



17
dy

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN

**"LA IMPORTANCIA DEL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL
INTERNO EN LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS
A TRAVES DEL FLUJO DE LAS TRANSACCIONES"**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A
VICTOR DEMETRIO GALLARDO FRANCO

Asesor: C. P. ROMEO RUIZ RUIZ

Cuautilán Izcalli, Estado de México. 1987



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.

INTRODUCCION

La Auditoría de Estados Financieros es una actividad profesional que realiza el Contador Público Independiente y consiste en el examen de los sistemas y asientos de registro contable de cualquier organización o negocio; dicho examen lo realiza con el objeto de formarse un juicio acerca de la razonabilidad con que han sido controladas, procesadas e informadas todas y cada una de las transacciones de la entidad auditada.

Con base a dicho examen, el Contador Público Independiente estará en condiciones de emitir una opinión acerca de si los estados financieros, en un período determinado, presentan o no razonablemente la información financiera de una entidad, de acuerdo con principios y reglas propias de la profesión.

Mucho se ha dicho en la literatura existente, en relación a la auditoría, que por el hecho de tratarse de una actividad profesional, al llevarse ésta a la práctica se deben reunir una serie de requisitos mínimos de calidad profesional, estos requisitos son los que conocemos como "normas de auditoría..

Las normas de auditoría nos dan las bases mínimas en un trabajo de auditoría respecto de los objetivos y condiciones que debemos satisfacer, todo ello mediante técnicas y procedimientos de auditoría. Sin embargo, no será labor de este trabajo plasmar en forma enunciativa a las "normas de auditoría" y mucho menos a las técnicas y procedimientos de auditoría utilizados en la práctica.

Nos enfocaremos en cambio, a tratar el estudio y evaluación del control interno, el cual consideramos como la base en la planeación y determinación del trabajo de auditoría a realizar en cualquier negocio. Dicho estudio y evaluación del control interno también está contemplado dentro de lo que son las "normas de auditoría" y por tanto es un requisito que se debe cubrir durante el trabajo de auditoría.

Para llevar a cabo el estudio y evaluación del control interno, existen diversas técnicas y procedimientos como son el uso de cuestionarios, memoran-

dos, gráficas o una combinación de éstos. En este trabajo, utilizaremos una combinación del uso de gráficas con una especie de memorandos, que tiene por objeto dejar plasmado en términos generales, el flujo de las transacciones, los objetivos de control que se deben cubrir dentro del flujo, las técnicas de control con las que se intenta cubrir dichos objetivos y la conclusión del auditor respecto a si la técnica de control cumple o no con el objetivo.

Es intención de este trabajo tratar el estudio y evaluación del control interno bajo el enfoque de la auditoría a través del flujo de transacciones, atendiendo a los objetivos de control interno de "ciclo de transacciones" que surgen del mencionado enfoque. Al respecto, si trataremos de dar una idea clara durante los capítulos que lo integran.

En resumen, este trabajo tiene dos objetivos principales que son:

a) Dejar constancia de la importancia que reviste el estudio y evaluación del control interno en una auditoría de estados financieros a través del flujo de transacciones, y

b) Dado que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en los últimos años se ha preocupado por difundir el enfoque de auditoría del flujo de las transacciones y que por otra parte, la firma de contadores a la que pertenezco, trabaja con base a dicho enfoque, es pues mi objetivo el cooperar en alguna medida a difundirlo, ya que me parece de gran interés y utilidad práctica para nuestra profesión.

I N D I C E

CAPITULO 1. Conceptos y Consideraciones Generales.

- Auditoría del flujo de las transacciones.
- El riesgo en la auditoría de estados financieros.
- Los controles contables internos.
- Los ciclos.
- Las funciones.

CAPITULO 2. Desarrollo del concepto de los ciclos de transacciones.

- Ciclo de tesorería.
- Ciclo de egresos.
- Ciclo de producción.
- Ciclo de ingresos.
- Ciclo de información financiera.

CAPITULO 3. Análisis del riesgo general de Auditoría.

- Objetivo y necesidad del análisis del riesgo general.
- Identificación de los ciclos del negocio, los flujos de transacciones y los riesgos específicos de auditoría.

CAPITULO 4. Los controles contables internos.

- Objetivos.
- Técnicas de control interno.

CAPITULO 5. Revisión del flujo de transacciones.

- Identificación y depuración de los objetivos y técnicas de control interno.
- Análisis y evaluación de las técnicas de control interno.
- Pruebas para determinar que las técnicas de control están operando (pruebas de cumplimiento).
- Evaluación final.
- Documentación en papeles de trabajo de la revisión del flujo de transacciones.

CAPITULO 6. Conclusiones.

CAPITULO 1

CONCEPTOS Y CONSIDERACIONES GENERALES

Auditoría del flujo de las transacciones.

La auditoría del flujo de transacciones (AFT) es un enfoque y metodología que tiene como finalidad el ayudar al equipo de trabajo de una auditoría a:

- 1) Identificar las áreas de riesgo general para efectos de estados financieros, las cuales necesitarán de especial atención durante la auditoría.
- 2) Revisar, entender, evaluar y probar los sistemas de control interno de la organización auditada.
- 3) Plasmear en papeles de trabajo la relación que existe entre el alcance de la auditoría y la eficacia de los controles internos de la organización, especialmente en lo que se refiere a los riesgos identificados.

El riesgo de auditoría y la calidad de los controles internos de una entidad serán determinantes sobre el tipo, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría que han de ejecutarse.

La auditoría del flujo de transacciones se apoya sobre las siguientes bases:

- a) El equipo de auditoría debe entender el negocio del cliente; las direcciones hacia las que se desplazan la autoridad, responsabilidad, efectivo, recursos e información dentro de la entidad; y el flujo de las transacciones a través de los sistemas y registros contables hacia los estados financieros.
- b) El ambiente global de control interno debe entenderse y evaluar-

se para determinar si es probable que los controles particulares de cada ciclo resulten ser eficaces.

c) Mediante el entendimiento del negocio del cliente, de los sistemas y registros contables y del ambiente global de control interno, el equipo de auditoría puede identificar los riesgos generales que han de considerarse al establecer el plan de auditoría.

d) Cualquier negocio u organización puede dividirse en un número limitado de ciclos.

e) Pueden identificarse los objetivos generales de control interno para cada ciclo de una entidad; tales objetivos pueden usarse para evaluar la eficacia de los controles sobre el flujo de las transacciones hacia los estados financieros y en la prevención o descubrimiento de errores e irregularidades importantes.

f) Por medio de las revisiones de los procedimientos contables y de los controles internos pueden identificarse y considerarse plenamente los riesgos específicos de los ciclos al establecer el alcance de la auditoría.

g) En cada trabajo, el equipo de auditoría debe considerar si las pruebas sustantivas pueden ser más eficientes que la revisión de los controles y las pruebas de cumplimiento.

El riesgo en la auditoría de estados financieros.

En párrafos anteriores, mencionábamos que el "riesgo" es factor determinante en la definición de la naturaleza, alcance y oportunidad de nuestras pruebas de auditoría.

Ahora trataremos de definir o por lo menos de formarnos una idea de

lo que significa el "riesgo" dentro del proceso de auditoría.

La auditoría por sí misma es una actividad sujeta a riesgos. Cada vez que un Contador Público Independiente emite una opinión, existe la posibilidad de que el equipo de auditoría haya llegado a una conclusión equivocada, es decir, - que los estados financieros u otros datos, estén equivocados en algún aspecto importante.

Luego entonces, el riesgo de auditoría está en que el equipo de auditoría pueda emitir un informe inapropiado sobre los estados financieros. El riesgo de auditoría comprende tres tipos de riesgo:

- a) El inherente
- b) De control
- c) De detección.

El riesgo inherente.- Es el riesgo que un saldo contable o transacción tiene por su propia naturaleza; por ejemplo:

- El efectivo corre mayor riesgo de robo que una maquinaria pesada.
- Los saldos o registros resultantes de cálculos complejos tienen más posibilidad de error que los resultantes de cálculos sencillos.

El riesgo de detección.- Es el riesgo de que los procedimientos de auditoría no detecten un error importante. Siempre existirá este riesgo por la naturaleza misma del trabajo de auditoría que está basado en pruebas y muestreo, mismas que lo reducen pero no lo eliminan.

El riesgo de control.- Lo hemos dejado en último término ya que es el riesgo que nos atañe directamente en el presente trabajo.

El riesgo de control es el riesgo de que un error importante no sea pre-

venido o detectado y corregido por el sistema de controles contables internos de la compañía.

Siempre existirá algún riesgo de control porque ningún sistema de controles contables internos es perfecto, sin embargo, dicho riesgo se verá reducido en la medida en que cada entidad se preocupe por implementar y mantener un sistema de control interno eficaz.

Los controles contables internos.

Su naturaleza
=====

El control interno en su sentido más amplio incluye controles contables y controles administrativos:

Los controles administrativos incluyen el plan de organización y los procedimientos y registros adoptados por la Gerencia con el objeto de que todas y cada una de las transacciones en un negocio, pasen por un proceso de autorización y dirección. Tal autorización y dirección son funciones de la gerencia asociadas directamente con la responsabilidad de lograr los objetivos de la organización y es el punto de partida para establecer el control contable de las transacciones.

El control contable comprende el plan de organización y los procedimientos y registros que permitan la salvaguarda de los activos y la confiabilidad en los registros financieros, por consiguiente, están diseñados para dar seguridad razonable de que:

- a) Las transacciones se ejecutan de acuerdo con la autorización general específica de la gerencia.
- b) Las transacciones se registran según sea necesario, ya sea para per-

mitir la preparación de estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, ya para mantener la obligación de dar cuenta de los activos.

c) El acceso a los activos se permite sólo de acuerdo con la autorización de la gerencia.

d) Los activos registrados en la contabilidad se comparan con los activos existentes a intervalos razonables y se toma la acción apropiada con respecto a cualesquiera diferencias.

Ambos tipos de control no se excluyen mutuamente, debido a que algunos de los procedimientos y registros comprendidos en el control contable pueden también estarlo en el control administrativo. Por ejemplo, los registros de ventas y costos clasificados por productos, pueden ser usados con fines de control contable y también en tomar decisiones administrativas concernientes a precios unitarios u otros aspectos de las operaciones.

Su importancia:
=====

Basta relacionar los objetivos generales de control interno (señalados como a, b, c y d en el punto inmediato anterior) con el concepto de "riesgo" para obtener una idea de la importancia de los controles contables internos.

La auditoría también pone de manifiesto la importancia de los controles contables internos.

El "riesgo" global de auditoría de que los estados financieros estén substancialmente equivocados en algún aspecto importante se ve reducido en gran parte si las técnicas de control contable interno logran los objetivos ya mencionados.

En suma, los controles contables internos son de vital importancia ya que éstos cubrirán en forma razonable a las organizaciones de los riesgos propios del

control de sus operaciones como son: la existencia de posibles errores tanto de operación como de información procesada, así como la posible existencia de malos manejos por parte de las personas involucradas en las transacciones claves del negocio.

De igual manera, "el riesgo de control" en la auditoría, se verá reducido en la medida que existan controles eficaces, esto proporcionará alguna certeza de que la información financiera es hasta cierto punto confiable y que el trabajo de auditoría se enfocará a cubrir otros riesgos como son el inherente y el de detección ya mencionados con anterioridad, es decir, nuestro alcance (la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría aplicables), se verá reducido en gran parte.

Los ciclos

Con esta idea, lo que se pretende es agrupar lógicamente los diferentes hechos económicos que impactan a los estados financieros atendiendo el tipo de actividad a que afectan en una entidad.

Con el objeto de tener un panorama más claro de lo anterior, podríamos observar el cuadro siguiente:

<u>Hechos económicos que se convierten en transacciones :</u>	<u>Lo que se efectúa</u>
1. Se reciben fondos de capital de inversionistas y acreedores.	ACTIVIDAD
2. Se invierten temporalmente fondos de capital hasta que se necesiten para las operaciones.	DE TESORERIA

<u>Hechos económicos que se convierten en transacciones :</u>	<u>Lo que se efectúa</u>
3. Se adquieren recursos (mercancías y servicios) de proveedores y empleados para cambiarlos por obligaciones de pago.	ACTIVIDAD DE EGRESOS (O DE ADQUISICION Y PAGOS)
4. Se pagan obligaciones a proveedores y empleados.	ACTIVIDAD DE PRODUCCION
5. Se mantienen, usan o transforman recursos.	ACTIVIDAD DE PRODUCCION
6. Se distribuyen recursos a terceros a cambio de promesas de pagos futuros.	ACTIVIDAD DE INGRESOS
7. Los terceros pagan los recursos que les fueron distribuidos.	INGRESOS

Cada una de estas actividades necesitará de que se complete un "ciclo" para que los hechos económicos (relacionados con cada actividad) sean reconocidos, controlados, procesados e informados como transacciones propias de una entidad.

Como consecuencia lógica se desprende el enfoque de los ciclos de transacciones, que no es más que agrupar las transacciones y su correspondiente red de controles internos (sistemas y procedimientos de control, procesamiento e información de operaciones o transacciones) dentro del tipo de actividad al que afectan directamente en un negocio.

Es oportuno señalar en este momento el beneficio que ofrece este enfoque y no es otro que el de llevar a cabo el estudio y evaluación del control interno en forma más eficiente.

Al estar agrupados los hechos económicos, será más práctico evaluar el control que se tiene sobre ellos, siguiendo el flujo que llevan desde que son reconocidos como transacciones propias de la entidad por la Gerencia, hasta que son informados en los estados financieros. Dicho de otra manera, observando, comprendiendo, evaluando y probando, los controles internos que existan durante el flujo de las transacciones de cada ciclo, obtendremos un juicio acerca de la confianza que podemos depositar en que cada transacción que caiga dentro del ciclo de tesorería, de egresos, producción e ingresos, esté controlada en forma eficaz y evitaría el tener que evaluar los controles de cada transacción en forma aislada.

Las Funciones.

En este punto nos estamos refiriendo a las diferentes etapas o partes importantes de un ciclo de transacciones que permitirán que éste se concluya, por ejemplo: las etapas de recepción de pedidos, embarque, facturación entre otras, formarían parte de un ciclo de transacciones (Ingresos).

Es importante señalar que no estamos hablando de los diferentes departamentos o divisiones que pudieran existir en una organización, sino de un grupo de tareas homogéneas que tienden a cubrir un objetivo dentro de las actividades económicas de una entidad, de las cuales ya hicimos referencia anteriormente.

Es decir que una función de ciclo estará formada por una serie de tareas homogéneas tendientes a cumplir un objetivo de control en un ciclo de transacciones.

