



129  
Universidad Nacional Autónoma de México

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

**“PLANEACION Y SUPERVISION  
DE LA AUDITORIA  
OPERACIONAL GUBERNAMENTAL”**

Seminario de Investigación Contable

QUE EN OPCION AL GRADO DE  
LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A

**Javier Porras Palemino**

PROFESOR DEL SEMINARIO:

**C. P. Enrique Pérez Colín**

México, D. F.

**FALLA DE ORIGEN**

1990



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

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

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

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

## I N D I C E

	PAGINA
CAPITULO I. AUDITORIA GUBERNAMENTAL	1
1.- INTRODUCCION	2
2.- CONCEPTO Y OBJETIVOS	5
3.- CLASIFICACION	9
4.- FUNCIONES	16
5.- NORMAS BASICAS DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL	20
6.- NORMATIVIDAD	32
7.- UBICACION DE UNA UNIDAD DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL	36
CAPITULO II. AUDITORIA OPERACIONAL	40
1.- INTRODUCCION	41
2.- CONCEPTO	43
3.- OBJETIVOS	46
4.- NECESIDADES DE LA AUDITORIA OPERACIONAL	48
5.- METODOLOGIA DE LA AUDITORIA OPERACIONAL	51
CAPITULO III. PLANEACION Y SUPERVISION DEL TRABAJO DE AUDITORIA	58
1.- PLANEACION	59
1.1 CONCEPTO E IMPORTANCIA	59
1.2 OBJETIVOS	62

2.- SUPERVISION	63
2.1 CONCEPTO E IMPORTANCIA	64
2.2 OBJETIVOS	65
CAPITULO IV. ELEMENTOS NECESARIOS PARA UNA ADECUADA PLANEACION Y SUPERVISION AL TRABAJO DE AUDITORIA	68
1.- PROGRAMACION DE LA AUDITORIA	69
2.- OBJETIVOS DE LA AUDITORIA	71
3.- DISTRIBUCION Y CONTROL DEL TIEMPO DE LA AUDITORIA	74
4.- FAMILIARIZACION O ESTUDIO GENERAL	75
5.- ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO	81
6.- TECNICAS	125
7.- GUIAS	134
8.- PROCEDIMIENTOS	141
9.- PROGRAMA DE TRABAJO	145
10.- PAPELES DE TRABAJO	150
11.- INFORME O DIAGNOSTICO	153
12.- COMO SE REALIZA LA SUPERVISION	167
13.- RESULTADOS DE LA SUPERVISION	169
14.- COMO SE DEJA EVIDENCIA DE LA SUPERVISION EFECTUADA	170
15.- FORMATOS	176
CONCLUSIONES	185
BIBLIOGRAFIA	191

## **CAPITULO I. AUDITORIA GUBERNAMENTAL**

**1.- INTRODUCCION**

**2.- CONCEPTO Y OBJETIVOS**

**3.- CLASIFICACION**

**4.- FUNCIONES**

**5.- NORMAS BASICAS DE LA AUDITORIA  
GUBERNAMENTAL**

**6.- NORMATIVIDAD**

**7.- UBICACION DE UNA UNIDAD DE  
AUDITORIA GUBERNAMENTAL**

## 1.- INTRODUCCION

Un instrumento básico como parámetro de evaluación de la eficiencia y congruencia de la administración pública es la Auditoría y es el Contador Público a quien corresponde llevar a cabo esta revisión, siendo por su preparación técnica tanto como por su desarrollo profesional.

La evolución que ha sufrido esta materia, comprende un período inicial en el cual esta actividad adquirió un carácter policiaco, carente de una adecuada sistematización, lo cual provocó que su ejecución fuera realizada en forma empírica en un ambiente de improvisación.

En esta primera etapa el enfoque que adquirió la auditoría fue básicamente a los aspectos financieros en el Sector Privado y de cumplimiento legal en el Sector Público.

En la actualidad esta función está dirigida a examinar cualquier actividad u operación dándole énfasis dentro del Sector Público a aquellos aspectos de tipo financiero, operacional, de resultado de programas y de cumplimiento legal, sin embargo, la Auditoría profesional efectuada en el Sector Público no debe ser considerada como diferente a la Auditoría realizada en el Sector Privado, ya que las normas, técnicas y procedimientos que se

utilizan para llevarla a cabo no tiene ninguna diferencia de fondo con las emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos que sea obstáculo para la aplicación indistinta de los mismos, por el contrario, vienen a llenar el vacío que existía en relación con las herramientas a utilizar en el diario quehacer de la Auditoría Gubernamental, visto desde el punto de vista de una revisión con el enfoque integral.

