

51 *enju*

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

Facultad de Contaduría y Administración



LA AUDITORIA EN LA ADMINISTRACION PUBLICA

Seminario de Investigación Contable

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A N

JESUS ESPINOSA GARDUÑO
JORGE CARDONA LOPEZ

Director del Seminario: C.P. Enrique Zorrilla de La Garza

MEXICO, D. F.

1981



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

INDICE

LA AUDITORIA EN LA ADMINISTRACION PUBLICA

	INTRODUCCION	PAGS.
CAPITULO 1	GENERALIDADES SOBRE LA AUDITORIA EN LA ADMINISTRACION PUBLICA	5
	Antecedentes	6
	Concepto	9
	Objetivos	15
	Clasificación	22
	Fines que persigue	23
CAPITULO 11	NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE LA AUDITORIA EN LA ADMINISTRACION PUBLICA Y SUS DIFERENCIAS CON LAS DEL SECTOR PRIVADO	28
	Principios	29
	Normas	33
	Técnicas y procedimientos	45
CAPITULO 111	PUNTOS DE APOYO DE LA AUDITORIA EN LA ADMINISTRACION PUBLICA	48
	Control Interno	49
	Auditoría Interna	59
	Auditoría por Firmas Privadas	66
CAPITULO IV	DESARROLLO DE LA AUDITORIA EN LA ADMINISTRACION PUBLICA DESDE EL PUNTO DE VISTA FINANCIERO.	70
	Programa de Auditoría	72
	Dirección y Supervisión de la auditoría	81
	Papeles de trabajo	89
	Evidencia de la auditoría	101
	Etica Profesional	106
	Evaluación del cumplimiento legal	112
	Evaluación de la Efectividad de los Programas	117
CAPITULO V	INTRODUCCION DEL MUESTREO ESTADISTICO EN LA AUDITORIA	129
	Concepto y Generalidades	135
	Ventajas	138
	Constancia en papeles de trabajo	139

Diferentes tipos de muestreo. 141

CONCLUSIONES 155

BIBLIOGRAFIA 158

INTRODUCCION

La Auditoría Profesional es el único mecanismo moderno disponible en la actualidad para la entidad superior de fiscalización del Estado., así como, para la administración del Estado moderno y las máximas autoridades de las diversas entidades que componen el sector público, que permite el ejercicio de funciones de control, fiscalización ó revisión de manera profesional, independiente y confiable; sin interferir o demorar las funciones administrativas.

Las operaciones, actividades y transacciones del Gobierno son llevadas a cabo por entes claramente definidos y establecidos por la ley para lograr propósitos públicos específicos y como tales están sujetos a la Auditoría de acuerdo a las disposiciones legales pertinentes. El concepto de ente ó entidad es aplicable en la Auditoría, la Contabilidad y otras áreas.

Entiendase por entidad: la combinación de recursos humanos y materiales coordinados por una autoridad que ejerce el control sobre dichos recursos, contrae obligaciones y efectúa transacciones y actividades, independientemente de otras entidades y conforme a decisiones, propias que se reflejan en el ámbito económico y social, y que son susceptibles de medirse en términos monetarios.

Normalmente una Auditoría gubernamental se lleva a cabo a través del examen total ó de algunas de las operaciones, -

actividades y transacciones de una entidad específica. Por otro lado, una auditoría podría cubrir y comparar las operaciones de programas similares llevadas a cabo por diferentes entidades relacionadas o similares.

La Auditoría Gubernamental tiene que llevarse a cabo de acuerdo a las disposiciones legales que podrían haberse establecido para regular su rendimiento y estas disposiciones deben prevalecer sobre los principios y normas de auditoría, de las cuales hablamos más ampliamente en el cap. II

La Auditoría Gubernamental puede cubrir toda actividad operación o programa que ejecute la entidad, sea de carácter financiero o de cualquier otro tipo, que se haya vinculado con el objetivo del examen específico de que se trate.

En términos generales, la auditoría tradicionalmente se ha orientado hacia la emisión de una opinión o dictamen respecto a la razonabilidad de la presentación de los estados financieros en su conjunto, emitidos por un ente contable; no obstante, si bien esta orientación tiene importancia en el sector público, es mucho más importante la introducción de mejoras significativas a las operaciones y actividades que desarrollan el estado como cada una de sus entidades.

CAPITULO I

ANTECEDENTES

NATURALEZA DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL.

La auditoría profesional hoy en día, es reconocida como elemento indispensable para el logro completo de una adecuada administración, tanto en el sector público como en el privado. La larga historia de evolución y desarrollo incluyó el paso por un período inicial de enfoque negativo, no sistematizado y empírico.

También atravesó un período de énfasis dirigido únicamente a los aspectos financieros en el sector privado y de cumplimiento legal en el sector público. En la actualidad está dirigida a cualquier actividad u operación, dando énfasis aun a los aspectos financieros, especialmente a los de costos y beneficios, sin dejar de lado lo relativo a su legalidad. Sin embargo, el enfoque moderno es netamente positivo, sistematizado y profesional.

La ejecución de la auditoría representa una forma de entregar servicios profesionales de carácter personal. Del proceso utilizado para su realización no se obtiene ningún producto definitivo.

Ha resultado necesaria debido al desarrollo logrado -- por la administración moderna, haciendo de las entidades verdaderas organizaciones, que ofrecen servicios o producen bienes.

La auditoría, en base a su evolución, presentada hoy - en día las siguientes características:

- 1.- Es un examen que incluye, evaluaciones, estudios, revisiones, diagnósticos e investigaciones necesarias.
- 2.- Es objetiva, siendo una condición que el auditor sea independiente de las actividades revisadas, cuidando siempre -- mantener una actitud mental independiente.
- 3.- Es sistemáticamente planeada y efectuada.
- 4.- Es profesionalmente dirigida por un auditor o contador público a nivel universitario o equivalente, afiliado a un organismo profesional que prescriba las normas profesionales y el código de ética profesional.
- 5.- Cubre las operaciones financieras o administrativas de una entidad o grupo de entidades afiliadas o una parte de las mismas.
- 6.- Se efectúa posteriormente a la ejecución de las operaciones examinadas, sin embargo, su valor disminuye directamente en proporción a cualquier demora indebida entre la ejecución de las operaciones y su examen.
Por lo tanto, a pesar de ser posterior debe ser oportuna.
- 7.- Verifica las operaciones determinando su legalidad, veracidad y propiedad.
- 8.- Evalúa las operaciones examinadas comparándolas con normas de rendimiento, de calidad y cualquier otra norma aplicable,

incluyendo las políticas, estrategias, planes, objetivos y metas, tanto como las disposiciones legales aplicables, -- los principios y prácticas generalmente aceptadas en el -- área de estudio y las prácticas prudentes resultantes de -- la aplicación del sentido común.

- 9.- Concluye con un informe tanto verbal como por escrito, pre-- sentando los resultados del examen.
- 10.- El informe contiene comentarios del auditor sobre los ha-- llazgos desarrollados durante el curso de su examen. En -- los comentarios se presentan y discuten las condiciones, - criterios, causas y efectos correspondientes.
- 11.- El informe presenta las conclusiones del auditor con res-- pecto a cada área del hallazgo.
- 12.- El informe contiene recomendaciones constructivas para in-- troducir mejoras en las operaciones examinadas.
- 13.- Cuando el examen ha comprendido los estados financieros de la entidad, el informe proporciona una opinión o dictamen-- profesional del auditor sobre la razonabilidad en la pre-- sentación de los mismos.

Las características enumeradas constituyen el marco - general de cualquier examen efectuado en el sector público.

CONCEPTO

El término "auditoría" frecuentemente ha sido mal empleado.

Además, siendo un término técnico, de relativamente reciente introducción al idioma español, en algunos países es desconocido, no utilizado o empleado únicamente en sentidos incorrectos. Repetidamente se observa, en la literatura, el empleo de términos tales como: "censura de cuentas", "intervención", "fiscalización", "revisión de cuentas" y aun a veces "control de cuentas" o simplemente "control", pero ninguno de estos términos describe adecuadamente la "auditoría".

La auditoría enfocada hacia el examen independiente de los estados financieros con la finalidad de dar fe o dictaminar sobre la presentación razonable de los mismos, es la forma más conocida de auditoría en el sector privado, hoy en día.

La auditoría en el sector público engloba todos los conceptos del examen de estados financieros y de la auditoría interna de igual aplicación que en el sector privado; además agrega aspectos de cumplimiento de las disposiciones legales y los objetivos de los programas, utilizando los recursos públicos de manera eficiente, efectiva y económica. Sin embargo, la auditoría profesional efectuada en el sector público no debe ser considerada diferente de la auditoría realizada en el sector privado por firmas de contadores públicos profesionales. En

la realidad, la auditoría gubernamental ha evolucionado de dichas actividades, de las cuales ha obtenido y utilizado casi - la totalidad de su filosofía.

Por otro lado, la auditoría no debe considerarse como parte de la contabilidad. Este es un error común tanto en el - sector privado como el público. Los distinguidos autores Mautz y Sharaf aclararon estos conceptos en su obra "La Filosofía de la Auditoría", publicado en 1961 en los siguientes términos: "En realidad, sin embargo, es del todo incorrecto considerar - la auditoría como subdivisión de la contabilidad. La auditoría se ocupa de la contabilidad, lo que explica que los auditores- sean contadores primeramente, pero no es una parte de la conta- bilidad... Su labor consiste en revisar las mediciones y comu- nicaciones de la contabilidad para determinar su propiedad. La auditoría es analítica, no constructiva; es crítica, investiga- tiva, concerniente a las bases de las mediciones y aseveracio- nes contables. La auditoría da énfasis a la prueba, es el so- porte de los estados y datos financieros. De este modo la audi- toría tiene sus raíces principales, no en la contabilidad a la que revisa sino en la lógica en la que se apoya fuertemente pa- ra sus ideas y métodos... La auditoría se ocupa de la verifi- cación... requiere la aplicación de las técnicas y métodos de- prueba. La prueba es parte del campo de la lógica que fue des- crita por alguien como la "ciencia de la prueba". La lógica -

se ocupa de cómo establecemos que los hechos, conclusiones e - inferencias, sean válidas o inválidas... De hecho, cualquier - disciplina que se apoya fuertemente en la evidencia, se basa - en la lógica.. la auditoría tiene sus raíces primarias en la - lógica, de la que se sustenta, pero alcanza a otros campos del conocimiento también, como el de las matemáticas, el de las -- ciencias normativas, comunicaciones y ética, como porciones - de su teoría. Y aunque la auditoría abrevia en otros campos, - ello no significa que no tenga una entidad independiente.....- la auditoría se relaciona con la evidencia... también se rela- ciona con el muestreo y naturalmente debe recurrir a un estu-- dio de la teoría de la estadística.

"En adición de esta selección discriminativa, la auditoría tie- ne que formular conceptos únicos que no pueden tomarse de don- dequiera, porque son peculiares a la naturaleza y función de - la auditoría. La independencia constituye un ejemplo de esto.- Tanto las ideas prestadas de otros campos como las formuladas- integran un coherente cuerpo de pensamiento. Esto, junto con - su función peculiar, método y preceptos, da a la auditoría su- status como disciplina independiente... La selección, modifica- ción e integración de las ideas tomadas de otros campos, más - el desarrollo de los adicionales necesarios conceptos y método- logía, dan a la auditoría su status independiente.

"Después de una larga y seria consideración, no podemos llegar-

a ninguna otra conclusión de que la auditoría trata con ideas abstractas; tiene sus cimientos en los más básicos tipos del saber: tiene una racional estructura de postulados, conceptos, técnicas y preceptos; entendida adecuadamente, es un riguroso estudio intelectual digno de ser calificado como "disciplina" en el sentido corriente de este término.

"De este modo la auditoría da oportunidades para, y aún demanda, un enérgico esfuerzo intelectual. Es por medio de tal esfuerzo como su teoría subyacente podrá ser descubierta, desarrollada, comprendida y utilizada para el mejoramiento de la profesión".

Todo lo indicado en el extracto anterior es igualmente aplicable a la auditoría en el sector público. Se considera necesario un mayor desarrollo de la auditoría como una disciplina para lograr su aceptación como tal en ambos sectores.

En base a las características mencionadas anteriormente se define la auditoría como sigue:

AUDITORIA

Es el examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras o administrativas, efectuado con posterioridad a su ejecución con la finalidad de verificarlas, evaluarlas y elaborar un informe que contenga comentarios, conclusiones, recomendaciones, y, en el caso del examen de esta--

dos financieros, el correspondiente dictamen profesional.

Esta definición es aquella oficialmente aceptada por el ILACIF e incorporada en su Política Técnica No. T-4. Esta política ratifica la aceptación del ILACIF de los pronunciamientos oficiales que se han emitido en las Conferencias Interamericanas de Contabilidad sobre la auditoría y la necesidad de observar las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Es significativo anotar que a su vez, la XII Conferencia Interamericana de Contabilidad formalmente señaló la aplicabilidad de las normas de auditoría generalmente aceptadas a la auditoría efectuada en el sector público.

A pesar de que el término "auditoría" y otros a fines o similares, tradicional y continuamente han sido aplicados al proceso de examen dirigido a la legalidad, veracidad y propiedad de los gastos públicos, en cambio, la auditoría gubernamental moderna en la actualidad debe tener un alcance mucho más amplio, pues no se limita a aspectos legales y financieros solamente.

El alcance de la auditoría en el sector público puede extenderse a todos los aspectos significativos de las operaciones de una entidad pública. Asimismo, queda excluido del posible alcance de la auditoría gubernamental únicamente lo insignificante o inmaterial.

En la práctica, para cada auditoría es necesario defi

nir su alcance, siendo impracticable y un desperdicio en relación con su costo, el examen profundo de todas las operaciones de una entidad.

OBJETIVOS

OBJETIVOS BASICOS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL.

La auditoría en el sector público, de igual manera que cualquier otro servicio ofrecido por el Estado, tiene su fundamento en las disposiciones constitucionales y legales que la autorizan. En cada país, la autoridad básica otorgada para efectuar la auditoría se encuentra en la Constitución del Estado, - que normalmente establece un Organismo Superior de Control, y - en una o más leyes que facultan a dicho organismo para realizar la auditoría en el sector público. En algunos países la legislación orgánica establece sistemas de auditoría o control, y a la vez, determina la base legal de la auditoría interna en las diversas entidades públicas. Cuando no existen disposiciones generales referentes a la auditoría interna en el sector público, - dicha función normalmente se encuentra autorizada en las disposiciones dirigidas a entidades específicas importantes. Es preferible que las disposiciones orgánicas definan y coordinen la auditoría efectuada en el sector público en su totalidad, incluyendo la auditoría externa efectuada por auditores profesionales, así como la auditoría interna efectuada por el personal de auditores profesionales de las diversas entidades públicas.

Es conveniente que, adicionalmente, las disposiciones orgánicas cubran los aspectos generales de control interno, reg

ponsabilidad de las entidades públicas, que son mucho más amplios que aquellos relacionados solamente a la auditoría interna. De igual modo, las disposiciones orgánicas de preferencia deben señalar, por lo mínimo en términos generales, los objetivos y políticas de la auditoría gubernamental.

OBJETIVOS PRINCIPALES DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL.

Establecer:

- 1) El grado en que las entidades del sector público y sus servidores han cumplido adecuadamente con los deberes y atribuciones que les han asignado.
- 2) Si tales funciones se han ejecutado de manera eficiente, -- efectiva y económica.
- 3) Si los objetivos y las metas propuestas han sido logrados.
- 4) Si la información gerencial producida es correcta y confiable.
- 5) Si se han cumplido las disposiciones legales aplicables.

Para intentar lograr estos objetivos, los auditores gubernamentales efectúan exámenes independientes y objetivos -- de la manera en que las entidades públicas y sus servidores -- cumplen con las funciones administrativas y financieras. Dichas funciones con llevan la responsabilidad de una adecuada -- utilización de los recursos humanos materiales y financieros, -- dirigidos solamente a los programas, actividades o propósitos--

debidamente autorizados, y a la administración de dichos programas o actividades de manera efectiva, eficiente y económica.

Para cumplir en forma eficaz con el objetivo principal de la auditoría, es necesario hacer llegar, oportunamente, a los funcionarios pertinentes los hallazgos, comentarios, conclusiones y recomendaciones resultantes de la auditoría.

El cumplimiento de dicho objetivo también incluye el examen de las funciones específicas de los funcionarios y empleados públicos encargados de los programas o actividades del Estado, considerando especialmente las funciones de autorización, recaudación, custodia, utilización y desembolso de recursos públicos y las transacciones relacionadas con los mismos. Los criterios utilizados incluyen las disposiciones legales y normativas aplicables, así como el uso del juicio prudente en la administración de funciones y recursos.

OBJETIVOS GENERALES DE LA AUDITORIA.

El cumplimiento cabal de la alta e importante responsabilidad de efectuar la auditoría en el sector público implica la persecución de una serie de posibles objetivos generales:

- 1.- Promover mejoras o reformas constructivas en las operaciones, en los sistemas administrativos y financieros y en el control interno gerencial de las entidades públicas.
- 2.- Determinar si se están llevando a cabo, exclusivamente, aquellos programas o actividades legalmente autorizados, condu-

ciéndolos en forma debida y cumpliendo con los objetivos - establecidos.

- 3.- Averiguar si los programas y actividades se llevan a cabo de manera eficiente, efectiva y económica.
- 4.- Evaluar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables a las operaciones gubernamentales, así como los planes, políticas, normas y procedimientos establecidos.
- 5.- Examinar y evaluar los sistemas de control interno gerencial de las entidades públicas, determinando, asimismo, el grado de confiabilidad que merece la administración en el ejercicio directo del control sobre los recursos humanos, materiales y financieros.
- 6.- Determinar la suficiencia, oportunidad, utilidad y grado de confiabilidad de la información financiera y administrativa elaborada y utilizada para la toma de decisiones gerenciales internas.
- 7.- Determinar el grado de confiabilidad de la información financiera y administrativa elaborada y presentada a otros niveles del gobierno, evaluando la forma y contenido de dicha información de acuerdo con su propósito.
- 8.- Dar fe a terceros de la presentación razonable de la situación financiera, los cambios ocurridos en la misma, los resultados de las operaciones y los cambios en el patrimonio

público, presentados a través de los estados financieros - elaborados por las entidades públicas.

- 9.- Averiguar si los recursos humanos, materiales y financieros son utilizados de manera eficiente, efectiva y económica y si se encuentran adecuadamente controlados.
- 10.- Determinar si los sistemas de contabilidad y de información financiera cumplen con los principios de contabilidad generalmente aceptados y demás requerimientos prescritos - aplicables.
- 11.- Determinar si todas las rentas e ingresos resultantes de las operaciones públicas han sido correctamente determinados, recaudados, contabilizados e informados.
- 12.- Averiguar si los programas o actividades autorizados y ejecutados siguen cumpliendo los propósitos autorizados en forma eficaz, o determinar si existen otras alternativas - prácticas a considerarse.
- 13.- Evaluar el rendimiento y/o productividad de las entidades y sus servidores.
- 14.- Revisar y constatar el grado de responsabilidad sobre los recursos y las medidas tomadas para salvaguardarlos y evitar su desperdicio.
- 15.- Identificar duplicaciones de esfuerzos y falta de coordinación en el sector público y en las entidades específicas.
- 16.- Averiguar sobre el uso eficiente y económico de los recur-

sos, especialmente de equipos costosos.

- 17.- Buscar entidades, unidades, funciones y tareas obsoletas o de poca o ninguna importancia, cuya eliminación puede beneficiar al Estado.
- 18.- Asegurar que los procedimientos implantados sean beneficiosos o de costo justificable.
- 19.- Determinar exceso o deficiencia del personal utilizado y evaluar su idoneidad.
- 20.- Evaluar el flujo y disponibilidad de los recursos financieros y materiales necesarios.
- 21.- Averiguar sobre la acumulación de cantidades excesivas o innecesarias de materiales, equipos y otros activos.
- 22.- Obtener evidencia suficiente para fundamentar conclusiones concretas en los casos de irregularidades descubiertas o divulgadas, manteniendo una actitud positiva al dar énfasis a la eliminación de posibles irregularidades similares en el futuro, más que a la aplicación de sanciones por operaciones del pasado.
- 23.- Proporcionar ayuda a todo nivel de la gerencia al descargar efectivamente sus deberes y funciones, entréngandole análisis, evaluaciones, comentarios conclusiones y recomendaciones pertinentes a los programas o actividades examinadas.
- 24.- Comunicar oportuna y claramente a la gerencia de las enti

tidades y a otros niveles de gobierno sobre todo hallazgo significativo.

