADES:

1.1	Introducción	
1.2	Funciones típicas	100
1.3	Asientos contables comunes	101
1.4	Formas y documentos importantes	101
1.5	Bases usuales de datos	102
1.6	Enlaces con otros ciclos	102
		103

2. OBJETIVOS ESPECIFICOS DE CONTROL INTERNODEL CICLO DE INGRESOS:

2.1	Objetivos-	104
	a) Objetivos de autorización	
	b) Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones	
	c) Objetivos de verificación y evaluación	
	d) Objetivos de salvaguarda física.	

3. IDENTIFICACION DE OBJETIVOS CON ELRIESGO DE NO CUMPLIMIENTO:

3.1	Objetivos de autorización	108
	Objetivo	
	Ejemplos de técnicas para lograr el objetivo	
	Ejemplos de riesgo si no se logra el objetivo	

3.2	Objetivos de procesamientos y clasificación de transacciones.	118
	Objetivo	
	Ejemplos de técnicas para lograr el objetivo	
	Ejemplos de riesgos si no se logra el objetivo	
3.3	Objetivos de verificación y evaluación	135
	Objetivo	
	Ejemplos de técnicas para lograr el objetivo	
	Ejemplos de riesgos si no se logra el objetivo	
3.4	Objetivos de salvaguarda física	137
	Objetivo	
	Ejemplos de técnicas para lograr el objetivo	
	Ejemplos de riesgos si no se logra el objetivo	

#### 4. EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

4.1	Metodología para la evaluación.	142
APENDICE I.	Ejemplo de una forma diseñada para la revisión y evaluación del control interno por ciclo de transacciones.	

## 1. GENERALIDADES

### 1.1 Introducción

El ciclo de ingresos de una empresa, incluye todas aquellas funciones que se requieren llevar a cabo para -- cambiar por efectivo, con los clientes, sus productos o - servicios. Estas funciones incluyen la toma de pedidos - de los clientes, el embarque de los productos terminados, el uso por los clientes de los servicios que presta la em- presa, mantener y cobrar las cuentas por cobrar a clien- tes y recibir de éstos el efectivo. En virtud de que el ciclo de ingresos es el ciclo en que el control físico y el derecho de propiedad sobre los recursos se vende, la - determinación del costo de ventas es una función contable que puede identificarse con el ciclo de ingresos.

Las funciones, asientos contables comunes, formas\_ y documentos importantes, etc., del ciclo de ingresos que se describen más adelante, son aquéllas que podrían consi- derarse como típicas de este ciclo. Sin embargo, debe - tomarse en cuenta que las mismas deberán servir tan sólo como una guía general que oriente al auditor cuando lleve a cabo la revisión del control interno, ya que la identi- ficación y determinación de estas funciones, asientos con- tables comunes, formas y documentos importantes, etc., se

deberá efectuar por cada caso en particular.

### 1.2 Funciones típicas

Las funciones típicas de un ciclo de ingresos podrían ser:

- Otorgamiento de crédito.
- Toma de pedidos.
- Entrega o embarque de mercancía y/o prestación del servicio.
- Facturación.
- Contabilización de comisiones.
- Contabilización de garantías.
- Cuentas por cobrar.
- Cobranza.
- Ingreso del efectivo.
- Ajuste a facturas y/o notas de crédito.
- Determinación del costo de ventas.

### 1.3 Asientos contables comunes

Dentro del ciclo de ingresos podríamos distinguir los siguientes asientos contables comunes:

- Ventas.
- Costo de ventas
- Ingresos de caja.

- Devoluciones y rebajas sobre ventas.
- Descuentos por pronto pago.
- Provisiones para cuentas de cobro dudoso.
- Cancelaciones y recuperaciones de cuentas incobrables.
- Gastos de comisiones.
- Creación de pasivos por el impuesto a las ventas.
- Provisiones para gastos de garantía.

#### 1.4 Formas y documentos importantes

Ejemplos de formas y documentos importantes del ciclo de ingresos podrían ser:

- Pedidos de clientes.
- Ordenes de venta y embarque.
- Conocimientos de embarque.
- Facturas de venta.
- Notas de crédito por devoluciones y rebajas sobre ventas.
- Avisos de remesas de clientes.
- Formas especiales para llevar a cabo ajustes a cuentas de clientes.

#### 1.5 Bases usuales de datos

Las bases usuales de datos, están representadas --

por archivos, catálogos, listas, auxiliares, etc., que --  
 contienen aquella información necesaria para poder proce--  
 sar las transacciones dentro de un ciclo o bien informa--  
 ción que se produce como resultado del proceso de las - -  
 transacciones. Estas bases de datos de acuerdo con el --  
 uso que se les da, se pueden clasificar como sigue:

- a) Bases de referencia. Representadas por informa-  
 ción que se utiliza para el proceso de las tran-  
 sacciones.
- b) Bases dinámicas. Representadas por información  
 resultante del proceso de las transacciones y -  
 que como tal se está modificando constantemente.

Las bases usuales de datos para el ciclo de ingre-  
 sos podrían ser las siguientes:

- Listas y/o archivos maestros de clientes y de --  
 crédito.
- Catálogos de productos y listados o archivos de  
 precios.
- Archivo de órdenes de clientes pendientes de sur-  
 tir.
- Auxiliares de clientes.
- Estadísticas de ventas.
- Diarios de ventas.

#### 1.6 Enlaces con otros ciclos

Dentro del ciclo de ingresos podríamos distinguir  
 los siguientes enlaces normales con otros ciclos:

- Ingresos de caja que se enlazan con el ciclo de  
 tesorería.
- Embarques de productos que se enlazan con el ci-  
 clo de producción.
- Concentraciones de actividades (pólizas de regis-  
 tro contable) que se enlazan con el ciclo de informe fi-  
 nanciero.

## 2. OBJETIVOS ESPECIFICOS DE CONTROL INTERNO DEL CICLO DE INGRESOS

### 2.1 Objetivos

Para efectos del ciclo de ingresos se han identificado 21 objetivos específicos de control interno, los - - cuales de acuerdo con los lineamientos establecidos en el boletín E-02, relativo al control interno por objetivos , han sido clasificados en cuatro clases como sigue:

- De autorización.
- De procesamiento y clasificación de transacciones
- De verificación y evaluación
- De salvaguarda física.

#### a) Objetivos de autorización

Los objetivos de autorización tratan de todos - aquellos controles que deben establecerse para asegurarse de que se están cumpliendo las políticas y criterios establecidos por la administración y que éstos son adecuados. Estos objetivos para el ciclo de ingresos son:

1. Los clientes deben autorizarse de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.

2. El precio y condiciones de las mercancías y -- servicios que han de proporcionarse a los clientes deben de autorizarse de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración..

3. Las distribuciones de cuentas y los ajustes a los ingresos, costo de ventas, gastos de venta y cuentas de clientes, deben de autorizarse de acuerdo con politicas adecuadas establecidas por la administración.

4. Los procedimientos de proceso del ciclo de ingresos deben estar de acuerdo con políticas adecuadas -- establecidas por la administración.

b) Objetivos de procesamiento y -  
clasificación de transacciones.