Ante los cambios que se han experimentado de orden social, político y económico, que han traído consigo un incremento de nuevos y mejores servicios públicos, mayor número de complejidad de las funciones públicas, así como el crecimiento de su estructura orgánica, el Estado ha requerido de un proceso de adopción de mecanismos que le permitan tener mayor coherencia en su función y estructura.

El Estado ha establecido los mecanismos para el Sector Público mediante programas y planes, para lograr la consecución de nuevos objetivos, así como los recursos y unidades responsables para su ejecución.

Entre los diversos mecanismos que ha promulgado la Administración Pública, cabe señalar a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal.

Con respecto a los objetivos establecidos en la actualidad se tienen los siguientes: Consolidar la estabilidad de precios, crear las bases para la recuperación gradual y firme de la actividad económica, reducir la transferencia de recursos al exterior, Proteger el poder adquisitivo de los salarios y el nivel de empleos y fortalecer mediante la concertación, el compromiso de los sectores de apoyar la estabilidad interna.

Por lo anterior, la Auditoría juega un papel muy importante para el óptimo cumplimiento de dichos objetivos y mecanismos, constituyéndose en un insumo para el control y evaluación de las Dependencias y Entidades del Sector Público.

Para el cumplimiento de los objetivos mencionados anteriormente, el Estado ha facultado a la Secretaría de la Contraloría (Federal o Estatal) y a la Contaduría Mayor de Hacienda, así como en las Dependencias o Entidades, la creación de un Departamento de Auditoría, que tendrá la encomienda de evaluar y controlar dichos objetivos.

## 2.- CONCEPTO Y OBJETIVOS

### CONCEPTO

Existen muchas definiciones de Auditoría, las cuales aún cuando corresponden a diferentes autores, presentan ideas comunes.

A continuación se citan algunas de estas definiciones:

Para Mancera Hermanos C.P.T. según su obra "Terminología del Contador" la Auditoría es: el examen de los libros de contabilidad, de los registros, documentación y comprobación correspondiente de una persona, de un fiduciario, de una sociedad, de una corporación, de una institución, de una empresa, de una sucesión, de una oficina pública, de una copropiedad, de un negocio cualquiera llevado a cabo con el objeto de determinar la exactitud de las cuentas respectivas y de informar y dictaminar acerca de ellas.

Arthur W. Holmes en su obra "Auditoría, Principios y Procedimientos", define la Auditoría como: la comprobación científica y sistemática de los libros de cuentas, comprobantes y otros registros financieros y legales de un individuo, firma o corporación, con el propósito de determinar la exactitud e integridad de la contabilidad; mostrar la verdadera solución

financiera y las operaciones, y certificar los estados e informes que se rindan.

Por su parte H. Montgomery menciona que Auditoría es: un examen sistemático de los libros y registros de un negocio con el fin de determinar o verificar los hechos relativos a sus operaciones financieras y los resultados de éstos para informar sobre los mismos.

Sergio Dávila G., dice: la Auditoría es el examen sistemático de los libros, registros, documentos, procedimientos, métodos de operación y control, así como de la estructura de la organización de una empresa física o moral llevada a cabo con el fin de comprobar su corrección e informar y dictaminar acerca de ellos.

Cs. Ps. Alfredo Adam A. y Guillermo Becerril L.- En términos generales la Auditoría es la revisión y la supervisión sistemática de una actividad o campo de actividades.

La Auditoría Gubernamental conforme al I.M.C.P. comprende el examen de las operaciones, cualquiera que sea la naturaleza de las dependencias y entidades de la administración pública federal, con el objeto de opinar si los estados financieros proceden razonablemente la situación financiera, si los objetivos y metas efectivamente han sido alcanzados, si los

recursos han sido administrados de manera eficiente y si han cumplido con las disposiciones legales.

#### OBJETIVOS

- a) Analizar si el control interno coadyuva a la obtención de información financiera contable, oportuna y útil para la adecuada toma de decisiones.
- b) Analizar si la dependencia o entidad, con los recursos asignados, ha cumplido en tiempo, lugar y calidad con los objetivos y metas establecidas en sus programas.
- c) Revisar la eficiencia obtenida por la dependencia o la entidad, en la asignación y la utilización de sus recursos.
- d) Revisar si se cumple con las disposiciones legales, normas y políticas de la dependencia o entidad.
- e) Formular las observaciones, sugerencias y recomendaciones tendientes a mejorar la operación de la dependencia o entidad, así como corregir las desviaciones o deficiencias encontradas.
- f) Realizar el seguimiento de las recomendaciones que hayan sido

aprobadas, con objeto de cerciorarse de que efectivamente se implantaron.