Se debe tomar en cuenta, que un objetivo básico de la auditoría profesional moderna en el sector público, es -- evitar que las deficiencias encontradas en el examen vuelvan a ocurrir en el futuro. Una vez identificada el área problema -- o crítica, el auditor debe analizar adecuada y detenidamente las circunstancias, hasta de terminar si se trata de un problema aislado o repetitivo. Si el problema es de naturaleza -- repetitiva, debe considerar y recomendar las medidas más adecuadas y necesarias para corregir el problema básico. Este enfoque es el más efectivo para lograr mejoras de largo alcance en las operaciones del gobierno.

Una mayor concentración en los problemas básicos que originan desperdicios o ineficiencias similares a los indicados durante la auditoría, presenta un enfoque en la conduc- -- ción del examen, dirigido al alcance de resultados más benefi- -- ciosos para las entidades auditadas. También resultará en un mayor énfasis al mejoramiento de las políticas y métodos ge- -- renciales, siendo ésta una cuestión constructiva implícita -- con la cual la entidad está frecuentemente de acuerdo, a pe- -- sar que puede negar el reconocimiento del desperdicio o pérdi- -- da ocurrido en un caso específico.

OBJETIVOS ESPECIFICOS DE LA AUDITORIA DE UNA ENTIDAD.

Para cada auditoría, unidad, programa o actividad pública, deben establecerse objetivos específicos de acuerdo con la naturaleza y realidad del examen. Casi nunca será posible - o práctico efectuar un examen de alcance suficiente como para poder evaluar el rendimiento de las actividades totales de una entidad y en todas las áreas de interés descritas en los objetivos generales.

Por lo tanto, es necesario definir objetivos específicos y alcanzarlos tomando en cuenta el tiempo y recursos humanos disponibles para la auditoría.

Los objetivos fundamentales de cada fase de la auditoría gubernamental deben establecerse antes de elaborar el programa de auditoría respectivo, pues dichos objetivos establecerán el marco general para definir los procedimientos a ser incluidos en dicho programa.

CLASES DE AUDITORIA

La auditoría gubernamental profesional se divide en las siguientes clases:

Interna	efectuada por personal de auditores de la entidad sujeta a examen.
Auditoría	
Externa	efectuada por auditores del Organismo Superior de Control y de firmas privadas independientes de auditoría.

Financiera	dirigida a aspectos y operaciones de naturaleza financiera.
Auditoría Operacional	el alcance comprende cualquier operación o actividad.

FINES QUE PERSIGUE.

La finalidad primordial de la auditoría gubernamental moderna es ayudar a las entidades y organismos públicos a mejorar sus operaciones y actividades en base al desarrollo de hallazgos, la formulación de conclusiones y la presentación de recomendaciones.

Los propósitos de la auditoría moderna son positivos dando énfasis a las acciones correctivas que posibiliten el aumento de la eficiencia, efectividad y economía en las operaciones.

El propósito de la auditoría gubernamental no está dirigido a descubrir fraudes, irregularidades y desviaciones con la finalidad de aplicar sanciones, sino la de identificar las causas básicas de estos problemas para corregirlos, evitando de esta forma problemas futuros similares.

Normalmente es imposible efectuar cada año la auditoría de todas las entidades públicas por la falta de recursos humanos, a pesar de que esto sería deseable, consecuentemente es necesario dar preferencia al examen de entidades y programas previamente determinados como prioritarios o problemáticos.

El producto final de la auditoría efectuada es un informe de auditoría que se discute verbalmente con los funcionarios de la entidad examinada y se presenta por escrito. Dicho informe presenta el desarrollo completo de los hallazgos significativos de auditoría, de tal manera que sean convincentes a la entidad auditada, incentivándola a aceptar las conclusiones o implementar las recomendaciones contenidas en el mismo.

El resultado de la auditoría es un mejoramiento en -- las operaciones y actividades de las entidades examinadas basado en la adopción de las recomendaciones presentadas.

POLITICAS BASICAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL.

Las políticas constituyen orientaciones generales para el funcionamiento de una actividad. Regulan, guían y limitan las acciones formulando una línea de conducta general y -- asegurando la uniformidad de actividades similares llevadas a cabo por diferentes personas, grupos o unidades.

Es esencial que cualquier institución de auditoría, - formule y comunique a todos sus auditores las políticas que deben aplicarse en la ejecución de la auditoría profesional.

Las áreas de políticas básicas más importantes incluyen:

 Dirección de los esfuerzos.

 Requisitos de la auditoría.

 Sentido constructivo.

Desarrollo profesional de los auditores.

Importancia de conocer los métodos, políticas y procedimientos de la entidad.

Oportunidad en la labor de auditoría.

Alcance de la auditoría.

Importancia del control interno, la auditoría interna y su evaluación.

Importancia de los sistemas administrativos y financieros y su evaluación.

Operaciones básicas de auditoría.

Fases de trabajo de auditoría.

Conducta a observar por el auditor.

Revisión de áreas técnicas.

Prevención y descubrimiento de fraudes.

Comunicación oportuna.

OTRAS POLITICAS DE AUDITORIA.

En general, las políticas básicas de auditoría establecidas deben complementar, ampliar o explicar disposiciones legales e inclusive llenar los vacíos encontrados en las mismas. Desafortunadamente, en muchos casos las disposiciones legales que fueron adecuadas en una época se vuelven obsoletas, inaplicables o poco prácticas.

Dichas políticas pueden incorporarse en reglamentos, directivas o enunciados específicos de política u otras dispo--

siones internas.

Otras áreas de políticas básicas a considerarse incluyen, por ejemplo:

INDEPENDENCIA.

- . Abstención de participar en actividades políticas.
- . Prohibición de realizar de control previo.
- . Requisitos mínimos asegurando que los auditores no tengan vínculos con entidades auditadas, previos o posteriores a sus labores de auditoría.

INFORMES.

- . Distribución amplia, venta al público y divulgación a la prensa.
- . Dibulgación de nombres de servidores responsables - de deficiencias.
- . Comunicación de asuntos de menor importancia.
- . Presentación del informe en borrador concediendo - plazo para la entrega de comentarios por escrito.
- . Formato, estilo de redacción, presentación, etcétera.

CONTROL DE CALIDAD.

- . Revisión y referenciación de papeles de trabajo.
- . Rotación de auditores para ganar nuevas experiencias.
- . Requisitos de educación continua y desarrollo profesional.

- . Revisión independiente y evaluación de la calidad - de las labores.
- . Disciplina interna.
- . Revisión de planes y programas y su evaluación posterior.

OTRAS.

- . Metodología y responsabilidad respecto a violaciones de leyes de derecho penal y colaboración con -- instituciones policiales, participación en juicios -- ante tribunales, etcétera.
- . Colaboración con los auditores de otros niveles del gobierno.
- . Utilización y/o colaboración con las firmas privadas de auditoría.
- . Definición y reconocimiento de términos técnicos - de auditoría no reconocidos o mencionados en la legislación.
- . Mecanismos de comunicación de los auditores internos.
- . Relaciones públicas y divulgación del enfoque positivo de la auditoría moderna.

CAPITULO II

PRINCIPIOS DE AUDITORIA.

Mientras se espera que el auditor esté íntimamente familiarizado con los principios de contabilidad, el tema de principios de auditoría ha sido tratado muy livianamente en la literatura profesional. Esto es probablemente debido al hecho que muchos auditores consideran que las normas de auditoría generalmente aceptadas son el equivalente de principios aplicables a la auditoría. Sin embargo, existe la necesidad de intentar definir los principios de auditoría financiera y operacional.

Se define un principio como una verdad fundamental, una doctrina o ley básica. Un postulado es similar en naturaleza a un principio. Para evitar el debate semántico se consideran sinónimos estos dos términos y se da preferencia al término principio.

Se consideran como principios o postulados de auditoría gubernamental, las verdades fundamentales que reúnen una de las siguientes características:

Autoevidentes:

Generalmente aceptados por la profesión de contaduría pública.

Establecidos por las disposiciones legales en un país.

En su estudio histórico, la filosofía de la auditoría, Mautz y Sharaf señalaron cinco características generales de --

de postulados, concluyendo que son:

1. Esenciales para el desarrollo de cualquier disciplina intelectual.
2. Suposiciones que no llegan por sí mismas a una verificación directa.
- 3.- Una base para la inferencia.
- 4.- Un fundamento para la erección de cualquier estructura teórica.
5. Susceptibles de ser recusados a la luz del posterior avance del conocimiento.

Luego los autores mencionados presentaron ocho postulados tentativos de auditoría, los cuales fueron dirigidos hacia la auditoría financiera llevada a cabo en el sector privado.

Tomando estos "postulados tentativos" como punto de partida, los siguientes principios de auditoría gubernamental han sido elaborados tomando en cuenta las características antes enumeradas y la necesidad de tener principios de auditoría aplicables a la auditoría operacional y financiera llevada a cabo en el sector público.

Principios de auditoría gubernamental.

1. Las operaciones, actividades y transacciones del gobierno son llevadas a cabo por entes claramente definidos y establecidos por la ley, para lograr propósitos públicos especí

ficos y como tales estan sujetos a la auditoría de acuerdo a las disposiciones legales pertinentes.

2.- Las operaciones actividades y transacciones del gobierno son susceptibles a la deducción de hechos en base de la evidencia, conseqüentemente, son verificables.

3.- Los auditores gubernamentales desempeñan un servicio útil al pueblo, al gobierno como un conjunto y a la gerencia de la entidad sujeta al examen a través de la evaluación y verificación de las operaciones, actividades y transacciones gubernamentales, dando fe de su grado de conformidad con criterios establecidos y formulando recomendaciones para mejoras futuras.

4.- La utilización de sistemas y técnicas modernas de gerencia especialmente en las áreas de procesamiento de información administración de los recursos humanos, materiales y financieros, y el empleo de personal cuya habilidad, capacitación y experiencia sean relativos a sus responsabilidades, promueven aumentos de la eficiencia, efectividad y economía en la utilización de dichos recursos.

5.- Las operaciones, actividades y transacciones gubernamentales generalmente están libres de colusión y de otras irregularidades anormales.

6.- La existencia de un satisfactorio sistema de control interno minimiza la probabilidad de irregularidades.

7.- La existencia de sistemas modernos de gerencia y un satisfactorio sistema de control interno permiten la determinación de las cualidades o características de un grupo voluminoso de operaciones o transacciones similares en base a la selección y examen de una muestra representativa del mismo.

8.- La consistente aplicación de los principios y prácticas gerenciales de aceptación general y de otros criterios o normas de rendimiento se refleja en la mejor utilización de los recursos del gobierno para lograr los objetivos planeados.

9.- El auditor gubernamental tiene la habilidad profesional de acertar cuáles de los principios, prácticas gerenciales y otros criterios o normas de rendimiento son los apropiados para el propósito de la evaluación de la eficiencia, efectividad y economía de la entidad dentro de varias circunstancias y, en el caso de que no estén disponibles tales criterios, es capaz de desarrollar u obtener criterios suficientemente útiles que permiten llegar a conclusiones y formular recomendaciones para mejoras.

10.- En ausencia de evidencia clara en contrario, en la entidad pública bajo examen, lo que se consideró cierto en el pasado, permanecerá cierto en el futuro.

11.- Al examinar las operaciones, actividades y transacciones gubernamentales con el propósito de su evaluación y verificación, de dar fe sobre ellas y de formular recomendacio

nes para mejoras, el auditor gubernamental actúa exclusivamente en la capacidad independiente de un auditor.

12.- La posición profesional del auditor gubernamental impone obligaciones profesionales proporcionales.

13.- Al auditor gubernamental le concierne básicamente las operaciones, actividades y transacciones significativas dentro de las circunstancias relativas.

14.- La auditoría gubernamental se dirige principalmente a la mejora en las operaciones futuras más que a la crítica del pasado, la divulgación de irregularidades y la aplicación de sanciones.

ANTECEDENTES DE LAS NORMAS DE AUDITORIA:

La Auditoría es una actividad profesional. En este sentido implica, al mismo tiempo, el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública.- Como profesionista, el auditor desempeña sus labores mediante la aplicación de una serie de conocimientos especializados que vienen a formar el cuerpo técnico de su actividad; pero, en el desempeño de esa labor, el auditor adquiere responsabilidad, no solamente con la persona que directamente contrata sus servicios, sino con un vasto número de personas, desconocidas para él que van a utilizar el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones de negocios o de inversión.

En alguna época se pensó que ese nivel profesional podría lograrse estudiando y estableciendo procedimientos mínimos obligatorios para el desempeño del trabajo de auditoría. Sin embargo, pronto la experiencia y las características de la actividad profesional demostraron la imposibilidad práctica de lograr este objetivo. La auditoría no es una actividad meramente mecánica que implique la aplicación de ciertos procedimientos cuyos resultados una vez aplicados, son de carácter indudable.

La Auditoría exige el ejercicio de un juicio profesional, sólido y maduro, para juzgar de los procedimientos a seguirse, para estimar los resultados obtenidos, para adaptarse a las cambiantes circunstancias de los negocios.

Sobre esa corriente de ideas se llegó al convencimiento de que si bien no es posible establecer procedimientos uniformes mínimos para la auditoría, si en cambio, existen ciertos principios fundamentales que son la base e inspiración de los propios procedimientos de auditoría y que pueden ser definidos en términos generales. A esos principios básicos del trabajo de auditoría se les llamó normas de auditoría y se consideró que, por su naturaleza, son de aceptación general para toda la profesión, por lo cual, habitualmente, se designan con el nombre de normas de auditoría generalmente aceptadas.

CONCEPTO DE NORMAS DE AUDITORIA SEGUN EL I.A.C.P.

Las normas de Auditoría, como cosa distinta de los -- procedimientos de Auditoría, se refieren, no solamente a las -- cualidades profesionales del auditor, sino tambien al ejerci-- cio de su juicio en el desarrollo de su examen y a la informa-- ción relativa a él.

El mismo I.A.C.P., en la declaración hecha conjunta-- menta con la Comisión de Bolsas y Valores del Gobierno de Esta-- dos Unidos dijo:

Las normas de auditoría deben considerarse como los -- principios subyacentes de la auditoría que controlan la natura-- leza y extensión de la auditoría que controlan la naturaleza y extensión de la evidencia que va a obtenerse mediante los pro-- cedimientos de auditoría.

FUENTES DE LAS NORMAS DE AUDITORIA

Las normas de auditoría pueden ser consideradas como una especie de derecho natural de la profesión. El simple ca-- rácter profesional de cualquier actividad exige que esa activi-- dad sea desempeñada de acuerdo con requisitos derivados de las características distintivas de la actividad profesional. El -- profesionista no es solamente un técnico que aplica una rama -- de conocimientos bajo la dirección y responsabilidad de otra -- persona, sino que es una persona capacitada técnicamente, pero

que asume una responsabilidad, con carácter personal, por el trabajo que realiza.

En la relación entre el cliente y profesional, el cliente descansa en el propio profesional, no sólo en el sentido de su capacidad técnica, sino también, y en ocasiones en mucho mayor grado, en sus cualidades personales que son las que hacen que el cliente le tenga confianza y se ponga en sus manos para un trabajo cuyas características técnicas muchas veces el propio cliente está imposibilitado para juzgar.

Por otro lado, el trabajador profesional de auditoría en concreto, tiene una finalidad y unos objetivos definidos -- que se desprenden de su propia naturaleza. El auditor es llamado como un técnico independiente y de confianza para opinar sobre los estados financieros formulados por una empresa, a efecto de que su opinión sea una garantía ulterior de credibilidad respecto a esos estados financieros, para las personas que van a usarlos como base para sus decisiones. En virtud, el trabajo de auditoría tiene una finalidad y un objetivo que no depende ni de la voluntad personal del auditor ni de la voluntad del cliente, sino que se desprende de la misma naturaleza de la actividad profesional de la auditoría.

Por lo consiguiente, podemos decir que la existencia de las normas de auditoría y la naturaleza de ellas reconocemos como fuentes los siguientes dos hechos:

A. El que la auditoría es un trabajo de naturaleza profesional.

B. El que la auditoría tiene características y finalidades propias que le son connaturales.

El ejercicio de cualquier actividad que involucra un servicio profesional para merecer confianza tiene que basarse en un conjunto de elevadas normas profesionales que rijan y reguieren dicho ejercicio. Igualmente, es necesario reconocer y respetar una profesión de auditoría gubernamental independiente.

Dicha profesión debe ser capaz de mantener consistentemente la calidad de sus servicios y el grado de su independencia aun cuando cambien los gobiernos, las filosofías o las condiciones sociales o económicas a través de los años.

El establecimiento de una profesión que ofrece sus servicios en el sector público involucra muchos factores: educación especializada básica y continua, respeto y aceptación del pueblo beneficiario de los servicios profesionales, períodos obligatorios de aprendizaje en servicio, un código de ética, libertad de las presiones políticas. Probablemente el factor más importante es el desarrollo y aceptación general de normas profesionales, las cuales tendrán que ser observadas fielmente en la ejecución del trabajo.

En el sector privado, la profesión del Contador Público ha recibido el reconocimiento y la confianza mundial, debido, principalmente, a la aplicación uniforme de las normas de audi --

toría generalmente aceptadas. En el hemisferio occidental, dichas normas han sido aprobadas por las Conferencias Interamericanas de contabilidad y por los organismos profesionales correspondientes a los países americanos.

Resulta obvio que los organismos superiores de control que a la fecha han emitido sus propias normas para el ejercicio de la auditoría en el sector público, han basado las mismas en las normas de auditoría generalmente aceptadas.

PROPOSITOS DE LAS NORMAS DE AUDITORIA

Las normas de auditoría en el sector público proveen al auditor gubernamental de las guías técnicas y profesionales para efectuar sus labores de evaluación, verificación, obtención de evidencia y formulación de conclusiones y recomendaciones.

Las normas de auditoría son las medidas o criterios que determinan los requisitos profesionales a aplicarse en las labores del auditor, facilitando la evaluación de la calidad técnica y profesional de dichas labores.

Los propósitos generales de las normas profesionales de auditoría son:

- 1) Establecer la naturaleza y extensión de la educación básica y continua, la experiencia práctica y otras cualidades que deben reunir quienes aspiran a ser auditores profe--

sionales.

2) Fijar los criterios de evaluación del rendimiento de los auditores que ejercen la profesión.

3) Informar a quienes podrían tener interés en utilizar o evaluar los resultados de sus labores, los requisitos establecidos o aceptados por la profesión.

Las normas presentadas en este capítulo han sido cuidadosamente formuladas en base a las normas de auditoría generalmente aceptadas en el sector privado y las normas de auditoría gubernamental emitidas por varios organismos superiores de control del mundo, que han mantenido el liderazgo en la aplicación del control moderno a través de la emisión de normas profesionales y técnicas de auditoría.

Además de la observación de las normas de auditoría generalmente aceptadas en su aplicación al sector público algunos organismos superiores de control han promulgado normas técnicas o específicas de auditoría gubernamental, las cuales tratan en más detalle los aspectos importantes inherentes al ejercicio profesional de la auditoría en el sector público, de acuerdo a su propia realidad.

Las normas técnicas o específicas de auditoría promulgadas a nivel nacional y aplicables a la auditoría en el sector público, normalmente:

1) Incorporan, amplían o clarifican las normas de audi

toría generalmente aceptadas.

2) Incluyen normas que extienden el campo de la auditoría gubernamental al incluir la auditoría interna y externa-- así como la auditoría operacional.

3) Son aplicables a cualquier auditoría efectuada en el sector público por:

S. H. C. P.

Las unidades de auditoría interna de entidades públicas.

Las firmas privadas de auditoría.

4) Enfatizan el cumplimiento de los aspectos legales, característica básica de la auditoría en el sector público.