Estos objetivos tratan de todos aquellos controles que deben establecerse para asegurarse del correcto reconocimiento, procesamiento, clasificación, registro e informe de las transacciones ocurridas en una empresa, así como los ajustes a éstas. Estos objetivos para el ciclo de ingresos son:

5. Sólo deben aprobarse aquellos pedidos de clientes por mercancías o servicios que se ajusten a políticas adecuadas establecidas por la administración.

6. Debe requerirse de una solicitud o pedido aprobado antes de proporcionar mercancías o servicios.

7. Cada pedido autorizado debe embarcarse correcta y oportunamente.

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

9. Las facturas deben prepararse correcta y oportunamente.

10. Debe controlarse el efectivo cobrado desde su recepción, hasta su depósito.

11. Las facturas deben clasificarse, concentrarse e informarse correcta y oportunamente.

12. Los costos de las mercancías y servicios vendidos, así como los gastos relativos a las ventas deben clasificarse, concentrarse e informarse correcta y oportunamente.



13. La información sobre el efectivo recibido debe clasificarse, concentrarse e informarse correcta y oportunamente.

14. Los ajustes a los ingresos, costo de ventas, gastos de ventas y cuentas de clientes deben clasificarse, concentrarse e informarse correcta y oportunamente.

15. Las facturas, cobros y los ajustes relativos deben aplicarse con exactitud a las cuentas apropiadas de cada cliente.

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

17. Los asientos contables del ciclo de ingresos deben resumir y clasificar las transacciones de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la gerencia.

18. La información para determinar bases de impuestos derivada de las actividades de ingreso debe producirse correcta y oportunamente.

#### c) Objetivos de verificación y evaluación

Estos objetivos tratan de todos aquellos controles relativos a la verificación y evaluación periódica de los saldos que se informan, así como de la integridad de los sistemas de procesamiento. Estos objetivos para el ciclo de ingresos son:

19. Deben verificarse y evaluarse en forma periódica los saldos de cuentas por cobrar y las transacciones relativas.

#### d) Objetivos de salvaguarda física

Estos objetivos tratan de aquellos controles relativos al acceso de los activos, registros, formas importantes, lugares de proceso y procedimiento de proceso. Estos objetivos para el ciclo de ingresos son:

20. El acceso al efectivo recibido debe permitirse únicamente de acuerdo con controles adecuados establecidos por la gerencia hasta que se transfiera dicho control al ciclo de tesorería.

21. El acceso a los registros de embarque, facturación, cobranza y cuentas por cobrar, así como a las formas importantes, lugares y procedimientos de proceso debe permitirse únicamente de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la gerencia.

### 3. IDENTIFICACION DE OBJETIVOS CON EL RIESGO DE NO CUMPLIMIENTO:

Una vez identificados los objetivos específicos -- de control interno para el ciclo de ingresos, es necesario identificar qué técnicas de control interno utiliza la empresa para lograr dichos objetivos, y el riesgo que existe si dichas técnicas no logran o logran parcialmente estos objetivos.

Lo anterior, como se menciona en el Boletín F-5 -- "Metodología para el estudio y evaluación del control interno por ciclo de transacciones", tiene como objetivo determinar la naturaleza, el alcance y oportunidad de las pruebas de auditoría que va a llevar a cabo el auditor.

El presente capítulo de esta guía pretende precisamente mostrar ejemplos de técnicas de control interno que podrían utilizar una empresa para lograr estos objetivos específicos, así como los riesgos que existen en caso de

no lograr o lograr parcialmente los mismos. En ningún caso se pretende que los ejemplos que aquí se proporcionan de técnicas de control sean todos los que pueden existir en una empresa, si no más bien que estos ejemplos sirvan como guía para el auditor para identificar aquellas técnicas de control que realmente estén operando en la misma.

Los ejemplos de técnicas de control interno que más adelante se mencionan incluyen en muchos casos, técnicas de control que pueden utilizar las empresas cuando éstas cuentan con un sistema de procesamiento electrónico de datos (P.E.D.). Estos ejemplos se han proporcionado ya que dada la importancia que tienen actualmente los sistemas de P.E.D. en las empresas, el auditor se ve obligado a evaluar técnicas de control interno específicas de los mismos, por lo que consideramos que el proporcionar ejemplos de este tipo de técnica puede ser de gran ayuda en el estudio y evaluación del control interno en un ambiente de P.E.D.

### 3.1 Objetivos de autorización

#### OBJETIVO 1:

"Los clientes deben autorizarse de acuerdo con po-

líticas adecuadas establecidas en la administración".

En los criterios de selección de clientes que utilizan las empresas, éstas deben especificar estándares para los clientes potenciales respecto a asuntos tales como los siguientes:

- Situación financiera y estabilidad económica.
- Reputación.
- Historia anterior y antecedentes de crédito.
- Restricciones legales (ejemplos: limitaciones para efectuar exportaciones, control de precios, etc.).
- Las políticas que tengan la empresa en relación con transacciones que se celebren con compañías afiliadas, conflictos de intereses, etc.

#### Ejemplos de técnicas para lograr el objetivo 1

1. Políticas por escrito para la selección de clientes y aprobación de crédito.

2. Bases de datos como: listas de clientes aprobadas o archivo maestro de clientes.

3. Procedimientos específicos para añadir, cambiar o eliminar datos a las bases de datos.

4. Técnicas para aprobar la confiabilidad de las bases de datos como las siguientes:

- a) Especificar que los cambios en archivos sean aprobados por escrito por personal autorizado.
- b) Uso de formas estándar prenumeradas para documentar los cambios a las bases de datos, controles físicos sobre el acceso a dichas formas y conciliación de las formas usadas con los cambios realmente efectuados.

- c) Revisión y aprobación por personal autorizado de los informes de cambios a las bases de datos.
  - d) Verificar periódicamente que los clientes registrados en las bases de datos sean los autorizados y se apeguen a los criterios de selección aprobados por la administración; por una persona independiente del proceso.
  - e) Pruebas periódicas de los archivos por parte de auditoría interna (verificación de crédito, confirmaciones, etc.).
5. En un medio de P.E.D.:
- a) La revisión periódica de que los cambios a las bases de datos se hicieron correctamente.
  - b) Conciliación de las cifras control con los registros del computador.
  - c) Limitación del acceso a la información contenida en las bases de datos.
  - d) Uso de dígitos de verificación sobre los códigos de los clientes para el mantenimiento de los archivos.
  - e) Comprobación de validez de datos importantes (número de cliente, límite de crédito).

Ejemplos de riesgos si no se logra el objetivo 1

1. Pueden efectuarse embarques a clientes no autorizados, lo cual podría resultar en posibles cuentas incobrables.

2. Pueden efectuarse ventas a personas o empresas con las que exista conflicto de intereses sin el conocimiento de la gerencia.

OBJETIVO 2:

"El precio y condiciones de las mercancías y servicios que han de proporcionarse a los clientes deben de -- autorizarse de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.