La Auditoría Gubernamental comprende el examen de las operaciones, cualquiera que sea la naturaleza de las dependencias o entidades de la Administración Pública Federal, con objeto de opinar si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, si los objetivos y metas efectivamente han sido alcanzados, si los recursos han sido administrados de manera eficiente y si se ha cumplido con las disposiciones legales aplicables.

En atención a los objetivos que persigue la Auditoría Gubernamental y a la naturaleza propia de sus actividades, el examen que se realice deberá generalmente ser posterior a la ejecución de las operaciones o situaciones. Asimismo, se recomienda que la auditoría no intervenga en la ejecución de las labores operativas o trámites administrativos que realicen las dependencias o entidades, esto significa que se sugiera que los sistemas operativos cuenten con los mecanismos de verificación y autocontrol necesarios, ya que éstos son la base de un efectivo sistema de control interno.

### 3.- CLASIFICACION

A) Por su ámbito:

- Interna
- Externa

#### Auditoria Interna.

Es la auditoría que realiza el personal adscrito a la propia dependencia o entidad. Su importancia radica en que se constituye en el instrumento del control interno que revisa, analiza, diagnostica y evalúa el funcionamiento de otros controles, proporcionando a los responsables de la dirección y operación, información coadyuvante sobre el resultado de su gestión.

#### Auditoria Externa.

Esta auditoría está practicada por profesionales independientes a la dependencia o entidad, con el objeto de emitir un juicio sobre la selección que guarda el área auditada.

El enfoque que tradicionalmente ha tenido este tipo de revisiones, ha sido orientada a la emisión de un dictamen sobre la razonabilidad de los estados financieros de la entidad del

sector paraestatal.

En virtud de los nuevos requerimientos que se tienen en materia de control y evaluación, es necesario reorientar el desarrollo de esta actividad a fin de estimular a las dependencias coordinadoras del sector y a las entidades, para que realicen a profesionales diversos en la realización de otro tipo de auditorías tendientes a examinar la eficiencia y eficacia de las operaciones de las dependencias y entidades, a esta actividad se le denomina auditoría externa financiera y es realizada por Contadores Públicos independientes, bajo las normas emitidas por el I.M.C.P. (Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.)

B) Por su tipo:

En diferentes documentos y cuentas se han expresado diversos criterios y acepciones para denominar a las revisiones específicas que se hacen de las operaciones de gobierno, manejando términos como Auditorías Administrativas, Presupuestales, Legales, Técnicas, de Eficiencia, Operacionales, de Sistemas, etc.; sin embargo no siempre se concibe de igual forma el contenido y alcance de cada una de ellas, por lo que es necesario establecer una convención de los términos que se manejarán y lo que debe entenderse por cada uno de ellos.

Por lo tanto se han establecido los siguientes tipos de Auditorías:

Auditoría Financiera

Auditoría Operacional

Auditoría de Resultado de Programas

Auditoría de Legalidad

#### Auditoría Financiera.

Es aquella que comprende el examen de las transacciones, operaciones y registros financieros con objeto de determinar si la información financiera que se produce es confiable, oportuna y útil. Para lo cual el Contador Público emitirá un dictamen.

#### Auditoría Operacional.

En este tipo de auditoría comprende el examen de la eficiencia obtenida en la asignación y utilización de los recursos financieros, humanos y materiales, mediante el análisis de la estructura organizacional, los sistemas operativos y los sistemas de información.

### Auditoría de Resultado de Programas.

Esta auditoría analiza la eficacia y congruencia en el logro de los objetivos y las metas establecidas, en relación con el avance del ejercicio presupuestal.

El análisis de la eficacia se obtendrá revisando que efectivamente se alcanzaron las metas establecidas en el tiempo, lugar, cantidad y calidad requerida.

La congruencia se determinará al examinar la relación lógica que existe entre el logro de las metas y objetivos de los programas y el avance del ejercicio presupuestal.

### Auditoría de Legalidad.

Este tipo de auditoría tiene como finalidad revisar si la dependencia o entidad, en el desarrollo de sus actividades, ha observado cumplimiento de disposiciones legales que le sean aplicables (leyes, reglamentos, decretos, circulares, etc.).

C) Por su contexto:

- Integral
- Parcial

### Auditoría Integral.

Cuando en una sola revisión concurren los cuatro tipos de auditorías (financiera, operacional, de resultado de programas y de legalidad), se le denominará Auditoría Integral.

### Auditoría Parcial.

Será aquella en la que no se practiquen todos los tipos de auditoría.