5) Unifican los criterios de los auditores gubernamentales en los distintos niveles, permitiendo a la vez, la confianza de los auditores de niveles superiores en las labores -- de los niveles inferiores, lo cual elimina duplicaciones innecesarias de esfuerzos.

Las normas técnicas a nivel nacional pueden cubrir -- áreas tales como las siguientes:

Normas Generales o Personales

- Naturaleza confidencial del trabajo
- Labores incompatibles.
- Relaciones familiares que impidan o limiten la independencia.

- Abstención de participar en actividades políticas.
- Evaluación de la eficiencia y economía.
- Evaluación del logro de resultados de programas.
- Exámenes especiales o limitados.
- Requisitos específicos del personal de auditoría.
- Planeamiento anual de la auditoría.

Normas de trabajo en el Campo.

- Planificación y preparación de la auditoría.
- Participación de otros especialistas como miembros del equipo de auditoría.

- Revisión de cumplimiento legal.

- Elaboración del programa de auditoría.

- Organización, referenciación y archivo de los papeles de trabajo.

- Uso del factor sorpresa.

Normas del Informe.

- Comunicación inmediata verbal de conclusiones y recomendaciones.

- Entrega de informes.

- Informes oportunos.

- Informes concisos, correctos, completos, equitativos y objetivos

- Apoyo en la evidencia de los papeles de trabajo.

- Forma y contenido.

- Método para incluir conclusiones y recomendaciones-
- Método para divulgar las causas de los problemas en contrados.

- Método para medir y presentar los efectos de las -- desviaciones.

- Énfasis en mejoras futuras en lugar de críticas.

- Inclusión de información complementarias, anexos, - etc. recomendaciones factibles y económicas.

- Informes preliminares sobre aspectos que requieren acción urgente.

NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS APLICABLES EN EL -- SECTOR PUBLICO

Casi la totalidad de las autoridades en la materia han llegado al acuerdo sustancial de que las normas de auditoría - generalmente aceptadas, en cierto grado y con algunas modificaciones, pueden aplicarse plenamente en el sector público y a - toda clase de auditoría, sea de naturaleza interna o externa - y financiera u operacional, sin importar el nivel o características de la institución, unidad ejecutora o forma de la auditoría.

A continuación se presentan las normas profesionales de auditoría, con la intención de lograr su aplicabilidad universal en el sector público y, a la vez, guardar consistencia - hasta el máximo posible, con las normas de auditoría general e

internacionalmente aceptadas en el sector privado.

- 1.- Objetivos de la auditoría.
- 2.- Alcance de la auditoría.
- 3.- Idoneidad del personal.
- 4.- Independencia del auditor.
- 5.- Responsabilidad del auditor.
- 6.- Planificación y supervisión.
- 7.- Evaluación del control interno.
- 8.- Evidencia suficiente y competente.
- 9.- Oportunidad en la comunicación de resultados.
- 10.- Informe de auditoría.

Naturaleza y Definición.

La ejecución de las labores de auditoría gubernamental están constituidas por la aplicación de ciertas formas de acción, detalladas y determinadas por el auditor en búsqueda de la evidencia necesaria que respaldará su informe. Estas formas de acción son las técnicas de auditoría que se utilizan a lo largo del desarrollo del trabajo en las entidades auditadas.

Las técnicas de auditoría son los métodos básicos utilizados por el auditor para obtener la evidencia necesaria a -- fin de formarse un juicio profesional sobre lo examinado. Son -- las herramientas del auditor y su empleo se basa en su criterio o juicio, según las circunstancias. Como cualquier herramienta, unas son empleadas con más frecuencia que otras.

Durante la fase de planeamiento y programación, el auditor determina cuáles técnicas va a emplear, cuándo deba hacerlo y de que manera. Las técnicas seleccionadas para una auditoría específica, al ser aplicadas se convierten en los procedimientos de auditoría.

Podemos definir las técnicas de auditoría así:

Son los métodos prácticos de investigación y prueba - que utiliza el auditor para obtener la evidencia necesaria que fundamente sus opiniones y conclusiones.

Técnicas y prácticas de auditoría:

Las técnicas y otras prácticas aplicadas en la auditoría profesional del sector público. Por supuesto, son las mismas técnicas y prácticas aplicadas a la auditoría profesional en el sector privado, las cuales han sido desarrolladas y perfeccionada por la profesión del contador público.

No existe ninguna técnica ni práctica de auditoría -- aplicable única y exclusivamente en el sector público.

Diferencia entre técnicas de auditoría y otros términos.

Como en toda disciplina existen diferencias de opinión, aún entre especialistas de reconocido prestigio, sobre muchos términos técnicos en el campo de la auditoría en general.

Una área problemática es la del uso de terminología - básica relacionada con la metodología de la auditoría. Por - -

ejemplo, la diferencia entre una técnica y un procedimiento, a veces, es difícil demostrar.

Para aclarar la relación existente entre varios términos se presenta a continuación una definición de aquellos más frecuentemente empleados en la auditoría:

Principios.- Son verdades fundamentales evidentes -- (algunas veces llamados postulados), aceptados generalmente por la profesión o señalados por disposiciones legales de un país.

Normas.- Son medidas de cumplimiento con las finalidades señaladas en los principios y pueden ser aceptadas generalmente por la profesión.

Técnicas.- Son métodos utilizados por costumbres en la profesión para obtener evidencia de auditoría.

Procedimientos.- Son operaciones específicas a aplicar en una auditoría determinada, aplican técnicas y otras prácticas consideradas necesarias en las circunstancias.

Clases de Técnicas.

En la auditoría gubernamental las técnicas se clasifican generalmente en base a la acción que se va a efectuar. Estas acciones verificadoras pueden ser oculares, verbales, por escrito, por revisión del contenido de documentos y por examen físico.

Siguiendo esta clasificación, las técnicas de auditoría se agrupan específicamente, de la siguiente manera:

	Comparación
	Observación
Técnicas de verificación ocular	Revisión selectiva
	Rastreo
Técnica de verificación verbal	Indagación
	Análisis
Técnicas de verificación escrita	Conciliación
	Confirmación
Técnicas de verificación documental.	Comprobación
	Computación
Técnicas de verificación física	Inspección

Otras prácticas de auditoría

Es muy usual que las otras prácticas de auditoría sean confundidas con las técnicas, sin embargo, se debe considerar que no obstante ser lo mismo, sirven en labor de auditoría como elementos auxiliares muy importantes.

Así por ejemplo, el examen y evaluación del sistema de control interno debe ser considerado como práctica más no como técnica. En realidad consiste en la aplicación de varias técnicas.

El arqueo de caja también consiste en la aplicación de varias técnicas, por lo cual no es una técnica en sí mismo.

La aplicación de pruebas selectivas juicio del auditor puede involucrar casi todas las técnicas enumeradas en la sec-

ción anterior, y la aplicación en base de principios de muestreo estadístico, incluye la utilización de técnicas de otras disciplinas.

A continuación se da una clasificación, de las otras prácticas de auditoría:

Pruebas selectivas al juicio del auditor.

Muestreo estadístico.

Síntomas.

Intuición.

Sospecha.

Determinación de las técnicas y/o prácticas aplicables.

Es el criterio profesional del auditor el que debe determinar la combinación de técnicas o prácticas más adecuadas, que le proporcionen la evidencia necesaria y la suficiente certeza moral para fundar sus opiniones y conclusiones, de tal manera que éstas sean objetivas y profesionales.

Es imperativo que él tenga la habilidad, juicio y prudencia de escoger las más efectivas, eficientes y económicas de estas herramientas de auditoría de acuerdo a las circunstancias que le rodean en un determinado momento del trabajo.

CAPITULO III

CONTROL EN GENERAL

La gran mayoría de textos modernos sobre gerencia o administración consideran el "control" como uno de los elementos fundamentales de dicha materia (frecuentemente los elementos enumerados son planificación, organización, dirección y control o similares).

Dichos textos incluyen el control en el contexto de la administración interna de una empresa o entidad específica.

Por otro lado, ha sido tradicional en muchos países considerar el control orientado a cubrir todo el sector público o cuando menos, todo el poder ejecutivo, a través de acciones y mecanismos ajenos a la entidad específica. En la actualidad este enfoque ha sido modificado a través de la aceptación en el sector público de los conceptos de administración moderna, con énfasis en el autocontrol o control interno, responsabilidad de cada entidad y la consiguiente limitación de la actividad de control externo, el examen y evaluación del desempeño de la entidad al asumir su propia responsabilidad de controlarse. En algunos países estos nuevos conceptos se han concretado a través de disposiciones orgánicas que establecen "sistemas de control", en los cuales el Organismo Superior de Control tiene facultades de normatividad general y de revisión y evaluación a través de la auditoría y la entidad pública está plenamente facultada para establecer su propio sistema de con-

trol interno o control interno gerencial, integrando los mecanismos de control interno en sus procesos administrativos y operativos normales.

Definición de Control

El Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española define el término "control" como: 1) Inspección, fiscalización, intervención y 2) Dominio, mando preponderancia. El primer sentido limitaría al "control" a lo que hoy en día llamamos la auditoría. Es realmente el segundo sentido de dominio o mando que describe en mejor forma el control interno gerencial dentro de los conceptos de la administración moderna.

Definición de Control Interno

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos lo define así:

"El control interno comprende: el plan de organización con todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para la protección de sus activos, la obtención de información financiera correcta y segura, la promoción de eficiencia de operación y la adhesión a políticas prescritas por la dirección.

El contador Público Joaquín Gonzáles Morfín dice:

El control interno consiste en un plan coordinado entre la contabilidad, las funciones de los empleados y los procedimientos establecidos, de tal manera que la administración de-

un negocio puede depender de estos elementos para obtener una información más segura, proteger adecuadamente los bienes de la empresa, así como promover la eficiencia de las operaciones y la adhesión a la política administrativa precrista.

El "control interno" es una expresión utilizada con el objeto de describir todas las medidas adoptadas por los propietarios y directores de empresas o titulares y administradores de entidades públicas para dirigir y controlar las operaciones de sus instituciones.

Las técnicas específicas empleadas para ejercer un control sobre las operaciones y recursos varían de una entidad a otra según la magnitud, naturaleza, complejidad y dispersión geográfica de las operaciones. Sin embargo, los siguientes pasos básicos deben ser parte de un sistema de control interno eficaz:

1. Establecer normas, metas y objetivos (criterios).
2. Analizar el rendimiento y evaluar los resultados (comparación).
3. Tomar acciones correctivas.

Cada uno de estos pasos implica algún tipo de acción. Su eficacia depende de la competencia y actitud de todos los funcionarios y empleados directamente encargados de llevar a cabo una tarea y de rendir cuenta de los resultados. El proceso administrativo no está en manos de unos cuantos funcionarios

aún tratándose de organismos pequeños. Cubre todos los niveles de supervisión y su eficacia es el resultado de los esfuerzos de muchos funcionarios y empleados.

Control interno o control interno gerencial son considerados sinónimos por el auditor, pueden aplicarse a cualquier actividad operativa y toma sentido concreto únicamente cuando se asocia con una operación específica.

El Proceso del Control

El proceso de control no puede existir sin no existen-objetivos, metas, normas o criterios. Si no se conocen los resultados deseados es imposible definir las medidas necesarias para alcanzarlos ni evaluar el grado de su alcance. Por esta razón el concepto de control interno esta íntimamente vinculado con la aplicación de "gerencia o administración por objetivos", a veces denominado "gerencia por objetivos y resultados" para dar énfasis a los resultados concretos.

Los siguientes son algunos componentes básicos del control interno que son necesarios para su eficaz funcionamiento:

1. Un deseo básico, necesidad, directiva o disposición y la autoridad y capacidad para su ejecución.
2. Un entendimiento común de los propósitos y resultados esperados de los objetivos perseguidos.
3. Un plan de organización.
4. Un plan de acción.

5. Unidades de organización con autoridad delegada y - claramente delimitada.

6. Evidencia que se ha asumido la responsabilidad para el ejercicio tal autoridad.

7. Identificación de los objetivos a ser logrados por cada unidad de organización y las funciones y actividades a ser efectuadas para lograrlos.

8. Establecimiento de pláticas que orientan las operaciones incluyendo políticas pertinentes a control interno, información gerencial y auditoría interna.

El proceso de control puede ser desglosados en los siguientes pasos:

1. Formulación de objetivos.
2. Medición de los resultados.
3. Comparación de rendimiento real con los objetivos.
- 4.- Análisis de las causas de diferencias.
- 5.- Determinación de la acción gerencial apropiada.
- 6.- Toma de acción.
- 7.- Evaluación continua.

Niveles Básicos de Control.

El nivel básico de control sobre las actividades de -- las entidades del gobierno es la Constitución del Estado, cuyas disposiciones gobiernan la estructura y operaciones básicas -- del mismo. Este documento estableco su organización en poderes

legislativo, ejecutivo y judicial, así como las facultades y obligaciones de cada uno. Esta separación de poderes es el fundamento del control.

Responsabilidad Gerencial del Control Interno.

La máxima autoridad o titular de la entidad es responsable de establecer y mantener un adecuado control interno. En este sentido, la gerencia es responsable de la supervisión - - constante en cada nivel, a efecto de cuidar que funcione en la forma prescrita y que se verifique dicho funcionamiento cuando las condiciones y circunstancias así lo requieren.

Cada servidor y/o funcionario es responsable del control interno dentro de su ámbito de operación o responsabilidad ante su superior inmediato.

Operaciones Básicas de Control Interno.

Existen tres tipos de operaciones de control interno:-

1. Asegurarse de que la información es válida a través de su verificación o comparación con otra, estableciendo la veracidad, propiedad, legalidad, etcétera, a tra

ves de una corroboración o la obtención de evidencia - de apoyo.

Este puede denominarse "validación".

2. Asegurarse de que toda la información esté presenta da, comprobando mediante la verificación, su integri-- dad.

3. Asegurarse de que los cálculos y otras operaciones- rutinarias están correctamente efectuadas, normalmente a través de una re-ejecución de las mismas.

Estas tres operaciones básicas toman diferentes formas específicas cuando se convierten en procedimientos de- control interno dentro de la entidad.

Elementos Básicos de Control Interno son:

1. Un plan de organización que provea una separación - apropiada de responsabilidades funcionales.
2. Un sistema de autorización y procedimientos de re-- gistro adecuados para proveer un control financiero ra zonable sobre los activos, pasivos, ingresos y gastos.
3. Prácticas sanas a seguirse en la ejecución de los - deberes y funciones de cada unidad y servidor de la or ganización.
4. Un grado de idoneidad del personal proporcional a -

sus responsabilidades.

5. Una función efectiva de auditoría interna.

Otros elementos de control interno

Políticas

Procedimientos

Planeamiento

Presupuesto

Contabilidad

Informes

Principios Básicos de Control Interno

1. Responsabilidad delimitada
2. Separación de funciones de carácter incompatible
3. División del procesamiento de cada transacción
4. Selección de servidores hábiles y capaces
5. Aplicación de pruebas continuas de exactitud
6. Rotación de deberes
7. Fianzas
8. Utilización de cuentas de control
9. Uso de equipos de pruebas automáticas
10. Contabilidad por partida doble
11. Formularios prenumerados
12. Evitar el uso de dinero en efectivo
13. Uso del mínimo de cuentas bancarias
14. Depósitos inmediatos e intactos.

Son los principios que se deben de llevar en una entidad económica o social para que exista un buen control interno en la misma.

Formas de controles internos

Es posible considerar las formas o mecanismos de control interno a través del siguiente esquema:

Controles de validación

Autorización
Comparación
Verificación de validez

Controles de perfección

Numeración secuencial
Totales de control
Archivos de pendientes
Listas de recordatorio

Controles de re-ejecución

Doble verificación
Control previo

Controles disciplinarios

Segregación de deberes
Acceso restringido
Supervisión
Auditoría interna.

El control interno y el auditor

El control interno es de importancia primordial al auditor profesional.

Confianza del Auditor en el Sistema de Control Interno

Si el auditor no ha podido extender su examen a cada transacción, asiento documento o registro contable, la única al

ternativamente que le queda es confiar en el sistema de control interno.

El auditor puede confiar en el plan de organización de la entidad si basándose en sus observaciones, pruebas del sistema, evaluación de informes internos, etc., según su juicio, funciona el sistema de organización; especialmente el aspecto de la separación de funciones entre las unidades organizativas y entre los empleados claves.

Basándose en su familiarización con los procedimientos del sistema de autorización y los procesos de registro, el auditor puede determinar si se aplican en la actualidad tales procedimientos según prácticas sólidas y de acuerdo con sus propósitos. El auditor puede aprender mucho en este aspecto mediante indagaciones dirigidas a los funcionarios o empleados de la entidad, pero el mejor método de determinar la confiabilidad del sistema de autorización y los procesos de registros por medio de las pruebas de operación del sistema contable, tales pruebas pueden ser en forma de: 1) Análisis de cuentas seleccionadas; 2) Seguir el rastro de una serie de transacciones desde su origen hasta su registro final en el mayor general, con el examen simultáneo de todo documento de respaldo; 3) Comparar saldos según los registros con inventarios físicos, arqueos, etc.

AUDITORIA INTERNA

La Auditoría interna es una parte importante del sistema de control interno de la entidad. Es una Herramienta de la gerencia que es indispensable a la administración con la excepción de entidades muy pequeñas en las cuales un conocimiento total sobre ellas puede ser factible a la gerencia.

En las entidades pequeñas, el titular puede controlar a base de la observación y supervisión de todas las actividades cuando crece la entidad se hace más difícil observar y conocer todas sus actividades y obviamente cuando llega a un tamaño necesario que exista un organismo estrechamente relacionado con la gerencia que puede obtener información, llegar a conclusiones y formular recomendaciones dirigidas a la toma de acciones por la gerencia. Esta es una de las funciones de la unidad de auditoría interna.

La auditoría en realidad, es un instrumento de control interno posterior que permite a la gerencia obtener los resultados del examen y evaluación de las operaciones de otros controles internos, que son aplicados previa o concurrentemente a la ejecución de operaciones.

DEFINICION DE AUDITORIA INTERNA

Es el examen objetivo, sistemático y profesional de -

las operaciones financieras o administrativas efectuado con posterioridad a su ejecución, como un servicio a la gerencia - por personal de una unidad de auditoría interna completamente independiente de dichas operaciones, con la finalidad de verificarlas evaluarlas y elaborar un informe que contenga comentarios, conclusiones y recomendaciones.

De la definición presentada se determina, que la única diferencia verdadera entre la auditoría interna y la auditoría externa es que la interna está efectuada por auditores, personal de la entidad, mientras la externa es realizada por firmas privadas ó despachos.

Objetivo principal de la A. I.

Es ayudar a los miembros de la gerencia a descargar -- efectivamente sus responsabilidades financieras y administrativas y a lograr sus objetivos, proporcionándoles información, -- análisis, evaluación, comentarios y recomendaciones pertinentes a las operaciones examinadas.

Un objetivo principal de la auditoría interna es ayudar a la administración de las entidades a alcanzar sus metas-- proporcionándoles información relacionada con las obligaciones y objetivos de su gestión.

La auditoría interna es una función de asesoría, no - de línea por lo tanto, el auditor interno no debe estar autorizado para efectuar cambios en los procedimientos u operaciones

de la entidad ni para ordenar que éstos se efectúen.

Beneficios de la Auditoría Interna

La gerencia ha descubierto que los servicios prestados por el auditor interno en la forma de recomendaciones constructivas, sustentadas por información apropiada e imparcial, ha -- ayudado en la solución de muchos problemas relacionados con ope raciones descentralizadas y las centralizadas de gran escala.

La gerencia resulta beneficiada, asimismo, a través de una información oportuna sobre los problemas que pueden solucio narse a fin de mejorar el funcionamiento de la entidad.

Estos problemas, una vez examinados y evaluados, a menudo brindan la oportunidad de lograr costos menores, mayor efi ciencia y un modo más rápido de efectuarlos.

Alcance de las labores de Auditoría Interna.

Para que sea de máxima utilidad, no se debe limitar el alcance de las actividades del auditor interno. Debe abarcar to da la actividad de la entidad y los controles internos adminis trativos y financieros relacionados.