Las políticas para fijar precios y condiciones de las mercancías y servicios ofrecidos por la empresa pueden especificar lo siguiente:

- Métodos a utilizar para establecer los precios de venta (costo más un % de margen, competencia, compras para fijar precios a niveles estipulados, negociación, etc.).
- Métodos a utilizar por la empresa para comunicar a los clientes potenciales sus precios de venta (catálogos de precios, etiquetas de precios, etc.).
- Condiciones para la venta que puede ofrecer la empresa tales como:
  - a) Puntos y fechas de entrega, puntos L.A.B., etc.
  - b) Condiciones de crédito y pago.
- Especificaciones de ingeniería y de calidad.

Ejemplos de técnicas para lograr el objetivo 2

1. Políticas por escrito donde se expongan claramente los criterios a este respecto.

2. Archivos maestros de precios de venta autorizados, condiciones para descuentos y embarques, etc.

3. Procedimientos establecidos para añadir, cam-  
biar o eliminar datos de las bases de datos.

4. En el objetivo 1 se muestran ejemplos de técni-  
cas que pueden usarse para proteger la confiabilidad de las  
bases de datos; las siguientes técnicas adicionales -  
pueden usarse también con respecto a los archivos maes-  
tros que se identificaron en el inciso anterior:

a) Conciliación de los controles totales de com-  
probación sobre precios de venta en archivos -  
maestros basados en el computador, con los re-  
gistros de control preparados a mano con el --  
computador.

b) Comparaciones periódicas de precios marcados -  
en las mercancías y catálogos, con el archivo\_  
maestro para establecer precios.

c) Revisión periódica de la información contenida  
en archivos maestros de precios por personal -  
autorizado de producción y ventas.

d) Conciliación periódica del número de productos  
activos en el archivo maestro de precios y los  
registros de contabilidad de costos.

5. Listas de precios aprobadas.

6. Especificaciones de ingeniería y control de ca-  
lidad.

7. Condiciones aprobadas por escrito para el otor-  
gamiento de crédito, entrega y pago.

8. Comparación periódica por parte de personal in-  
dependiente, de las condiciones autorizadas con las que -  
aparecen en las facturas de venta.

9. Políticas escritas relativas a las garantías -  
ofrecidas y revisión periódica de las transacciones rela-  
cionadas con dichas garantías, para verificar si éstas se  
llevaron a cabo de conformidad con dichas políticas.

10. Procedimientos relativos a la revisión y aprobación de los contratos de venta antes de que éstos se formalicen.

11. Procedimientos para revisar y aprobar las órdenes para surtir productos o prestar servicios que se ajusten a los deseos del cliente.

Ejemplos de riesgos si no se logra el objetivo 2

1. Pueden aceptarse pedidos de clientes a precios no autorizados y condiciones inaceptables para la gerencia.

2. Pueden aceptarse pedidos para productos y servicios con estándares de calidad que la empresa no pueda cumplir.

3. Puede efectuarse entrega de mercancías L.A.B., destino sin haberse considerado los costos de entrega en los precios de venta.

OBJETIVO 3:

"Las distribuciones de cuentas y los ajustes a los ingresos, costo de ventas, gastos de venta y cuenta de clientes, deben de autorizarse de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración".

Como ejemplos de los ajustes antes mencionados tenemos los siguientes:

- Corrección de facturaciones.
- Cancelación de cuentas incobrables.
- Facturaciones especiales (ejemplo: facturas preparadas a mano en un sistema de P.E.D.).



- Aplicaciones o reversiones de cargos por servicios o financiamiento.
- Bonificaciones especiales.
- Rebajas por volumen de compras.
- Mercancía devuelta.
- Corrección de errores de procesamiento.
- Descuentos por pronto pago.
- Correcciones de comisiones.

### Ejemplos de técnicas para lograr el objetivo 3

1. Exposiciones claras de los criterios y políticas de la empresa relativas a devoluciones y rebajas sobre ventas, aprobación de notas de crédito, cancelación de cuentas incobrables y autorización del pago de saldos acreedores de clientes.

2. Uso y aprobación de formas prenumeradas estándar para llevar a cabo los ajustes.

3. Investigación de ajustes que excedan una cantidad predeterminada.

4. Informes regulares y análisis periódicos de las tendencias en las cantidades y tipos de los ajustes.

5. Autorización específica de ajustes cuando éstos no se ajustan a las políticas establecidas por escrito.

6. En un ambiente de P.E.D.

a) Conciliación de los totales manuales de los ajustes aprobados con los totales de los informes de ajustes preparados por el computador.

b) Uso de contraseñas en las terminales para limitar el acceso a los archivos de la computadora.

c) Comprobación de validez sobre los campos de datos importantes y comprobaciones de límites en cuanto a importes o cantidades de los ajustes preparados.

- d) Rutinas del computador para generar bonificaciones por volumen y calcular o comprobar descuentos por pronto pago tomados por los clientes.

7. Revisión por funcionario responsable de los -- descuentos por pronto pago concedidos al recibir las remesas de pago de los clientes.

8. Aprobación de los créditos a las cuentas de -- clientes que no sean por concepto de cobranza, por un -- ejecutivo independiente al manejo y control de dichas -- cuentas.

Ejemplos de riesgos si no se logra el  
objetivo 3

1. Las cuentas por cobrar a clientes y las cuentas conexas pueden presentarse incorrectamente como consecuencia de ajustes o reclasificaciones incorrectas.

2. Pueden aprobarse ajustes que no son aceptables para la gerencia.

3. Pueden cancelarse indebidamente cuentas de -- clientes que sí son cobrables.

4. Puede manejarse con negligencia y registrarse -- incorrectamente la mercancía devuelta.

OBJETIVO 4:

"Deben de establecerse y mantenerse procedimientos de proceso del ciclo de ingresos de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración".

Ejemplos de técnicas para lograr el  
objetivo 4

1. Claras exposiciones de los procedimientos a --

través de:

- Manuales de políticas y
- Procesamiento,
- Rutinas de entrenamiento,
- Requisitos de supervisión y
- Documentación de sistemas y programas.

2. Verificación periódica de las aprobaciones que se requieren para transferir responsabilidades, cambios - en las formas, cambios en los sistemas de archivo, etc.

3. Estándares aprobados para el desarrollo de sistemas manuales o de P.E.D., incluyendo estándares de programación y documentación.

4. En un ambiente de P.E.D.:

- a) Verificación periódica de las aprobaciones requeridas por la gerencia y usuarios para:
  - Nuevos sistemas de procedimientos y
  - Cambios en sistemas, procedimientos y programas.
- b) Verificación periódica de las pruebas, aprobaciones y documentación de los cambios a la lógica programada.
- c) Comparación periódica de los procedimientos -- reales de procesamiento con la documentación - y la autorización respectiva.
- d) Pruebas periódicas de razonabilidad que comparen los resultados del procesamiento con resultados calculados de antemano.
- e) Acceso restringido a las áreas de procesamiento, a la lógica programada y a la documentación de la misma.
- f) Segregación de deberes entre los operadores -- del computador y los programadores.
- g) Procedimientos documentados y políticas obliga

torias de las pruebas que deben efectuarse de los programas y de los sistemas.

- h) Procedimientos que requieren que todos los cambios y los programas del computador sean autorizados, revisados y aprobados por el gerente de procesamiento de P.E.D. y el jefe del departamento usuario.
- i) Sistemas de programa del computador que limitan el acceso a los programas únicamente a personas autorizadas y que registren e informen todos los cambios a los programas a una persona independiente de la que efectúa el cambio, además de a ésta.
- j) Revisión periódica de los nuevos sistemas y de los cambios a los programas.