Un ejemplo de esto sería el hecho de que "el encargado de un almacén, se ocupe de efectuar un conteo de las mercancías que están listas para su envío, compare las unidades contadas con lo que indica el pedido del cliente, verifique que las mercancías son totalmente embarcadas en el transporte, elabore un documento de salida de almacén y recabe la firma de recibido del transportista y/o cliente; estas tareas podrían formar parte de la función de embarque en una entidad.

Es evidente que dichas tareas están diseñadas con el afán de cumplir con un propósito determinado, este propósito estará siempre ligado con uno o más objetivos de control interno, que en consecuencia se encuentran identificados - dentro de las funciones de un ciclo de transacciones.

Así pues y a manera de resumen contamos ya con un panorama general; identifiquemos las transacciones con el tipo de actividad económica a que afectan y obtendremos los ciclos de transacciones de una entidad, identifiquemos las funciones de cada ciclo e identifiquemos a su vez los objetivos de control interno que les son relativos, cuestionémonos si en dichas funciones se cumple con los objetivos mencionados, es decir, analicemos y evaluemos las tareas que se ejecutan en cada función y formémonos un juicio de si se están o no cumpliendo con los objetivos de control. Estamos prácticamente ante lo que llamamos el estudio y evaluación del control interno en una auditoría del flujo de las transacciones; de ésto nos ocuparemos por el resto de este trabajo.

CAPITULO 2

DESARROLLO DEL CONCEPTO DE LOS CICLOS DE TRANSACCIONES

En el capítulo anterior ya mencionábamos el enfoque de los ciclos de transacciones, también que dichos ciclos están integrados por varias funciones. En este capítulo pretendemos mostrar como estarían conformados cada uno de estos ciclos, en términos generales, en cualquier compañía manufacturera que visitáramos.

Es importante señalar que no todas las funciones y sistemas de procesamiento e información aquí mencionados se encontrarán en todas las compañías, quizás algunas tengan más o menos que otras, lo que intentamos es mencionar los componentes que usualmente encontraríamos.

CICLO DE TESORERIA

Funciones comunes

El ciclo de tesorería incluye las funciones que se relacionan con los fondos de capital. Las funciones del ciclo de tesorería se inician con el reconocimiento de las necesidades de efectivo, continúan con la distribución del efectivo disponible a las operaciones propias del negocio y otros usos y se terminan con la devolución del efectivo a los inversionistas y a los acreedores.

Las funciones más usuales en un ciclo de tesorería podrían ser:

- Relaciones con accionistas, con instituciones financieras y agentes de bolsa.
- Acumulación de pago de intereses y dividendos.
- Administración del efectivo, inversiones y operaciones en monedas extranjeras.
- Custodia física del efectivo y valores, incluso la conciliación de los saldos.
- Administración de los créditos, incluso los pagos del principal e intereses y vigilancia del cumplimiento de las condiciones y restricciones

de los préstamos.

- Recopilación de datos para reportes e información de apoyo o suplementaria.
- Ingresos y desembolsos de efectivo. Estas funciones merecen una consideración especial ya que son funciones que también pueden considerarse como propias del ciclo de ingresos y egresos respectivamente.

Los ingresos o desembolsos de efectivo ciertamente cierran las transacciones del ciclo de tesorería, pero también los ingresos de efectivo cierran las transacciones del ciclo de ingresos y los desembolsos las del ciclo de egresos.

En algún punto, tanto los ingresos del ciclo de tesorería como del ciclo de ingresos se unen para procesarse; de forma semejante, tanto los desembolsos del ciclo de tesorería y del ciclo de egresos van unidos. En estos casos, una función (grupo de tareas que cumplen con un objetivo) común de ingreso de efectivo puede identificarse bien con el ciclo de tesorería o con el ciclo de ingresos; de igual manera, una función común de desembolso de efectivo puede identificarse bien con el ciclo de tesorería o con el ciclo de egresos.

En estos casos resulta conveniente considerar el volumen de operaciones que afectan las actividades económicas propias de cada ciclo y que necesariamente atraviesan por una función común, y en base a esta consideración ubicar la función dentro del ciclo más adecuado.

Cabe mencionar que hasta el momento, en la práctica he encontrado que estas funciones se ubican en el ciclo de ingresos y en el de egresos (ingreso y desembolso de efectivo respectivamente). Esto se debe sin duda a que es más frecuente encontrar un mayor número de transacciones relacionadas con estos ciclos que necesariamente caén en la función de ingresos y desembolsos de efectivo.

Quizá sea conveniente aquí recordar lo que mencionábamos en el primer capítulo de que las funciones no identifican una área o departamento en una entidad, pues si damos un vistazo a la función de ingreso y/o desembolso de efectivo observaríamos que la primera estaría formada por tareas tales como:

- La cajera verifica las operaciones aritméticas para ratificar los importes de las cuentas a cobrar.

- La cajera cuenta el papel moneda, moneda fraccionaria y/o cheques, objetos de pago por parte del cliente e integra mediante tira sumadora el importe recibido.
- La cajera compara el importe de la tira sumadora con el importe de las cuentas por cobrar y si coinciden sella y fecha de recibido y pagado las cuentas por cobrar, entregando al cliente su comprobante, si no coinciden los importes, aclara la diferencia hasta ratificar el importe que debe cobrar.
- Anexa la tira sumadora al comprobante de la cobranza, archivando estos documentos hasta entregarlos posteriormente para su procesamiento.
- El efectivo recibido lo deposita en la caja de seguridad para entregarlo posteriormente al Servicio Panamericano para su depósito en las cuentas bancarias.

Como podemos observar, estas tareas están realizadas por un departamento dedicado al resguardo del efectivo, que bien podría ser el departamento de Tesorería, o bien la caja general de una compañía, sin embargo, si nos damos cuenta, la transacción que se está llevando a cabo es la cobranza de las cuentas por cobrar; transacción que necesariamente cierra el ciclo de ingresos.

Así pues, la función de "ingresar el efectivo" generalmente estará cubierta por la cajera general o un auxiliar del tesorero, mas esto no implica que dicha función no pueda ser ubicada dentro del ciclo de ingresos.

Lo mismo sucede con la función de desembolso de efectivo, que se ocupa de liquidar las adquisiciones de bienes y servicios, es decir concluye el ciclo de egresos (llamado también de adquisición y pagos).

Todo esto que acabamos de comentar es con el sólo propósito de reiterar el enfoque que debemos utilizar al identificar las funciones de los ciclos de transacciones, pero volvamos al ciclo de Tesorería.

Asientos comunes

Activándose las funciones de tesorería, a la par se originarán asientos contables que registren operaciones tales como:

- Contraer y pagar deuda y obligaciones de contratos.
- Emisión y retiro de acciones.
- Adquirir y vender inversiones en valores o en acciones.
- Control, acumulación, cobros y pagos de intereses y dividendos.

Formas y documentos vitales

Para el ciclo de tesorería podemos mencionar como ejemplo de documentos vitales los siguientes:

- Certificados o títulos de acciones.
- Papel Comercial y otros documentos por pagar.
- Acciones, bonos y otros instrumentos adquiridos como inversiones.
- Cheques de dividendos e intereses.

Enlaces con otros ciclos

Los ciclos de transacciones no son unidades independientes dentro del flujo de las operaciones de una entidad, necesariamente se verán interrelacionados entre sí por el mismo flujo.

Así pues, como ya mencionamos anteriormente, los enlaces más comunes con otros ciclos son:

- Desembolso de efectivo con el ciclo de egresos.
- Ingresos de efectivo con el ciclo de ingresos.
- Resúmenes de transacciones con el ciclo de información financiera.

CICLO DE EGRESOS

Funciones comunes

Las funciones que encontramos generalmente en este ciclo son las que se ocupan de:

- Adquirir bienes, materias primas, materiales, servicios y mano de obra.
- Pagar dichas adquisiciones.
- Clasificar, resumir e informar lo que se adquirió y lo que se pagó.

Naturalmente estas funciones llevan implícitas funciones más específicas tales como, selección de los proveedores mas idóneos, solicitar compras, selección del personal, informar asistencia, recepción de los bienes y servicios adquiridos, recopilación y resumen de datos para informaciones suplementarias entre otras.

Asientos comunes

De las funciones del ciclo de egresos se derivan asientos contables que se ocupan de registrar:

- Las compras efectuadas
- Las distribuciones de cuentas.
- Ajustes a cuentas por pagar y nóminas.
- Desembolsos de efectivo
- Pagos adelantados y acumulación de pasivos.
- Nóminas pagadas.
- Beneficios de personal pagados
- Distribución de sueldos y mano de obra.

Formas y documentos vitales

- Solicitudes de compra
- Ordenes de compra

- Documentos de recepción
- Facturas de proveedores.
- Notas de cargo y crédito
- Tarjetas de control de tiempos del personal.
- Informes de tiempos
- Formas de autorización de modificaciones a nóminas.
- Forma de autorización de pagos especiales (tiempos extras, anticipos de sueldo, premios, etc.).
- Autorizaciones de cheques.
- Cheques.

Enlaces con otros ciclos:

- | | |
|---|---------------------------------------|
| Desembolsos de efectivo | - Ciclo de Tesorería |
| Recepción de bienes, materiales y servicios | - Ciclo de Producción |
| Uso de servicios de mano de obra | - Ciclo de Producción |
| Resumen de transacciones | - Ciclo de Información
Financiera. |

CICLO DE PRODUCCION

Funciones típicas:

En este ciclo, encontraremos las funciones que se encargan de:

- El control de proceso de fabricación.
- Clasificar, resumir e informar los costos incurridos en la producción.
- Control, procesamiento e información de propiedades, planta y equipo.
- Administración de los inventarios.
- Recuentos físicos periódicos de inventarios.
- Recopilación de datos para informaciones suplementarias.

Asientos comunes

Las funciones del ciclo de producción originarán asientos tales como:

- Transferencia entre inventarios.
- Gastos de fabricación absorbidos.
- Variaciones en la producción.
- Depreciación y amortización de costos diferidos.
- Retiros de propiedades y equipo.
- Cambios en el valor en libros de inventarios y propiedades.

Formas y documentos vitales

- Tarjetas e informes de mano de obra.
- Requisiciones de materiales.
- Ordenes de producción.
- Informes de producción, incluso de residuos y/o desperdicios.
- Hojas de trabajo de tipos de gastos y su aplicación.
- Autorizaciones de ajuste a inventarios.
- Solicitudes para desembolsos de efectivo capitalizables.

Enlaces con otros ciclos:

- | | |
|--|------------------------------------|
| Entradas de materiales y mano de obra | - Ciclo de Egresos. |
| Embarques de productos | - Ciclo de ingresos. |
| Resúmenes e información de transacciones | - Ciclo de información financiera. |

CICLO DE INGRESOS

Con este ciclo practicamente se cierra el ciclo general de las actividades económicas de un negocio, pues con él reingresa el efectivo a la entidad:

Funciones típicas:

En este ciclo econtraremos funciones tales como:

- Aceptación de pedidos de clientes.
- Embarque de pedidos.
- Facturación y costeo de las ventas.
- Administración de las cuentas por cobrar.
- Contabilización de comisiones sobre ventas.
- Ingreso de efectivo.
- Recopilación de datos para informes suplementarios.

Asientos comunes:

Las funciones del ciclo de ingresos originarán los siguientes asientos contables:

- Ventas
- Costo de ventas.
- Cobro de las cuentas por cobrar (ingreso de efectivo).
- Descuentos por pronto pago.
- Devoluciones y rebajas sobre ventas.
- Provisión para cuentas incobrables.
- Cancelación y/o recuperación de cuentas incobrables.
- Impuestos sobre las ventas.

Formas y documentos vitales

Entre algunas otras tenemos:

- Pedidos de clientes
- Ordenes de embarque
- Conocimientos de embarque
- Facturas de ventas
- Notas de crédito
- Ingresos de efectivo

Enlaces con otros ciclos:

Ingresos de efectivo	- Ciclo de Tesorería.
Embarques de productos	- Ciclo de Producción
Resumen e información de transacciones	- Ciclo de información Financiera.

CICLO DE INFORMACION FINANCIERA

Hasta el momento este ciclo no se había comentado ya que a diferencia de los demás ciclos, no procesa transacciones. Podemos decir que su tarea es recibir la información contable y operativa de los demás ciclos, analizar, evaluar resumir, conciliar, ajustar y reclasificar esta información, con el objeto de que pueda darse a conocer a la Gerencia y/o a terceros.

Funciones típicas:

- Pase de asientos al mayor general.
- Contabilidad de los impuestos sobre los ingresos.
- Conversión de datos a moneda extranjera.
- Consolidación.
- Preparación de informes.

Asientos comunes:

En este ciclo encontraremos asientos que registren principalmente aquellos ajustes, reclasificaciones y eliminaciones que se consideren necesarias para los informes financieros.

Formas y documentos vitales:

- Asientos de diario.

- Estados financieros y
- Otros informes.

Enlaces con otros ciclos

Asientos de diario de otros ciclos.

Cabe reiterar finalmente que todos los ciclos confluyen al de información financiera, este último entonces es el que se encarga de resumir y difundir el procesamiento de transacciones que se efectúan en los ciclos de tesorería, egresos, producción e ingresos.

CAPITULO 3

ANALISIS DEL RIESGO GENERAL DE AUDITORIA

Objetivo y necesidad del análisis del riesgo general.

Iniciaremos este capítulo haciendo mención a la fase de planeación que es tan importante en la auditoría de estados financieros, ya que es en esta fase en donde se realiza el análisis del riesgo general.

Durante la planeación de una auditoría el contador público independiente identifica todos aquellos eventos tanto internos como externos que pueden afectarle en el desarrollo de su trabajo, el tiempo aproximado que éste le llevará, el número y nivel de experiencia del equipo de trabajo que requerirá y hecho muy importante, si se confiará o no en los controles internos de la entidad.

El análisis del riesgo general va íntimamente ligado con este último punto, ya que se ocupa de analizar y evaluar en términos generales a la entidad, siempre con el propósito de identificar el riesgo de auditoría que ésta presenta, y por ende si se puede o no confiar en sus controles internos.

Por su delicadeza e importancia el análisis del riesgo general debe practicarse por los miembros más experimentados del equipo de auditoría que entiendan la rama industrial o comercial en que opera el cliente, su organización y la naturaleza general de sus sistemas de control y registro contable y los problemas propios de su negocio.

El objetivo del análisis del riesgo general es desarrollar un eficaz y eficiente plan de auditoría que considere adecuadamente los riesgos importantes de los estados financieros, y de los controles internos de la entidad.

Por tanto, durante el análisis del riesgo general se deberá obte-

ner suficiente información que permita a todo el equipo de auditoría lo siguiente:

- a) Entender el negocio del cliente.
- b) Evaluar el ambiente global del control interno.
- c) Identificar los ciclos del negocio y sus flujos importantes de transacciones.
- d) Identificar los riesgos de auditoría.
- e) Considerar una estimación preliminar de la importancia relativa.
- f) Planear el enfoque de auditoría.