Los deberes y funciones del auditor interno deben ser establecidos claramente por el titular o máxima autoridad de la entidad, difundiendo la información acerca de los mismos en to da la entidad, para que la naturaleza de las funciones del audi tor interno sean plenamente conocidas en todos los niveles.

Evaluación de la ejecución

Una función necesaria para la administración es establecer y prescribir las políticas, planes y procedimientos para llevar a cabo los programas y actividades encaminados hacia el logro de los objetivos de la entidad y, establecer métodos de supervisión para la revisión de operaciones.

Las labores del auditor interno deben incluir la revisión del funcionamiento de todo el sistema de control interno sobre las operaciones y recursos, para averiguar si se están ejecutando eficazmente y de acuerdo a la forma establecida. Al organizar su trabajo, especialmente en entidades grandes, el auditor interno debe tener en mente el hacer exámenes comparativos de funciones similares efectuadas en las distintas secciones de la entidad.

Autoridad para efectuar la auditoría interna

Como la auditoría es parte del sistema de control interno, normalmente la autoridad para efectuarla está dada por el titular o máxima autoridad de la entidad. En algunos casos, la unidad de auditoría interna podría depender de un comité de auditoría o de una junta directiva, pero es más común que dicha unidad exista dentro de la estructura organizativa formal con dependencia del titular.

Asimismo, la autoridad para efectuar la auditoría es delegada por la gerencia y normalmente existe en la forma de una política específica o una parte de ella en relación al con

trol interno en general.

Ambito de la auditoría interna

El ámbito completo de la auditoría interna de un programa, función o actividad u organización gubernamental debe abarcar:

Un examen de las transacciones, sistema contable e informes financieros, incluyendo una evaluación del cumplimiento con las leyes y reglamentos aplicables.

Una revisión de la eficiencia y economía en la utilización de los recursos.

Una revisión para determinar si efectivamente se ha logrado los resultados deseados.

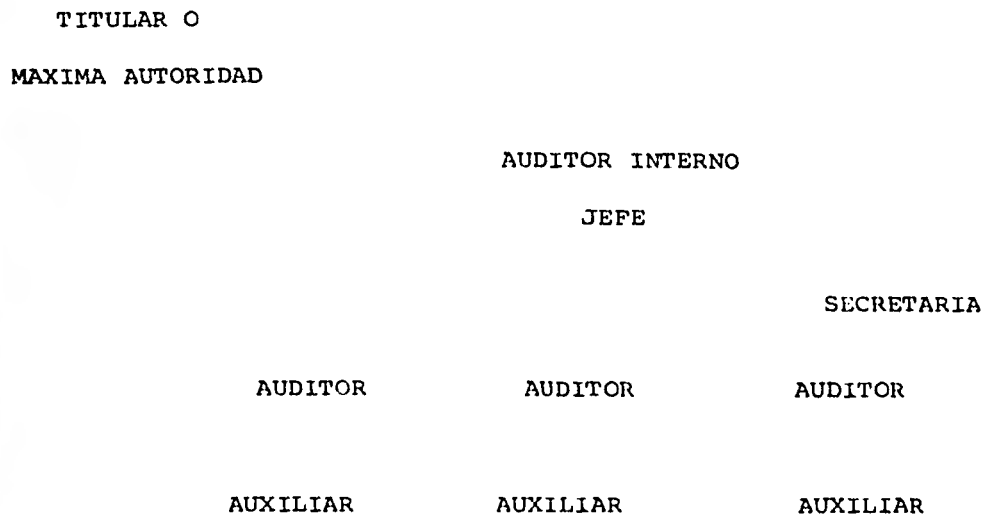
En la práctica ningún examen efectuado por la auditoría interna debe ser tan extensivo, pero los exámenes específicos podrían cubrir cuando sea necesario las áreas indicadas. Las labores de auditoría interna deben ser diseñadas para llenar las necesidades de la administración y de otros funcionarios que tienen intereses legítimos en los resultados de la auditoría.

La unidad de auditoría interna

Esta unidad debe depender directamente del titular o máxima autoridad de la entidad y prestar servicios de asesoría directa a él. Otra alternativa es que podría depender del comité de auditoría debidamente establecido. Esto permite mantener

el máximo grado de independencia de las otras unidades de organización y un libre acceso a cualquier operación o actividad -- que amerite un examen. También permite efectuar exámenes específicos en áreas críticas señaladas por el titular o comité para determinar las medidas necesarias para efectuar mejoras. El Jefe de la unidad debe tener acceso libre al titular y contar con su apoyo en la ejecución de sus labores.

El organigrama de una unidad de auditoría interna en una entidad de tamaño mediano puede ser el siguiente:



Administración de la función de auditoría interna

La administración de esta función es muy similar a la de auditoría externa, pero a veces más difícil debido al hecho que la unidad de auditoría interna frecuentemente es muy pequeña y no puede contar con todos los recursos, por ejemplo espe-

cialistas en áreas técnicas.

Esmero Profesional

En la auditoría interna se debe cuidar igualmente el empleo del debido cuidado profesional al efectuar la auditoría y al elaborar los informes correspondientes.

Esta norma generalmente aceptada exige que el auditor encargado de un examen ejerza su buen juicio al formular pruebas y procedimientos de auditoría y asegurar labores de calidad a aplicar y a preparar los informes.

Tiene que supervisar efectivamente a otros auditores y asistentes en el grado apropiado y en las relaciones a sus habilidades, mantener relaciones de trabajo efectivas con los funcionarios responsables de la actividad bajo examen y programar un seguimiento de sus hallazgos y recomendaciones.

Manual de auditoría interna

Se debe elaborar un manual en el cual se establezcan los objetivos de la auditoría interna en la entidad, las políticas a seguirse, el alcance general del trabajo a ser efectuado, las normas de rendimiento y los requisitos de los informes.

Características que debe contener un manual de auditoría interna y estas son:

Planeamiento

Supervisión

Evidencia de papeles de trabajo.

AUDITORIA POR FIRMAS PRIVADAS

En gran parte los conceptos, técnicas, procedimientos y prácticas que hoy en día componen la auditoría profesional, - han sido desarrollados y perfeccionados en la práctica por las firmas privadas de contadores públicos profesionales, organizadas para ofrecer servicios al público. Dichos servicios incluyen otros adicionales tales como consultoría en sistemas, tributación y administración todos los cuales han crecido a raíz de los conocimientos técnicos obtenidos a través del servicio básico y principal de dichas firmas que es la auditoría profesional.

El servicio de auditoría profesional efectuado por -- las firmas privadas de contadores públicos, principalmente ha sido ofrecido en el sector privado para beneficio de las empresas con diversos accionistas, acreedores o que por diversos motivos requieren el dictamen profesional para dar fe a terceros de la razonable presentación de sus estados financieros.

Además del dictamen, las firmas a veces han presentado informes complementos de resultados de su examen de los estados financieros y con más frecuencia, en los últimos años, - cartas a la gerencia de la empresa presentando comentarios, -- conclusiones y recomendaciones para mejoras en los sistemas financieros y de control interno.

En casi todos los países latinoamericanos, firmas pri

vadas de auditoría han efectuado exámenes en el sector público de entidades prestamistas del Banco Interamericano de Desarrollo y otros organismos prestatarios.

Participación de la S.H.C.P., respecto a auditorías - por firmas privadas.

La decisión de utilizar firmas privadas de contadores públicos para efectuar la auditoría de entidades públicas, obviamente corresponde a cada país según su legislación y costumbre. La habilidad y capacidad técnica de la S.H.C.P., para - - efectuar la auditoría profesional puede ser un factor determinante, tanto como la disponibilidad de recursos profesionales de auditoría con que cuenta la S.H.C.P.

Las políticas técnicas del ILACIP reconoce que los paí ses miembros pueden decidir sobre la utilización de los servicios de firmas o sociedades privadas de auditoría para efectuar el control externo "a través de técnicas modernas de auditoría" aplicadas a entidades públicas.

Para tales casos la política especialmente señala:

Los OSC tienen la responsabilidad de asegurar el máxi mo grado de independencia y calidad de las auditorías a efectuar en las entidades públicas, por parte de firmas privadas de auditoría. Por tal motivo, deben tener la facultad de:

a) Extender el alcance de sus políticas y normas técnicas de auditoría a las firmas privadas que realizan la audi-

toría gubernamental.

b) Establecer requisitos profesionales mínimos que deberán reunir las firmas privadas para poder efectuar auditorías en las entidades públicas.

c) Decidir en cada caso sobre la contratación de una firma privada o el uso de su propio personal de auditores.

d) Seleccionar y contratar las firmas directamente, sin participación de la entidad a ser auditada.

e) Revisar las labores, programas de auditoría, papeles de trabajo e informes sobre dichas auditorías.

Las facultades arriba citadas pueden requerir legislación especial o estar incluidas en las facultades generales -- del OSC.

Aplicación de políticas y normas de auditoría gubernamental

Es esencial que la auditoría efectuada en el sector público sea de una calidad altamente profesional y uniforme, sin relación a quienes la efectúan. Las políticas y normas técnicas de auditoría de la S.H.C.P., deben enmarcarse dentro de los lineamientos y conceptos básicos de las normas de auditoría generalmente aceptadas, formalmente aprobadas en las conferencias interamericanas.

Requisitos profesionales mínimos de las firmas.

Es de importancia primordial asegurarse que cuando se

utilicen firmas privadas de auditoría en el sector público, -- dichas firmas son realmente competentes para efectuar la auditoría propuesta de la entidad pública. Debido al hecho de que existen firmas de diversos tamaños, recursos y experiencias, -- es importante que el OSC establezca un mecanismo de calificación de firmas en general, así como procedimientos de selección que aseguren la idoneidad la firma para la auditoría con auditoría propuesta, buscando firmas de auditoría con experiencia práctica suficiente en el área de actividad especial -- principalmente para entidades grandes y sofisticadas.

Decisión sobre la contratación

Siendo la S.H.C.P., el principal responsable de efectuar la auditoría en el sector público, es lógico que únicamente la S.H.C.P., deba decidir para cada caso específico sobre la contratación de una firma privada de contadores públicos o el uso de su propio personal de auditores para efectuar la auditoría propuesta.

Algunos factores importantes que afectan a esta decisión incluyen la naturaleza y objetivo del examen, la disponibilidad de auditores de la S.H.C.P., el método de financiamiento del contrato y los beneficios reales esperados.

Lo importante es que la S.H.C.P., y no la entidad a ser auditada, toma la decisión sobre usar o no una firma privada

CAPITULO IV

El primer paso de cualquier auditoría es determinar - su objetivo principal y sus objetivos específicos. Generalmente, ésto es posible en el sector público debido a los conocimientos previos que se posee sobre la entidad a ser auditada, - sin la necesidad de visitarla. Sin embargo, si no se conoce lo suficiente sobre la entidad por ser nueva, ubicada en una área lejana, etcétera, podría ser necesario visitarla con el fin de obtener la información adecuada para establecer los objetivos del examen.

Los objetivos dirigidos a mejorar la gestión financiera y determinar cumplimiento legal casi siempre son objetivos específicos y el primero frecuentemente es el objetivo principal de la auditoría financiera. Además, deben identificarse -- los demás objetivos específicos al iniciar la labor de planeamiento para efectuar la auditoría.

Antes de iniciar la elaboración del programa de auditoría, el auditor encargado debe familiarizarse hasta cierto grado con la entidad y sus actividades financieras, evitando -- por supuesto utilizar demasiado tiempo en la revisión y lectura de documentación, leyes, reglamentos, manuales, etc.

Una vez familiarizado con las actividades financieras de la entidad y la naturaleza general de sus operaciones, el auditor encargado, quien más tarde será el auditor jefe del -- equipo que ejecuta el examen, está en condiciones de elaborar-

el programa de auditoría y los cuestionarios de control interno.

NATURALEZA Y DEFINICION

Toda la labor de auditoría e investigación debe ser controlada por medio de la utilización de programas de trabajo. Estos programas son planes que se hacen por adelanto del trabajo que ha de efectuarse durante la auditoría, y están basados en objetivos aprobados y en la información disponible sobre las actividades, operaciones y procedimientos de la entidad.

Un programa de auditoría, es el resultado de la planificación adecuada según las circunstancias. Presenta etapa por etapa los procedimientos detallados del trabajo del auditor.

Describe con mayor o menor minuciosidad la forma de aplicar los procedimientos y técnicas de auditoría. Se puede definir el programa de auditoría en los términos siguientes:

PROGRAMA DE AUDITORIA

Un esquema detallado del trabajo por realizar y los procedimientos a emplearse, determinando la extensión y la oportunidad en que serán aplicados, así como los papeles de trabajo que han de ser elaborados.

PROPOSITOS

El programa de trabajo de la auditoría tiene dos fi--

nes importantes:

Servir como guía en la aplicación de los procedimientos de auditoría.

Servir como registro de la labor de auditoría, evitando olvidarse de la aplicación de algún procedimiento.

Por lo tanto, el programa de auditoría, constituye un plan de trabajo para los auditores y al mismo tiempo permite el registro del logro de cada etapa o procedimiento en el proceso de la auditoría

VENTAJAS DE UN PROGRAMA

Los programas de auditoría adecuadamente preparados -- son esenciales para poder cumplir con las responsabilidades de auditoría gubernamental en forma eficiente.

Las ventajas que proporciona un programa bien planeado son las siguientes:

1. Proporciona un plan sistemático de cada fase del -- trabajo, el cual puede ser comunicado tanto a los miembros del equipo de auditoría como a los supervisores.

2. Permite fijar las responsabilidades por cada procedimiento de auditoría.

3. Proporciona una base sistemática para asignar ta -- reas a los auditores y auxiliares al efectuar la distribución -- del trabajo entre los miembros del equipo y una coordinación de

labores entre los auditores y auxiliares.

4. Establecer una rutina de trabajo, económica y eficiente.

5. Ayuda a evitar la omisión de procedimientos necesarios.

6. Sirve como un historial del trabajo efectuado y como guía para futuras auditorías de la misma entidad.

7. Facilita la revisión del trabajo al auditor jefe de equipo y al auditor supervisor.

8. Proporciona una ayuda al disminuir la cantidad de supervisión directa necesaria.

9. Asegura la adherencia a los principios y normas de auditoría y contabilidad.

10. Documenta el alcance de la auditoría.

11. Proporciona las pruebas que demuestran el trabajo efectivamente realizado.

12. Proporciona un registro resumido de las labores -- que se han efectuado durante la auditoría.

13. Proporciona ayuda al entrenar el personal sin experiencia en lo que es el alcance, objetivos y pasos de una labor de auditoría.

Aunque los programas de trabajo escritos son esenciales para una dirección eficiente y eficaz de una auditoría, nunca deben utilizarse como una lista de comprobación para los pa-

sos del trabajo.

RESPONSABILIDAD POR EL PROGRAMA

La elaboración del programa de auditoría, es una responsabilidad del auditor casi tan importante como la redacción del informe. Es esencial que el programa de auditoría, sea elaborado por el auditor jefe del equipo basándose en su preparación.

Sin embargo, la responsabilidad por el contenido y ejecución del programa de auditoría, la tiene el auditor encargado del trabajo en el campo, el cual no sólo se encarga de distribuir la labor y velar por el logro del programa, sino también de evaluar de manera continua su pertinencia y suficiencia efectuando revisiones o ajustes en el mismo cuando lo considere necesario según las circunstancias.

CLASES DE PROGRAMAS

Los programas más útiles en la auditoría gubernamental, son aquellos elaborados específicamente para el examen de entidades determinadas. Tales programas están basados en la información disponible y están preparados para hacer frente a sus peculiaridades, necesidades y objetivos aprobados.

La utilidad de programas uniformes o estandarizados para varias entidades es limitada a exámenes de áreas administra-

tivas tales como administración financiera, adquisiciones, administración de personal, etcétera.

En algunos casos, podría ser apropiado aplicar un programa estándar a varias unidades dentro de una entidad, por -- ejemplo, en el caso de dependencias regionales. Aun en estas - circunstancias el auditor debe asegurarse que los pasos de trabajo que se aplican sean apropiados, ya que la efectividad de los procedimientos y controles internos variará entre las distintas unidades de la misma entidad.

PROGRAMA DE AUDITORIA

Cada programa de trabajo para una auditoría debe contener las siguientes partes:

1. Objetivo general
2. Alcance
3. Antecedentes
4. Definición de términos y siglas
5. Objetivos específicos
6. Instrucciones especiales
7. Pasos de trabajo

El programa de auditoría, debe contener una serie de - instrucciones directas y claras para los auditores que forman - el equipo de auditoría.

Se presenta en secciones, la mayoría de las cuales per

tenecen a varias clases de activos, pasivos, ingresos, gastos, tec., en la auditoría financiera y a varios tipos de actividad o áreas de operación en la auditoría operacional. El auditor - encargado del examen debe determinar, basándose en la situa- - ción y su experiencia, el momento de aplicación de los distin- - tos procedimientos señalados en el programa, encargando las -- distintas secciones o partes del mismo a los miembros del equi- - po según su criterio.

EJECUCION DEL PROGRAMA

El auditor encargado de la auditoría, señala las par- - tes o secciones del programa a ser logradas por los distintos - miembros del equipo de auditoría según la habilidad y experien- - cia.

Muchas veces los auxiliares de auditoría, no tienen ex- - periencia en auditoría. Algunos no están familiarizados con los métodos ni con las situaciones prácticas. Por lo tanto, las ins- - trucciones del programa de auditoría deben ser específicas.

No deben ser demasiado generales o poco precisas. De- - ben ser claras y definidas para evitar malentendidos, preguntas innecesarias y pérdida de tiempo.

FLEXIBILIDAD DEL PROGRAMA

Una vez aprobado el programa de auditoría no debe ser

considerado fijo e incambiable. Es muy importante que el programa sea flexible. Ya que conforme avance la labor puede ser necesario modificar el alcance o naturaleza del trabajo establecido en el programa.

El auditor encargado de la auditoría, tiene que revisar y reajustar el programa, una vez en marcha, según los aspectos encontrados en el curso de la auditoría. Puede encontrar -- nuevas cuentas del mayor general o nuevas actividades o programas, que requieren procedimientos adicionales. Puede determinar mejoras en el sistema de control interno que permiten la reducción del volumen de las pruebas originalmente programadas. El auditor debe vigilar los cambios de situación que requieren revisiones o reajustes en el programa de auditoría.

PROCEDIMIENTOS ADICIONALES

Durante el curso de la auditoría, si fuera necesario -- añadir procedimientos al programa, el auditor encargado del equipo **y el supervisor deben velar siempre porque tales procedimientos sean incluidos.**

Procedimientos adicionales o la ampliación de los procedimientos pueden ser requeridos por lo siguiente:

Imposibilidad de aplicar procedimientos originalmente programados.

Cambio de la situación que requiere procedimientos --

adicionales, como por ejemplo:

- Aumento en el volumen de las operaciones o transacciones.
- Nuevas operaciones, actividades o programas o nuevas cuentas del mayor general de activos, pasivos, ingresos o gastos.
- Omisiones no previstas en el sistema de control interno.
- Un alto número de errores o irregularidades.
- Indicios de áreas críticas adicionales o importantes.

ELIMINACION O MODIFICACION DE PROCEDIMIENTOS

De igual manera, en el curso de la auditoría, el auditor encargado y el auditor supervisor, deben velar por que no se apliquen procedimientos innecesarios. En caso de haberse determinado que algunos procedimientos pueden ser modificados o eliminados debe hacerse el ajuste correspondiente al programa de auditoría.

La modificación o eliminación de procedimientos puede ser justificada en el caso de:

- La inclusión de procedimientos adicionales y/o haber determinado que algunos procedimientos se duplican o son más extensos de lo necesario.

Cambio de la situación que da la oportunidad de elimi

nar o modificar los procedimientos, por ejemplo:

- Bajo volumen de operaciones o transacciones.
- Eliminación o disminución de algunas operaciones, actividades, programas o cuentas del mayor general.
- Mejoras en los sistemas financieros o administrativos y/o en el sistema de control interno que permiten una mayor confianza.
- Pocos errores e irregularidades.

En conclusión, las personas responsables por la auditoría deben velar siempre por que se emplee sólo las pruebas y procedimientos relativos a los fines de la auditoría.