Ejemplos de riesgos si no se logra el objetivo 4

1. Pueden existir reorganizaciones y cambios en las asignaciones del personal o de los departamentos que originen se reduzca la segregación de funciones.

2. Pueden llevarse a la práctica procedimientos que nulifiquen las técnicas de control interno establecidas (ejemplo: pueden pasarse por alto las verificaciones del crédito en pedidos de clientes, aumentando con ello el riesgo de cuentas incobrables).

3. Pueden efectuarse modificaciones a los programas para nulificar controles, cambiar las políticas contables o reducir la salvaguarda física sobre los activos.

4. Pueden efectuarse alteraciones en el flujo de la información, para ocultar datos a las personas que han de recibirla o bien facilitar estos datos a personas que no deben recibirlos.

5. Pueden perderse datos cuando se llevan a cabo conversiones a nuevos sistemas.

6. En algunos casos pueden no procesarse transac-

ciones.

7. Las transacciones pueden procesarse incorrectamente por una persona a quien no corresponda dicho procesamiento.

### 3.2 Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones

#### OBJETIVO 5:

"Sólo deben aprobarse aquellos pedidos de clientes por mercancía o servicios que se ajusten a políticas adecuadas establecidas por la administración".

#### Ejemplos de técnicas para lograr el objetivo 5

1. Procedimientos documentados para iniciar, revisar y aprobar pedidos de clientes.
2. Uso y control de formas prenumeradas (para pedidos telefónicos, órdenes de embarque, etc.).
3. Archivo de firmas autorizadas para aprobar pedidos.
4. Inspección periódica de las formas usadas para ver que estén completas y autorizadas.
5. Aprobación de funcionario autorizado para cada una de las clases de transacciones.
6. Designación por parte de la administración o consejo de administración de aquellas personas que puedan firmar ciertos documentos a nombre de la empresa.
7. Comparación de los detalles importantes de cada pedido que se recibe con los criterios establecidos -

por la gerencia. Esta comparación puede hacerse manual--  
mente o con técnicas de validación del computador, por --  
ejemplo:

- a) Comparación de pedidos de clientes con los archivos maestros de clientes, precios de venta autorizados, condiciones para descuento y em-  
barque, etc.
- b) Verificación del crédito basado en el histo-  
rial de pagos y del saldo de la cuenta del -  
cliente.
- c) Preparación de informes por excepción de todos los pedidos recibidos durante un período.
- d) Aprobación de los pedidos de venta en cuanto a precios, condiciones y crédito otorgados por -  
empleados que no sean los vendedores o las per-  
sonas que preparan los pedidos de ventas.
- e) Dígitos de verificación sobre los códigos de -  
los clientes.
- f) Verificación de los detalles esenciales en los pedidos (ejemplos: clave del producto, precios, cantidades y código de la cuenta del cliente).

8. Limitación del acceso a los archivos o datos -  
de pedidos, ya sea manuales o basados en el computador.

9. Informes por excepción de los pedidos que no -  
son aceptados.

Ejemplos de riesgos si no se logra el  
objetivo 5

Los riesgos básicos de no lograr el objetivo 5,-  
son los mismos de no lograr los objetivos 1 y 2 menciona-  
dos anteriormente.

OBJETIVO 6:

"Debe requerirse de una solicitud o pedido aprobado antes de proporcionar mercancías o servicios".

OBJETIVO 7:

"Cada pedido autorizado debe embarcarse correcta y oportunamente".

Los objetivos 6 y 7 están íntimamente relacionados entre sí y por lo tanto, los riesgos, si no se logran los objetivos, son iguales para los mismos.

Ejemplos de técnicas para lograr el objetivo 6

1. Acceso limitado a las mercancías que se tienen para la venta.
2. Preparación de órdenes de embarque o entrega - prenumerados, por una persona independiente de la función de embarque.
3. Autorización adecuada de las órdenes de embarque.
4. Políticas y procedimientos por escrito que definen qué documentos se requieren para despachar embarques.
5. Acceso limitado a las formas de órdenes de embarque, de conocimientos de embarque, y otras formas importantes.
6. Establecer áreas específicas de embarque.

7. Supervisión minuciosa de las actividades de embarque.

Ejemplos de técnicas para lograr el objetivo 7

1. Políticas y procedimientos documentados para programar los embarques.

2. Verificación en los registros manuales o computarizados de inventario permanente, que las cantidades que han de embarcarse están en existencia y disponibles (previa la preparación y envío de la orden de embarque).

3. Procedimientos para informar e investigar oportunamente las mercancías no embarcadas.

4. Comparación del número y los totales de las mercancías embarcadas según la orden de embarque contra las mercancías que aparecen en los conocimientos de embarque.

5. Verificación independiente de la mercancía embarcada por el transportador de la misma.

6. Dobles conteos de los embarques.

7. Sistemas de computadora para preparar simultáneamente la orden de embarque, el conocimiento de embarque y la factura de venta basado en la búsqueda (mediante el uso de rutinas fechadoras) del archivo de pedidos pendientes.

8. Supervisión y programación del personal que ejecuta los servicios de embarque.

Ejemplos de riesgos si no se logran los objetivos 6 y 7

1. Pueden embarcarse mercancías o prestarse servicios a quien no corresponde.

2. Pueden embarcarse mercancías o prestarse servicios equivocados o bien puede embarcarse o prestarse



una cantidad equivocada de mercancías o servicios.

3. Las mercancías pueden embarcarse muy pronto o muy tarde e igual podría pasar con los servicios prestados.

5. Pueden absorberse costos de embarque que debieron haber sido facturados.

#### OBJETIVO 8:

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

Las técnicas de control y los riesgos de no cumplimiento del objetivo, están orientados hacia situaciones en que el reconocimiento del ingreso está iniciado por una facturación. Sin embargo, en algunos casos la facturación no produce necesariamente el reconocimiento de un ingreso; como ejemplos tenemos aquellos en que una empresa factura según el progreso del servicio prestado, facturaciones por honorarios anticipados, facturaciones contingentes a la aceptación de hechos futuros, embarques a un consignatario, etc. Cualquiera de estos ejemplos, representan hechos que pueden procesarse y controlarse a pesar de que se difiere el reconocimiento del ingreso.

En las empresas en que difiere la fecha de embarque o facturación con la del reconocimiento del ingreso, deben existir procedimientos y controles en el ciclo de -

ingresos para reconocer el ingreso como devengado de - - - acuerdo con el método autorizado de contabilidad que se usa. (Ejemplos: el método de terminación de obra, el método de la venta por el consignatario, u otro método apropiado). En cualquier caso el ingreso reconocido debe conciliarse con elementos tales como facturaciones según el progreso, honorarios anticipados recibidos, etc.

Ejemplos de técnicas para lograr el objetivo 8

1. Conocimientos de embarque y órdenes de embarque prenumerados y controlados de tal forma que posteriormente se pueda comprobar que los mismos se efectuaron.

2. Proporcionar simultáneamente los datos de embarque o entrega a una función de facturación y registro permanente de inventarios.