Dicha información deberá quedar documentada en los papeles de trabajo por medio de memorandos u otros medios (cuestionarios, formas estandar), ya que, como se mencionó anteriormente, ésto permitirá que todo el equipo de auditoría tenga una mejor y más rápida comprensión del enfoque de la auditoría, el porqué de los procedimientos y de los alcances que habrán de aplicarse (lo que evitará insuficiencia o excesos en el trabajo efectuado), permitirá por otro lado la transmisión del conocimiento de la compañía a los diferentes equipos de auditoría que intervengan en auditorías recurrentes, hecho que facilitará en estos casos la etapa de planeación logrando una mayor eficiencia en cada trabajo efectuado.

La fase del análisis del riesgo general es pues el conocer en términos generales, pero siempre con alto nivel de juicio y análisis, al cliente; esto se logra mediante la investigación exhaustiva, a través de entrevistas con los funcionarios claves de la compañía y con algunos empleados responsables de las fases operativas.

Es importante conocer el giro del negocio, el volumen de sus operaciones, el nivel de inversión en activos fijos, la rotación de la cartera e inventarios, principales clientes y/o dependencia de la compañía con alguno de estos, lo mismo en cuanto a proveedores, niveles en su flujo de fondos, dependencia con acreedores a corto y largo plazo, si se tienen operaciones en moneda extranjera, principales competidores, tendencias en los resultados de las operaciones

en los últimos años y número de personal con que se cuenta, etc.

Por otra parte es necesario conocer las medidas de control que tiene la compañía, si existen manuales de procedimientos para cada departamento, - cuantos y cuales son los departamentos existentes, cuáles son sus principales funciones, cuál es el flujo de la información y a través de qué medios en dichos departamentos, qué niveles de preparación se le exige al personal contratado, antigüedad del personal y rotación del mismo, si se tiene un control presupuestal, principales políticas contables, etc.

Conforme más información se recabe, mayores serán los elementos de juicio con que se cuente para analizar y evaluar el riesgo global de auditoría y en consecuencia establecer el plan global de la misma, de aquí la importancia de esta fase en cualquier auditoría de estados financieros.

Desde luego que las conclusiones a que se lleguen derivadas del análisis antes mencionado también deberán documentarse en los papeles de trabajo, más aún es necesario ir relacionando en nuestros memorandos y/o cuestionarios de la evaluación del riesgo general, la información recabada con las conclusiones que ésta origine.

Un ejemplo muy general pero ilustrativo sería el hecho de que el resultado de nuestra investigación nos reportara lo siguiente:

"La compañía X, S.A. inició sus operaciones en 1980, éste es nuestro tercer año en que somos auditores de la misma.

La compañía se dedica exclusivamente a la compra venta de ropa sport para dama y caballero, por lo que no existe propiamente el "ciclo de producción" como existiría en una empresa manufacturera o industrial.

Los riesgos en dicho ciclo se reducen a un adecuado control y registro de los inventarios de artículos terminados (la ropa de compra venta) y de los activos fijos de la compañía necesarios para la operación de su negocio.

La compañía cuenta con tres tiendas en los puntos que ella considera claves para sus ventas, una en el sur de la ciudad en el Centro Comercial Perisur, otra en el centro de la Ciudad, sona de gran actividad comercial y otra - mas en Plaza Satélite.

La compañía no depende de ningún cliente en especial ya que sus ventas se efectúan directamente al consumidor final y se realizan de contado y/o a través de tarjetas de crédito, ésto tiene un efecto directo en nuestro trabajo de auditoría ya que elimina los riesgos relativos al control y registro de una cartera de clientes y cobrabilidad de los saldos. Por otro lado, los riesgos en las fechas de corte de cada período también se minimizan, ya que el flujo de las transacciones del "ciclo de ingresos", se reduce al control y registro de las ventas en forma conjunta con el cobro de las mismas y al depósito oportuno de los ingresos de efectivo en las cuentas de bancos, es decir, que no existen los riesgos en cuanto a las diferencias de fechas que suele haber entre la autorización de un pedido, - embarque, facturación, registro de las ventas y cobro de las mismas en cualquier compañía manufacturera o industrial.

Para el control de los ingresos, la compañía tiene establecido el mismo sistema para las tres tiendas. En cada tienda existen un encargado de tiendas, un vendedor y una cajera; en todos los casos el vendedor debe elaborar una "nota de venta" por cada una de éstas, dichas notas están prefoliadas y en ellas se describe el concepto del artículo y su precio de venta incluido el IVA, las prendas se llevan a donde se encuentra la cajera, el cliente se presenta a pagar con la cajera, ésta revisa la nota de venta contra la mercancía que previamente se le entregó y en caso de no haber excepciones procede el cobro.

El cobro es captado por la máquina registradora de la tienda, la tira - sumadora de dicha máquina está previamente programada para asentar un número de operación a cada cobro, el cual es idéntico al número de la "nota de venta" de dicha operación. Al final del día el encargado de la tienda efectúa un corte de caja en el que verifica que por cada operación exista una nota de venta y que el total de los ingresos sea igual al efectivo existente más los pagarés firmados por tarjetas de crédito.

La compañía realiza sus compras exclusivamente a tres proveedores, de los cuales tiene la concesión para vender sus marcas, las que se han mantenido en los primeros lugares del gusto de la gente en los últimos cuatro años.

A pesar de su dependencia directa con estos proveedores la compañía nunca ha tenido problemas de operación debido a que dichos proveedores tienen la política de renovar su línea de ropa dos veces por año, lo que comunmente se conoce como línea de temporada primavera-verano y otoño-invierno.

Las únicas obligaciones de la compañía por dichas concesiones son:

- La compra y venta exclusiva de estas tres marcas.
- La introducción y venta del total de la ropa de línea de cada temporada.
- El pago de una comisión de un 1% mensual sobre las ventas netas (cada proveedor cobra sobre las ventas de sus marcas), dicha comisión está debidamente soportada por su respectivo contrato de comisión mercantil.

La compañía cuenta hasta con 60 días para empezar a pagar sus créditos por compras, además de que dichos créditos son flexibles tomando en cuenta la condición de ser concesionaria, ya que ésto representa practicamente un canal de distribución de los proveedores.

Lo anterior aunado a que las inovaciones en la ropa que los proveedores implantan periodicamente han tenido una gran aceptación entre el público, le han permitido a la compañía tener buenos resultados en los últimos cuatro años.

El personal de la compañía es reducido, ya que se cuenta con un Gerente General, un Contador General, ocho empleados en el área contable y administrativa, nueve personas consideradas de ventas (las que se encuentran en las tiendas) y un supervisor de tiendas.

Ninguno de estos empleados es sindicalizado dadas las características de la compañía, por lo que no se tienen posibles riesgos laborales, además de

que la compañía es de reciente creación, lo que evita también el tener personal con antigüedad mayor a los 15 años o de edad avanzada, hecho que también minimiza las obligaciones de carácter laboral.

Por otra parte la compañía tiene los siguientes puntos de control que consideramos conveniente mencionar:

- Se efectúan dos presupuestos anuales, uno de ventas y otro de gastos, los cuales sirven de parámetros a la Gerencia General, son ajustados mensualmente conforme a los resultados reales.
- Se realizan inventarios físicos mensuales en las tres tiendas, los encargados de cada tienda son los responsables de las existencias físicas, no suele haber diferencias significativas.
- Existe un supervisor de tiendas que le reporta directamente al Gerente General, el cual supervisa el adecuado control y operación de las tiendas, además de que efectúa arqueos periódicos de caja.

Nuestra experiencia como auditores de la compañía nos dice que no suele haber problemas importantes de auditoría y/o de control y las deficiencias de control y registro contable que hemos detectado, han sido aceptadas en forma positiva por la administración, aplicando en todos los casos las medidas correctivas necesarias.

Por otra parte, los controles que se tienen implantados nos parecen adecuados en términos generales, sin embargo, dadas las características de la compañía y a la sencillez de sus operaciones, nos parece conveniente aplicar directamente pruebas sustantivas, incluyendo aquellas que abarquen una prueba de detalle de los procedimientos de control y registro de los ingresos y gastos de la compañía, así como del procesamiento, registro y pago de la nómina; lo anterior es debido a que dichas pruebas resultan ser más eficientes en el presente trabajo, que si aplicáramos pruebas de cumplimiento a los controles contables internos de la compañía".

Como se mencionaba al inicio de esta sección, lo anteriormente descrito

resulta ser un bosquejo del "análisis del riesgo general" y como decíamos puede quedar plasmado a través de memorandos, cuestionarios o formas estandar; de cualquier manera, no es nuestra intención poner un ejemplo exhaustivo de esta - fase del trabajo, ya que es variable en cada caso, de acuerdo a las circunstancias de cada compañía.

Lo que si es conveniente reiterar es que en todos los casos se deberán identificar:

- La actividad de la compañía.
- Situación en el mercado, competencia, dependencia de clientes.
- Dependencia de proveedores o productos importantes.
- Situación laboral, sindicato con el que se tienen nexos, relación con éste.
- Principales accionistas de la compañía, si cotiza en Bolsa, si existe Consejo de Administración.
- Capacidad de producción, situación del equipo productivo, calidad del producto.
- Creatividad y empuje de la Gerencia, habilidad para enfrentar problemas.
- Problemas del año anterior que persisten en este año.
- Problemas esperados para este año.
- Cambios económicos que afectan a la compañía.
- Cambios en leyes y reglamentos.
- Cambios en sistemas de producción, en líneas de productos.
- Cambios en fuentes de suministros, en sistemas de contabilidad.
- Si se cuenta con un adecuado flujo de la información hacia la Gerencia y/o niveles de la alta dirección.
- Si la Dirección hace un adecuado uso de dicha información, evaluando y encarando en forma eficiente y eficaz los problemas.
- En todos los casos, es conveniente un análisis financiero con cifras a una etapa previa al cierre del ejercicio, lo que permitirá tener un panorama más objetivo de los posibles riesgos del año en que se esté practicando la auditoría, dando ciertos parámetros con relación a la importancia relativa de los saldos y de las operaciones.

- Finalmente y la consideración más importante, qué impacto tienen todos los puntos anteriores en la auditoría y cómo serán manejados en el transcurso del trabajo.

Una vez concluido el análisis del riesgo general, se estará en condiciones de saber, en términos generales, qué tipo de pruebas será conveniente aplicar, el número de integrantes y nivel de experiencia del equipo de auditoría que habrá de utilizarse y un estimado de tiempo global en que habrá de incurrirse, todo ello como puede observarse con base a un análisis y evaluación del riesgo - global de auditoría.

Identificación de los ciclos del negocio.

Este paso se da implícitamente dentro de la fase de la evaluación del riesgo general, o dicho de otra manera, la identificación de los ciclos del negocio debe realizarse durante la fase del análisis del riesgo general.

En el Capítulo No. 2, mencionábamos el concepto de los ciclos de transacciones, así como el número y características de los ciclos que normalmente hemos de encontrar en cualquier negocio.

No se trata entonces en esta fase del trabajo de identificar ciclos diferentes a los que ya mencionábamos, sino por el contrario, de identificar estos - mismos ciclos dentro de la entidad que estamos auditando.

En otras palabras, debemos de partir de la base de que los ciclos de transacciones de que hacíamos mención (de tesorería, de egresos, de producción, de ingresos y de información financiera) prácticamente existen en cualquier negocio, luego entonces lo que nos resta es identificarlos paulatinamente conforme vamos conociendo al cliente durante la fase del análisis del riesgo general.

Con base en ésto, podemos formarnos una idea del tamaño y complejidad

de la compañía en cuestión, así como del ciclo que ofrece los mayores riesgos específicos de auditoría.

Ciertamente en este punto lo que se pretende también es determinar si alguno de estos ciclos es factible que no exista dentro de la compañía (hecho que también resulta muy valioso conocer desde antes de comenzar un trabajo), sin embargo, y basándome en la experiencia que hasta el momento tengo, no he conocido ningún negocio que no cuente con alguno de estos ciclos.

No obstante siento que existen giros que pudieran no tener dentro de sus operaciones alguno de dichos ciclos, uno de éstos podría ser el de las instituciones bancarias que muy probablemente no cuenten con un ciclo de ingresos, por ejemplo, ya que sus ingresos de efectivo deben corresponder en todos los casos a una función propia del ciclo de tesorería.

De cualquier manera, como ya mencionábamos, aquí lo que se pretende es seccionar las transacciones de la compañía en sus ciclos componentes, analizar y evaluar los riesgos que cada uno de éstos ofrece y qué enfoque de auditoría se les dará a cada uno de ellos.

Los flujos de transacciones y los riesgos específicos de auditoría.

Como ya mencionábamos dentro de la etapa del análisis del riesgo general, debemos identificar los ciclos de transacciones de la entidad. A su vez se hace necesario que identifiquemos los flujos importantes de las transacciones en cada ciclo y los riesgos de auditoría que éstos ofrecen.

Si nos detenemos un poco, podremos darnos cuenta que la idea es partir de lo general a lo particular, es decir se comienza con un análisis y evaluación del ambiente global del control interno de la entidad, se identifican los ciclos de transacciones, finalmente se identifican los flujos más importantes de las transacciones de cada ciclo, lo que facilitará la identificación de los riesgos de audi-

toría y en consecuencia el enfoque o tratamiento que se les dará durante el transcurso de nuestro trabajo a cada ciclo de transacciones.

Lo anterior tiene una razón de ser si tomamos en cuenta que entre más compleja resulte la entidad que estemos auditando, más complejo resultará también el análisis del riesgo general de auditoría.

El ejemplo que proponíamos en la primera sección de este capítulo nos es útil también para ilustrar esta sección, ya que en él se evidencia que estamos hablando realmente de una compañía muy pequeña y poco compleja, dicho ejemplo lo incluimos a manera de un memorando narrativo y poco detallado (ya que como se mencionaba, la intención era dar una idea del análisis del riesgo general).

En dicho memo, a pesar de lo poco detallado, se alcanzan a vislumbrar algunos de los aspectos claves que nos sirven para formarnos un juicio del riesgo global de auditoría. Sin embargo, entre más detallado documentemos nuestra sección del análisis del riesgo general, mejor soportadas estarán nuestras conclusiones y plan global de auditoría.

De lo anterior se desprende que en todos los casos, lo más conveniente es elaborar un papel de trabajo (memorando, cuestionario, etc.), en el que se identifiquen paulatina y plenamente los puntos que también mencionábamos en la primera sección de este capítulo como son; actividad de la compañía, situación en el mercado, competencia, etc., y en forma conjunta, es decir, después de cada punto, el impacto en la auditoría y el tratamiento que se le dará durante el transcurso de nuestro trabajo. Luego entonces, también habremos de incluir una sección en donde identifiquemos los ciclos del negocio y sus principales flujos de transacciones, el impacto en la auditoría de cada uno de ellos y el tratamiento que se les dará durante nuestro trabajo.