PROGRAMAS UNIFORMES

Para los exámenes financieros respectivos es común desarrollar programas de trabajo uniformes a los cuales se añadirán periódicamente partes complementarias si es necesario efectuar modificaciones.

El uso de programas uniformes de auditoría es muy común en la auditoría financiera. Tales programas impresos tienen la ventaja de que son muy completos y ayudan a evitar la omisión de procedimientos. Al emplear programas uniformes de auditoría, corre algunos riesgos como los siguientes:

Para aprovechar al máximo posible el uso de programas uniformes en la auditoría gubernamental, es recomendable tener-

programas uniformes confeccionados especialmente para entidades públicas de clases típicas tales como gobiernos locales y colegios, escuelas, universidades, institutos, hospitales, etc.

En los casos de ministerios de Estado, empresas públicas y otras entidades muy especiales o únicas de su tipo es necesario confeccionar un programa de auditoría especial según las circunstancias.

ACCESO A LOS PROGRAMAS DE TRABAJO

Los programas de auditoría son de naturaleza reservada, siendo necesario que los auditores gubernamentales mantengan la confidencialidad requerida inclusive después de haber cesado en el cargo.

Ninguna persona no relacionada o debidamente autorizada con la ejecución, supervisión, dirección y posterior explicación de la auditoría debe tener acceso a los programas de auditoría, ni a ningún otro papel de trabajo.

DIRECCION Y SUPERVISION DE LA AUDITORIA

La norma de auditoría generalmente aceptada sobre entrenamiento técnico adecuado y pericia o experiencia como auditor, reconoce la formación del auditor profesional.

El principiante en la auditoría tiene que obtener la debida experiencia como tal, bajo supervisión adecuada de sus-

labores por parte de un auditor más experimentado. Esta experiencia es un requisito para todas las personas que aspiran a denominarse "auditor", sea contador público titulado u otro profesional de otra disciplina.

La naturaleza y extensión de la supervisión y revisión de las labores del auditor varía necesariamente de acuerdo a los distintos niveles. El auditor encargado del examen debe ejercer un juicio razonado en los diferentes grados de supervisión y revisión de las labores y criterios de sus subalternos.

A su vez, los auditores miembros del equipo, tiene responsabilidad por la supervisión y revisión de las labores de aquellos auditores, auxiliares o asistentes que trabajen bajo su mando en diferentes procedimientos o actividades de la auditoría.

DEFINICIONES Y NIVELES

Las siguientes definiciones tomadas del Diccionario de la Lengua Española sirven para orientar el empleo de los términos, materia del presente capítulo:

Dirección - Consejo, enseñanza y preceptos con que se encamina a uno.

Supervisión - Acción y efecto de ejercer la inspección en determinados casos.

Cada persona que participa en la auditoría, con excep

ción de los asistentes o auxiliares en vías de preparación, tiene las responsabilidades de dirección y supervisión. Entre éstos el auditor, con las responsabilidades más importantes de dirección y supervisión, es el encargo de un examen específico o auditor jefe de equipo.

Los niveles de responsabilidad se ejercen a través de la colaboración estrecha de la dirección y supervisión de la auditoría gubernamental y son:

Director de auditoría.

Auditor supervisor.

Auditor jefe de equipo.

REQUISITOS Y CUALIDADES PARA EJERCER LA DIRECCION Y -- SUPERVISION

Las responsabilidades de dirección y supervisión de la auditoría varían según los niveles jerárquicos indicados anteriormente y también respecto a un examen específico según su naturaleza, tamaño y alcance.

En cualquier caso, es del auditor jefe de equipo quien tiene la responsabilidad principal de dirigir y supervisar a todo el equipo.

Las cualidades personales, educación y capacitación, así como la experiencia y personalidad del auditor.

Son de igual aplicabilidad a los diferentes niveles je

rárquicos de la dirección y supervisión y principalmente van -- perfeccionándose a través de la experiencia práctica.

Las siguientes cualidades son necesarias además de las mencionadas anteriormente.

1. Juicio maduro y sólido.-
2. Habilidad para comunicar.-
3. Auto- confianza.-
4. Liderazgo.-
5. Calidad de convincente.-
6. Auto- suficiencia.-
7. Habilidad para trabajar con gente.-

El auditor jefe de equipo, supervisor o director tiene responsabilidades muy amplias; la más alta, su cargo, y la más-grande, su ámbito de responsabilidad directiva y supervisora.

Tiene que mantener las más altas normas en sus labores y su rendimiento.

El auditor jefe de equipo, supervisor o director no -- puede exigir disciplina del personal bajo su mando si no demues- tra una autodisciplina excepcional. Debe conocer los puntos - - fuertes y débiles de cada miembro del personal bajo su direc- ción y supervisión, especialmente en lo relativo a habilidades- técnicas, para poder distribuir el trabajo de tal manera, que - se logren los mejores resultados.

LA DIRECCION Y SUPERVISION DE UNA AUDITORIA

El auditor encargado es el responsable directo del control gerencial sobre el examen. Tiene que fijar los objetivos, planificar el examen, organizar el equipo, dirigir las labores de los miembros y controlar los resultados logrados, de tal manera que los objetivos sean cumplidos.

La responsabilidad de fijar y definir el objetivo general tanto como los objetivos específicos de la auditoría a emprenderse, normalmente recae sobre el auditor designado como jefe del equipo.

La obtención de los miembros para la conformación del equipo de auditoría dependerá, en cierto grado, de los elementos disponibles en el momento oportuno para su utilización.

Es conveniente asignar diferentes aspectos o partes de la labor de auditoría a las personas más competentes para ejecutarlos, en base a sus conocimientos específicos y su experiencia previa.

Una adecuada asignación de tareas y responsabilidades dentro del equipo de auditoría, releva al auditor jefe de muchos detalles, y además ofrece a los auditores miembros la oportunidad de adquirir experiencia en la organización de segmentos del trabajo y la supervisión de su ejecución dentro de uno o más segmentos, a la vez es muy importante facilitar a los auxiliares, la oportunidad de ganar experiencias variadas trabajan-

do en diferentes áreas y con diferentes auditores para ampliar sus conocimientos.

Al delegar los deberes que requieren iniciativa, juicio y decisión, el jefe de equipo deberá evaluar la naturaleza del deber a ser delegado, la habilidad de la persona a recibir la delegación y su habilidad de mantenerse al día con el progreso logrado, respecto al deber delegado. El auditor jefe de equipo, debe evitar perder el contacto o presentarse inaccesible para consultas sobre el deber delegado.

Normalmente el auditor jefe del equipo debe reunirse en forma individual con cada auditor al iniciar cada día, para revisar lo que se espera lograr aquel día. Periodicamente debe revisar el producto de las labores mediante visitas a los miembros del equipo que están trabajando en diversos lugares de la entidad auditada.

Ciertos aspectos no deben delegarse, tales como asuntos de disciplina, problemas graves, asuntos delicados, relaciones con altos funcionarios y áreas demasiado técnicas o conflictivas para el personal del equipo.

El ejercicio del debido control sobre la ejecución de la auditoría requiere un conocimiento actualizado de los resultados diarios y especialmente cualquier problema, obstáculo, área difícil, etc., encontrados por los miembros del equipo. Frecuentemente asuntos problemáticos pueden solucionarse al --

discutirlos con los funcionarios apropiados de la entidad.

El auditor jefe de equipo debe asegurarse de la ejecución eficiente de la auditoría. Algunos aspectos típicos que - originan la falta de eficiencia de los miembros del equipo y - que deben ser evitados son los siguientes:

Empleo de tiempo excesivo en asuntos de poca importancia.

Falta de oportunidad en la aplicación de ciertos procedimientos de auditoría.

Copias manuales y detalladas de datos, informaciones y materiales que bien podrían ser fotocopiados o resumidos.

Uso inapropiado de los registros y archivos de la entidad

Falta de requerimiento de información o ayuda específica del personal de la entidad.

Empleo de mucho tiempo en conversaciones o reuniones del equipo de auditoría.

Al revisar las labores ejecutadas y plasmadas en los papeles de trabajo, el auditor jefe de equipo a veces puede encontrar errores y trabajos inaceptables. tiene que utilizar -- tacto, paciencia y buenas relaciones humanas al tratar estos - asuntos.

La medida de un buen jefe de equipo es su habilidad al tratar a la gente, comunicarse con ella y administrar efectiva

mente los recursos disponibles en los diferentes segmentos de la auditoría.

El auditor jefe de equipo de auditoría es responsable de la dirección y supervisión continua de toda la labor y esta función es quizás la más importante por su naturaleza en toda la organización de auditoría.

El auditor jefe debe:

Dar las instrucciones y consejos a los miembros del equipo al inicio y durante la auditoría.

Asegurar que el programa de auditoría se ejecute, -- autorizando cualquier modificación en el mismo.

Determinar que los papeles de trabajo apoyen debidamente los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de auditoría.

Asegurar que el informe de auditoría es veraz, objetivo, claro, conciso, constructivo y oportuno.

Vigilar porque se logren los objetivos de la auditoría.

Asegurar la observación de las políticas y normas de auditoría aplicables.

Documentar apropiadamente la supervisión efectuada.

Mantener el control del tiempo consumido por el equipo.

PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo, son todos los documentos elaborados por el auditor durante el curso de la auditoría que fundamentan y respaldan su informe. Pueden definirse en los siguientes términos:

Es el conjunto de cédulas y documentos en los cuales el auditor registra los datos y la información obtenidos, así como los resultados de las pruebas realizadas durante su examen.

Propósito de los papeles de trabajo.

- 1.- Registrar las labores
- 2.- Registrar los resultados
- 3.- Respalda el informe del auditor
- 4.- Indicar el grado de confianza del sistema de control interno.
- 5.- Servir como fuente de información
- 6.- Mejorar la calidad del examen
- 7.- Facilitar la revisión y supervisión

8.- Ayudar en el desarrollo profesional

9.- Respalda el informe de auditoría en los procesos-
judiciales

El auditor gubernamental, no solo debe saber planear - y efectuar la auditoría, así como redactar el informe correspondiente, sino también debe saber que la naturaleza de su trabajo exige la elaboración, durante todo el proceso de la auditoría, - de una documentación completa de sus procedimientos, hallazgos- y la evidencia en la cual va a fundamentar su informe.

La información obtenida al realizar una auditoría es - de poco o ningún valor, si el personal la retiene solo mental- - mente.

Para disminuir errores u omisiones, la información obtenida verbalmente debe registrarse en los papeles de trabajo - lo antes posible.

Contenido de los papeles de trabajo:

Los papeles de trabajo, contienen lo siguiente:(Lo indicado (AF) únicamente se aplica en la auditoría financiera).

1.- Copia en borrador del informe de auditoría.

2.- Programa de auditoría.

3.- Cuestionario sobre el examen y evaluación del control interno (AF).

4.- Hoja principal de trabajo o balance de comprobación AF.

5.- Asientos de ajustes y reclasificaciones recomendados por el auditor (AF) .

6.- Conciliaciones (AF)

7.- Computaciones (AF)

8.- Extractos y copias de documentos importantes, por ejemplo: copias de la legislación vigente y su reglamento, organización de la entidad, contratos, etc.

9.- Análisis de cuentas (AF) .

10.- Confirmaciones obtenidas de terceros.

11.- Notas y observaciones del auditor sobre:

a. Procedimientos empleados y su alcance.

b. Asuntos por aclarar durante el curso de la auditoría (notas recordatorias) .

c. Excepciones, irregularidades, desviaciones de normas.

d. Recomendaciones posibles.

12.- Otros documentos o información pertinentes a la auditoría.

Obviamente el orden, índice y cuidado de los diversos papeles de trabajo es muy importante.

El contenido de los papeles de trabajo debe estar constituido por todos los asuntos de información, datos y evidencias significativas, que haya acumulado el auditor durante su examen. Dicho contenido se puede dividir en dos importantes as-

pectos:

La información acumulada necesaria para elaborar el informe de auditoría y apoyar su contenido.

La información que demuestre la extensión de las pruebas realizadas por el auditor.

IMPORTANCIA PARA EL AUDITOR

En general, el elemento de juicio para la evaluación del auditor se basa en sus papeles de trabajo.

Cuando éstos están elaborados en la forma debida, en orden y legibles, con encabezamientos completos, explicaciones de fuentes de datos y labores de verificación llevados a cabo, crean en los supervisores y otros superiores una confianza plena.

PREPARACION

Algunos principios que fundamentan la preparación de los papeles de trabajo son los siguientes:

1. Deben ser totalmente preparados partiendo del punto de vista de la inclusión de todos los datos necesarios.
2. Deberán incluirse en ellos los datos que son pertinentes.
3. Incluirán los datos que sustenten alguna afirmación o concepto expresado.

4. Presentarán todos los datos necesarios que han de respaldar la propiedad de los registros y operaciones.

5. Todos los papeles de trabajo, deberán elaborarse con limpieza y ser matemáticamente exactos.

6. Deberán contener un enunciado conciso del trabajo ejecutado, en conexión con su preparación.

PLANEAMIENTO

La elaboración de papeles de trabajo, requiere un planeamiento cuidadoso antes y durante el curso de la auditoría.

Durante el desarrollo de las labores, el auditor debe preveer el tipo y forma de papel de trabajo que puede presentar la evidencia de una manera concisa y efectiva.

El auditor debe revisar la célula empleada en la auditoría anterior, si la hubo, y determinar si el formato utilizado es adecuado o si puede mejorarse.

Archivos de los papeles de trabajo, se dividen en dos y son:

Archivo corriente

Archivo permanente

Archivo corriente:

El material que se coloque en el archivo corriente, debe estar constituido por la información relacionada principalmente con las fases corrientes de la auditoría y que no se con-

sideran de uso continuo en auditorías posteriores.

El tipo de material que debe incluirse en este archivo es el siguiente:

- 1.- Revisiones corrientes del control interno.
- 2.- Análisis y otros papeles que respalden el examen y prueba detallada
- 3.- Memoranda de las discusiones con funcionarios de la entidad u otros ejecutivos
- 4.- Correspondencia corriente
- 5.- El programa de auditoría
- 6.- Papeles que se van acumulando en respaldo de los hallazgos.
- 7.- Material y papeles que se van acumulando durante la preparación del informe, inclusive los borradores.

ARCHIVO PERMANENTE

Este archivo, debe contener la información de interés-utilización continua o necesaria en auditorías subsiguientes. - Así como en el caso de los archivos corrientes, deben organizarse de tal manera que sirvan mejor a las necesidades de la auditoría.

El archivo permanente debe incluir material de referencia como el siguiente:

1. Historial legislativo sobre el establecimiento de -

la entidad y sus programas y actividades.

2. Leyes y reglamentos de aplicación específica a la entidad.
3. Política y procedimientos de la entidad.
4. Financiamiento.
5. Organización y personal.
6. Políticas y procedimientos de presupuesto, contabilidad e informes.
7. Evaluaciones del sistema de control interno.
8. Antecedentes de estadísticas sobre asignaciones, desembolsos, logros, etc.
9. Ubicación de las actividades.
- 10.- Contratos a largo plazo.
11. Análisis detallados de activos fijos.
12. Manual de contabilidad y plan de cuentas.
13. Extractos de actas de directorios, comités y juntas etc.
14. Otros manuales, documentos, etc.

El archivo permanente debe contener asimismo, un registro que aplique y explique lo que se ha hecho con el archivo corriente de auditorías de años anteriores y una lista de las fechas en que pueden ser destruídos.

El archivo permanente, debe servir como información básica al planificar futuras auditorías. Debe proporcionar infor-

mación resumida de rápida utilización y acceso, sobre las labores efectuadas e informes emitidos de exámenes anteriores incluyendo una lista de las principales áreas cubiertas en las auditorías efectuadas.

Clases de papeles de trabajo

Se agrupan en dos categorías:

- a. Papeles de trabajo generales
- b. Papeles de trabajo específicos

Papeles de trabajo generales:

Son aquellos que no corresponden a una cuenta u operación específica y que por su naturaleza o significado tienen uso y aplicación general. Básicamente comprenden los siguientes:

Borrador de informe

Programa de auditoría

Evaluación del control interno

Hoja principal de trabajo o balance de comprobación --
(auditoría financiera).

Resumen de asientos de ajustes y reclasificaciones de terminados por el auditor (auditoría financiera).

Resultados de entrevistas iniciales y otras de naturaleza general.

Papeles de trabajo específicos son:

Cédulas principales de las cuentas del mayor general,

preparadas por el auditor (auditoría financiera).

Otros documentos que prepara o solicite el auditor, relacionados con:

Análisis de cuentas elaboradas por el auditor interno o personal de la entidad (auditoría financiera).

Confirmaciones recibidas de bancos, clientes, proveedores y otros.

Análisis de operaciones y actividades.

Notas del auditor

Un grupo especial de papeles de trabajo son las notas del auditor. En realidad, este tipo de papeles de trabajo sirven al auditor para registrar ciertos asuntos que debe recordar para beneficio propio y del examen. Existen tres clases -- distintas de estas notas:

Notas recordatorias sobre asuntos que están pendientes de examinarse, aspectos que requieren investigación adicional, etc.

Notas sobre las observaciones, hallazgos, excepciones o definiciones que han de ser incluidos en el informe como conclusiones.

Notas que han de ser incluidos en el informe en calidad de recomendaciones.

Marcas de auditoría

También llamadas "claves de auditoría", son signos particulares y distintivos que hace el auditor para señalar el tipo de trabajo o prueba efectuado.

Las marcas del auditor, se encuentran en los registros y documentos de la entidad bajo examen y en los papeles de trabajo, las marcas básicas de auditoría pueden ser utilizadas en todos los papeles de trabajo y son de dos clases: son significado uniforme y contenido a criterio del auditor, es decir -- sin significado permanente.

Las marcas con significado uniforme, son aquellas cuyo concepto se emplea frecuentemente en cualquier auditoría o examen especial y que han sido adoptadas uniformemente por la unidad de auditoría interna.

Las marcas sin significado permanente, son utilizados por el personal de auditoría para expresar conceptos o procedimientos empleados. El significado de las marcas utilizadas se deben presentar en forma obligatoria en cada cedula.

El empleo de las marcas de auditoría en los papeles de trabajo es para la información futura del mismo auditor, para fines de revisión y supervisión y para usar dichas marcas como posibles referencias en el futuro.

NATURALEZA CONFIDENCIAL DE LOS PAPELES DE TRABAJO:

La Naturaleza confidencial de los papeles de trabajo, es una condición de especial importancia debido al hecho que su contenido revela el alcance de la auditoría y la extensión y naturaleza de las pruebas aplicadas en forma selectiva.

Esta naturaleza confidencial se mantiene durante el curso de la auditoría y después de realizada ésta, de manera permanente en los archivos de dichos documentos.

En ninguna circunstancia, el auditor debe divulgar el contenido de los papeles de trabajo, mostrárselos a otras personas o hacer copias o extractos de los mismos.

El acceso al archivo de los papeles de trabajo de las diversas auditorías, tiene que limitarse exclusivamente al personal de auditoría.

SALVAGUARDA

Todos los papeles de trabajo deben protegerse para asegurarse de que son accesibles sólo a personas autorizadas, en la forma siguiente:

- No se deben dejar los papeles de trabajo durante el día en lugares donde pueden ser accesibles al público, personal de la entidad u otras personas que no están autorizadas a examinarlos.

- El material confidencial, debe guardarse con las seguridades necesarias cuando no se utilice, para evitar una re-

velación no autorizada.

- También es necesario tomar precauciones especiales - para el material de naturaleza especialmente delicada, como por ejemplo los informes o papeles relacionados con solicitudes especiales o denuncias.