3. Establecer requisitos de aportaciones específicas para efectuar facturaciones de mercancías sin costo tales como promociones, muestras, garantías, consignaciones, etc.

4. Conteos de control y conciliaciones posteriores de:

- a) Número de órdenes y de partidas contenidas en cada orden y los números de partidas facturadas posteriormente.
- b) Importes de las órdenes con los importes facturados posteriormente.
- c) Totales de comprobación de cantidades y números de las piezas embarcadas o de las horas utilizadas con totales semejantes a las partidas facturadas.

5. Procedimientos para informar e investigar en forma oportuna los embarques no facturados y las facturaciones no embarcadas.

6. Informes periódicos de los atrasos en el surtido de pedidos.

7. Políticas y procedimientos por escrito que definen los documentos que se requieren para despachar los embarques.

8. Comparación y conciliación en su caso, de las cantidades que salen de inventarios según se muestra en los registros permanentes, con las cantidades facturadas.

9. Investigación rápida y análisis periódico de las quejas que se reciban de los clientes.

10. Separación de funciones entre el personal que recibe las quejas de clientes y el que las analiza e investiga.

11. Inventarios físicos periódicos.

12. En un ambiente P.E.D.:

- a) Comprobaciones de validez de campos de información (ejemplos: cantidad embarcada, clave del producto, número del cliente y número del pedido).
- b) Control por lotes para cerciorarse de que todos los embarques fueron registrados en los archivos maestros o contabilizados en alguna otra forma.
- c) Programas en la computadora que preparan automáticamente facturas de venta basadas en un archivo de embarques despachados, así como procedimientos que controlen este proceso, comparando los totales de cantidades embarcadas con las facturas y que produzcan informes por excepción de los artículos embarcados pero no facturados.

Ejemplos de riesgos si no se logra el  
objetivo 8

1. Pueden embarcarse mercancías o prestarse servi  
cios que nunca se facturen.

2. Pueden registrarse ingresos por mercancías no  
embarcadas o servicios no prestados.

OBJETIVO 9:

"Las facturas deben prepararse correcta y oportu-  
namente".

Ejemplos de técnicas para lograr el  
objetivo 9

1. Verificación o validación de los datos conteni  
dos en las facturas.

2. Comparación de los datos que aparecen en cada  
factura con el pedido, documentación de embarque y lista  
de precios por un empleado que no esté involucrado en la  
preparación de la factura.

- Recálculo manual o verificación por pruebas de  
las facturas preparadas a mano o producidas --  
por el computador, por un empleado que no está  
involucrado en la preparación de la factura.
- Investigaci3n oportuna y análisis peri3dicos -  
de quejas de clientes por errores en factura-  
ciones.
- Separaci3n de funciones entre el personal que -  
recibe quejas de clientes y el que efectúa - -  
ajustes relativos a las facturas.
- Proporcionar informaci3n de las ventas realiza  
das a los vendedores a comisi3n.
- Revisi3n diaria de que todos los embarques se  
han facturado.

Ejemplos de riesgos si no se logra el  
objetivo 9

El riesgo básico que existe si no se logra este objetivo es que pudieran emitirse facturaciones incorrectas y/o extemporáneas.

OBJETIVO 10:

" Debe controlarse el efectivo cobrado desde su recepción hasta su depósito".

Ejemplos de técnicas para lograr el  
objetivo 10

1. Cajeros centrales.
2. Cajas registradoras (Nota: Las máquinas deben ser verificadas rutinariamente por empleados que no tengan acceso al efectivo).
3. Preparar una conciliación diaria de los totales anotados en la cinta de la caja registradora, con las fichas de depósito del banco.
4. Contar con avisos de remesas de efectivo y documentos de cobranza prenumerados y controlados, de tal forma que se pueda llevar cuenta de los mismos con posterioridad.
5. Efectuar en su caso, recolecciones frecuentes del efectivo que se encuentre en las cajas.
7. Contar con técnicas de control de efectivo, tales como arquezos frecuentes del efectivo en cajas, listas e informes de cobros, depósitos diarios, documentación y verificación de las transferencias de efectivo a bancos y análisis de las tendencias de los cobros.

6. Contar con apartados de correos con acceso limitado donde se reciban las remesas de los clientes.

8. Contar con informes diarios de los faltantes y sobrantes de caja.

9. Segregación de deberes entre el personal que maneja y relaciona los cobros recibidos y el personal que tiene la responsabilidad de:

- a) Registrar los pagos de los clientes en las cuentas individuales de éstos.
  - b) Registrar el resumen de los cobros en las cuentas de mayor general.
  - c) Registrar los cobros en el libro de ingresos de caja.
  - d) Preparar los depósitos bancarios.
- Contar con un control contable independiente fuera del departamento de caja, sobre los ingresos de caja misceláneos (ejemplo: alquileres, intereses, dividendos, ventas de desperdicio, etc.).
  - Llevar a cabo auditorías de las fuentes originales de cobranza para verificar que se han registrado todos los cobros en efectivo.

Ejemplos de riesgos si no se logra el objetivo 10

1. Extravío y malversación de fondos.
2. Pudiera no informarse de ventas de mercancías al contado e ingresos misceláneos.

OBJETIVO 11:

"Las facturas deben clasificarse, concentrarse e informarse correcta y oportunamente".

OBJETIVO 12:

"Los costos de las mercancías y servicios vendidos, así como los gastos relativos a las ventas deben clasificarse, concentrarse e informarse correcta y oportunamente".

OBJETIVO 13:

"La información sobre el efectivo recibido debe clasificarse, concentrarse e informarse correcta y oportunamente".

OBJETIVO 14:

"Los ajustes a los ingresos, costo de ventas, gastos de ventas y cuentas de clientes, deben clasificarse, concentrarse e informarse correcta y oportunamente".

Los objetivos 11 a 14 antes mencionados están íntimamente relacionados entre sí y por lo tanto, los riesgos, si no se logran los objetivos, son iguales para los mismos.

Ejemplos de técnicas para lograr los objetivos 11 a 14

1. Procedimientos documentados para el proceso, corte y cierre de período.

2. Identificación y clasificación de las cuentas de clientes que están documentadas.

3. Comparación de los resultados reales con los presupuestados y análisis de las variaciones.

4. El mantenimiento de registros cronológicos en los lugares de embarque o cobranza que pueden usarse para:

- a) Acumular ingresos, en las fechas de la actividad, en vez de en las fechas del procesamiento, o
- b) Comprobar la forma en que fueron completados los registros o diarios, o ambas cosas.

5. Investigación de la falta de continuidad en la secuencia numérica de las formas utilizadas para el registro contable.

6. Conciliación de las formas utilizadas con las registradas.

7. Inventarios físicos periódicos de formas y su conciliación con los controles establecidos.

8. Revisión y seguimiento de los informes de excepción de formas pendientes de procesar, tales como facturas, pedidos, etc.

9. Revisión y seguimiento de los archivos que controlan los datos u operaciones rechazadas hasta que éstas se subsanen y se reprocesan.

10. Fechas predeterminadas para controlar la oportunidad y los cortes del procesamiento y producción de informes periódicos relativos.