Volviendo a nuestro ejemplo del principio de este Capítulo, en él, de alguna manera identificábamos algunos ciclos como sigue:

"El ciclo de producción no existe prácticamente ya que la compañía no es una empresa manufacturera, por tanto los riesgos en este ciclo se reducen al

adecuado control y registro de los inventarios de artículos terminados (ropa de compra venta) y de los activos fijos necesarios para la operación del negocio".

En este párrafo identificábamos al ciclo de producción dentro del negocio argumentando que realmente no existe un proceso productivo por tratarse de una compañía netamente comercializadora y que los principales flujos de transacciones se reducen al adecuado control de los inventarios para reventa y de los activos fijos de la compañía.

De igual manera, identificábamos el ciclo de ingresos de la compañía, diciendo que también era muy sencillo y que los principales flujos de transacciones se reducían al adecuado control y registro de las ventas de contado y al oportuno depósito del efectivo cobrado en las cuentas bancarias.

Estos dos ciclos fueron los que ha propósito se intentaron identificar - mas claramente en el ejemplo con fines ilustrativos, finalmente se llegó a la conclusión en nuestro ejemplo, de que en términos generales, era más conveniente aplicar directamente pruebas sustantivas, en vez de aplicar pruebas de cumplimiento de los controles contables internos, dada la poca complejidad de la compañía.

Sin embargo y para terminar con este capítulo, pueden darse casos muy diversos, como el hecho de que el resultado de nuestra investigación arrojara que el ciclo de producción de la compañía es muy complejo, ya que existe un proceso productivo que arroja 100 líneas de productos diferentes, 40 de las cuales son sub-productos de 3 líneas principales de productos. El proceso productivo en dichas líneas es continuo, ya que el detenerlo implicaría un costo prácticamente imposible de recuperar por lo menos en 4 años (según estudios técnicos elaborados por consultores externos), mensualmente se producen al rededor de 500,000 unidades de cada uno de estos artículos, las materias primas utilizadas en la producción son muy variadas y de muy diversos niveles de aprovechamiento en la producción, etc.

En este caso, nos daríamos cuenta inmediatamente que el ciclo de producción de esta compañía representa un riesgo importante de auditoría dada su complejidad, que quizá el flujo de las transacciones mas importante está en esas tres líneas de productos que a su vez arrojan 40 subproductos diferentes, ésto

sin tomar en cuenta que quizá la planta productiva requiera de un altísimo grado de conservación y mantenimiento, etc. Quizá en este caso nos inclinemos por efectuar pruebas de cumplimiento de los controles contables internos o bien nada más de esas tres líneas de productos y del control de los activos fijos y su mantenimiento, etc.

En todo caso, no debemos olvidar que cualquier conclusión o decisión a la que lleguemos, siempre deberá estar en función del riesgo de auditoría que tengamos enfrente.

LOS CONTROLES CONTABLES INTERNOS

No quisiera que comenzáramos este capítulo sin hacer mención de que en mi opinión, ésta es la parte esencial del estudio y evaluación del control interno a través del flujo de las transacciones, ya que considero que si entedemos plenamente el hecho de que todos los controles contables internos persiguen un objetivo concreto y bien definido dentro de cualquier entidad, estaremos en posibilidad de analizar y evaluar qué tan sólidos y confiables son dichos controles en ella, basandonos para ello en nuestro sentido común, el cual nos lo proporcionará la experiencia en el ejercicio de nuestra profesión.

Es decir que el hecho de que los objetivos de control se vean cumplidos o no durante el flujo de las transacciones, será el termómetro para evaluar los controles contables internos de cualquier entidad.

Lo anterior ya lo comentábamos en nuestro primer Capítulo cuando hacíamos mención del concepto de "las funciones" y puesto que en el presente capítulo nos ocuparemos de los controles contables internos, procuraremos hacer un adecuado análisis de los objetivos que éstos persiguen de tal manera que podamos entenderlos adecuadamente.

Objetivos

Como ya decíamos, nuestra primera sección de este Capítulo trata de los objetivos de los controles contables internos, para iniciar diremos que de acuerdo con el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, según el Boletín E-02 de las normas y procedimientos de auditoría, se pueden identificar cuatro grandes grupos de objetivos generales del control contable interno y son:

- a) Objetivos de autorización.

- b) Objetivos del procesamiento y clasificación de las transacciones.
- c) Objetivos de salvaguarda física.
- d) Objetivos de verificación y evaluación.

En la firma para la cual trabajo, se identifican los mismos grandes grupos excepto por que el objetivo b) se divide en dos, es decir, 1) objetivos del procesamiento de las transacciones y 2) objetivos de clasificación, para efectos del presente trabajo los manejaremos entonces como cinco grandes grupos ya que consideramos que esta segregación proporciona una mayor claridad en el análisis que pretendemos efectuar.

Otro punto que es importante mencionar antes de iniciar nuestro análisis, es el hecho de que los mencionados cinco grandes grupos de objetivos sirven de base para derivar los objetivos específicos de control interno aplicables a cada uno de los ciclos de transacciones de cualquier negocio.

Es decir que tomando como punto de referencia a estos cinco grandes - objetivos de control interno, podemos establecer los objetivos mínimos y específicos que se deben cumplir para que un hecho económico sea reconocido, controlado, procesado e informado razonablemente como una transacción propia de un negocio, ubicándolo para ello en el ciclo de transacciones que le corresponda.

Intentemos pues el análisis de los objetivos del control interno y empecemos por cuestionarnos el porqué de la existencia de dichos objetivos, lo cual hasta cierto punto sería como preguntarnos el porqué de la necesidad de establecer controles internos en cualquier organización, pero hagamos el análisis poco a poco y observemos qué objetivos específicos pudieran derivarse de los objetivos - generales de control.

A) OBJETIVOS DE AUTORIZACION

Cualquier organización es creada por sus dueños o accionistas con el objeto de conseguir un fin específico, en su mayoría dicho fin es el obtener uti-

lidades y/o la acumulación de estas, pero independientemente de que sea este o no, todas tienen un fin determinado.

Como mencionábamos, los dueños o accionistas proveen o se hacen llegar de los recursos necesarios para poner en marcha el negocio que perseguirá el fin a que hacíamos referencia, luego entonces a partir de que se ponga en marcha el negocio, todas las acciones o actividades que se efectúen dentro de él, deberán estar encaminadas al logro de dicho fin; toda acción en contra estará en perjuicio del negocio mismo, de las demás actividades que en él se efectúen y en consecuencia de los accionistas mismos.

Creemos que lo anterior es la razón fundamental de la existencia de los objetivos de control, pero principalmente de los objetivos de autorización. Tal afirmación se deriva de que en estricta teoría las personas que han sido puestas al frente del negocio estarán siempre preocupadas y ocupadas en que toda actividad que se efectúe dentro del mismo estén encaminadas a lograr el fin que se han trazado los accionistas, luego entonces si todas las transacciones pasan por un proceso de autorización de la alta Gerencia antes de ser reconocidas y procesadas por la entidad, querrá decir que dichas transacciones han sido evaluadas por la alta Gerencia y que si fueron autorizadas es porque representan transacciones que ayudarán en alguna medida a conseguir los fines que persigue el negocio.

De los objetivos de autorización se desprenden cuatro sub-objetivos u objetivos auxiliares que coadyuvarán a lograr el objetivo principal de autorización. Estos objetivos auxiliares se detallan a continuación (cabe mencionar que estos objetivos auxiliares resultan necesarios ya que sería prácticamente imposible y demasiado complicado que transacción por transacción fueran autorizadas directamente por la alta Gerencia, surge entonces la necesidad de delegar responsabilidades de cada función, pero siempre bajo los criterios de la alta Gerencia):

- a) Deben existir criterios específicos para autorizar las fuentes de los fondos de capital, de proveedores, de empleados, del plan de producción y de clientes.

Este objetivo trata prácticamente de cubrir que los procedimientos que

se utilizan en el negocio para hacerse llegar los recursos, transformarlos y colocar sus productos y/o servicios en el mercado, son los más adecuados para alcanzar los fines que se persiguen, de acuerdo con el criterio de la Gerencia.

Ya decíamos que es casi imposible que todas y cada una de las transacciones que se dan en el negocio sean autorizados directamente por la alta Gerencia, luego entonces es muy común que la autorización de aceptar proveedores o clientes, de contratar un crédito como medio de financiamiento, etc., sea delegada a los diferentes funcionarios de la entidad, y al hablar de funcionarios estamos refiriendonos exactamente a las personas responsables de la función de otorgamiento de créditos, de adquisición de fondos de financiamiento, etc.

Retomando entonces nuestra idea inicial, este objetivo lo que pretende es lograr que cualquier vínculo que se establezca con un tercero, sea evaluado por la Gerencia y que ésta decida si es que dicho vínculo contribuye en alguna medida a los fines que persigue el negocio, de ser así que se acepte, en caso contrario que se rechace.

Quizá encontremos pequeños negocios en que el Director General o incluso los mismos dueños estén en la posibilidad de autorizar todas y cada una de las transacciones, en estos casos el riesgo de que el presente sub-objetivo no se cumpla será muy reducido.

En otros casos encontraremos negocios muy complejos. El riesgo será - mucho mayor puesto que la Gerencia no estará en la misma posibilidad en cuanto a la autorización de transacciones.

Así pues nuestra conclusión debe ser que en todos los casos, lo más conveniente es que existan lineamientos bien claros y específicos indicados por la Gerencia (mucho mejor aún si están por escrito), acerca de los pasos que deben seguirse para que cualquier vínculo que se establezca con un tercero, primeramente haya superado un proceso de evaluación y autorización adecuado.

Pongamos a manera de ejemplo la autorización de clientes, supongamos - que el criterio de la Gerencia para aceptar clientes sea que el candidato disponga

de cuatro referencias excelentes de crédito de otros negocios y/o instituciones de crédito, que cuente con estados financieros por los dos últimos años que muestren un índice de liquidez de 1.5 y que además tenga por lo menos un inmueble de su propiedad el cual no esté cedido en garantía bajo ningún concepto.

En caso de que las características del negocio permitiesen que la Gerencia General autorizase todas las transacciones, simplemente se ocuparía de probar que el candidato reuniera los requisitos y lo autorizaría; en el caso de que esta responsabilidad tuviera que delegarse, entonces estos criterios tendrían que ser comunicados al funcionario que se hará responsable de la autorización de clientes, verificar que dichos criterios sean comprendidos por dicho funcionario y después únicamente cuidar que para autorizar clientes, esta persona se apegue a los criterios establecidos. Si ésto se está efectuando satisfactoriamente, entonces se estará cumpliendo con este sub-objetivo de control.

Ahora continuemos con el estudio de los demás objetivos y sub-objetivos de control, para ello queremos dejar asentado que los puntos de análisis que hemos ya comentado serán la base para el resto del mismo, por lo que en adelante intentaremos ser más concretos.

b) Deben existir criterios para autorizar las transacciones.

En este punto estamos ante la tarea de autorizar en sí una transacción en particular, es decir, que este objetivo busca que cualquier transacción sea primero evaluada y autorizada de acuerdo con los criterios de la gerencia y después aceptada como una operación propia de la entidad.

Volviendo al ejemplo del inciso a) en el que hacíamos referencia a la aceptación de un cliente, lo cual no implica que en adelante todas las transacciones que éste quiera llevar a cabo con la entidad sean aceptadas ya que existirán algunas - que quizá no estén dentro de los lineamientos que se han contratado con dicho cliente.

De ahí que también es necesario que se establezcan criterios para autorizar transacciones por ejemplo, límite de crédito a clientes; en otros ciclos un -

ejemplo sería que para el caso de desembolsos de efectivo (compras), se establezcan niveles de autorización de acuerdo al monto o tipo de desembolso; en producción la requisición de materias primas al almacén deberán estar autorizadas; en suma, todas las transacciones individuales (de la operación) deben pasar por un proceso de autorización en los niveles adecuados según las características del negocio.

c) Deben existir criterios para autorizar ajustes.

Este objetivo busca que existan también criterios adecuados para que todos los ajustes que se deseen hacer a las transacciones, estén debidamente autorizados.

Es bien frecuente encontrarnos con que se hace necesario el modificar el curso de las transacciones, ya sea en cuanto a fecha de realización, monto de la misma, calidad, cantidad, etc. Dichas modificaciones o ajustes deben también superar un proceso de autorización.

d) Deben existir criterios para autorizar procedimientos de procesamiento de transacciones, incluso mantenimiento de archivos de referencia.

Este objetivo persigue que se tengan establecidos por la Gerencia, los criterios apropiados para autorizar los procedimientos utilizados en el procesamiento de las transacciones y en la actualización, resguardo y mantenimiento de los archivos que contienen la base de datos que soportan a las transacciones mismas.

Es decir, que ahora se trata de procesar tanto las transacciones como los ajustes que previamente han sido autorizadas por la Dirección de la entidad, este procesamiento debe estar delineado por los criterios de la alta Gerencia, ya que solo de esta manera se cubrirán los riesgos de posibles desviaciones que estén en contra de los fines que persigue la organización.

B-1) OBJETIVO DEL PROCESAMIENTO DE LAS TRANSACCIONES.

Intentemos visualizar claramente este objetivo, mismo que persigue que durante el procesamiento de las transacciones, no existan errores, omisiones, desviaciones y/o posibles malos manejos por parte del personal asignado al procesamiento mismo.

En la medida en que se tengan establecidos los procedimientos adecuados tendientes a cumplir con este objetivo, menor será el riesgo de que en la entidad existían los riesgos antes mencionados.

Es importante mencionar que este objetivo (o grupo de objetivos) de alguna manera viene a reforzar a los objetivos de autorización y que en algunas ocasiones resulta difícil distinguir entre uno y otro. No obstante, si logramos no perder de vista que mientras los objetivos de autorización persiguen que todas las transacciones pasen por un proceso de autorización de acuerdo a los criterios de la alta Gerencia, los objetivos de procesamiento por su parte persiguen que existan controles que garanticen que el procesamiento de las transacciones se apege a dichos criterios.

Pongamos a manera de ejemplo (insistiendo en el ciclo de ingresos) el hecho de que la alta Gerencia establezca los criterios para aceptar clientes y las condiciones bajo las cuales se van a aceptar transacciones con ellos, pero ¿Cómo asegurar de alguna manera que dichos criterios sean respetados al máximo?, ésto se logrará estableciendo controles que aseguren que se están observando los criterios de la Gerencia, en nuestro ejemplo los controles podrían ser que los clientes fueran investigados por una agencia independiente y que sin su firma de visto bueno no puedan ser autorizados por el Gerente de Crédito y que a su vez la persona encargada de ingresar en el control o archivo de clientes autorizados no ejecute el procesamiento hasta no tener recabadas las firmas de visto bueno de la agencia investigadora y de autorización por el Gerente de Crédito. Lo anterior cubriría en forma razonable por un lado el objetivo de autorización que establece que la Gerencia debe establecer los criterios para aceptar clientes ya que la agencia investigadora trabajaría con base a dichos criterios, y por otro lado el objetivo del procesamiento de las transacciones, ya que el hecho de utilizar un

tercero independiente (la agencia) y que el operador no pueda procesar la transacción sin contar con las dos firmas aseguran que todas las transacciones que se apegan a los criterios de la Gerencia y solo éstas, han sido aprobadas y en consecuencia se procesan, y aquellas que se encuentran en caso contrario se rechazan.