#### D) Por su aplicación:

Las auditorías podrán realizarse a diferentes niveles, en atención al objetivo u objetivos que se persiguen en la revisión, pudiendo practicarse auditorías a:

Unidades  
Programas  
Actividades

### Auditoría a Unidades.

Se entenderá por unidad aquella área que tiene asignado un

programa o conjunto de programas combinados al logro de determinados objetivos y metas de la dependencia o entidad. Las unidades atendiendo al tipo de actividades que realizan se clasifican en:

**Unidades Sustantivas.-** Aquellas que realizan funciones tendientes a lograr en forma específica los objetivos para los cuales fue creada la dependencia o entidad.

**Unidades de Apoyo Administrativas.-** Aquellas que realizan funciones de tipo administrativo en apoyo del logro de los objetivos de las unidades sustantivas.

Las unidades podrán ser una Dirección General, una Dirección de Área, una Subdirección, un Departamento, etc., en el caso de que las unidades tengan asignados dos o más programas, el alcance de la revisión comprenderá la totalidad de los programas bajo la responsabilidad de la unidad auditada.

#### Auditoría a Programas.

El segundo nivel de la Auditoría Gubernamental es el de la Auditoría a Programas que comprende la revisión del conjunto de

funciones y actividades que integran un programa específico asignado a una o varias unidades.

En este caso se revisará aquel programa, subprograma, proyecto, etc., que está establecido en la estructura programática del presupuesto, excluyéndose los otros que pudieran estar bajo la responsabilidad de la misma unidad.

#### Auditoria de Actividades.

El alcance que comprende este nivel de auditoria está circunscrito a la revisión de aquellos aspectos que se identifiquen con el objetivo específico a examinar y que sean diferentes a unidades o programas, por ejemplo, en el sistema descentralizado de pagos se encuentra que en su funcionamiento intervienen varias unidades que en determinados aspectos tienen injerencia con el pago de remuneraciones al personal, (recursos humanos, contabilidad, presupuesto, cómputo, etc.).

#### 4.- FUNCIONES

Para entrar en estudio de las funciones de Auditoría Gubernamental se mencionan tres conceptos fundamentales que la misma debe cubrir y tener presente al revisar sus trabajos:

##### A. Cumplimiento de aspectos de información:

- a) Si las operaciones se realizan eficientemente.
- b) Si los informes que se generan en todos los componentes de la entidad sujeta a examen se presenten en forma razonable.
- c) Si los funcionarios responsables de los programas gubernamentales hacen uso razonable de los recursos que le son asignados.
- d) Si la entidad ha cumplido con la legislación y reglamentación vigente.

##### B. Atención a la Economía y Eficiencia.

Esta considera si la entidad administrativa utiliza sus recursos de manera económica y eficiente, teniendo obligación la auditoría interna de detectar cualquier práctica ineficiente e insuficiencia en los sistemas y procedimientos contables,

financieros, organizacionales y administrativos.

### C. Vigilancia de los Resultados del Programa.

Determina si se han logrado los objetivos propuestos y evalúa los resultados obtenidos. Aclarando los conceptos anteriores, se indican algunas de las funciones que debe cubrir la auditoría interna en una Secretaría de Estado y podemos decir que son más representativas:

- a) Elaboración de un programa anual de auditorías financieras, operacionales y técnicas para someterlo a aprobación de los niveles de dirección.
- b) Practicar auditorías a obras y adquisiciones derivadas de los programas de inversión.
- c) Ejecutar auditorías especiales que se deriven de irregularidades en perjuicio de los bienes del sector.
- d) Levantar actas e iniciar cuando proceda la formalización de pliegos de responsabilidades. El Pliego de Responsabilidades, es el documento mediante el cual se hace económicamente responsable a una persona por sustracción de efectivo, pérdida de equipo o uso de los

recursos de la entidad en beneficio propio entre otros motivos.

- e) Intervenir en los cambios de funcionarios de las diversas dependencias de la entidad del Sector Público, con el fin de supervisar el control de bienes y valores.
- f) Seguir medidas y programas para mejorar la eficiencia en las operaciones y programas administrativos de la dependencia, como resultado de su actividad de auditoría operacional.
- g) Supervisar concursos que realizan para la adjudicación de contratos de obra dentro de la entidad. Así también, para llevar a efecto visitas a obras en proceso para auditar las operaciones respectivas de contratos de obra.
- h) Revisar total o selectivamente las operaciones de las dependencias de la entidad, para estar en condiciones de emitir dictamen sobre la razonabilidad de las fases del sector.
- i) Verificar que el ejercicio del presupuesto asignado a cada dependencia se realice conforme a las disposiciones legales en vigor, así como lo establecido en lo que en

particular dicten las autoridades competentes.