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

12. En un ambiente de P.E.D.:

- a) Totalizar por lotes y registrar los documentos



de entrada (número de documentos e importes) y llevar a cabo una conciliación de los totales - de lotes con el total resultante de registro, - diario, informe o archivo actualizado.

- b) Totales de control e identificación de las fechus, encabezamientos, etc., en los informes.
- c) Dígitos de comprobación en los números de las cuentas de clientes.

Ejemplos de riesgos si no se logran los objetivos 11 a 14

1. Los asientos en las cuentas del mayor general pueden ser incompletos o inexactos, ocasionando diferencias entre éstos y los auxiliares respectivos.

2. Se pueden registrar operaciones no autorizadas, duplicadas, o erróneas.

3. Pueden presentarse problemas de atraso para -- obtención de información contable y preparación de estados financieros.

4. Los informes que se preparan pueden ser incorrectos en cuanto a la clasificación de las transacciones o a los periodos en que ocurren los hechos.

OBJETIVO 15:

"Las facturas, cobros y los ajustes relativos deben aplicarse con exactitud a las cuentas apropiadas de cada cliente".

Ejemplos de técnicas para lograr el objetivo 15

- 1. Efectuar una revisión minuciosa de los estados

de cuenta que se envían a los clientes y efectuar investigaciones de las facturas vencidas, créditos y cobros no aplicados en forma oportuna, etc.

2. Rotar las labores del personal de contabilidad.

3. Efectuar comparaciones del detalle en las fichas de depósito con las remesas y los créditos a las cuentas de los clientes.

4. Conciliar en forma regular y periódica los saldos de auxiliares de clientes con los saldos del mayor general u otros totales de control.

5. En un ambiente P.E.D.:

a) Pruebas de validación para comprobar los asientos contables que afecten cuentas de clientes y dígitos de control.

b) Formar lotes y conciliar los totales de entrada (ejemplo: los importes de las facturas de venta y de las remesas de efectivo) con los totales de procesamiento y los nuevos saldos acumulados.

c) Establecer controles de los programas para prevenir o detectar duplicidad en el pase de transacciones, así como la omisión de transacciones aceptadas.

d) Establecer rutinas de comprobación de etiquetas de archivos de computadora (fecha y versión) para reducir la posibilidad de pasar la versión equivocada de un archivo maestro o usar el archivo de actividades erróneo.

e) Revisión de los informes de "era y es" de la situación de la cuenta.

Ejemplos de riesgos si no se logra el objetivo 15

---

1. Los movimientos pasados a las cuentas auxiliares pueden no concordar con los movimientos pasados al mayor general.

2. Las operaciones con clientes pudieran pasarse incorrectamente a sus auxiliares.

3. Pueden tomarse decisiones en base a información incompleta o inexacta que se encuentra en un auxiliar o registro de un cliente.

#### OBJETIVO 16:

"En cada período contable deben prepararse asientos contables para facturaciones, costos de mercancías y servicios vendidos, gastos relativos a las ventas, efectivo recibido y ajustes relativos".

#### OBJETIVO 17:

"Los asientos contables del ciclo de ingresos deben resumir y clasificar las transacciones de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la Gerencia".

Los objetivos 16 y 17 están íntimamente relacionados entre sí y por lo tanto, los riesgos, si no se logran los objetivos, son iguales para los mismos.

#### Ejemplos de técnicas para lograr los objetivos 16 y 17

1. Preparación de un catálogo de cuentas conteniendo una descripción de cada cuenta, así como instrucciones de por qué conceptos se deben afectar las mismas.

Procedimientos escritos para solicitar y aprobar cambios en la clasificación de cuentas.

3. Presupuestar e informar de acuerdo con la misma clasificación de cuentas y analizar las variaciones importantes entre los saldos reales y los presupuestados.

4. Procedimientos escritos de corte y cierre del período, expresando, por función, las fuentes que han de usarse para preparar los asientos contables, cortes a - - efectuar, acumulaciones que deben hacerse y quién es responsable de hacer cada cosa.

5. Comparaciones de período a período del monto - de asientos contables recurrentes.

6. Revisión y aprobación de cada asiento contable por personal autorizado que no tenga participación activa en su preparación.

7. Registro de asientos contables fijos u otro -- control que puedan proporcionar certeza razonable de que se prepararon todos los asientos contables requeridos.

8. Formas prenumeradas de asientos contables y la verificación correspondiente de que todos los asientos - fueron registrados en el período.

9. En un ambiente de P.E.D.:

- a) Conciliación de los registros cronológicos manuales con los asientos contables producidos - por el computador (ejemplo: comparación de los totales de cobro mensuales, según el departamento de caja con los créditos aplicados por - el computador a las cuentas de clientes).
- b) Comparación de los números de cuenta de cada - asiento contable con el archivo maestro basado en el computador y rechazo a informe de los -- errores.
- c) Comprobación mediante el computador, de las -- partidas duplicadas.
- d) Preparación automática de los asientos conta- bles por un sistema basado en el computador.
- e) Comprobación de la validez y/o verificación de los campos de datos de cada asiento contable.

Ejemplos de riesgos si no se logran  
los objetivos 16 y 17

1. Los estados financieros podrían no ser preparados en forma oportuna.
2. Los estados financieros pueden presentarse incorrectamente debido a uno o más de los siguientes factores:
  - a) Omisión en el registro de transacciones (ejemplo: los cobros o el registro de ventas de un día) en los resúmenes hechos para respaldar los asientos contables.
  - b) Omisión en el registro de un asiento contable.
  - c) Codificaciones incorrectas.
  - d) Asientos contables duplicados.
  - e) Cortes impropios.
3. Puede debilitarse o anularse el control presupuestal sobre las operaciones.

OBJETIVO 18:

"La información para determinar bases de impuestos derivada de las actividades de ingreso debe producirse - correcta y oportunamente".

Como ejemplos de la información que pudiera requerirse de este objetivo, se incluye la siguiente:

- Las bases que sirven para el pago del impuesto al valor agregado.
- El ingreso reconocido con propósitos de las utilidades realizadas en ventas en abonos, para efectos del impuesto sobre la renta.

- Determinación de reservas que no son deducibles para efectos del impuesto sobre la renta y la participación de utilidades a los trabajadores (ejemplos: reservas para garantías, reserva para devoluciones y rebajas sobre ventas).

#### Ejemplos de técnicas para lograr el objetivo 18

1. La existencia de procedimientos documentados para preparar, resumir e informar la información de impuestos requerida.

2. Revisión de las transacciones importantes por personal conocedor de los requisitos fiscales (ejemplos: contadores, abogados y especialistas de impuestos).

3. Una clasificación de ventas, un plan de codificación u otros criterios para facilitar la clasificación, resumen y obtención automática de la información de impuestos requerida.

4. Políticas por escrito referentes a los métodos a usarse para calcular las reservas (reserva para garantías, reserva de cuentas de cobro dudoso, descuentos y rebajas, etc.) para los fines de impuesto, etc.

5. Revisiones por parte de auditores internos.

#### Ejemplos de riesgos si no se logra el objetivo 18

1. Usar datos erróneos en los cálculos de los impuestos.
2. Pagar multas y recargos.
3. Pagar impuestos en exceso.

#### 3.3 Objetivos de verificación y evaluación

##### OBJETIVO 19:

"Deben verificarse y evaluarse en forma periódica

los saldos de cuentas por cobrar, otras cuentas del ciclo de ingresos y las transacciones relativas".