Del objetivo del procesamiento de las transacciones se desprenden otros objetivos auxiliares que se hacen necesarios también para simplificar su análisis y por consecuencia su cumplimiento:

- a) Se deben establecer procedimientos para la aprobación de los hechos económicos individuales.

Lo que pretende este objetivo es que todos aquellos hechos económicos (los cuales pueden ser ubicados en alguno de los ciclos de transacciones) que se apeguen a los criterios de la gerencia y solo éstos se aprueben para ser procesados, esto de alguna manera ya lo analizábamos en los párrafos anteriores por lo que no profundizaremos más al respecto. Lo que quizá si convenga mencionar es que los referidos hechos económicos, pueden ser de cualquier índole, ya sea la aceptación de un proveedor, la recepción de una maquinaria, el envío de una mercancía, el pago de horas extras, la inversión en valores realizables, etc., lo cual nos deja entrever que los objetivos de control, tanto los de autorización, los de procesamiento de las transacciones, así como los que nos falta por comentar, pueden ser ubicados por ciclos de transacciones en forma individual, dependiendo unicamente de la etapa en que se encuentren los hechos económicos mismos (es decir en la etapa de autorización, procesamiento, clasificación, salvaguarda física o verificación y evaluación), esto es muy importante también, que no lo perdamos de vista.

- b) Se deben establecer procedimientos que permitan convertir en transacciones los hechos económicos individuales.

Este objetivo persigue que se cumpla con la tarea de que todos los hechos económicos que han sido reconocidos y aprobados por la entidad se reporten, el objetivo por lo general lo veremos cubierto por documentos procesados, los cuales reportan el hecho económico que se está procesando. El documento de reporte

será evidencia de que el hecho económico aprobado se ha inducido al ciclo de transacciones que le corresponde para ser procesado, es decir, el hecho económico se convierte en transacción.

La premisa de este objetivo es de que todos los hechos económicos aprobados por la entidad como transacciones propias deben ser informados con exactitud y oportunamente de tal manera que queden asentados como tales, de lo contrario podría darse el caso de que se efectuara el pago de un pasivo, por ejemplo, que dicho pago esté autorizado adecuadamente pero no es informado a los niveles requeridos; como puede observarse el hecho económico del pago ya se dió pero si no se informa, éste jamás se convertirá en una transacción propia de la entidad, lo cual se evitará implantando los controles adecuados, con lo que se cubriría, - insistimos, el presente objetivo.

- c) Se deben establecer procedimientos que permitan el procesamiento de transacciones individuales.

Este objetivo persigue que todas las transacciones individuales de la entidad se procesen con exactitud y oportunamente, es practicamente el paso inmediato siguiente al objetivo b) ya que una vez que se ha informado la existencia de una transacción individual, lo que procede es que sea procesada, es decir que se ejecuten las tareas necesarias para tenerlas bien identificadas y disponibles como información a la gerencia, accionistas y/o terceros cuando éstos lo requieran.

El presente objetivo es el más importante en cuanto a la exactitud, veracidad y oportunidad en el proceso de las transacciones, ya que persigue precisamente que existan controles adecuados que permitan que los cálculos, comparaciones, anotaciones o información descrita en las formas y documentos vitales de cada ciclo, tengan dichas cualidades.

- d) Se deben establecer procedimientos que permitan el mantenimiento de mayores auxiliares y registros.

Este objetivo persigue que las formas y documentos vitales de cada ciclo que han sido procesadas y que generan asientos contables sean distribuidas y

aplicadas exacta y oportunamente a las cuentas de mayor, con lo que se logrará tener actualizados los registros contables de la entidad, este objetivo se complementará con los objetivos de clasificación que a continuación se analizan:

B-2) OBJETIVO DE CLASIFICACION DE LAS TRANSACCIONES.

Como mencionábamos al principio, este objetivo pudiera incluirse como uno sólo en forma conjunta con el del procesamiento de las transacciones, sin embargo, decidimos incluirlo por separado por considerar que de esta manera se facilita su análisis y que además lo que persigue en sí es que las entidades resuman y agrupen adecuadamente, de acuerdo a su naturaleza, las transacciones procesadas.

De este objetivo también se desprenden algunos objetivos auxiliares que facilitan su entendimiento y cumplimiento:

- a) Deben establecerse procedimientos que permitan una adecuada preparación de asientos de diario.

Este objetivo persigue que las transacciones procesadas en cada ciclo se resuman y clasifiquen adecuadamente en asientos de diario y se registren en el periodo contable que les corresponda.

Es evidente que la clasificación se da prácticamente durante todo el tiempo en que se efectúa el procesamiento de las transacciones, al prepararse los diversos resúmenes que se hacen necesarios, sin embargo, es conveniente tener identificado este objetivo, sobre todo si consideramos que hay algunas entidades y/o algunas transacciones específicas (por ejemplo, la clasificación en porción circulante y a largo plazo de algunos créditos) que requieren de la clasificación en el momento mismo de su registro.

- b) Deben establecerse procedimientos que permitan la comunicación de información que implique obligaciones de carácter fiscal.

Este objetivo persigue que dentro de los controles establecidos para una

adecuada clasificación se incluyan aquellos que permitan identificar los impuestos a cargo de la entidad y que éstos se comuniquen oportunamente para su cumplimiento, es conveniente tener identificado este objetivo en forma separada ya que existen algunas entidades que descuidan este aspecto durante el procesamiento y registro de sus transacciones.

- c) Deben establecerse procedimientos que permitan la adecuada y oportuna preparación de estados financieros e informes.

Este objetivo es necesario contemplarlo también durante la clasificación y registro de las transacciones con el objeto de estar en posibilidades de presentar razonable y oportunamente la información financiera de la entidad sobre bases uniformes en cada período contable.

C) OBJETIVO DE SALVAGUARDA FISICA.

Estos objetivos persiguen que las entidades establezcan los procedimientos y medidas de control que les permitan el adecuado resguardo de los recursos de su propiedad, con el objeto de evitar desviaciones en su uso y posibles hurtos o malos manejos.

Los objetivos auxiliares en este caso son:

- a) Deben establecerse procedimientos que limiten el acceso a los activos.

Este objetivo persigue que las entidades sólo permitan el acceso a sus activos de acuerdo a los criterios de la alta Gerencia, con lo que reducirán en forma importante los riesgos antes mencionados.

- b) Deben establecerse procedimientos que limiten el acceso a formas y documentos vitales, registros y a lugares y procedimientos de procesamiento.

Si se cumple adecuadamente con este objetivo, se reducirá el riesgo de posibles malos manejos del personal involucrado en el procesamiento de las transacciones.

D) OBJETIVO DE VERIFICACION Y EVALUACION.

Este objetivo persigue que la entidad tenga establecidos los procedimientos adecuados que le permitan cerciorarse razonablemente de la exactitud de los saldos que muestran sus registros contables, lo que se logra generalmente con la verificación y evaluación periódica de los hechos económicos que los originaron.

Técnicas de Control Interno.

Las técnicas de control son todas aquellas políticas y/o procedimientos que establece la alta Dirección en cualquier entidad con el objeto de cumplir con los objetivos de control, algunos ejemplos de dichas técnicas se han mencionado ya durante el transcurso de este trabajo, sin embargo, existen tantas técnicas como procedimientos de control se le ocurran a la alta Gerencia, por lo que intentar hacer una lista exhaustiva sería casi imposible o impráctico. Lo más conveniente es identificar qué técnicas de control tiene la entidad sujeta a revisión y evaluar si éstas cumplen con el objetivo de control, ya que quizá encontraremos organizaciones que no utilicen una técnica X que en el medio pueda estar catalogada como infalible, sin embargo el hecho de que no la utilice no quiere decir que tenga malos controles, en todo caso insisto, habrá que identificar qué técnica se tiene en su lugar y evaluar si ésta cumple o no con el objetivo de control.

En estricta teoría, las técnicas de control pueden dividirse en técnicas de prevención y técnicas de descubrimiento o detección.

Las técnicas de prevención están diseñadas para permitir que sólo las transacciones propias de la entidad sean reconocidas, aprobadas y procesadas, en consecuencia estas técnicas se aplican antes que las transacciones sean procesadas. En entidades con un ambiente global de control interno sólido, en donde los criterios de la alta Gerencia están bien definidos, comunicados y comprendidos, generalmente las técnicas de prevención serán más eficaces por lo que quizá el equipo de auditoría no necesitará poner demasiada atención en las de descubrimiento, en caso contrario, quizá estas últimas jueguen un papel importante en el control interno de la entidad, lo que haría necesario un estudio y evaluación más profundo de las mismas.

Algunos ejemplos de técnicas de prevención serían:

- No se despacha ningún embarque sin que se tenga evidencia por escrito de que la venta está autorizada por el Gerente de Crédito y de que se revisó y verificó por el Jefe de Almacén.
- Adecuada segregación y rotación en las tareas de procesamiento.
- Restricción de ingreso a las terminales de sistemas computarizados mediante contraseñas o claves.
- Supervisión, cuantificación y autorización previa al pago de horas extras.

Las técnicas de descubrimiento se aplican generalmente después de que las transacciones se procesaron, están diseñadas para proporcionar certeza razonable de que los errores, omisiones e irregularidades se detectan y corrigen oportunamente, en entidades donde los controles de prevención son relativamente débiles pueden ser más importantes que éstos últimos, algunos ejemplos de técnicas de descubrimiento son:

- Conciliación entre recuentos físicos periódicos con los registros permanentes de inventarios.
- Conciliación entre los saldos de mayor y los saldos de auxiliares.
- Revisión analítica de variaciones inusuales en consumos de materias primas y materiales.
- Revisión periódica de archivos y documentación cronológica procesada.

- Revisiones periódicas por auditoría interna.

En resumen y recordando que las entidades están en posibilidades de implantar todas las técnicas de control que crean necesarias, la labor del equipo de auditoría será identificar las técnicas mismas, enfrentándolas a los objetivos de control y concluir si cumplen o no con éste; si cumplen, esto nos dará certeza razonable de que los controles internos son confiables y que es aplicable - efectuar pruebas que nos permitan cerciorarnos de que las técnicas están operando eficazmente; pero no olvidemos que no todas las técnicas son absolutamente - necesarias, quizá de tres que se estén aplicando, una sola cumple satisfactoriamente con el objetivo de control, lo que hará necesario además de la identificación de las técnicas, una depuración de las mismas, seleccionando para su análisis, evaluación y revisión exclusivamente, aquellas que satisfacen razonablemente el cumplimiento de los objetivos de control, pero de todo esto nos ocuparemos en el siguiente capítulo.

REVISION DEL FLUJO DE TRANSACCIONES

En los cuatro capítulos anteriores, ya mencionamos y analizamos todos los elementos que conforman el enfoque del estudio y evaluación del control interno a través del flujo de las transacciones. En el presente Capítulo, intentaremos visualizar en forma más concreta dichos elementos, ante la tarea de efectuar la revisión del flujo de las transacciones, e iniciemos por:

Identificación y depuración de los objetivos y técnicas de control interno.

No olvidemos que para llegar a este punto, el equipo de auditoría ha tenido que efectuar previamente el análisis del riesgo general (comentado en el Capítulo 3), en el cual ha identificado los ciclos del negocio, así como los riesgos de auditoría. Supongamos entonces que se llegó a la conclusión de que en términos generales los controles de la compañía sujeta a revisión son buenos en todos sus ciclos, por lo que se depositará confianza en ellos para reducir el alcance de nuestras pruebas sustantivas¹ de auditoría, sin embargo, se ha decidido únicamente efectuar pruebas de los controles contables internos en los ciclos de producción, e ingresos debido a que en los ciclos de tesorería y egresos, aunque los controles son buenos y confiables, son muy sencillas y de poco volumen las transacciones que en ellos se procesan, por lo que el riesgo de auditoría es mínimo y en consecuencia resulta más eficiente efectuar directamente pruebas sustantivas en esos dos ciclos.

1. Se refiere a las pruebas directas de los saldos y transacciones registradas con el objeto de obtener evidencia acerca de su validez y su adecuado tratamiento, a diferencia de las pruebas de cumplimiento que intentan obtener certeza razonable de que los controles contables internos están operando eficazmente. Ver párrafos 57 a 60 del Boletín E-02 modificado, de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Por contra y debido a que la compañía se dedica a la fabricación y distribución de refacciones para equipo industrial de un altísimo nivel de consumo en el mercado, los ciclos de ingresos y producción se ven precisados a procesar un gran volumen de transacciones diarias, lo cual intensifica nuestros riesgos de auditoría en dichos ciclos, de ahí la decisión de revisar y probar el flujo de las transacciones en ellos.

Partiendo de que ya hemos decidido efectuar la revisión del flujo de las transacciones en esos dos ciclos, de los cuales ya se tienen previamente identificadas sus funciones en términos generales, ahora debemos orientar nuestra atención a seleccionar de entre las técnicas de control establecidas por la entidad aquellas que satisfacen razonablemente los objetivos de control del ciclo, ya que es muy frecuente encontrar técnicas sólidas de control, mezcladas con procedimientos complementarios de procesamiento, o tareas típicas del procesamiento que son necesarias pero que prácticamente no conducen a cumplir con un objetivo de control para una sola transacción y con una de ellas la entidad cumple satisfactoriamente con el objetivo de control.

A manera de ejemplo podríamos poner el caso de la requisición de materias primas por parte del departamento de producción como sigue:

- El encargado del almacén no aprueba que se surta ningún material si no es a través de una "requisición de materiales" prenumerada en que se describan características de material, cantidad solicitada, y centro de producción, debidamente autorizada por el jefe de producción.
- Con base a la requisición de materiales, el almacenista surte los materiales en el montacargas destinado para despachar.
- El encargado del Almacén elabora una nota de salida del almacén, prenumerada con base a los materiales incluidos en el montacargas.
- Compara la nota de salida con la requisición de materiales y en su caso aclara diferencias, una vez aclaradas, firma de aprobado la nota de salida del almacén.

- Recaba en la nota de salida, la firma de recibido por el personal de producción, entrega los materiales y sella y fecha de entregado la requisición de materiales, engrapa ambos documentos y los guarda para reportarlos.