REGLAS GENERALES PARA LA ELABORACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO

- Identifique cada hoja
- Use una hoja separada para cada asunto
- Use sólo una cara de cada hoja
- Identifique a la persona que elaboró el papel de trabajo
- Identifique al supervisor
- Incluya la información completa y específica
- Suministre índices completos
- Proporcione en forma clara la fuente de los datos
- Indique la naturaleza de las labores de verificación
- Incluya la extensión y alcance de las pruebas selectivas aplicadas
- Determine claramente el propósito de cada papel de trabajo y su relación con los objetivos de la auditoría.
- Mantener hojas de notas, para recordar asuntos por aclarar o examinar durante el curso del examen

- Incluya en cada papel de trabajo el código de las --
marcas de auditoría sin significado uniforme
- Efectúe el procedimiento correspondiente antes de re
gistrar una marca de auditoría
- Incluya observaciones generales o resúmenes de comen
tarios sobre los resultados de cada fase o aspectos-
del examen.
- Coloque los papeles de trabajo en su sitio apenas --
acabe de prepararlos.
- Indique las fuentes de documentación
- Escriba los comentarios a doble espacio
- Utilice la técnica de referenciación cruzada
- Haga referencia a los ajustes y reclasificaciones, -
si los hay
- Verifique los totales de las columnas
- Totalidad y precisión
- Claridad y comprensibilidad
- Legibilidad y pulcritud
- Pertenencia
- Evitar detalles excesivos
- Identificar los archivos
- Evitar archivos voluminosos
- Incluir índices del archivo

EVIDENCIA DE LA AUDITORIA

La evidencia de auditoría es el conjunto de hechos com

probados suficientes, competentes y pertinentes que sustentan - las conclusiones del auditor. Es la información específica obtenida durante la labor de auditoría a través de observación, inspección, entrevistas y examen de los registros.

La mayoría de la labor de auditoría se dedica a la obtención de la evidencia porque ésta provee de una base racional para la formulación de juicios. Por lo tanto, a veces se utiliza el término "elementos de juicio" en el mismo sentido que - - "evidencia".

Clases de Evidencia

En términos generales la evidencia de auditoría puede clasificarse en cuatro tipos:

Evidencia física

Evidencia testimonial

Evidencia documental

Evidencia analítica

Evidencia Física

Se obtiene la evidencia física por medio de una inspección u observación directa de:

- Las actividades ejecutadas por las personas
- Los documentos y registros
- Hechos relacionados con el objetivo del examen

Tal evidencia debe documentarse en memoranda que resu-

man los asuntos revisados u observados, papeles de trabajo que muestran la naturaleza y alcance de la inspección y fotografías cuadros, mapas u otras representaciones gráficas.

Evidencia Testimonial

La evidencia testimonial es la información obtenida de otros a través de cartas o declaraciones recibidas en respuesta a indagaciones o por medio de entrevistas.

Evidencia Documental

La forma más común de evidencia en la auditoría consiste de documentos clasificados como:

- Externos- aquellos que se originan fuera de la entidad (por ejemplo, facturas de vendedores y correspondencia que se recibe).

- Internos- aquellos que se originan dentro de la entidad (por ejemplo, registros contables, correspondencia que se envía, guías de recepción y comunicación interna).

Evidencia Analítica

Se obtiene la evidencia analítica al analizar o verificar la información. La evidencia analítica puede originarse de los resultados de:

1. Computaciones
2. Comparaciones con:
 - Normas prescritas.
 - Operaciones anteriores.
 - Otras operaciones, transacciones o rendimiento.
 - Leyes o reglamentos.
 - Desiciones legales.
3. Raciocinio
4. Análisis de la información dividida en sus componentes.

Suficiencia de la Evidencia

La norma general básica de evidencia en respaldo de - los hallazgos de auditoría manifiesta que debe ser suficiente- y competente. Los requisitos de buenos papeles de trabajo re-- quieren que sean claros y comprensibles, sin explicaciones verbales suplementarias.

Evidencia suficiente es aquella tan veraz, adecuada y convincente que al ser informada con llevará a una persona prudente, que no es auditor y no tiene conocimientos específicos- del asunto, llegar a la misma conclusión del auditor. "Suficiencia" se refiere al volumen o cantidad de la evidencia, tanto como sus calidades de pertinencia o competencia.

Guías Generales Adicionales Sobre la Suficiencia de -

Evidencia.

- Pertinencia
- Información de los funcionarios de la entidad
- Resultados de la auditoría interna
- Utilización de asistencia técnica
- Examen de las transacciones
- Manuales
- Aplicabilidad de las disposiciones reglamentarias
- Información conflictiva
- Copias de documentos
- Extractos frente a copias
- Material gráfico
- Artículos de periódicos y revistas
- Afirmaciones de la entidad
- Restricciones de la entidad para el acceso a los registros.
- Objetividad

Lineamientos para Determinar la Confiabilidad de la evidencia.

1). Conocimientos personales obtenidos directamente a través de la percepción sensorial del auditor mismo, son más persuasivos que conocimientos obtenidos indirectamente.

2). La evidencia obtenida directamente por el auditor-

de fuentes ajenas o independientes a la entidad auditada provee de mayor seguridad y confiabilidad.

3). La evidencia que ha sido producida bajo condiciones satisfactorias de control interno tiende a ser más confiable.

4). Lo más significativo o importante del asunto a ser verificado, requiere la obtención de la más fuerte evidencia, por el auditor, y consecuentemente la justificación de la obtención de evidencia más costosa.

5). Los indicios de riesgo relativos más elevados de lo normal exigen al auditor más evidencia que aquella requerida en circunstancias normales

6). La evidencia corroborativa constituye aquella que permite al auditor llegar a conclusiones a través de un proceso válido de raciocinio, pero que en sí misma no es concluyente. Sirve únicamente para fortalecer o apoyar la confiabilidad de la evidencia obtenida.

7). Una cantidad pequeña de evidencia de una calidad excelente puede ser más confiable que una gran cantidad de evidencia de menor calidad.

ETICA PROFESIONAL

Un requisito indispensable para el establecimiento y reconocimiento de una profesión es un código de ética. Los orga

nismos profesionales de contadores públicos y de auditores internos reconocidos han aprobado y publicado tales códigos, pero en gran parte están dirigidos al ejercicio de la auditoría en el sector privado. De igual modo un código ha sido aprobado a nivel interamericano en las conferencias interamericanas de contabilidad.

El auditor gubernamental, que es un contador público, está obligado a regirse por el código de ética de su profesión en los aspectos aplicados a sus labores. Además, es necesario cubrir varios aspectos o características específicos, pertinentes al sector público, muchos de los cuales están muy vinculados a las relaciones del auditor con la entidad examinada e inclusive a las relaciones entre auditores internos y externos, asegurando de esta manera el mantener buenas relaciones y evitar conflictos o diferencias en la profesión.

De igual manera, son de suma importancia la actualización profesional, la honestidad e integridad, tanto en su vida privada como en su vida profesional; y una autodisciplina ejemplar entre otros aspectos muchos de los cuales han sido tratados en los diversos capítulos del presente Manual.

Para proveer un modelo de la vida profesional y personal del auditor gubernamental, el ILACIF presenta el siguiente Código de Ética del Auditor Gubernamental Latinoamericano:

CODIGO DE ETICA DEL AUDITOR
GUBERNAMENTAL

1. Un auditor gubernamental deberá ser honesto, objetivo, independiente y diligente al llevar a cabo sus deberes y responsabilidades. Deberá actuar con integridad y moralidad tanto en su vida profesional, como en su vida particular, evitando cualquier posible compromiso de su independencia y actos que impliquen en la realidad, o puedan hacer presumir, falta de independencia o posibilidad de influencias indebidas en el desempeño de sus deberes.

2. Un auditor gubernamental deberá observar las disposiciones legales y las políticas y normas de auditoría expedidas por el Organismo Superior de Control y por organismos profesionales, siempre procurando perfeccionar y mejorar su competencia y la calidad de sus servicios.

3. Un auditor gubernamental deberá demostrar lealtad en todo lo relacionado con la entidad donde está empleado.

Sin embargo, deberá mantener la independencia que asegura su informe profesional de cualquier actividad ilegal o impropia, y de ninguna manera tomará parte en forma consciente en dicha clase de actividad por acción directa o por omisión de actuar o informar.

4. Un auditor gubernamental no deberá aceptar ningún dinero, regalo u otro beneficio de la entidad auditada, sus ser

vidores o de terceros relacionados con ella, porque ello pueda afectar su independencia y objetividad.

5. Un auditor gubernamental no deberá participar ni directamente ni indirectamente en actividades, ni en partidos políticos.

6. Un auditor gubernamental no deberá tomar parte en ninguna actividad que pueda divergir de los intereses de la auditoría profesional o perjudicar su capacidad de llevar a cabo sus deberes y responsabilidad en forma objetiva.

7. Un auditor gubernamental deberá ser equitativo y justo con los servidores de la entidad auditada, evitando cualquier daño personal hasta el máximo de su habilidad, de acuerdo con su responsabilidad para con el Organismo Superior de Control y el pueblo en general, tendiente a salvaguardar los recursos públicos.

8. Un auditor gubernamental deberá guardar con reserva y utilizar con prudencia la información obtenida durante el ejercicio de sus funciones.

9. Un auditor gubernamental deberá cooperar y colaborar con otros auditores gubernamentales a todo nivel de manera que promueva buenas relaciones en la profesión.

10. Un auditor gubernamental, al elaborar sus comentarios, conclusiones y recomendaciones resultantes de sus labores, deberá hacer todo lo posible por presentar suficiente evidencia que las respalde, revelando cualquier hecho que, de no ser reve

lado, podría distorsionar el informe o encubrir prácticas ilegales o impropias.

11. Un auditor gubernamental no participará en la auditoría de una entidad pública en la cual estuvieren empleados parientes suyos, o íntimos amigos, o donde hubiere sido empleado anteriormente en un puesto financiero o administrativo, o cuando existiere algún factor que pudiese originar una situación de falta de independencia y objetividad o la apariencia de esta -- falta ante otros.

12. Un auditor gubernamental no se dedicará a negocios u ocupaciones que sean incompatibles o contradictorios con sus actividades profesionales de auditoría o que dañen su independencia.

13. Un auditor gubernamental deberá mantenerse actualizado con las más modernas técnicas y métodos de auditoría, así como de gerencia, presupuesto, contabilidad y otras áreas relacionadas con sus labores, a través de participación activa en cursos, seminarios, organismos profesionales y otras actividades de autodesarrollo profesional.

14. Un auditor gubernamental, al participar en cursos de capacitación o evaluaciones de habilidad técnica, mantendrá una honestidad e integridad completa evitando obtener o proporcionar a otros participantes información respecto a exámenes y evaluaciones.

15. Un auditor gubernamental no participará en actos - administrativos, ni firmará, autorizará o aprobará con anticipación documentos. Su informe profesional es el único documento - que deberá firmar con relación a las entidades u operaciones -- examinadas.

16. Un auditor gubernamental respetará la disciplina - impuesta por el Organismo Superior de Control o por la entidad - donde estuviere empleado.

17. Un auditor gubernamental deberá mantener una con-- ducta tal que obtenga crédito y prestigio a su profesión y testimonie su voluntad de servir al estado y su habilidad para hacerlo.

18. Un auditor gubernamental deberá mantener un enfo-- que positivo en sus labores, poniendo énfasis en la formulación de recomendaciones para mejoras en las operaciones de las entidades públicas, y minimizando su papel como crítico y excitador de sanciones por las irregularidades encontradas.

19. Un auditor gubernamental deberá procurar siempre - buscar maneras de aumentar la eficiencia, efectividad y economía de las operaciones y actividades de las entidades examinadas.

20. Un auditor gubernamental debe ser ejemplar en todas las actividades oficiales y particulares, procurando de mostrar en la práctica a los demás servidores públicos, y a los --

ciudadanos en general, un ejemplo a ser imitado por todo servidor público.

EVALUACION DEL CUMPLIMIENTO LEGAL

La gran característica que diferencia la auditoría profesional en el sector público de la del sector privado, consiste en que cada auditoría efectuada en el sector público tiene - que comprender, por la naturaleza de dicho sector, los aspectos de cumplimiento de las disposiciones legales. Normalmente, la - evaluación del cumplimiento legal es un objetivo específico de la auditoría financiera u operacional en aquellas áreas específicas sujetas al examen profundo. Sin embargo, en casos excepcionales la evaluación del cumplimiento legal puede constituirse en objetivo principal de la auditoría. Frecuentemente la evaluación del cumplimiento legal está estrechamente vinculada con aspectos financieros u operacionales (ejemplo: control presupuestario o logro de metas establecidas por ley).

DISPOSICIONES LEGALES APLICABLES

El término "disposiciones legales" aplicado en la auditoría gubernamental es más amplio que el contenido de las leyes. En la realidad, toda disposición oficialmente prescrita o promulgada puede ser considerada como una disposición legal. La naturaleza de las disposiciones legales y su mecanismo de promul-

gación en forma oficial varían de un país a otro, según sus costumbres y tradiciones.

Normalmente, las siguientes son consideradas por el auditor gubernamental como disposiciones legales y su orden de -- presentación refleja la importancia usual:

Además del contenido expreso de las disposiciones indicadas, en algunos países se toma en cuenta la intención del legislativo (cuando ésta puede ser determinada), tanto como las interpretaciones de la ley resultantes de decisiones de tribunales que establezcan precedentes aplicables para otros casos similares.

Obviamente, son aplicables en un caso específico, únicamente aquellas disposiciones legales que se dirigen o gobiernan de manera general o específica el área bajo examen del auditor. De igual modo únicamente aquellas disposiciones vigentes durante el período bajo examen, son de interés al auditor.

Por lo tanto, uno de los aspectos de considerable interés al auditor gubernamental, al iniciar el planeamiento y -- ejecución de una auditoría específica, es determinar y conocer cuáles son las disposiciones legales vigentes aplicables.

A veces el auditor tiene que evaluar el cumplimiento -- de otros requisitos que son específicamente legales, tales como cláusulas limitativas de contratos, de préstamos o de otros instrumentos cuya observación es requerida y respecto de los cua--

les el auditor es responsable de la información de desviaciones. Lo importante es que el auditor conozca los requisitos a ser observados y evalúe el grado de su cumplimiento debiendo informar sobre desviaciones significativas.

CONOCIMIENTO POR EL AUDITOR

Las disposiciones de naturaleza general (aplicables a toda entidad pública) deben ser plenamente conocidas por el auditor gubernamental, a través de sus períodos de capacitación básica y capacitación en servicio. Posteriormente, es su deber profesional el mantener actualizado con los cambios en las disposiciones legales de aplicación general.

Las disposiciones específicas de aplicación limitada a la entidad bajo examen, frecuentemente no son conocidas por el auditor al iniciar sus labores. Asimismo, le corresponde determinarlas y conocerlas.

En la auditoría financiera, frecuentemente se estudian las disposiciones legales de naturaleza financiera aplicables a la entidad al momento de planear y programar el examen.

En auditorías subsecuentes efectuadas a la misma entidad, el archivo permanente es la fuente principal de información sobre las disposiciones legales específicamente aplicables a la misma. Sin embargo, el auditor tiene que asegurarse que dicha información esté actualizada.

UTILIZACION DE ASESORIA LEGAL

El ejercicio del debido cuidado profesional por parte del auditor gubernamental requiere de él una determinación en su juicio respecto a la necesidad ocasional de solicitar asesoría legal profesional. En muchos casos, la interpretación de la legislación es relativamente clara y no se requiere asesoría legal.

Es frecuente que el auditor gubernamental encuentre una circunstancia nueva, no experimentada previamente (especialmente en la auditoría operacional), en la cual se requiere obtener asesoría legal profesional. Un buen auditor debe tener juicio profesional adecuado para reconocer estas situaciones y recurrir a la asesoría legal cuando considere necesario.

En cualquier caso, corresponde al auditor gubernamental el reunir la información necesaria y presentarla al asesor legal para que él a su vez provea la asesoría, opinión o interpretación requerida.

Para asegurar consistencia y adecuada comunicación, es conveniente que el asesor legal tenga conocimientos generales sobre la auditoría profesional en el sector público y consecuentemente conviene que el auditor tenga conocimientos generales de derecho administrativo.

La determinación del cumplimiento legal sigue el mismo proceso que cualquier acción de control. Los criterios espe-

cíficamente utilizados son las disposiciones legales aplicables.

Al contrario del proceso normal de reunir información y evidencia sobre la condición adversa antes de compararla con los criterios, el auditor primero determina los criterios (las disposiciones aplicables) para estar en condiciones, durante el examen, de reconocer cualquier condición de desviación. Esto es necesario porque los criterios legales normalmente son obligatorios, mientras otros criterios frecuentemente son aconsejables y convenientes, pero no obligatorios. De igual modo, los requisitos legales pueden variar de una entidad a otra, mientras otros pueden ser relativamente uniformes.

Al elaborar el programa de auditoría gubernamental tiene que incluir los procedimientos específicos para indagar sobre el cumplimiento de los diversos requisitos legales establecidos, inclusive prohibiciones o limitaciones específicamente impuestos por disposiciones legales a la entidad.

Al comparar la condición con los criterios, el auditor puede determinar el efecto de cualquier desviación.

Cualquier desviación legal tiene que ser comunicada en el informe de auditoría aún cuando no se haya afectado la eficiencia, efectividad o economía de la entidad. Sin embargo, el auditor debe considerar la inclusión de recomendaciones apropiadas respecto a modificaciones o mejoras en las disposiciones legales consideradas obsoletas o demasiado restrictivas.

Si la causa de una desviación legal es un afán de perseguir eficiencia, efectividad o economía, es obvio que el informe de auditoría debe presentar todas las circunstancias que la rodean, para ser justo con la entidad y sus funcionarios.

El auditor debe concentrar sus esfuerzos a incentivar el cumplimiento legal en el futuro y a mejorar las disposiciones legales cuando sea apropiado.

En los casos de incumplimiento de disposiciones legales cuya desviación no conlleva daño alguno a la entidad ni merece castigo o multa para los funcionarios responsables, la posición del auditor debe ser la de recomendar su observación futura. En los casos que conllevan castigo o multa aplicables en forma específica por la desviación, el auditor debe considerar la necesidad de recomendar prudencia a la autoridad correspondiente.

El auditor no debe ser un obsesionado con los aspectos de cumplimiento legal, a tal extremo que dé menos importancia a los aspectos de la evaluación de los sistemas de información de eficiencia y economía y de la efectividad de los programas, los cuales tienen aspectos importantes de cumplimiento legal.

EVALUACION DE LA EFECTIVIDAD DE LOS PROGRAMAS

Su enfoque es sobre programas autorizados, más que sobre los recursos utilizados en los mismos; sobre resultados, -

más que sobre insumos.

El propósito principal de la evaluación de los resultados de un programa es proporcionar información a aquellos responsables de la autorización, financiamiento y ejecución del programa, sobre su rendimiento en comparación con lo deseado, - esperado y planeado. La evaluación incluye una investigación sobre los resultados o beneficios logrados y averigua si efectivamente el programa está logrando las metas establecidas. Al efectuar una auditoría que abarca la evaluación de la efectividad de un programa, el auditor debe considerar:

Las medidas tomadas por la entidad en su autoevaluación de los resultados programados.

Cualquier evaluación de los resultados ya efectuada -- por otros profesionales sobre la entidad (cuando sea aplicable).

La pertinencia y validez de los criterios utilizados - (por la entidad y/u otros para juzgar efectividad en el logro - de los resultados programados.

La idoneidad de los métodos empleados (por la entidad - y/u otros) para evaluar la efectividad en el logro de los resultados programados.

La veracidad matemática de los datos acumulados.

La confiabilidad de los resultados obtenidos.

Es obvio que el auditor no debe efectuar una nueva evaluación sino más bien debe revisar y examinar cualquier evalua-

ción efectuadas por la entidad y/u otras personas. Únicamente - en los casos de: 1) encontrar una evaluación deficiente, o 2) - no encontrar ningún tipo de evaluación efectuada, el auditor es taría llamado a efectuar su propia evaluación de la efectividad de un programa.

Cuando el auditor gubernamental efectúa una evaluación de los resultados de un programa de una entidad pública, normal mente no se intenta establecer el valor del programa, ni la con veniencia de su continuación. Su propósito es determinar:

Si se están logrando los objetivos establecidos en tér minos de resultados factibles de medición.

Si cualquier evaluación efectuada por o a la orden de la gerencia es válida.

Si los criterios de evaluación son adecuados.

Si los métodos de medición son apropiados.

Si los datos acumulados son veraces.

Si los resultados obtenidos son confiables.

Si se han considerado las alternativas disponibles que podrían producir los resultados deseados a un costo menor.

En los casos de deficiencias gerenciales obvias en la administración de los programas, el auditor no debe invertir -- grandes recursos en evaluaciones sofisticadas y costosas que so lamente sustentarán lo que es evidente y conocido.