Ejemplos de técnicas para lograr el objetivo 19

1. Manuales de procedimientos y políticas, gráficas de organización y otra documentación que:

- a) Listen las cuentas, informes, actividades, políticas y procedimientos que deben verificarse y evaluarse; cuándo van a ser estos verificados y evaluados y por quién será supervisada la actividad.
- b) Describan cómo deben ejecutarse la verificación y evaluación.
- c) Describan cómo deben documentarse los resultados de la revisión y a quién deben comunicárselos.

2. Técnicas utilizadas para describir errores y omisiones:

- a) Conciliación de saldos y actividades registradas contra los saldos y actividades informados por los custodios (ejemplo: conciliación de los cobros registrados, con los importes que muestran los estados bancarios).
- b) Conciliación con terceros.
- c) Actuación rápida sobre las quejas de los clientes.
- d) Conciliación de los saldos del mayor general con los auxiliares.
- e) Verificación periódica de los informes de actividad con la documentación de respaldo.
- f) Arqueos periódicos de la caja y la cartera de clientes y conciliación con los importes registrados en libros.

- g) Comparación de los importes contabilizados con transacciones posteriores o con importes preestablecidos.

3. Técnicas usadas para proporcionar certeza razonable de que se valúan en forma real los saldos registrados:

- a) Análisis de índices, tendencias y variaciones.
- b) Revisiones periódicas de los métodos y fórmulas utilizadas para las acumulaciones, cancelaciones, etc.
- c) Comparación de los resultados y estadísticas con las tendencias de la industria.
- d) Ajustes por variaciones en el tipo de cambio de divisas.

Ejemplos de riesgos si no se logra el objetivo 19

1. Los informes preparados para la gerencia pudieran presentar información errónea.

2. Las decisiones cruciales que pudiera tomar la gerencia podrían basarse en información errónea.

3. Algunos errores y omisiones por salvaguarda física, autorización y procesamiento de transacciones pudieran pasar inadvertidos y no ser corregidos.

4. Aunque muestren con exactitud los hechos históricos, los saldos registrados en libros pueden no reflejar las evaluaciones reales de acuerdo con las condiciones existentes en una fecha de informe determinada (ejemplo: el saldo de la reserva para cuentas de cobro dudoso puede ser insuficiente).

### 3.4 Objetivos de salvaguarda física

#### OBJETIVO 20:

"El acceso al efectivo recibido debe permitirse --



únicamente de acuerdo con controles adecuados establecidos por la Gerencia, hasta que se transfiera dicho control al ciclo de tesorería".

Ejemplos de técnicas para lograr el objetivo 20

1. Servicios externos (ejemplos: servicios de carros blindados, buzones de depósito nocturno, servicio de guardias, etc.).
2. Impedimentos físicos (puertas y gabinetes cerrados bajo llave y cajas fuertes).
3. Restricciones para el acceso (dispositivos operados magnéticamente, gafetes de identificación del empleado, registros de firmas de entrada, caja registradora, etc.).
4. Dispositivos de detección y prevención (alarmas contra incendios, dispositivos electrónicos, centros de vigilancia, guardias o policías privados).
5. Investigación inicial y periódica de las personas que tienen a su cargo la custodia de efectivo y valores.
6. Seguros y fianzas sobre las personas que manejan efectivo y valores.
7. Archivos de firmas del personal autorizado.
8. Disposición de lugares de trabajo que permitan la visibilidad máxima a los supervisores, guardias, etc.
9. Recolección periódica y almacenaje rápido del efectivo.
10. Control de llaves.
11. Examen de los materiales de desperdicio y de -

desecho antes de disponer de los mismos.

12. Revisión (por un empleado ajeno a las funciones de cobranza y de cuentas por cobrar) de cualquier cobro efectuado al cliente que por una razón u otra se re-- tenga para su depósito.

13. Identificación de los individuos y lugares -- autorizados específicamente para recibir efectivo.

14. Correr los asientos en el mayor y auxiliares de cuentas por cobrar de clientes con base en las listas de cobros o avisos de remesas y no con base en las relaciones de efectivo recibidas en la caja.

15. Evitar el cambio de cheques personales con -- cobranza del día.

16. No depositar cobranza en las cuentas de caja \_ chica.

17. Endoso restrictivo de todos los cheques o giros recibidos del cliente por el empleado que abre la correspondencia.

18. Control de todos los cobros por parte del cajero hasta que se efectúa su depósito.

19. En los casos en que las oficinas de sucursales efectúan cobros, los mismos deben depositarse diariamente en cuentas bancarias donde la disposición de fondos sólo puede hacerse por la oficina central. Además de lo anterior, la oficina central debe conciliar todas estas cuentas de depósito.

Ejemplos de riesgos si no se logra el  
objetivo 20

---

El riesgo básico que existe si no se logra este objetivo es el de que el efectivo podría sustraerse definitiva o temporalmente, o bien perderse o destruirse.

OBJETIVO 21:

"El acceso a los registros de embarque, facturación, cobranza y cuentas por cobrar, así como las formas importantes, lugares y procedimientos de proceso debe permitirse únicamente, de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración".

Ejemplos de técnicas para lograr el objetivo 21

1. Cajas fuertes, gabinetes cerrados con llave, biblioteca segura de cintas de discos magnéticos, almacenaje externo de reserva para registros de archivo del computador, y para programas y otra documentación relativa.
2. Custodia controlada y prenumeración de las formas importantes (formas de órdenes de embarque, facturas de venta, formas para cambios en el archivo maestro), incluso la rendición de cuentas periódicas de dichas formas por personal independiente.
3. Segregación de responsabilidades y restricción al acceso:
  - a) Segregación de las actividades de embarque, -- cuentas por cobrar, contabilidad y de los cajeros.
  - b) Prohibición de acceso al almacén a los empleados del departamento de embarques.
  - c) Negar el acceso a los registros de ingresos de caja a las personas encargadas de registrar -- los auxiliares y mayor general de cuentas por cobrar.
  - d) Negar el acceso a los auxiliares de cuentas -- por cobrar a quienes autoricen la concesión de crédito o aprueben descuentos a clientes, devoluciones o rebajas de precios.

- e) Negar el acceso a los auxiliares de cuentas -- por cobrar a quienes efectúan el cobro de dichas cuentas o autorizan la cancelación de -- cuentas incobrables.
  - f) Segregación de la función de llevar los auxiliares de cuentas por cobrar de la preparación de facturas.
  - g) Segregación de las actividades de programación y documentación de la actividad de proceso, en todo el ciclo.
  - h) Limitación del acceso en línea a los archivos del computador mediante el uso de contraseñas, cerraduras en las terminales o instalaciones de sistemas de administración de bases de datos.
4. Auditorías internas periódicas de cumplimiento.
5. Impedimentos físicos, restricciones al acceso y dispositivos de detección y prevención (véase el objetivo 20).
6. Seguros y fianzas, incluyendo la cobertura de pérdida de registros y documentos.
7. Disposición de lugares de trabajo que permitan la visibilidad máxima a los supervisores.
8. Archivo de firmas del personal autorizado.
9. Tomar precauciones para la protección razonable contra incendios, explosión y la destrucción de mala fé de los registros y las instalaciones de procesamiento.