Si formáramos parte del equipo de auditoría, tendríamos que ubicarnos de la siguiente manera:

- En primer lugar ¿de qué ciclo estamos hablando?. Del ciclo de producción.
- ¿Ante qué función nos encontramos?. Atendiendo a las funciones típicas de ciclo descritas en nuestro Capítulo 2, estaríamos ante la función de administración de inventarios.
- ¿Qué hecho económico se está realizando? La utilización de los recursos de la entidad (los inventarios) y su aprobación.
- ¿Qué objetivo u objetivos de control debemos verificar que se cumplan para que dicho hecho económico vaya en el mismo sentido de los fines del negocio?. De forma indirecta el objetivo de autorización, que nos dice que la Gerencia es quien debe definir y comunicar criterios para autorizar transacciones, en este caso la utilización de los inventarios. En forma más directa los objetivos del procesamiento de transacciones, particularmente el de la aprobación de hechos económicos individuales que nos dice que debe haber controles que garanticen que todos los hechos económicos - individuales (en este caso, el uso de los inventarios), que se apeguen a los criterios de la Gerencia y solo éstos deben aprobarse.

Una vez ubicados en la situación concreta que se está presentando y analizando las tareas o procedimientos que se están utilizando para procesarla - dentro del flujo de las transacciones del ciclo, procederíamos a identificar cuál o cuáles son aquellas técnicas de control que pudieran cumplir razonablemente con los objetivos de control.

De los procedimientos descritos al inicio de este ejemplo, podemos seleccionar el primero como una técnica de control que deja entrever que para hacer uso de los inventarios, es necesario pasar primero por un proceso de autorización, sin embargo en esta fase del flujo de las transacciones no se logra apreciar cuál es el proceso de autorización, es decir si está de acuerdo con los criterios de la Gerencia, objetivo que necesariamente estará cubierto en otra fase del ciclo de producción.

El cuarto procedimiento seguido en la entidad para aprobar el retiro de los materiales requeridos parece la técnica de control más sólida para cumplir con el objetivo de que "todas las solicitudes de utilización de recursos que se ajusten a los criterios de la gerencia y solo éstas deben aprobarse" (objetivos de procesamiento). Los puntos críticos que fundamentan que dicho objetivo se cumple con esta técnica son, por un lado el hecho de que las requisiciones estén prenumeradas (en caso de perderse la secuencia numérica del control de requisiciones ya procesadas, permitiría corregir errores e irregularidades), y por el otro el hecho de que el encargado del almacén verifique lo surtido contra lo requerido (previamente ya autorizado) y firme de aprobado la salida de los materiales, con esto queda documentado el soporte de la transacción.

Los procedimientos dos y tres resultan sólo tareas típicas de procesamiento, pero que no establecen por sí mismas una técnica de control.

El quinto procedimiento sí representa una técnica de control, que de cierta manera refuerza la técnica identificada como procedimiento No. 4, sin embargo como ya comentábamos, ésta última parece suficiente para cumplir razonablemente con el objetivo de control.

Esta será la forma de proceder ante todos los procedimientos y/o técnicas de control que tenga establecida la entidad en aquellos ciclos por los que hemos de efectuar la revisión del flujo de transacciones, de ésta manera estaremos identificando y depurando las técnicas de control, basándonos para ello en los objetivos de control de ciclo.

La depuración de las técnicas de control resulta de gran utilidad, ya

que permite una mayor eficiencia en nuestra revisión del flujo de las transacciones, pues una vez identificadas y depuradas las técnicas de control el equipo de auditoría se concentrará en probar y documentar en papeles de trabajo sólo éstas, evitando trabajo excesivo en probar técnicas complementarias o tareas típicas de procesamiento pero que no cumplen por sí mismas con algún objetivo específico de control.

Análisis y evaluación de las técnicas de control interno.

Este será otro de los pasos que el equipo de auditoría habrá de seguir en la revisión del flujo de las transacciones, de hecho este paso se dá en forma conjunta con el de la identificación y depuración de las técnicas de control.

El análisis y evaluación de las técnicas de control interno, consiste básicamente en formarnos un juicio acerca de si las técnicas de control utilizadas por la entidad cumplen con los objetivos de control de ciclos satisfactoriamente, de tal manera que se pueda confiar en dichos controles al establecer el alcance de las pruebas sustantivas de auditoría.

Por otra parte, también busca identificar específicamente aquellos objetivos de control de ciclos que no se logran o se logran sólo parcialmente; describiendo los riesgos en los estados financieros producto de ese no logro o logro parcial, con el propósito de diseñar pruebas sustantivas tendientes a cuantificar cuál es el efecto substancial de dichos riesgos.

La evaluación de los controles se logra enfrentando los objetivos de control aplicables en cada función del ciclo a las técnicas de control establecidas y juzgando si éstas: dan certeza razonable de que se logra el objetivo, no dan seguridad de que se logra, o bien sólo dan certeza de que se logra parcialmente.

La conclusión de que se logra el objetivo significa que a nuestro juicio las técnicas establecidas dan certeza razonable de que los errores o irregularidades posibles relacionados con el objetivo de control se pueden prevenir o descubrir

oportunamente. Cualquiera de las otras dos conclusiones nos dirían que tal certeza razonable no existe y qué en consecuencia puede haber errores e irregularidades no descubiertas por la ejecución diaria y regular de las técnicas establecidas.

Las siguientes preguntas nos darán los elementos de juicio para concluir acerca del logro o no logro de los objetivos de control:

- ¿Qué errores podría haber?
- ¿Evitarían las técnicas establecidas que ésto sucediera?
- Si aún que las técnicas establecidas pueden prevenirlo el error ocurriera, ¿Se descubriría en la ejecución normal de las tareas del ciclo? Si así fuera, ¿cuándo?
- Si no se descubriera prontamente ¿qué efecto tendría en los saldos reportados por la entidad?

Si el resultado de las preguntas nos llevara a la conclusión de que el objetivo no se logra o se logra solo parcialmente, quizá convendría hacer una evaluación adicional respecto de si algunos controles generales de la Gerencia (por ejemplo análisis de estadísticas o presupuestos) podrían posteriormente detectar y/o cubrir el riesgo probable (ésto generalmente lo encontraremos en entidades con un ambiente global de control interno sólido, en que quizá exista alguna debilidad a nivel de una función individual de ciclo, sin embargo el entorno total de los controles internos absorben o cubren satisfactoriamente dicha debilidad), si aún después de esta evaluación adicional el resultado fuera el mismo, entonces tendríamos que formularnos una última pregunta:

- ¿Debemos diseñar pruebas sustantivas específicas para determinar el efecto de los errores e irregularidades, en caso de que los hubiera, en los estados financieros?

Una vez que hayamos analizado por los ciclos sujetos a revisión y con

base a los objetivos de control, cada una de las técnicas establecidas por la entidad (con lo que lograremos la depuración y evaluación de dichas técnicas) tendremos ya una visión a detalle de las funciones del ciclo y sus respectivas técnicas de control (ya depuradas), así como una conclusión respecto de si éstas - cumplen o no con los objetivos, esta "visión" será necesario dejarla documentada en papeles de trabajo con el objeto de dejar evidencia de este trabajo y por otra parte para que el equipo de auditoría tenga bien identificados estos tres elementos, insistimos, las funciones concretas del ciclo, sus respectivas técnicas depuradas de control y la conclusión acerca de si cumplen o no con los objetivos de control de ciclos.

Teniendo documentado en nuestros papeles de trabajo lo anterior, estaremos en posibilidad de efectuar nuestras pruebas de cumplimiento, mismas que nos servirán para formarnos un juicio acerca de si las técnicas de control estuvieron operando eficazmente durante el período de nuestra auditoría, y por consecuencia podremos formular nuestra evaluación final de los controles contables - internos.

Pruebas para determinar que las técnicas de control están operando (pruebas de cumplimiento).

Como ya comentábamos, las pruebas de cumplimiento de auditoría nos permitirán conocer si las técnicas de control están operando eficazmente y emitir una evaluación final de los controles contables internos.

— Cabe aclarar entonces que la evaluación de que hablabamos en la sección anterior resulta una evaluación previa, formulada con base al sentido común y juicio profesional del auditor y con respecto a si las técnicas permiten cumplir con los objetivos de control; si la respuesta es positiva estará sujeta a que las técnicas de control estén operando eficazmente, es decir se estén llevando a la práctica tal como fueron diseñadas; si la respuesta es negativa ya decíamos que lo más probable es que nos conduzca a diseñar pruebas sustantivas para cuantificar el riesgo, luego entonces ya no nos interesará saber si estas técnicas están operando.

En consecuencia, efectuaremos pruebas de cumplimiento por las técnicas que nuestra evaluación previa concluyó, que si cumplen con los objetivos de control y con ésto formularemos nuestra evaluación final.

Ambos puntos, las pruebas de cumplimiento y la evaluación final de los controles contables internos, serán determinantes en la auditoría. Si las pruebas de cumplimiento nos conducen sin problemas a una evaluación final acorde con la evaluación previa, es decir que los controles están operando eficazmente, no tendremos efecto en nuestro plan de auditoría, por contra si dichas pruebas detectan que hay controles que no están, ni han estado operando eficazmente, nuestra evaluación final será contradictoria a la evaluación previa, es decir que la técnica por sí misma cumple con los objetivos de control, sin embargo si dicha técnica no está operando, entonces el objetivo no se cumple. Este último caso si tendría efecto en nuestro plan de auditoría ya que lo más probable es que debamos ampliar el alcance de nuestras pruebas sustantivas en aquellos saldos que resultan del procesamiento en que se detectaron las debilidades de control.

Es conveniente señalar que no es muy frecuente encontrar debilidades importantes en la aplicación de los controles internos en entidades por las que se ha decidido efectuar la revisión del flujo de las transacciones (resultaría ilógico que si el análisis del riesgo general y el análisis y evaluación de las técnicas de control nos han llevado a concluir que existe un ambiente sólido de control interno éste no estuviera operando), sin embargo sí suelen encontrarse ciertas deficiencias en los controles internos en dichas entidades. En todo caso los integrantes del equipo de auditoría de mayor experiencia, deberán intervenir para lograr un adecuado análisis de las deficiencias detectadas, incluso deberán comentarse con el personal de la compañía que interviene directamente en el paso del proceso en donde existe la debilidad de control, así como con los niveles apropiados de la gerencia y de esta manera concluir acerca de cuál será la disposición del punto.

La mayoría de las veces se llega a concluir que la deficiencia detectada no tiene un efecto substancial en los estados financieros (algunas firmas de contadores públicos independientes tienen como política emitir un "memorandum de deficiencias detectadas con recomendaciones" con carácter de confidencial, dirigido a la alta Gerencia, en el que se incluyen este tipo de deficiencias con los puntos de

recomendación que el equipo de auditoría estima servirán para corregirlas, con lo cual se considera que se le está dando un adecuado tratamiento a las debilidades detectadas y un buen servicio al cliente) y por tanto no modificarán el plan de auditoría, sin embargo, no debemos concluir con respecto a ninguna deficiencia, sin estar seguros de que se le analizó y evaluó lo suficiente para darles el tratamiento adecuado.

- Planeación y ejecución de las pruebas de cumplimiento.

La ejecución de las pruebas de cumplimiento requerirá de una cuidadosa y adecuada preparación por parte de la persona que las ejecutará, ya que si bien los procedimientos para efectuarlas parecen sencillos, es necesario que se tenga bien comprendido cómo y en qué momento debe aplicarse para obtener los resultados deseados.

Los procedimientos para la ejecución de estas pruebas son:

- Observar las técnicas de control en el momento en que se están ejecutando.
- Entrevistar al personal de la compañía que ejecuta la función de control.
- Exámen de los documentos de control.

Antes de ejecutar las pruebas de cumplimiento con base a dichos procedimientos, la persona del equipo de auditoría asignada para hacerlo deberá:

- Comprender el propósito de la prueba de cumplimiento que ha de ejecutar y planear la prueba adecuadamente, para ello debe entender:

1) Como la técnica de control contribuye a lograr el o los obje-

tivos de control de ciclo.

2) Qué clase de excepciones detectará generalmente la persona que ejerce el control si se está aplicando adecuadamente la técnica de control.

3) Qué clase de riesgos existirán si la técnica no está operando eficazmente.

Concertar y planear la entrevista con el personal del cliente, para ello:

1) Habrá de asegurarse de que el procesamiento que se desea observar estará ocurriendo en el momento de la entrevista.

2) Deberá tener plenamente identificado el procesamiento y las técnicas de control que se desean observar, así como los documentos que se desean examinar.

Para lograr la adecuada comprensión y planeación antes mencionadas, podremos valernos de:

a) La sección del análisis y evaluación de las técnicas de control previamente documentado en nuestros papeles de trabajo.

b) En su caso de los papeles de trabajo del año anterior, que podrían ser guía de las posibles excepciones que se pueden encontrar, clase de documentos que se utilizan, etc.

c) Personal del cliente.

d) Otros integrantes del equipo de auditoría.

Durante la ejecución misma de las pruebas de cumplimiento, es conveniente seguir las siguientes recomendaciones.

- Durante la observación del procesamiento y técnicas de control:
 - a) Hagámonos la pregunta de si el procesamiento se está efectuando como lo esperábamos, si no es así, ¿cuál es la razón?.
 - b) Basándonos en la observación, debemos hacer preguntas adicionales a lo observado para tener una visión más completa.
 - c) Hagamos preguntas también durante la observación para aclarar cualquier punto.
 - d) Tomemos notas importantes y oportunas, este último punto es esencial.

- Durante la entrevista:
 - a) Hagamos una adecuada y eficiente entrevista preparándola con suficiente anticipación; hay que presentarnos correctamente y explicar el propósito de nuestra visita y el porqué se le ha seleccionado a la persona en cuestión para la entrevista; asegurémonos que la entrevista es en privado y que se cuenta con el tiempo necesario para efectuarla; expliquemos la necesidad de tomar algunas notas para no incomodar a nuestro entrevistado; establezcamos un ambiente de cordialidad para evitar una actitud defensiva del entrevistado; mostremos interés en el entrevistado, lo que facilitará obtener una información más objetiva; en todo caso debemos evitar entrar en controversias con el entrevistado, en ningún momento debemos criticar los procedimientos existentes; pida explicación de cualquier comentario que no sea del todo claro; para concluir con la entrevista, hagamos un resumen de la misma, repitiendo al entrevistado lo que entendimos de sus explicaciones en términos generales, cerciorándonos de que está de acuerdo con nuestras apreciaciones, demos las gracias al entrevistado, dejando "la puerta abierta" para preguntas posteriores en caso de que algún detalle se hubiese escapado, escribamos todas las notas que creamos necesarias cuan-

do aún tenemos los hechos frescos en la memoria.

b) Debemos estar atentos a cualquier asunto o detalle que nos llame la atención y que no hubiésemos previsto para formular - preguntas al respecto.

c) Debemos determinar también con qué frecuencia ocurren las excepciones en el procesamiento y qué es lo que se hace para - controlarlas, corregirlas y de qué manera se documentan para - darle seguimiento a dichas correcciones.

d) También es básico tomar notas importantes y oportunas.