- j) Verificar el estado que guardan los diversos fondos especiales, tales como revolventes, subsidios, ingresos y otros.
- k) Comprobar que se haya cumplido con las disposiciones legales relativas a las importaciones de bienes o servicios de procedencia extranjera, efectuados por las dependencias de la Secretaría.
- l) Verificar el estado que guardan los registros contables y estados financieros de las dependencias de esta Secretaría.
- m) Y otras atribuciones que se deriven del cumplimiento de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, así como las normas emitidas por la Secretaría de Programación y Presupuesto, y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

## 5.- NORMAS BASICAS DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL

Normas Generales y Personales

Normas para la Realización del Trabajo

Normas relativas al Informe de Auditoría

### NORMAS GENERALES Y PERSONALES.

Estas normas establecen el ámbito y competencia de la Auditoría, así como las cualidades que debe reunir el personal encargado de realizarlas.

Las normas correspondientes son las siguientes:

#### a) Tipo y Alcance de la Auditoría Gubernamental.-

La Auditoría Gubernamental comprende la realización de auditorías financieras, operacionales, de resultado de programas y de legalidad a las unidades, programas y actividades de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal.

Comentario:

Para la determinación del tipo o tipos de auditoría que se

requiera efectuar, es necesario tomar en cuenta la naturaleza, magnitud y complejidad del área y operaciones a examinar, así como la importancia que tienen en relación con la propia dependencia o entidad, su sector y en general con la Administración Pública Federal.

**b) Conocimiento Técnico y Desarrollo Profesional.-**

El personal encargado de realizar la auditoría debe poseer en conjunto la disposición, preparación técnica, experiencia y capacitación necesaria para el desarrollo de sus actividades.

**Comentario:**

La diversidad de actividades que tienen que realizarse para lograr los objetivos y metas de los programas del Sector Público, requiere que los auditores gubernamentales cuenten para sus tareas de revisión, ahora enfocadas a actividades más amplias y diversas, con los conocimientos necesarios y, por lo tanto, el equipo de auditoría debe auxiliarse con profesionales especialistas en las áreas y actividades a examinarse.

El auditor para tener la disposición necesaria, debe contar con la iniciativa, dinamismo y motivación que le permitan

desarrollar su trabajo.

La preparación técnica debe estar básicamente apoyada por el conjunto de conocimientos obtenidos en las instituciones educativas, mismos que el auditor debe mantener actualizados con una capacitación continua a través de su participación en cursos, seminarios, etc., que le permitan conocer nuevos conceptos de aplicación en cuanto a sistemas, principios y normas, procedimientos y disposiciones legales que tengan alguna relación con la práctica de la auditoría.

La experiencia la adquiere mediante la práctica de sus actividades profesionales, misma que a través del tiempo proporciona al auditor el juicio y la madurez necesarios que requiere el ejercicio de sus actividades.

c) Objetividad y Autonomía.-

El órgano de auditoría y cada auditor en lo particular, mantendrán una actitud objetiva y de absoluta independencia a las operaciones y funcionarios de la dependencia o entidad examinada.

Comentario:

La independencia del auditor se entiende como la cualidad

que le permite emitir juicios objetivos con absoluta libertad de criterio, sin ser influenciado por terceros. Para contar con la independencia necesaria se requiere que el auditor no esté o haya estado relacionado con las actividades y operaciones que examine; no debe existir relación de parentesco consanguíneo o civil en línea directa sin limitación de grado, colateral dentro del cuarto grado y afin del segundo, con funcionarios de la dependencia o entidad. Tampoco debe tener relación de negocio que se considere compatible con la actividad que desarrolle.

d) Esero Profesional y Responsabilidad del Auditor.-

El auditor es responsable por las opiniones e informes que emita como resultado de la ejecución de labores, los cuales debe realizar con el debido cuidado y diligencia profesional.

Comentario:

El auditor está obligado a cumplir con los códigos de ética profesional emitidos por su profesión y a observar una actitud positiva y constructiva.

e) Honestidad y Confidencialidad.-

Todo auditor debe desarrollar su trabajo con probidad, se abstendrá de utilizar información obtenida para beneficio

propio o de terceros y conservar el carácter confidencial de su actividad.

**Comentario:**

El auditor debe usar la información obtenida en el desarrollo de su trabajo, con toda integridad profesional, no ocultando o deformando los hechos o la información, con el propósito de obtener algún beneficio personal o para beneficios a terceros, asimismo es responsable de mantener absoluta reserva y confidencialidad con respecto a los informes, datos y hechos obtenidos como consecuencia de sus labores.

**NORMAS PARA LA REALIZACION DEL TRABAJO.**

Estas normas determinan las bases sobre las que deben actuar los auditores en la ejecución de su trabajo.