Ejemplos de riesgos si no se logra el objetivo 21

1. Los registros pueden destruirse o perderse, lo cual pudiera resultar en:
- a) Imposibilidad para preparar informes financieros confiables.
  - b) Una incapacidad para realizar los valores de

los activos (ejemplo: la pérdida de datos de cuentas por cobrar pudiera hacer imposible el cobro de los saldos adeudados).

2. Los registros pudieran usarse en forma indebida por personal no autorizado en detrimento de la empresa o de sus clientes (ejemplo: los auxiliares de cuentas por cobrar pueden ajustarse para ocultar una malversación de remesas de clientes).

3. Los programas del computador pudieran alterarse por personas no autorizadas.

4. Las facultades de procesar, particularmente -- las de procesamiento con el computador, pudieran perderse, destruirse o alterarse por personas no autorizadas, lo cual podría resultar en:

- a) Una incapacidad para informar (ejemplo: si un sistema de facturación en línea se vuelve inoperable, el atraso de las actividades no informadas pudiera resultar insalvable).
- b) Una distorsión de las actividades informadas - (ejemplo: una modificación no descubierta de los programas del computador para las cuentas por cobrar, podría ocasionar embarques no autorizados ni informados).

#### 4. EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

Una vez que el auditor ha decidido estudiar y evaluar el control interno del ciclo de ingresos, a través de la ayuda que le pueda proporcionar esta guía, deberá proceder como ya se mencionó anteriormente, a identificar las funciones que forman el ciclo, los objetivos de control interno aplicables a cada función y a preparar la documentación de los procedimientos de proceso en cada función.

Una vez efectuado el trabajo anterior, estará en posibilidad de determinar en su caso las técnicas de control interno que está usando la empresa en cada una de las funciones identificadas y si éstas logran total, parcialmente o no logran los objetivos de control interno aplicables. La metodología sugerida por esta Comisión para el estudio y evaluación del control interno por ciclos de transacciones se describe claramente en el Boletín F-05 emitido para tal efecto.

Como un ejemplo de la forma en que el auditor podría llevar a cabo el estudio y evaluación del control interno antes mencionado y establecer una clara relación entre su calidad y la naturaleza, oportunidad y alcance de sus pruebas de auditoría en el Apéndice 1 de esta Guía, se presenta una forma diseñada para tal efecto.

La forma antes mencionada consta de las siguientes partes:

1. Identificación de la Compañía cuyo control interno se está revisando.
2. Fecha de la auditoría.
3. Identificación del ciclo de transacciones que se está estudiando y evaluando.
4. Identificación de la función que se está estudiando y evaluando.
5. Identificación de los objetivos de control in-

terno aplicables a dicha función (en este caso de los 21 objetivos identificados para el ciclo de ingresos, sólo los objetivos 1, 2 y 5 son aplicables a la función identificada).

6. Diagramación del procesamiento de las transacciones en la función identificada (en este caso se está utilizando un diagrama de flujo de operaciones; sin embargo en la práctica esta documentación también podría hacerse a través de memoranda descriptivas o la utilización de cuestionarios).

7. Identificación de las técnicas de control interno que utiliza la empresa para los objetivos 1, 2 y 5.

8. Una sección especial de evaluaciones donde el auditor evaluará las técnicas de control interno identificables para los objetivos 1, 2 y 5, para determinar si las mismas logran total, parcialmente o si no logran el objetivo de control interno.

9. Una columna adjunta a la sección de evaluación donde se indica el paso de auditoría donde, de acuerdo a la evaluación efectuada por el auditor, se va a realizar la prueba de cumplimiento o sustantiva de auditoría, según el caso, que responda a dicha evaluación. Con lo anterior, se puede establecer una clara relación entre la evaluación del control interno y la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de auditoría.

Existen otras formas de documentar el estudio y evaluación del control interno, tales como el método descriptivo y el de cuestionarios, sin embargo éstos no son tan objetivos como el que se ilustra en este ejemplo.

## C O N C L U S I O N E S

Para la implantación del Control Interno será necesario hacer estudios específicos de las necesidades de la empresa, de manera que el alcance de los objetivos del Control Interno, responda a las características, teniendo se presente siempre una adecuada distribución de labores, implicando una separación de funciones de registro, operación y custodia; el sistema contable deberá ofrecer un seguro control, registro e información de las operaciones de la empresa y en especial, que las políticas establecidas se observen en forma estricta y consistente.

Una auditoría de estados financieros a través del flujo de transacciones permite:

- Una visión más amplia de la organización y por ende un mejor entendimiento del negocio y del completo -- proceso contable de la compañía, ya que antes de concentrarse en elementos aislados del proceso, el auditor debe rá enfocarse en aquellas áreas de la organización agrupadas en ciclos, los cuales previamente han sido definidos, descritos y evaluados.

- Incrementar el servicio al cliente por las re -- comendaciones específicas respecto de las deficiencias en



contradas, no tanto por la utilización deficiente de las técnicas de control, sino porque los objetivos no han sido cumplidos.

- Definir si los sistemas de control de una compañía cumplen con los objetivos específicos definidos para cada ciclo, así mismo esta evaluación permitirá identificar los riesgos específicos que servirán de base para el diseño del programa de auditoría tanto en sus pruebas de cumplimiento como sustantivas.

- Una evaluación del Control Interno más objetiva y para ello esta técnica propone:

- 1.- Identificar los ciclos de operación de una entidad con el objeto de analizar en conjunto las operaciones así como sus interrelaciones.
- 2.- Analizar y detallar los objetivos de control en lo que corresponde a cada ciclo.
- 3.- Evaluar el Control Interno a la luz de los objetivos y no de las técnicas utilizadas.

- Incremento en la eficiencia, reduciendo cargas de trabajo y en su caso la eliminación de trabajo innecesario cuando el Control Interno es confiable.

La información que se obtenga, es el reflejo del buen o mal funcionamiento de todo control interno, que -- forzosamente estará correlacionado con la trayectoria de la empresa. Siendo la finalidad del control interno el proporcionar una información financiera correcta y segura, éste en todo momento mostrará la situación real de la inversión hecha en la empresa auditada.

El empleo de esta técnica en México, se encuentra en pleno desarrollo, siendo pocas las firmas de Contadores Públicos que la utilizan. La razón de esta situación se debe principalmente a que el control interno en la mayoría de las empresas mexicanas no ha logrado tener la solidez que las empresas pertenecientes a países altamente industrializados han alcanzado.

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

- C.P. Luis Felipe Pérez Toraño.- Elementos de Auditoría contemporánea.
- Walter B. Meigs.- Principios de auditoría.
- Revistas del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.  
Federación de Colegios de Profesionistas.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.- Estudio y evaluación del Control Interno por objetivos y ciclos de transacciones.
- Joaquín Gómez Morfín.- El Control Interno en los negocios.
- Apuntes de Auditoría.
- Otras tesis profesionales de Contadores Públicos.