- Durante el examen de los documentos de control:

a) No debemos perder de vista que el propósito de dicho examen es determinar cómo la persona que ejerce el control deja documentada la técnica de control al ejecutarla y que dicha documentación es uniforme en todos los casos.

b) Para lograr dicho propósito pidamos la documentación que esperamos esté disponible para nuestro examen (documentación de la que tenemos referencia en nuestro análisis y evaluación de las técnicas de control interno) y preguntemos si no se elabora algún otro documento y examinemos dichos documentos.

c) Asegurémonos de cuál es la evidencia de que la técnica de control se ha estado ejecutando, lo que permitirá identificarla cada vez que se requiera.

d) Formulemos las preguntas que consideremos necesarias para asegurarnos que hemos entendido los documentos de control.

e) Tomemos notas importantes y oportunas.

Evaluación final.

La evaluación final de los controles contables internos resultará de nuestras pruebas de cumplimiento, para ello necesitaremos una adecuada documentación en papeles de trabajo del desarrollo de las mismas y en consecuencia podremos concluir claramente que las técnicas de control están operando eficazmente, o en su defecto que no lo están. Esta conclusión servirá de evaluación final, ya que ratificará la evaluación previa o bien la modificará para dejar la correcta.

No debemos olvidar que nuestro trabajo realizado y su resultado deberá estar revisado y aprobado oportunamente por los integrantes del equipo de auditoría de mayor experiencia, ya que si dicho resultado fuera que no están operando algunos controles podría modificarse nuestro enfoque de auditoría.

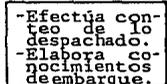
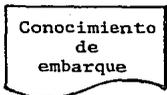
Documentación en papeles de trabajo de la revisión del flujo de transacciones.

Antes de iniciar esta sección, debemos señalar que cada firma de contadores públicos deberá diseñar la manera de documentar en papeles de trabajo la revisión del flujo de transacciones, de acuerdo a como se estime conveniente, sin embargo, considero que es necesario incluir en este trabajo un bosquejo de la forma de documentarlo, tomando como base el procedimiento que hasta la fecha he utilizado en la práctica.

Sólo a manera de ejemplo partiremos del análisis y evaluación del flujo de las transacciones para visualizar cómo podríamos documentar nuestra revisión. Recurriremos al uso de gráficas y memorandos narrativos para documentar el flujo de las transacciones, las funciones y las técnicas de control en un ciclo de ingresos, así como la evaluación de dichas técnicas con base a los objetivos de control aplicables en cada función.

Para efectos de poder diagramar el flujo de las transacciones, debemos conocer primero los símbolos que aparecerán en un diagrama de flujo, por dicha razón los mostramos a continuación:

SIMBOLO



SIGNIFICADO

Dirección del flujo, sirve para indicar la dirección que lleva el flujo de las transacciones.

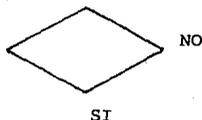
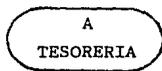
Representa un documento de ingreso o reporte de información, es conveniente insertar dentro del símbolo de qué clase de documento se trata.

Indica una tarea de procesamiento o la función en ejecución, es decir, no representa un procedimiento de control, sino el procesamiento en sí de una transacción.

Representa un archivo o fuente de datos, ésto es cualquier clase de datos para uso posterior o para su actualización que se encuentre almacenado.

Representa un conector entre páginas, es conveniente insertar dentro de él el "índice" de la página a la que va o de la que viene y a los lados la función de la que viene o a la función que va, según sea el caso una norma para no perder el flujo de las transacciones es repetir el mismo símbolo anterior al conector en la página de enlace inmediatamente después del mismo conector.

SIMBOLO



SIGNIFICADO

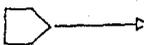
Representa un conector de ciclo, sirve para conectar un ciclo con otro, precisamente en los puntos de enlace entre ciclo, también es conveniente seguir la norma comentada en el símbolo anterior, e insertar dentro de él con qué ciclo se enlaza.

Representa dentro del flujograma el punto en que ha de tomarse una decisión en el procesamiento de las transacciones, decisión que generalmente es una respuesta de sí o no a una pregunta, por ejemplo ¿está autorizado el pedido del cliente? Con relación a la respuesta será la dirección que tome el flujo.

Representa un conector y sirve para llevar el flujo de una transacción de un punto a otro dentro de la misma página, usualmente se utilizan letras para identificarlos entre sí.

Una vez habiendo identificado los símbolos que utilizaremos para diagramar el flujo de las transacciones, tomando como ya decíamos, el ejemplo del ciclo de ingresos y tomando como base que el equipo de auditoría ya efectuó con anterioridad el análisis del riesgo general, dejándolo debidamente documentado en papeles de trabajo (esta etapa de la auditoría, que generalmente se da durante la planeación, usualmente queda documentada a base de memorandums bien detallados, específicos y concretos que en el presente trabajo no analizaremos), procederemos a documentar la revisión del flujo de las transacciones en las siguientes páginas.

DE LOS
PROPIOS CLIENTES

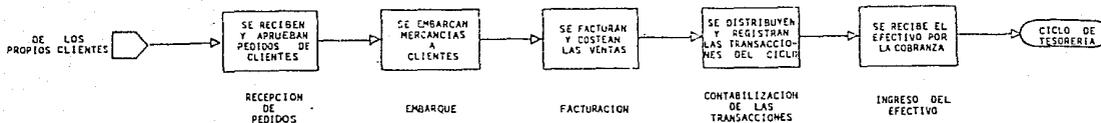


Nota: Este sería un eje
temente éste es t
las tareas de pro
trar las funciones:

- El presente día
das en nuestro Capítulo
que nos den el espacio su
papel de trabajo, deberá
la, así como la fecha de e

COMPANIA V.G., S. A.
CICLO DE INGRESOS
DIAGRAMA GENERAL DEL CICLO

Audit. al 31/dic./87



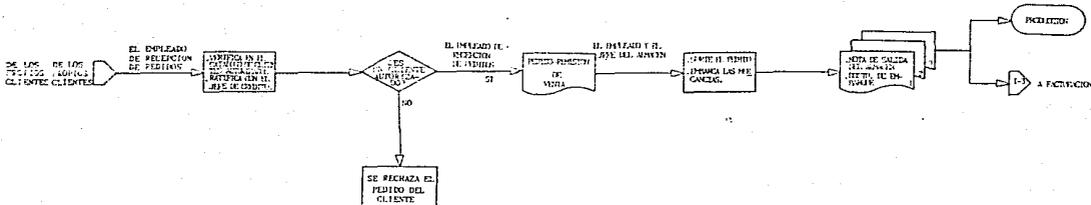
Nota: Este sería un ejemplo de cómo documentar el flujo de las transacciones en el ciclo de ingresos de una compañía, evidentemente éste es un diagrama de flujo simplificado que resume únicamente las funciones principales del ciclo sin detallar las tareas de procesamiento que se efectúan en cada una de ellas, ya que el objetivo del diagrama es precisamente mostrar las funciones del ciclo.

- El presente diagrama es imaginario y está elaborado atendiendo las funciones típicas de un ciclo de ingresos mencionadas en nuestro Capítulo 2. Al documentar en papeles de trabajo con base a diagramas de flujo, es recomendable utilizar hojas que nos den el espacio suficiente y de ser posible sin ningún rayado (hojas blancas en tamaño doble carta u oficio), como todo papel de trabajo, deberá tener el encabezado de la cédula con el nombre de la compañía, el ciclo a revisar y el título de la cédula, así como la fecha de auditoría, el índice de la cédula y firma de quien lo elaboró y revisó.

COMPAÑIA V. G., S. A.

CICLO DE INGRESOS
FUNCION DE RECEPCION DE PEDIDOS Y EMBARQUE

Audit. al 31/dic./87



Nota: Este sería el ejemplo para graficar el flujo de las transacciones dentro de una función específica de ciclo, como puede observarse en este flujograma se muestra más el detalle del procesamiento de las transacciones.

- Igual que en el primer caso, éste es un ejemplo imaginario, el detalle y los pasos en el flujograma variarán de acuerdo a las circunstancias que encontremos en la realidad y al criterio de los miembros del equipo de auditoría que estén encargados - del trabajo, sobre todo en lo que se refiere al detalle.

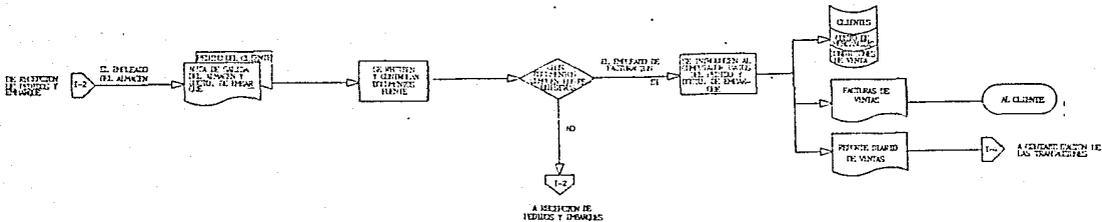
En todos los casos, será recomendable eliminar detalles innecesarios e incluir sólo los pasos importantes de procesamiento, lo que contribuirá a cumplir con el objetivo de los flujogramas de lograr una comprensión objetiva, rápida y sencilla del flujo de las transacciones por parte de las personas que recurren a los papeles de trabajo con este fin.

REVISO: V. Gallardo
 PREPARO: V. Gallardo
 FECHA: Mayo, 1967

COMPANIA V. G., S. A.

CICLO DE INGRESOS
FUNCION DE FACTURACION

Audit. al 31/dic./87



Nota: En términos generales ésta sería la forma de diagramar el flujo de las transacciones en una entidad, en la presente gráfica se observa como continúa el flujo de las transacciones en el punto mismo en que se cortó para la función de embarque y pasar a la de facturación (páginas indexadas con I-2 e I-3).

También se puede observar el uso adecuado de los símbolos de diagramación, lo que permite mostrar gráficamente en qué momentos se efectúa una tarea de procesamiento, en qué momento se toman decisiones durante la aceptación y procesamiento de las transacciones, como se generan los documentos y reportes vitales del ciclo y como se actualizan y/o utilizan los archivos de referencia (como en el caso de la facturación en la presente gráfica, en él se observa como al introducir al computador los datos para la facturación, éste en forma automática recurre a tres archivos de referencia; al de "clientes" que puede ser actualizado en cuanto a crédito disponible, nuevo saldo, record de ventas en el año; el de "costo de mercancías" que nos proporcionará los datos para costear las ventas; el de "condiciones de venta" que nos proporcionará precios de venta vigentes, descuentos por tipo de clientes, etc.).

No debemos olvidar que los flujogramas no buscan mostrar los procedimientos de control establecidos por la entidad, sino el flujo de las transacciones en sí del ciclo sujeto a revisión. Las técnicas de control tendremos que relacionarlas por separado, así como su respectiva evaluación, siguiendo para ello el flujo de las transacciones que nos proporcionan los mismos flujogramas.

REVISO: V. Gallardo
PREPARO: V. Gallardo
FECHA: Mayo, 1987
AUDIT.AL: 31/12/87

COMPANIA V.G., S. A.
Ciclo de Ingresos

ANALISIS Y EVALUACION DE LAS TECNICAS DE
CONTROL EN LAS FUNCIONES DE RECEPCION DE PEDIDOS Y EMBARQUE

Recepción de pedidos.

- Objetivos de Control:

Objetivo 1 - Aprobación de hechos económicos individuales.

Todas las solicitudes de clientes de mercancías o servicios, que se ajusten a los criterios de la Gerencia deben aprobarse y sólo estas.

- Técnicas de control establecidas:

- 1.a) El empleado de recepción de pedidos antes de aceptar cualquier pedido, verifica que el cliente de referencia esté incluido en el catálogo de clientes autorizados. Si está incluido, procede a elaborar pedido-remisión de venta, el cual se encuentra prenumerado e incluye fecha, No. (clave) del cliente, descripción y cantidad de las mercancías requeridas y la leyenda de "estamos de acuerdo y aceptamos en todos sus puntos las condiciones de crédito contratadas con "Compañía V.G., S.A." y los precios vigentes a la fecha de este pedido". En caso de no estar incluido en el catálogo de clientes autorizados, el pedido se rechaza, excepto cuando el volumen de mercancías es considerable a juicio del empleado de recepción de pedidos; en tales casos se consulta con el Gerente de Crédito con el objeto de verificar si se trata de un cliente potencial y efectuar los procedimientos para contactarlo y autorizarle el crédito.
- 1.b) El empleado de recepción de pedidos lleva un registro manual de diario de pedidos en el que le asigna un número consecutivo a cada requisición (la cual generalmente es por vía telefónica) y anota nombre y número de cliente y a la derecha No. de pedido-remisión asignado, ésto en el caso

REVISOR: V. Gallardo
PREPARO: V. Gallardo
FECHA: Mayo, 1987
AUDIT. AL: 31/12/87

de ser un cliente autorizado; en caso contrario, se anota nombre del - cliente, las letras SN (sin número) y la leyenda "Rechazado" o bien, "reportada a la Gerencia". Semanalmente una persona de crédito com- para este registro con los pedidos-remisión procesados y reportados al departamento de Embarque.

- Evaluación de las Técnicas de control:

1. Las técnicas 1.a) y 1.b) aquí explicadas dan certeza razonable de que el objetivo se logrará satisfactoriamente.

REVISO: V. Gallardo
PREPARO: V. Gallardo
FECHA: Mayo, 1987
AUDIT.AL: 31/12/87

COMPANIA V.G., S. A.
Ciclo de Ingresos

ANALISIS Y EVALUACION DE LAS TECNICAS DE
CONTROL EN LAS FUNCIONES DE RECEPCION DE PEDIDOS Y EMBARQUE

- **Objetivos de Control:**

Objetivo 2 - Conversión de hechos económicos individuales en transacciones. Todos los pedidos autorizados y sólo estos deben embarcarse con exactitud y prontamente.

- **Técnicas de control establecidas:**

- 2.a) Todos los pedidos-remisión deben tener un orden consecutivo y progresivo en su numeración para ser despachados y además contener el número de cliente, punto que es señal de que el pedido está autorizado, cualquier pedido sin número de cliente, no se surte y se aclara con el departamento de recepción de pedidos de venta.
- 2.b) El empleado del almacén surte las mercancías, asentando a la derecha en columna especial y en color rojo las unidades surtidas o en su caso la leyenda "no hay existencia".
- 2.c) El jefe del almacén elabora nota de salida del almacén y documento de embarque con base a las mercancías surtidas y compara con el pedido-remisión, cualesquier diferencia la investiga y aclara adecuadamente antes de autorizar que las mercancías sean embarcadas. Una vez que coinciden los tres documentos de procesamiento, el pedido-remisión, nota de salida del almacén y documento de embarque, recaba firma de recibido del transportista en dichos documentos y autoriza la salida de las mercancías, entregando una copia del pedido-remisión y del documento de embarque al

REVISO: V. Gallardo
PREPARO: V. Gallardo
FECHA: Mayo, 1987
AUDIT.AL: 31/12/87

transportista para que éste a su vez recabe firma del cliente de recibido.