Las normas correspondientes a este grupo son las siguientes:

**a) Planeación de la Auditoría.-**

Previamente a la ejecución de la auditoría se debe planear cada fase del trabajo a desarrollar; la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos que se van a

emplear, los papeles de trabajo que se van a utilizar y el personal que intervendrá en la revisión.

**Comentario:**

Para llevar a cabo una adecuada planeación debe conocerse el objetivo y características de las áreas de operaciones de la dependencia o entidad a examinar, para determinar la finalidad de los procedimientos a ser utilizados, los cuales, invariablemente, tienen que ser claramente entendidos por el personal que en los diferentes niveles ejecute la Auditoría.

**b) Supervisión de la Auditoría.-**

El trabajo realizado por el personal de auditoría debe ser dirigido, orientado y revisado en la ejecución de sus labores por los inmediatos superiores.

**Comentario:**

El personal que realiza la función de supervisión debe cerciorarse que los supervisores entienden claramente las tareas que se le asignen, el trabajo que van a realizar y los resultados que se esperan obtener. El grado de supervisión depende del conocimiento técnico y desarrollo profesional del personal supervisado y de la importancia de los aspectos auditados.

c) Evaluación del Control Interno.-

Se debe examinar el sistema de control interno de la dependencia o entidad para determinar el tipo, alcance y oportunidad de las pruebas y procedimientos a utilizar.

Comentario:

La evaluación del sistema de control interno de la dependencia determina el grado de confianza de los métodos y medidas adoptadas para salvaguardar sus recursos, verificar la exactitud y veracidad de su información financiera y administrativa; lo que permite establecer el tipo de auditoría, el momento oportuno, la magnitud de la muestra y el detalle con el que se debe realizar la revisión.

La auditoría debe realizarse generalmente en base a pruebas selectivas, lo que significa que la opinión profesional del auditor con respecto al universo, esté basada en los resultados obtenidos en la revisión de la muestra, la cual, además debe ser representativa.

El que la muestra sea representativa, significa que las conclusiones derivadas del examen pueden proyectarse a todo el universo, por ello, es de suma importancia que en la selección de la muestra se cumpla con los siguientes

requisitos:

1. Que el universo sea homogéneo.
2. Que la muestra sea seleccionada matemáticamente o al azar para que todas las partidas tengan la misma oportunidad de examen.
3. Que el universo sea lo suficientemente amplio para que se justifique el muestreo, ya que en universos pequeños el muestreo no es práctico.

d) Obtención de Evidencia.-

En la ejecución del trabajo, el auditor debe acumular los hechos, documentos y pruebas suficientes, competentes y pertinentes, que demuestren la autenticidad y razonabilidad de las conclusiones a las que se llegaron.

Comentario:

La evidencia consiste en reunir elementos de juicio que permitan soportar objetivamente los resultados de la auditoría. La evidencia es suficiente cuando el auditor llega a la convicción de que el objetivo que persigue ha quedado debidamente comprobado.

La evidencia es competente cuando las pruebas realizadas son

significativas para soportar los hechos verdaderamente importantes.

La evidencia es pertinente cuando los hechos, conclusiones y recomendaciones tienen una relación entre sí.

#### NORMAS RELATIVAS AL INFORME DE AUDITORIA.

Estas normas definen los aspectos que debe observar el auditor para emitir las observaciones y recomendaciones que resulten de su examen.

Las normas correspondientes a este campo son las siguientes:

##### a) Discusión Previa.-

Antes de elaborar el informe definitivo, las conclusiones y recomendaciones deben ser discutidas con los funcionarios responsables.

##### Comentario:

Como parte del proceso de auditoría, debe presentarse a los funcionarios responsables un informe previo sobre las observaciones del auditor, con el fin primordial de convencerlos de que sus conclusiones y recomendaciones son

pertinentes o en su caso, para que dichos funcionarios proporcionen evidencia aportando la documentación o información que no haya sido proporcionada al auditor en el desarrollo de su trabajo.

Esta discusión permite eliminar del informe algunas conclusiones que por mala interpretación y/o desconocimiento de la operación, el auditor hubiera juzgado equivocadamente, este proceso sirve para que el informe definitivo cuente con conclusiones y recomendaciones debidamente soportadas.

Cuando no existe coincidencia de opinión, el auditor está obligado a incluir en su información de manera constructiva y positiva, las opiniones de los funcionarios.

#### b) Contenido del Informe.-

El informe de auditoría debe ser claro, objetivo, conciso, preciso y constructivo, respaldado con la suficiente evidencia que permita la elaboración de conclusiones y recomendaciones tendientes a mejorar las actividades de la dependencia o entidad.