REQUISITOS LEGALES

De igual manera en cualquier tipo de examen en el sector público, al evaluar los resultados de programas, el auditor debe revisar la legislación y otras disposiciones pertinentes a la entidad y a cada uno de los programas bajo evaluación. En esta evaluación, dicha revisión se dirige a conocer cualquier disposición pertinente a los objetivos o metas de los programas.

El conocimiento de los requisitos legales también permitirá al auditor determinar, mediante pruebas, si los programas se están ejecutando de conformidad con las disposiciones vigentes aplicables.

CRITERIOS

Los criterios a ser aplicados por el auditor al evaluar los resultados de un programa son los objetivos establecidos por el programa, expresados en términos de criterios factibles de comparación con los resultados obtenidos.

Para determinar si un programa es efectivo, sus resultados tienen que ser comparados con objetivos claramente definidos.

En la realidad pocas veces el auditor encuentra objetivos claramente definidos en la legislación.

Algunos problemas típicos encontrados por el auditor gubernamental al evaluar los resultados de un programa son:

La legislación no define claramente los objetivos del programa.

La gerencia no ha definido adecuadamente los objetivos.

Los objetivos establecidos son vagos, ambiguos, imprecisos, solapados o interdependientes.

Los objetivos establecidos son de difícil comprensión para las personas encargadas de llevar a cabo el programa o son confusos o están en conflicto con los objetivos de otros programas en la entidad o de otras entidades.

Los objetivos establecidos no han sido formalmente -- promulgados y debidamente comunicados como metas a ser logradas por los diferentes niveles administrativos.

Los objetivos son malentendidos o mal interpretados a niveles inferiores.

Los criterios de medición para el logro de los objetivos no existen o no son utilizados y evaluados consistentemente y -- sistemáticamente.

Factores sociológicos implicados no han sido estudiados, investigados y analizados.

Los objetivos reales han cambiado a pesar que los objetivos declarados siguen igual.

Cuando no existen objetivos claros y señalados por escrito en las disposiciones y otras declaraciones oficiales. El-

primer paso a seguir por el auditor orientado hacia su definición, consiste en la obtención de declaraciones verbales de los funcionarios responsables del programa acerca de sus objetivos y llegar a un acuerdo sobre cuáles son los objetivos y cómo puede ser medido su logro.

Si el auditor no puede llegar a tal acuerdo, tendrá que informar que no se puede medir el logro de los objetivos o que son irreales o inalcanzables, terminando de esta forma su labor sin invertir más esfuerzo.

Es necesario que todo el informe de auditoría que incluye la evaluación de la efectividad de programas contemple -- una divulgación y discusión completa de los objetivos utilizados en la evaluación, incluyendo una explicación completa de la forma en que se identificaron y establecieron los objetivos usados como criterios de auditoría.

EL PROCESO DE EVALUACION

La auditoría normalmente incluye la revisión de políticas, planes, normas, procedimientos y prácticas para evaluar sus efectos en el logro de los objetivos. Este proceso generalmente considerará aspectos de eficiencia y economía administrativa debido a que los beneficios del programa provienen del consumo de recursos.

El término "evaluación" significa la acción de esti--

mar, apreciar y calcular el valor de algo.

El auditor puede utilizar estudios de costo-beneficio (o de costo efectividad) efectuados por otros profesionales al evaluar los resultados de los programas. Normalmente no cuenta con los recursos adecuados para efectuar sus propios estudios de este tipo por ser una responsabilidad gerencial y no del auditor. Sin embargo, el auditor puede recomendar a la entidad efectuar tales estudios cuando sea plenamente justificado.

Al considerar una entidad con diversos programas, el auditor debe emplear un enfoque selecto para identificar programas críticos o problemáticos cuya evaluación podría dar como resultado la maximización de los beneficios realizados por las labores de los auditores. Algunos factores a considerar para la selección de programas a ser evaluados son, si el programa:

Es nuevo y no se le ha evaluado anteriormente.

Está creciendo rápidamente.

Abarca un área de gran interés o es un programa prioritario del gobierno.

Cuenta con grandes sumas de dinero.

Requerirá en un futuro no muy lejano de una decisión sobre su continuación, ampliación o disminución.

Es necesario para el auditor un conocimiento general de la naturaleza de la organización responsable de llevar a cabo el programa, su legislación, política, normas, etcétera, y-

además un conocimiento de sus objetivos. Por lo tanto, las fases de estudio preliminar, revisión de legislación, objetivos, políticas y normas, y revisión y evaluación del control interno son necesarias excepto en casos en los cuales ya se ha obtenido toda la información pertinente en base de auditorías anteriores.

El auditor debe conocer, respecto al programa a ser evaluado, los procesos gerenciales actuales, inclusive su planeamiento, políticas, procedimientos, medidas de rendimiento - métodos de control y especialmente el proceso a través del - - cuál la gerencia busca continuamente mejora la productividad - del programa.

El auditor tiene que documentar y probar todo aspecto importante del sistema de autoevaluación vigente, y el alcance de sus pruebas dependerá de la confiabilidad de los controles implantados dentro de dicho sistema.

Una vez que se ha documentado y probado el sistema mediante la obtención y análisis de datos, el auditor se dirige al examen profundo de los resultados producidos. El auditor -- tiene que hacer juicios basados en el examen de los resultados producidos, medidos en términos cuantitativos y cualitativos

Algunos métodos que pueden ser utilizados por la administración y el auditor al medir los resultados de programas - son:

La comparación de datos acumulados o estimados antes del inicio del programa con datos acumulados durante su ejecución.

La comparación de datos acumulados durante la ejecución del programa con los datos equivalentes obtenidos de las áreas en las cuales el programa no opera, pero las otras condiciones son similares.

El establecimiento de "grupos de control" no afectados por el programa, los cuales pueden ser comparados con los grupos sujetos al programa.

El establecimiento de metas en términos cuantitativos y cualitativos al inicio del programa, y la medición de los resultados logrados sobre la base del avance hacia dichas metas.

Cuando el auditor emprende la evaluación de los resultados de un programa considerado crítico o problemático, para lo cual la gerencia cuenta con un sistema de autoevaluación de los resultados, su programa de auditoría debe incluir los siguientes pasos:

1. Revisión de los objetivos del programa con los funcionarios responsables, confirmando la aplicación y validez de los objetivos identificados en las fases iniciales de la auditoría.

2. Revisión de los criterios evaluativos de medición

del logro de los objetivos y la recomendación de las modificaciones consideradas necesarias.

3. Confirmación de los objetivos del programa para cada criterio evaluativo.

4. Ejecución de las pruebas apropiadas para determinar si la entidad cumple con las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes a las actividades del programa.

5. Revisión del sistema de obtención de datos (financieros) y los controles internos vigentes.

6. Revisión y sustentación de los datos informados, determinando el rendimiento respecto a cada criterio evaluativo.

7. Determinación de las causas por las cuales no se lograron los objetivos del programa.

8. Desarrollo y documentación de las respectivas conclusiones y recomendaciones.

FACTORES A TOMARSE EN CUENTA AL EVALUAR LOS RESULTADOS DE LOS PROGRAMAS.

El enfoque principal del auditor es evaluar el sistema utilizado por la entidad para medir su progreso. Al intentar esto, el auditor debe considerar los siguientes factores:

Efectividad del programa.

Efectividad de los costos.

Cumplimiento.

Información adecuada.

Relación con otros programas.

Relación costo-beneficio.

Consideración de alternativas.

Necesidad real.

Conveniencia.

Objetivos definidos.

Validez de la información.

PERSONAL UTILIZADO

El personal empleado en la evaluación de la efectividad de programas se componen de auditores profesionales con -- considerable experiencia y madurez de juicio, así como personal muy experimentado en el programa bajo evaluación.

Es importante que el auditor encargado del examen reconozca el momento adecuado en el que se requiere utilizar personal especialista, sea ésta en forma permanente, prestado o -- contratado.

El auditor encargado del examen y los demás componentes del equipo, deben hacer todo lo posible por asegurar una -- comprensión con el personal de apoyo o consultores y además -- que estén de acuerdo sobre el alcance y objetivos de la labor -- a realizar.

CONSIDERACIONES ESPECIALES

Normalmente el auditor gubernamental no debe opinar - sobre propuestas para nuevos programas o niveles y prioridades de financiamiento de los mismos. Estas condiciones legislativas y/o administrativas y la participación del auditor en las mismas podría comprometer su independencia al evaluar posteriormente los programas. Un caso excepcional podría ocurrir -- cuando en base de su examen, es evidente que los recursos disponibles de una entidad no son adecuados para que pueda lograr los objetivos establecidos.

En tal caso, el auditor debe informar, pero evitando recomendar niveles de financiamiento.

Las prioridades de financiamiento de diversos programas son decisiones gerenciales de la entidad y del gobierno en las cuales el auditor no debe participar.

CAPITULO V

Hoy en día, los contadores públicos y de hecho todo el mundo de los negocios, están experimentando una evolución de -- largo alcance en cuanto a la forma en que realizan su trabajo -- y se comunican con los demás. La mayoría de los profesionistas -- han encontrado que se ha ampliado y transformado no sólo el ámbito de sus labores sino también la forma en que se llevan a ca -- bo. Constantemente se requieren nuevos instrumentos que garanti -- zan que los profesionales se mantengan al paso de esta dinámica evolución que está ocurriendo en el actual mundo de los nego -- cios.

Uno de esos nuevos instrumentos de que disponen los contadores públicos en la auditoría de estados financieros (su campo de acción por excelencia), es el empleo de métodos de -- muestreo a fin de reducir la cantidad de revisión detallada -- que se necesita, a la vez que para aumentar la utilidad de los -- datos en la adopción de decisiones.

El empleo de éstas técnicas de la estadística -- contra la creencia general no requiere de estudios avanzados en -- matemáticas, ni tampoco suprime o elimina el criterio del con -- tador público independiente al proporcionar los tamaños de las muestras sobre las que se deben aplicar los procedimientos de -- auditoría.

El empleo de las técnicas estadísticas en la audito -- ría, no se ha desarrollado con la suficiente amplitud, ya que --

en la actualidad el Contador Público toma como base para su -- examen pruebas selectivas, tomadas de los registros contables y de la inspección de ciertas transacciones que el mismo escoge.

El boletín número 12 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos define a la prueba selectiva o muestreo como:

" Un procedimiento que sirve para derivar conclusiones sobre las características de un grupo numeroso de partidas, mediante el examen de un grupo parcial de ellas".

" En toda prueba selectiva es necesario, una vez que se conocen los resultados obtenidos en la muestra, hacer una apreciación de la importancia o significado que estos resultados parciales pueden tener con respecto a la totalidad del universo por así decirlo, es necesario elevar los resultados de la muestra parcial a los valores totales del universo ".

" Para lograr esta estimación se utilizan dos caminos:

- a) El camino por juicio.
- b) Muestreo estadístico.

A) "La estimación por juicio".

Procedimiento, que ha venido siendo tradicionalmente usado en auditoría y que fué también el utilizado en muchos -- otros campos de muestreo hasta hace relativamente poco tiempo, no re

sulta en la realidad tan arbitrario como podría parecer a simple vista, partiendo de su simple descripción. Si se llenan -- las condiciones subjetivas necesarias en el evaluar de los resultados, la apreciación que éste efectúe viene a ser una apreciación adecuada, en la que intervienen la capacidad profesional la experiencia y el buen juicio del evaluador y en la que por tanto se tiene una razonable probabilidad de que la apreciación sea correcta".

"Sin embargo, las probabilidades de acierto en una -- apreciación de este tipo dependen, fundamental, de las características subjetivas del evaluador. Para lograr las mejores probabilidades, éste debe:

a) Poseer una educación teórica suficiente y amplia - en el campo en que está haciendo la evaluación. La educación teórica permite a la persona poseer un marco de referencia de conceptos significativos que, a su vez, le permite encuadrar - y clasificar adecuadamente los datos obtenidos de la realidad, con base en los resultados del muestreo.

b) Poseer una experiencia práctica suficiente que le permita comparar los resultados de una muestra de concreta con los resultados observados a través de su experiencia, capacitándolo así para tener elementos comparativos de juicio.

c) Poseer un juicio equilibrado y maduro, que le permita estimar objetivamente todos los elementos, tanto favora--

bles, como desfavorables que van a influir sobre su apreciación".

"El muestreo estadístico".

"El avance del cálculo de probabilidades y de las técnicas estadísticas de inferencia han hecho que en tiempos recientes se desarrollen técnicas y procedimientos cuyo objeto es suministrar bases y datos cuantificables o expresables cuantitativamente, para estimar los resultados de un muestreo y apreciar la significación que pueden tener para el conocimiento de las características del universo".

Las que tienen una relación directa con la aplicación del muestreo estadístico en la auditoría son aquellas que se refieren a la ejecución del trabajo:

- 1.- Planeación y supervisión.
- 2.- Estudio y evaluación del control interno.
- 3.- Obtención de evidencia suficiente y competente.

Por lo que se refiere a la aplicación del muestreo estadístico, el auditor debe decidir previamente, en la determinación del plan de trabajo, si éste es aplicable en la empresa que va auditar, las áreas en que es posible y práctica su aplicación y el plan de muestreo que se va a utilizar.

En lo que se refiere al muestreo estadístico la precisión y el nivel de confianza descados por el auditor en el muestreo de estimación de valores, y, además de esos dos elementos, la tasa de ocurrencia esperada en el muestreo de atri

butos los señala el auditor tomando como referencia principal--
el control interno existente.

Sin lugar a dudas al hacer uso del muestreo estadístii
co el auditor cuenta con una valiosa herramienta de objetivi--
dad que lo auxiliará para soportar la opinión que vaya a emi--
tir.

CONCEPTO

Muestreo estadístico, es el proceso para obtener información acerca del conjunto de una población o universo (el total de alguna cosa) examinando sólo una parte del mismo.

La unidad de muestreo es el elemento que integra la población, por ejemplo si se piensa aplicar el muestreo estadístico en la revisión de cuentas por cobrar, la unidad de muestreo será cada una de las cuentas por cobrar integrantes de dicha cuenta colectiva.

Para que sea posible la aplicación del muestreo estadístico al examen de determinada población o universo y para que sus resultados sean prácticos y una imagen adecuada de la realidad, se necesitan los siguientes requisitos:

- 1.- Que el universo sea masivo o numeroso.
- 2.- Que sus componentes o elementos sean homogéneos, con respecto a la característica que se va analizar.
- 3.- Que la muestra sea seleccionada al azar.

Puede ocurrir que el universo que se vaya a examinar no sea homogéneo totalmente, en este caso existe la posibilidad de utilizar la técnica de estratificación, que consiste en crear estrato de aquellos grupos de unidades que sean homogéneos entre sí; si este es el caso, cada estrato se tratará como un caso y se obtendrán conclusiones sobre los mismos en --

forma aislada uno de otro.

Muchos auditores suelen confundir el muestreo al azar o muestreo por números aleatorios con el muestreo estadístico, siendo que son cosas distintas.

El muestreo estadístico se refiere a todo el proceso para efectuar una prueba sobre bases científicas. En tanto que el otro concepto es únicamente una técnica para seleccionar la muestra a revisar.

Así pues todo plan de muestreo debe estar formado por:

- a) La determinación del tamaño de la muestra.
- b) La selección de la muestra y
- c) La evaluación de los resultados.

Cuando se llega a una conclusión a través del examen de un número limitado de partidas, lógicamente esta conclusión va acompañada de cierto grado de riesgo. Es posible que las partidas seleccionadas para la muestra no sean representativas de todo el universo y entonces la conclusión derivada del examen de la muestra no sería una imagen real de los hechos.

Es evidente el riesgo que implica el uso de las técnicas estadísticas, pero una de las grandes ventajas, del uso de estas técnicas, es de que este riesgo puede ser medido.

El auditor debe reconocer la posibilidad de que los resultados obtenidos no sean representativos, a causa de erro-

res imputables al mismo auditor, cometidos durante el examen - de las partidas integrantes de la muestra.

Este riesgo por errores no imputables al muestreo no es susceptible de cuantificar. Sin embargo, este mismo riesgo - existe, aún en mayor grado, cuando el cien por ciento de las - partidas integrantes de la población o universo son examinadas.

Estos errores son menos probables, cuando el examen - se hace por muestreo, ya que el número de partidas individua-- les a examinar es menor. Pero, en caso de ocurrir el error, es te tiene mayor importancia relativa sobre la conclusión final, que la que tiene en el examen exhaustivo.

El auditor deberá tener en cuenta que ninguno de los planes de muestreo, ni de las técnicas de selección hasta ahora conocidos, le asegurará la detección de todos los errores - condiciones de discrepancia de la población sujeta a prueba -- ni le garantizará la localización de la partida fraudulenta en tre cientos de otras partidas.

Los métodos de muestreo adecuados sólo pueden proporcionar al auditor las probabilidades matemáticas de que la - - muestra sea representativa de la población total o indique la - incidencia de determinados eventos existentes en la población.

VENTAJAS

1. Los resultados de la muestra pueden ser justificados objetivamente. Cuando esta es extraída al azar, no está sujeta a la acusación de que hubo preferencia por parte del auditor al seleccionarla. Refuta con éxito la frecuente objeción - en el sentido que el auditor sólo ha visto las peores partidas y que, por ello, ha habido cierta preferencia al seleccionar - las partidas a revisar.

2. A través de este método podemos conocer con anticipación el tamaño máximo de la muestra necesaria.

Una vez que el auditor precisa el grado de riesgo que está dispuesto a aceptar, se ve libre del compromiso que supone determinar de un modo arbitrario los tamaños de muestra, ya que el propio método proporciona una justificación de la racionalidad del tamaño utilizado y, al mismo tiempo, del costo de la auditoría.

3. Este método suministra una estimación de la magnitud del riesgo de que la muestra puede no ser representativa de toda la población. El muestreo sin medidas estadísticas no permite calcular dicha magnitud. En el muestreo estadístico, - por el contrario, si se puede calcular.

4. El muestreo estadístico puede ser más exacto que el que se realiza examinando cada uno de los artículos de una

población grande. El examen de un gran número de datos puede - requerir de un personal numeroso que trabaje durante largos pe- ríodos, y el resultado puede ser la obtención de interpretacio- nes diversas.

Además, es posible que la tarea se torne aburrida y - se realice con descuido, por lo que tal vez sea preferible, en esas condiciones, aceptar el riesgo conocido de cometer erro- res de muestreo que aquel - desconocido - de incurrir en erro- res ajenos al muestreo, que es casi seguro se produzcan en el examen completo de un gran volúmen de datos.

5. Las muestras estadísticas pueden ser más económi- cas que los tamaños de muestra tradicionales. La proporción -- acostumbrada de un 10% del total de la población, frecuentemen- te empleada por los auditores, suele conducir a un exceso de - muestreo cuando va a examinarse un gran número de datos.

6. El muestreo estadístico proporciona un medio de -- proyectar los resultados de las pruebas dentro de los límites- establecidos de confianza. Por el contrario, el muestreo sin - medidas estadísticas no proporciona medios que permitan eva- - luar la confianza con que se proyectan los resultados del mues- treo para describir la situación de toda la población.

CONSTANCIA EN PAPELES DE TRABAJO.

En cuanto a la forma en que debe hacerse constar en -

papeles de trabajo la aplicación del muestreo estadístico, el Bolentín número 12 de la Comisión de Principios de Auditoría - del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, señala que siendo los papeles de trabajo "... el resúmen del trabajo realizado sirve como base para fundamentar la opinión que el auditor vaya a omitir; pueden ser, posteriormente, fuente de aclaraciones o extensión de información y constituyen la única prueba - que el mismo auditor tiene de la solidez y calidad profesional de su trabajo... en el caso de que se aplique en prueba selectiva (es extensivo para muestreo estadístico), a cualquier examen de auditoría los papeles de trabajo de los datos que deben contener de acuerdo con el examen realizado, deben incluir y registrar en forma permanente los datos siguientes:

1. La descripción del sistema de muestreo elegido.
2. La descripción del sistema seguido para seleccionar las partidas individuales que forman la muestra.
3. La descripción de los procedimientos de auditoría aplicados a las partidas que forman la muestra.
4. Los resultados obtenidos de la aplicación de los procedimientos de auditoría, los que incluirán cuando menos:
 - a) La clasificación del tipo de errores localizados -
 - b) El número de errores de cada tipo localizados.
5. La tabulación de los resultados obtenidos en la muestra.