- Evaluación de las técnicas de control:

2. Las técnicas 2.a) y 2.c) aquí explicadas, dan certeza razonable de que el objetivo se logrará satisfactoriamente, excepto en cuanto a que los pedidos sean ambarcados prontamente, ya que ninguna de las técnicas cubre este punto y existe el riesgo de posibles retrasos graves en los embarques que podrían ocasionar posibles devoluciones s/ventas por extemporaneidad de las mismas e incluso posibles problemas con los clientes que podrían afectar los niveles de ventas de la compañía.

La evaluación No. 1, muestra el caso en que a nuestro juicio, las técnicas establecidas dan certeza razonable de que el objetivo de control de ciclo - será cubierto.

La evaluación No. 2 muestra, a propósito, el caso en que a nuestro juicio las técnicas de control dan certeza razonable de que el objetivo se cumplirá - sólo parcialmente y decimos que a propósito porque podríamos haber tenido una técnica 2.d) que estableciera:"semanalmente un supervisor de crédito concilia los pedidos-remisión aprobados, con los embarques despachados, aclarando los posibles motivos de retrasos en los embarques y en su caso explica las excepciones en cuanto a la oportunidad de los mismos a sus clientes". Con esta técnica, nuestra evaluación seguramente hubiera sido igual a la No. 1.

Para los casos en que las técnicas establecidas no den certeza razonable de que se cumplirá el objetivo de control, nuestra evaluación deberá tener las mismas características que nuestra evaluación No. 2, es decir, debe mencionar que las técnicas explicadas no dan certeza de que se logrará el objetivo y debe contener la explicación de porque no se logrará y los riesgos de auditoría que surgen ante tal situación.

Los ejemplos No. 1 y 2 muestran cual sería una forma de documentar en papeles de trabajo la etapa de la auditoría denominada análisis y evaluación de los controles internos de ciclo. Dicha forma consiste practicamente en un memorandum o relación descriptiva de las técnicas de control interno, las cuales son analizadas y evaluadas al razonar si éstas cubrirán los objetivos de control que son - aplicables a cada función. Las funciones podremos identificarlas en los flujogramas del ciclo, (de los cuales también ya incluimos algunos ejemplos), posteriormente describimos por separado y "uno por uno" los objetivos de control que le fueran aplicables a cada función, seguidos (también en forma individual) de la explicación de las técnicas o procedimientos que según la compañía se han establecido para ejercer el control de las transacciones que son procesadas, y finalmente después de enfrentar las técnicas a los objetivos de control, emitimos y documentamos nuestro juicio acerca de si aquellas lograrán cumplir con éstos.

En nuestros ejemplos, las hojas en que se desarrolló el trabajo fueron

identificadas con sub-índices de los índices que previamente se les dió a los flujogramas, lo cual indica que el trabajo de análisis y evaluación de las técnicas de control, quedará archivado en los papeles de trabajo inmediatamente después de dichos flujogramas, lo cual facilitará su uso y comprensión.

Ya decíamos anteriormente que una vez que hayamos completado en nuestros papeles de trabajo la fase de análisis y evaluación de los controles internos, estaremos en la posibilidad de efectuar nuestras pruebas de cumplimiento.

Las pruebas de cumplimiento deberán documentarse también en los papeles de trabajo en forma adecuada de tal manera que exista la evidencia suficiente y competente de que los controles contables internos se han probado y de que éstos han estado operando eficazmente o bien, en su caso, que no lo han estado.

Las pruebas de cumplimiento podríamos documentarlas entonces a través de memorandums narrativos y descriptivos que reflejen con el suficiente detalle y objetivamente el trabajo que efectuamos y nuestras conclusiones, así como la forma en que se hayan aclarado las excepciones que quizá hubiésemos encontrado, por ejemplo:

I - 16

REVISÓ: V.Gallardo
PREPARÓ: V.Gallardo
FECHA: Mayo, 1987
AUDIT. AL: 31/12/87

COMPañIA V.G., S. A.
Ciclo de Ingresos

PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO DE LOS CONTROLES
CONTABLES INTERNOS APLICABLES AL CICLO

En el mes de mayo de 1987 me presente en las oficinas de la compañía para efectuar las pruebas de cumplimiento a los controles contables internos del ciclo, para lo cual me basé en el programa que previamente me proporcionó el encargado de la auditoría, Gabriel Mendez, incluido en I/programa, y en el análisis y evaluación de los controles contables internos, incluidos en I-1 a I-15, en donde

se describen y analizan los controles contables internos aplicables a cada función del ciclo.

El trabajo efectuado fue el siguiente:

1) De acuerdo con el paso no. 1 del programa, procedimos a probar la técnica identificada como 1.a) en la cédula I-2/1, que establece que antes de aceptar cualquier pedido, la persona encargada verifica que se trate de un cliente autorizado, sólo en caso afirmativo se aceptará el pedido y se elaborará el pedido-remisión, documento prenumerado en el que se asienta fecha, No. (clave) del cliente, descripción y cantidad de las mercancías requeridas y una leyenda en que se obliga al cliente a respetar las condiciones de crédito previamente contratadas con la compañía. En los casos de clientes no autorizados se rechazan los pedidos, solo excepcionalmente y a juicio del responsable se envían algunos de éstos pedidos a la Gerencia de Crédito con el objeto de evitar rechazar posibles clientes potenciales.

Para probar el cumplimiento de esta técnica, efectuamos lo siguiente:

a) Nos entrevistamos con Pedro Flores, empleado de recepción de pedidos, el 10 de mayo de 1987; según la plática que sostuvimos con él, los procedimientos que se siguen son los mismos a los identificados como 1.a) en I-2/1.

b) Le pedimos al Sr. Flores que prosiguiera con sus labores normales y pudimos observar cómo recibía una llamada telefónica, al mismo tiempo abrió el "catálogo de clientes autorizados" y requirió al cliente su número para identificarlo, una vez identificado, empezó a elaborar el pedido-remisión, anotando el nombre y número del cliente y la descripción y cantidad de las mercancías que éste le requería y la fecha, observamos también que el pedido-remisión formaba parte de un block de dichos documentos, los cuales están prenumerados desde su impresión, y con la leyenda "estamos de acuerdo...etc.," descrita en 1.a) en I-2/1.

Observamos por una ocasión más al Sr. Flores atender otro pedido, siguiendo el mismo procedimiento anterior.

c) Después de haber observado los procedimientos seguidos por el Sr. Flores para aceptar pedidos, le solicitamos que nos mostrara los pedidos-remisión procesados en los tres últimos días hábiles del mes de abril de 1987.

El Sr. Flores nos mostró el consecutivo de pedidos-remisión (copias) que él conserva como control y observamos que por las que le habíamos solicitado se tuviera la fecha, nombre y número del cliente (lo cual asegura que se trata de un cliente autorizado, después en forma conjunta con el Sr. Flores comparamos dichos datos contra el "catálogo de clientes autorizados" vigente a esa fecha, para ratificar la veracidad de la información procesada, no encontramos ninguna excepción al efectuar esta revisión.

Observamos a ojo, el consecutivo que se nos había proporcionado y pudimos cerciorarnos de que todos los pedidos remisión procesados tienen número de cliente, lo cual dá certeza razonable de que solo se aceptan pedidos de clientes autorizados.

d) Después de observar al empleado de pedidos procesar algunas transacciones y de examinar algunas de estas ya procesadas, hicimos algunas preguntas adicionales para determinar el tipo y la frecuencia de las excepciones que pudiera haber durante el procesamiento normal y en cuanto al control interno; de acuerdo a nuestras observaciones y con los comentarios del Sr. Flores, las posibles excepciones son:

- Que se envíen al área de embarques algunos pedidos-remisión sin el correspondiente número de cliente autorizado. Esto sucede por lo regular dos o tres veces al mes.

Esta situación sin embargo se corrige inmediatamente, ya que el jefe del almacén no surte ningún pedido si éste no contiene el número del cliente y en todo caso devuelve a recepción de pedidos todo documento que no tenga dicho dato.

- Que se asiente en el pedido-remisión un número de cliente equivocado. Esto normalmente no sucede, quizá solo una vez cada dos meses.

Esta situación se corrige en el momento de la facturación, pues el encargado de esta función verifica los datos base para facturar y aclara cualquier excepción detectada.

e) Conclusión - En mi opinión, la técnica de control 1.a) ya mencionada esta operando eficazmente.

2) De acuerdo con el paso No. 2 del programa procedimos a probar la técnica identificada como 1.b) en la cédula I-2/1...etc., etc.

Como puede observarse, en el título del memorandum indicamos qué estamos documentando en él (las pruebas de cumplimiento), posteriormente hacemos una breve introducción mencionando la fecha de nuestro trabajo, la base del mismo y haciendo referencia a las secciones de los papeles de trabajo en que se incluye la información relativa a dicha base.

En adelante el memorandum debe describir lo más claro y conciso posible el trabajo efectuado.

Los puntos básicos para lograr ésto los muestra el ejemplo como sigue:

1.- Identificación de la técnica de control que se está probando, haciendo una descripción de la misma para tenerla bien presente, y haciendo referencia a la sección en que fue analizada y evaluada y en su caso el paso del programa para las pruebas de cumplimiento (el ejemplo ilustra este punto al iniciar el inciso 1).

2.- Resultado de la entrevista con la persona encargada de ejecutar las técnicas de control. No olvidemos que entre otras cosas la entrevista nos permite ratificar la información que previamente tomamos del análisis y evaluación de los controles contables internos (el ejemplo ilustra este punto en el sub-inciso a, del inciso 1).

3.- Observación física de la ejecución misma de las técnicas de control, es decir una descripción de lo observado (el ejemplo ilustra este punto en el sub-inciso b, del inciso 1).

4.- Descripción de los documentos vitales de control ya procesados durante el ejercicio que hayamos examinado y un comentario acerca de cualquier aclaración que creamos necesaria (el ejemplo ilustra este punto en el sub-inciso c, del inciso 1).

5.- Identificación (mediante preguntas adicionales, producto de la observación y verificación) de las excepciones que normalmente se dan en la diaria ejecución de las técnicas de control, su frecuencia y cómo es que se resuelven o bien identificar si es probable que no se resuelva (el ejemplo ilustra este punto en el sub-inciso d, del inciso 1).

6.- Conclusión acerca de si la técnica está operando eficazmente (el ejemplo ilustra este punto en el sub-inciso e, del inciso 1).

Estos puntos básicos seguramente permitirán una adecuada documentación en papeles de trabajo de las pruebas de cumplimiento. Dichos puntos deberán cubrirse por cada una de las técnicas que debamos probar.

Por otro lado cabe insistir en que para una adecuada ejecución y documentación de las pruebas de cumplimiento es recomendable seguir los pasos básicos que anteriormente comentamos en el presente Capítulo.

Habiendo completado la documentación en papeles de trabajo de esta fase de la auditoría (pruebas de cumplimiento), habremos concluido con el estudio y evaluación del control interno a través del flujo de las transacciones.

No quisiera concluir este Capítulo sin insistir en que la documentación en papeles de trabajo dependerá del criterio de cada firma de contadores y que la forma que cada quien adopte como la mejor, la irá proporcionando la experiencia adquirida con la práctica.

Otro punto que quiero reiterar es que los ejemplos incluidos no pretenden ser exhaustivos sino más bien ilustrativos, con el objeto de contribuir a la difusión del enfoque del estudio y evaluación del control interno a través del flujo de las transacciones, objeto mismo de este trabajo.

CONCLUSIONES

El objetivo de esta sección es incluir las conclusiones a las que considero podemos llegar después de haber desarrollado el presente trabajo.

Dichas conclusiones son:

- Considero que los objetivos que buscaba el presente trabajo, de hacer evidente la importancia del estudio y evaluación del control interno en una auditoría de Estados Financieros, así como de contribuir a difundir la idea de efectuarlo bajo el enfoque de la revisión del flujo de las transacciones, se ha logrado satisfactoriamente.

Esta afirmación se fundamenta en el hecho de que hemos tenido cuidado de señalar con el suficiente detalle la importancia que reviste el "riesgo" en la auditoría de Estados Financieros. El "riesgo" es el factor fundamental que tiene un impacto substancial en el desarrollo y resultado de una auditoría, los controles contables internos pretenden en toda entidad minimizar los "riesgos", en consecuencia el estudio y evaluación del control interno es de vital importancia.

El flujo de las transacciones nos permite tener y ver un panorama completo de como fluyen las transacciones (desde que son reconocidas hasta que son informadas) a través de los sistemas y procedimientos de control en la entidad, - ésto permite identificar en qué punto los "riesgos" no están cubiertos razonablemente y por lo tanto están latentes y necesitan de especial atención durante la auditoría, y los puntos en donde están razonablemente cubiertos y por tanto no existen motivos de preocupación.

Lo anterior hace pensar que resulta conveniente efectuar el estudio y evaluación del control interno a través del enfoque de la auditoría del flujo de las transacciones, nuestros primeros cinco Capítulos explican el mencionado enfoque luego entonces este trabajo contribuye a difundir la conveniencia de hacer uso de él.

- Considero por otra parte que si bien es cierto que este trabajo contribuye a difundir el enfoque ya mencionado, es la práctica la que nos permitirá un entendimiento íntegro del mismo, así como su interpretación y ejecución. En todo caso será conveniente apoyarse en toda la literatura disponible al respecto (con lo cual estoy pretendiendo contribuir) y asesorarse con personas con bastante experiencia y conocimiento en el campo de la auditoría, a quienes se les facilitará más llevar a la práctica la auditoría a través del flujo de las transacciones.

- Finalmente es evidente que la documentación en papeles de trabajo de la revisión del flujo de las transacciones resulta un punto importante a considerar, ya que si no se logra cumplir con él en forma adecuada se perderá en gran parte la esencia del mencionado enfoque.

Al respecto hemos tratado de señalar las bases que nos permitirán cumplir aceptablemente con dicho punto, sin embargo considero que también será la práctica, la que nos permitirá diseñar y depurar una forma óptima de documentar en papeles de trabajo el estudio y evaluación del control interno a través del flujo de las transacciones.

BIBLIOGRAFIA

"NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

- - - -

"OBJETIVOS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

Literatura elaborada por Arthur Anderson
& Co. Contadores Públicos.