#### **Comentario:**

El informe de auditoría es el resultado de todo el proceso de

auditoría. Por tal motivo dicho informe debe incluir las situaciones detectadas, el origen de las mismas, así como las conclusiones y las recomendaciones pertinentes.

Además se debe observar, entre otros, los siguientes aspectos:

1. Los hechos deben ser revelados en forma objetiva, es decir, imparcial y profesionalmente, sin ocultar o desvirtuar información que puede inducir a error o a la toma de decisiones inadecuadas.
2. Los informes deben ser concisos y precisos es decir, deben incluir únicamente la información necesaria sin hacer uso de detalles excesivos que solo confunden al lector.
3. El enfoque del informe debe ser lo más positivo y constructivo que sea posible, dándole mayor relevancia a las sugerencias o recomendaciones que a los aspectos negativos se observaron.
4. Debe jerarquizarse la presentación de la información en función de la importancia de las conclusiones.

c) Oportunidad y comunicación de los resultados.-

Los resultados significativos que se obtengan en el curso de la auditoría deben presentarse oportunamente durante su ejecución y/o al final de la misma. El informe que se obtenga como resultado del trabajo, debe hacerse del conocimiento del funcionario responsable.

**Comentario:**

Normalmente el informe de auditoría se debe presentar al término de la revisión. Sin embargo, cuando se determinen hechos importantes que requieran de corrección inmediata, éstos deben ser dados a conocer a los funcionarios responsables, con objeto de que tomen las acciones correctivas que procedan.

d) Seguimiento de las observaciones de Auditoría.-

Debe efectuarse un seguimiento de todas aquellas recomendaciones aprobadas como resultado del informe de auditoría.

**Comentario:**

Con objeto de que las recomendaciones del auditor tengan el efecto deseado, es necesario que una vez que se hizo la

recomendación y ésta haya sido autorizada por el funcionario correspondiente, el auditor realice el seguimiento, con objeto de vigilar que éstas efectivamente se llevaron a la práctica en tiempo y que los resultados que se obtuvieron fueron los deseados.

## 6.- NORMATIVIDAD

Los aspectos normativos de la Auditoría Gubernamental están apoyados en las siguientes disposiciones:

### A. Leyes y Códigos.

- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
- Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal.
- Ley sobre el Servicio de Vigilancia y de Fondos y Valores.
- Ley de Obras Públicas.
- Ley para el Control por Parte del Gobierno Federal de los Organismos y Empresas Paraestatales.
- Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación.
- Ley de Vías Generales de Comunicación.
- Ley General de Deuda Pública.
- Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda.

- Código Fiscal de la Federación.
- Ley de Ingresos de la Federación (anual).
- Ley sobre Adquisiciones, Arrendamiento y Almacenes de la Administración Pública Federal.
- Ley Federal del Trabajo.

#### B. Reglamentos.

- Reglamento de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal.
- Reglamento Interior de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes.
- Reglamento de la Ley de Obras Públicas.
- Reglamento de la Ley sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores.
- Reglamento de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación.

#### C. Manuales, Instructivos y Acuerdos.

- Acuerdo de Agrupación por Sectores de las Entidades de la Administración Pública Federal.
- Manual de Auditoría Gubernamental.
- Manual de Contabilidad Gubernamental.
- Corresponsabilidad del Gasto Público Federal (anual).
- Normas Contables para el Registro de las Responsabilidades.
- Instructivo para el Financiamiento y Control de las

**Responsabilidades.**

- Estatutos del Comité Técnico Consultivo de Auditoría Gubernamental.
- Presupuesto de Egresos de la Federación (anual).

Los objetivos de dichas disposiciones están enfocadas a los siguientes aspectos:

1. Desarrollar un sistema normativo que permita regular la práctica de Auditorías, tanto internas como externas.
2. Promover la constitución, operación y funcionamiento de las unidades de control y evaluación de las dependencias.
3. Formular los programas mínimos de Auditoría Interna de las dependencias.
4. La elaboración de un conjunto de normas básicas de Auditoría Gubernamental.
5. Diseño de guías técnicas en el sector control y emisión de lineamientos y criterios para la presentación del informe de las auditorías.
6. Elaboración de manuales para el desarrollo de las actividades de Auditoría Interna.
7. Organización de cursos de capacitación y constitución de la emisión consultiva de Auditoría Gubernamental.

Otro aspecto importante de la normatividad es la elaboración de un programa de contratación de auditores externos, que tienen como fin mejorar el proceso de su contratación, y sistematizar el seguimiento y control de los avances en la práctica de auditorías externas y la información derivadas de las mismas.