6. Las fórmulas y cálculos empleados para la estimación de esos resultados (Referencias a las tablas utilizadas).

7. La interpretación de dichos resultados con base en los datos anteriores.

"Es conveniente que estos papeles de trabajo sean diseñados y llenados de tal manera que en cualquier momento pueda ser reconstruido el proceso total seguido en la prueba selectiva, con objeto de poder demostrar la objetividad de los procedimientos y la solidez de las conclusiones.

MUESTREO DE ESTIMACION

Es el método de muestreo utilizado para permitir al auditor llegar a una conclusión respecto de toda la población es la determinación, dentro de los límites estipulados y con un riesgo especificado, de la frecuencia con que ocurren eventos tales como errores, violaciones al control interno, etc.

Este plan de muestreo es utilizado cuando el objeto del examen es estimar el valor de la población o de una característica de la misma.

Comprende estimaciones de frecuencias (Muestreo de atributos) y estimación de variables (Muestreo de valores), y es el plan de muestreo que más aplicaciones tiene en la auditoría.

A. Muestreo de atributos - Es entre los planes de - -

muestreo, de que dispone el auditor, uno de los más ampliamente usados y probablemente el más versátil. Su función es determinar "cuantos elementos" existen.

Se utiliza para estimar la frecuencia probable con la cual ocurre un determinado evento. Este evento puede ser una cierta clase de error u otro "atributo" de la población.

El muestreo de atributos es aplicable cuando el propósito de una prueba de auditoría puede lograrse mediante una -- respuesta de sí o no, bueno o malo.

El método para determinar el tamaño de muestra requerido para el muestreo de atributos se ha simplificado ya que -- existen unas tablas especialmente elaboradas para ese propósito.

No obstante, el auditor deberá aplicar en grado considerable su criterio al adoptar ciertas decisiones antes de que dichas tablas puedan ser utilizadas. Entre estas decisiones están las que se refieren al nivel de confianza deseado, a la -- precisión o confiabilidad estipulada en los resultados de la -- muestra, y a la tasa de error esperada.

La tasa de error esperada es el porcentaje de error -- que el auditor cree que se encontrará como resultado de una -- prueba. Para estimar la tasa de error, el auditor podrá -- guiarse por los resultados de una auditoría previa, por una -- conversación con el cliente, por un estudio preliminar, o por-

una pequeña prueba piloto de transacciones, la cual puede incorporarse después a la prueba completa.

El auditor deberá ser realista al estimar la tasa de error esperada, pero cuando no esté seguro deberá inclinarse hacia el lado superior.

Así sobreestimando un poco, y no subestimado la tasa de error, seleccionará inicialmente algunas partidas de más en la muestra y no se verá obligado a volver después en busca de unas cuantas partidas adicionales.

Una vez tomadas estas decisiones sobre el nivel de confianza, precisión y tasa de error esperada, la única información adicional que el auditor necesita para determinar el tamaño de la muestra se refiere a la dimensión aproximada del universo de donde la muestra habrá de ser extraída.

Es absolutamente necesario que el auditor defina desde un principio la población en forma precisa, esto es, que sepa con exactitud que elementos individuales comprende la población que se va a muestrear. La composición de ésta deberá considerarse en función del objetivo de la prueba de auditoría.

La identificación precisa de la población que se va a muestrear es extremadamente importante para que los resultados de las pruebas muestrales den respuesta al objetivo de las pruebas de auditoría.

Después de que se haya definido la población sujeta -

a muestreo, podrán utilizarse las diferentes tablas disponibles para determinar el tamaño de la muestra apropiado.

En dichas tablas se indican los tamaños de muestra adecuados, con base en varios tamaños de poblaciones, grados de confianza y precisión y tasas máximas de error esperadas.

El muestreo de atributos, como se ha visto, permite proyectar los resultados del examen de la muestra a toda la población con un grado determinable de seguridad matemática. Pero antes de hacer esta proyección se deberá volver a evaluar la precisión de la muestra, ya que difícilmente la tasa de error esperada es algo más que una conjetura razonada, hay una probabilidad muy alta de que la verdadera tasa de error hallada en la muestra difiera en alguna medida con respecto a la tasa de error esperada. Y debido a que la precisión (basada en el nivel de confianza elegido) y la tasa de error están indisolublemente unidas, cualquier cambio que se opere en una, afecta a la otra.

B. Muestreo de valores - Este plan de muestreo es empleado cuando se desea estimar el valor de una población compuesta de elementos que tienen características "variables", tales como pesos, dólares, libras, etc. los elementos singulares variarán entre sí por lo que se refiere a las características que miden.

Es necesario estimar, mediante una muestra preliminar

el valor promedio de los elementos de la población y calcular con base en ese promedio, el valor total de ésta. Sin embargo, - existe el riesgo que el hacer la estimación con base en una -- muestra, el resultado arroje una cifra diferente a la realidad. Este riesgo es el error de muestreo.

Para que el grado de error de muestreo sea mínimo, se deberá estimar el valor promedio de los elementos de la población con un grado de precisión estipulado, correspondiente a - un nivel de confianza deseado. El grado de precisión puede con - cebirse como un determinado margen de pesos (o cualquier otro - variable de muestreo) en torno al valor verdadero, o como un - porcentaje de este valor. En este caso, es prudente convertir - este porcentaje de la precisión a términos absolutos (como pe - sos, etc.).

Se deberá tener la precaución de no confundir semejan - te porcentaje de precisión con el que se refiere al muestreo - de atributos. Si se dice que se desea estimar un valor total - en pesos con una precisión de 5% con respecto a su valor real, se está haciendo referencia a una estimación dentro de cierto - margen de pesos. Por otro lado, en el muestreo de atributos lo - que se calcula es la tasa de ocurrencia o la frecuencia de - - ciertos eventos se trata de un recuento y no de un valor o una - medición en pesos. Para los efectos de este plan de muestreo, - emplearemos el término "error de muestreo" en lugar de "preci -

sión".

La desviación estándar es un término estadístico utilizado para describir la medida de la variabilidad de un conjunto de números.

Dado que el cálculo manual de la desviación estándar es tedioso y lleva mucho tiempo, en muchos casos el auditor puede preferir servirse de una estimación. Una estimación razonable confiable para propósitos de auditoría se puede obtener por lo general, utilizando la amplitud de los valores de los elementos de una muestra preliminar y aplicando un factor estadístico de corrección.

Para determinar la desviación estándar estimada por el método de la amplitud promedio se siguen los pasos siguientes:

1. Utilizando números aleatorios, se selecciona una muestra preliminar de aproximadamente 25 a 50 de los valores de la población que va a estudiarse. El número de elementos se ordenará en pequeños grupos de 5, 6, 7 u 8 elementos cada uno.

En concordancia con lo anterior, el número total de elementos seleccionados habrá de ser múltiplo del número de elementos en cada grupo pequeño. Por ejemplo, si cada grupo contiene 6 elementos, la muestra preliminar deberá ser de 54 ó 60 elementos, etc.

2. Ordenar los valores de los elementos seleccionados,

según su secuencia aleatoria original, en grupos iguales.

3. Calcular la amplitud de los valores en cada grupo- (la amplitud es la diferencia entre el elemento de valor más - bajo y el valor más alto).

4. Sumar las amplitudes de valores de todos los gru-- pos y dividirla entre el número de grupos, obteniendo así la - amplitud promedio de valores.

5. El producto obtenido según el punto anterior se de be dividir entre el factor estadístico apropiado al tamaño del grupo que se obtiene en la tabla.

Para calcular la razón de error de muestreo a desvia- ción estándar se siguen los siguientes pasos:

1. Determinar el error de muestreo estipulado en tér- minos de valor promedio.

2. Dividir el monto estipulado de error de muestreo - entre la desviación estándar calculada anteriormente. El núme- ro resultante es la relación numérica entre el error de mues- treo y la desviación estándar.

Dicha desviación estándar es el principal factor que- se debe considerar al determinar el tamaño de la muestra final; porque a una mayor desviación- es decir, a una mayor variabili- dad entre unidades individuales de muestreo corresponderá un - mayor tamaño de muestra necesario para contar con una sección- representativa de la población.

Una vez que la muestra final se selecciona y examina, es necesario evaluar los resultados de este estudio, a fin de poder hacer extensivos los resultados de la muestra a la población total, con el grado de confianza estipulado.

Y como el tamaño de la muestra final está basado en un error de muestreo estimado, el verdadero error de muestreo encontrado bien puede diferir considerablemente del estimado.- Por eso es necesario volver a calcular el error de muestreo basándose en los resultados de la muestra final.

Sin embargo, en ocasiones, la muestra preliminar no concuerda con la final. Podría darse el caso que la muestra final indicara que la relación utilizada al seleccionar el tamaño de muestra fue demasiado grande y que, por tanto, el tamaño de muestra final fue demasiado pequeño para obtener el grado estipulado de error de muestreo con el nivel de confianza deseado.

En estos casos el auditor deberá decidirse por:

- a) Ampliar su muestra, o bien
- b) Volver a calcular el error de muestreo, para obtener la amplitud de valores correcta, reevaluar sus objetivos de auditoría y decidir si es aceptable un error de muestreo mayor.

MUESTREO DE DESCUBRIMIENTO.

Es un plan de muestreo diseñado para un propósito es-

pecífico y limitado. En contraste con el muestreo de atributos, que permite al auditor estimar el estado de una población completa mediante el examen de solo una muestra, el de descubrimiento se utiliza para contar con un grado elevado de probabilidad que ciertos eventos existen en una población cuando ocurren con determinada tasa mínima. Por lo tanto, este método es más una investigación que un procedimiento de auditoría, y su empleo por auditores es menos frecuente que el de los planes de muestreo tratados anteriormente.

Sin embargo, cuando el auditor quiere determinar si se ha registrado un tipo especial de discrepancia significativa o si existe una deficiencia grave en el sistema de control, el muestreo de descubrimiento es la técnica aceptada.

Con este plan de muestreo, el auditor efectúa una prueba para descubrir evidencias de artículos con ciertas características señaladas, no pretende formular una opinión sobre el conjunto de la población.

MUESTREO POR NUMEROS ALEATORIOS

Es también conocido con el nombre de muestreo aleatorio simple o irrestricto, y consiste en seleccionar los artículos componentes de la muestra completamente al azar y así proporcionar la seguridad de que cada elemento integrante del universo tenga la misma oportunidad de ser seleccionado.

MUESTREO POR INTERVALOS

Es también conocido como muestreo sistemático y permite seleccionar los elementos de la población que formarán parte de la muestra, de tal manera que haya un intervalo uniforme entre cada elemento muestreado. De acuerdo con este método se selecciona cada " enésimo" elemento, empezando con un punto de partida aleatorio.

Es conveniente la aplicación de la técnica del muestreo sistemático para seleccionar la muestra, cuando los números de identificación de las partidas no son consecutivos o cuando éstas no están numeradas, haciendo así difícil la localización de elementos específicos. Los requisitos básicos para el uso de la técnica de selección por intervalos son:

- 1) Homogeneidad en el universo.
- 2) Ausencia de clasificaciones o estratificaciones en la colocación de los elementos del universo.
- 3) La condición de que no falte ninguno de los elementos de la población.

El empleo apropiado de las técnicas de selección por intervalos, al igual que los números aleatorios y otras técnicas de selección, requiere que el tamaño de la población se determine con una precisión razonable y que se realice una estimación de la tasa de error probable. Una vez que el tamaño -

de la muestra haya sido determinado se divide el universo entre el tamaño de la muestra, obteniendo así el intervalo de muestreo. El primer elemento por examinar debe determinarse utilizando la tabla de números aleatorios.

MUESTREO ESTRATIFICADO

Es una técnica conforme a la cual los elementos del universo se separan en dos o más clases llamadas estratos. Cada uno de dichos estratos se muestrea o se prueba en forma independiente.

Los resultados correspondientes a varios estratos pueden o no ser considerados en conjunto a fin de tomar una opinión completa sobre el universo. Esto dependerá del objetivo del auditor.

Las técnicas de estratificación han sido diseñadas para trabajar con poblaciones que contienen elementos con características sustancialmente diferentes o con amplitudes extremas de valores.

Con otras técnicas de selección de muestreo, las muestras de tales poblaciones no proporcionarían la confiabilidad adecuada en los resultados de la muestra, a menos que el tamaño de la muestra fuese aumentado considerablemente. La estratificación permite obtener muestras más pequeñas mediante la división de la población total, en estratos que son razonablemente simi-

lares entre sí en lo que se refiere a las características o valores que van a ser examinados.

Para la explicación de esta técnica de selección de muestras se debe:

1.- Estratificar la población.

2.- Seleccionar independientemente y en forma aleatoria los artículos que van a examinar en cada uno de los estratos.

El auditor estratifica la población con base en su criterio, su experiencia, o un estudio de la población. El objetivo es obtener estratos de artículos homogéneos.

El auditor puede recurrir a cualquiera de los siguientes métodos:

A. Estratificar la población dividiéndolo en dos grupos. Colocándolo los artículos con valores extremos en el primer grupo y el resto en el segundo. A continuación se procedería a examinar todos los artículos del primer grupo y muestrear el segundo.

B. Estratificar la población en grupos homogéneos, determinar el tamaño de muestra aplicable a toda la población y seleccionar un número proporcional a cada uno de los estratos.

C. Estratificar la población en grupos homogéneos. -- Tratar cada uno de los estratos como una población separada y determinar los tamaños de muestra independientemente, con base

en los objetivos de auditoría referentes a los diversos estratos.

MUESTREO DE CONGLOMERADOS.

Las técnicas de selección de muestras descritas anteriormente requieren que el auditor extraiga muestras individuales de la población total o de los diversos estratos en que la población se ha dividido.

Sin embargo, en determinadas circunstancias, la aplicación de estas técnicas puede ser difícil debido a la colocación en los archivos o puede ser excesivamente costosa cuando se requiere una muestra grande. La técnica de selección de muestras mediante conglomerados puede ayudar a superar estos problemas.

En el empleo del muestreo de conglomerados, los artículos que forman la población se dividen en grupos o conglomerados de artículos localizados razonablemente cerca uno de otro, tales como los registros en las gavetas de los archivos o los paquetes de documentos.

Los conglomerados que van a examinarse se seleccionan aleatoriamente y cada conglomerado se examina en su totalidad. El número de conglomerados que han de seleccionarse estará determinado por la naturaleza y tamaño de la población. Sin embargo, es recomendable que, cuando sea posible, se seleccionen

por lo menos 20 conglomerados. Esta técnica es aplicable independientemente de cuál sea el plan de muestreo que se utiliza.

Según opiniones, autorizadas, en la mayoría de los casos de auditoría la confiabilidad de la muestra disminuirá considerablemente si se usa el muestreo de conglomerados en lugar de técnicas tales como el muestreo por intervalo o el de números aleatorios.

CONCLUSIONES.

1. Hay que reconocer que uno de los requisitos básicos de una administración pública ó privada es la "información financiera confiable, oportuna y útil en la toma de decisiones gerenciales. De igual modo hay que reconocer que en la actualidad casi nunca existe dicha información en el sector público, constituyendose en una de las causas principales de la deficiente administración.

2.- Desafortunadamente la realidad del sector público indica que muy raras veces se encuentran sistemas contables adecuados los sistemas de control interno frecuentemente son deficientes, a menudo no se elaboran estados financieros, los principios contables casi nunca se observan y a veces tampoco las disposiciones legales. Es más estos dos últimos en muchos casos estan en conflicto y es común que las disposiciones legales y reglamentarias llegen a entorpecer y hasta imposibilitar una contabilidad adecuada. En estas circunstancias la auditoria financiera asume una importancia más grande y las labores de los auditores van mucho más allá que unicamente efectuar las pruebas necesarias para dar fe sobre la presentación de los estados financieros.

La Auditoría financiera en el sector público tiene que ser orientada principalmente hacia el desarrollo de recomendaciones constructivas para efectuar mejoras en la adminis

tración financiera, el control interno, y el sistema contable además de considerar el objetivo tradicional de la auditoría-financiera al dar fe sobre los resultados de las operaciones- la situación financiera y los cambios en la misma y en el patrimonio.

3.- Las técnicas y otras prácticas aplicadas en auditoría profesional del sector público son las mismas técnicas y prácticas aplicadas a la auditoría profesional en el sector privado, las cuales han sido desarrolladas y perfeccionadas por la profesión del C.P.

No existe ninguna técnica ni práctica de auditoría-aplicable única y exclusivamente en el sector público.

4.- La labor de auditoría debe ser lo suficientemente completa para presentar una base para las conclusiones recomendaciones y para poder demostrar claramente su propiedad y racionalidad a terceras personas en forma convincente. No se puede asumir que otros afectarían las conclusiones y recomendaciones simplemente porque el auditor las manifiesta.

5.- La decisión sobre la naturaleza financiera del examen limita sus objetivos a aspectos financieros el conocimiento sobre si o no la entidad elabora estados financieros, permite enfocar el objetivo del examen hacia la formulación o no de un dictamen sobre dichos estados. Sin embargo, aun cuando se elaboren estados financieros, puede ocurrir que el-

objetivo principal de la auditoría no sea el dictamen sobre -- ellos sino, al mejoramiento del sistema financiero y consecuen-- temente del contenido de los estados financieros futuros. El -- formular un dictamen puede ser el objetivo principal, un obje-- tivo específico o no ser un objetivo de la auditoría financie-- ra según las circunstancias.

6.- El ejercicio de cualquier actividad que involu-- cra un servicio profesional para merecer confianza tiene que -- basarse en un conjunto de elevadas normas profesionales que ri gan y quien dicho ejercicio. Igualmente, es necesario recono-- cer y respetar una profesión de auditoría en la administración pública. Dicha profesión debe ser capaz de mantener consisten-- temente la calidad de sus servicios y el grado de su indepen-- dencia aun cuando cambien los gobiernos, las filosofías o las-- condiciones sociales o económicas a través de los años.

BIBLIOGRAFIA.

Manual latinoamericano de Auditoría Profesional en el Sector -
Público Tomo I y II Ia. Edición México, D. F. 1979, Subsecretaría de Inspección Fiscal, Dirección General de Vigilancia de Fondos y Valores S.H.C.P.

Control Interno, Informe Especial elaborado por el Comité de -
Procedimientos de Auditoría Inst. Nort. de C.P., Traducción y publicación hecha bajo permiso, por: Comisión de Publicaciones Técnicas del Instituto Mexicano de C.P.

Control Interno, C.P. Carlos Barron Herrera Segunda Reimpresión Nov. 1979 Editorial E.C.A., S.A.

Boletín No. 5 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P.

Normas de Procedimientos de Auditoría I.M.C.P. Duodécima Edición Tercera Reimpresión Mex. 1978 Agosto.

Auditoría I - C.P. Israel Osorio Sánchez, Editorial E.C.A., S.A. Ia. Edición México, D.F. 1977.

La Auditoría Interna en la Administración Pública Federal - I.M.C.P. Cs. P.S. Alfredo Adam y Guillermo Becerril Lozada, México, D.F. 1980 Ia. Edición.

Elementos de Método Estadístico
Quinta Edición 1970

Andrés García Pérez Textos Universitarios U.N.A.M. Mex., D.F. - 1970

Aplicaciones del Muestreo Estadístico en la Auditoría de Estados Financieros, Tesis Profesional; Fernando Meixueiro García México, D.F. 1972. U.N.A.M.

Estadística para las Ciencias Administrativas: Segunda Edición - Lincola L. Chao, Impreso en Bogotá Colombia 1975 Edi. Mc Gran - Hill.

Ética Profesional, Tesis - Francisco José Rojas Gutiérrez U.N.A.M. México D. F. 1971.

Apuntes de Auditoría III Volumen 2 C.P. Daniel Alvarez Ramírez - F.C.A. U.N.A.M. 1974.

Estadística para Economistas y Administradores de Empresas Stephen P. Shao. Traducción al Español de Romeo E. Madrigal Décima-Primera Edición en Español 1976 Editorial Herrero Hermanos.