En este sentido se están conviniendo con los señores auditores externos, los procedimientos, técnicas y formas de realización de la auditoría, así como los mínimos de información que, de parte de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, y seguramente también dependencias y entidades que se requieran para los dictámenes que contengan los elementos para darle trascendencia a este tipo de auditorías.

El programa pone especial énfasis en que no haya retrasos en la práctica de las auditorías, a fin de que los resultados de éstas sirvan efectivamente para la retroalimentación al proceso de planeación a través de una visión global de la unidad auditada, es decir que abarca aspectos financieros, programativos, operativos y legislativos.

La Auditoría Gubernamental tiene, por lo tanto una gran misión que realizar como instrumento para mantener una vigilancia no solamente afectiva y libre de compromiso sino también oportuna de la agrupación de programas de gobierno.

## 7.- UBICACION DE UNA UNIDAD DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL.

Existen muchas teorías acerca de la ubicación de una unidad de Auditoría Interna dentro de una organización, sin embargo, dos son las más representativas por su funcionalidad práctica:

La Primera, la ubica dependiendo directamente de la máxima autoridad dentro de la organización. En el caso de una Secretaría de Estado, esta unidad puede depender del Secretario.

La Segunda, la ubica dependiendo directamente del máximo órgano administrativo de la organización. En el caso de una Secretaría de Estado, esta unidad puede depender del Oficial Mayor.

De las dos opciones presentadas, la más razonable es la primera y son argumentos de apoyo para esta conclusión, las siguientes ventajas de su operación:

- Por la misma naturaleza de independencia que tiene la auditoría, al depender directamente del Secretario, se cuenta con la autoridad y libertad suficiente para intervenir en todas las áreas operativas y administrativas que comprende la Entidad.
- Como consecuencia de los resultados que presenta auditoría,

muchas veces éstos requieren de implantación de medidas correctivas que sólo contando con la autoridad a nivel Secretario, pueden implantarse, situación que no se lograría de ubicarla en un nivel inferior.

Pero si bien esta teoría tiene sus ventajas, es necesario aclarar que también tiene sus desventajas, siendo quizás una de las más importantes, la siguiente:

- Dentro de la labor de auditoría, existen trabajos rutinarios o de importancia relativa que el atenderlos directamente con el Secretario, la restarían a éste, tiempo en la atención de otros asuntos propios de una Secretaría de Estado que son de mucha importancia. Además de lo anterior, se puede perder la objetividad de asuntos más importantes detectados en auditoría.

Si bien la desventaja presentada es importante, es conveniente indicar que existe un mecanismo que permite conjugar ventajas y desventajas en beneficio de la actividad de auditoría interna, conservando en todo momento la independencia y la autoridad que la dependencia directa del Secretario otorgan a la auditoría interna, este mecanismo se basa en el hecho de que estas unidades dependiendo organizacionalmente del Secretario para efectos funcionales, pueden acordar con el Oficial Mayor los asuntos de menor trascendencia, con lo cual se evita la

distracción del Secretario en este tipo de asuntos y se le da importancia a todas las actividades realizadas por auditoría interna, dado que son conocidas por un funcionario de alto nivel en la Secretaría.

Una vez definida la ubicación de una Unidad de Auditoría Gubernamental, cabe mencionar que los organismos encargados de realizar la evaluación y control de las funciones en el Sector Público son los siguientes:

<u>ORGANISMOS</u>	<u>CALIDAD EN QUE EJERCE LA FUNCION</u>	<u>ORDENAMIENTO</u>	<u>FUNDAMENTO LEGAL</u>
Contaduría Mayor	Organo Técnico de vigilancia de la Cámara de Diputados (Poder Legislativo)	Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda	Capítulo Quinto
Secretaría de la Contraloría General de la Federación	Organo de Control y vigilancia directa del Poder Ejecutivo	Ley Orgánica de la Administración Pública Federal	Artículo 32 Bis
Secretarías de Estado consideradas Coordinadoras de Sector	Organo de vigilancia del Sector que coordina	Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal	Artículo 60.
Auditoría Interna	Organo de Supervisión interna de la autoridad superior de cada Entidad	Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal	Artículo 44

Auditoría Ex-  
terna

Organo de Super--  
visión de la Se--  
cretaría de la --  
Contraloría Gene--  
ral de la Federa--  
ción para los Or--  
ganismos Descen--  
tralizados, las --  
empresas paraes--  
tatales y los Fi--  
deicomisos

Ley Orgánica -  
de la Adminis--  
tración Públi--  
ca Federal

Fracción  
X del Ar--  
tículo -  
32 Bis.

## **CAPITULO II. AUDITORIA OPERACIONAL**

**1.- INTRODUCCION**

**2.- CONCEPTO**

**3.- OBJETIVOS**

**4.- NECESIDADES DE LA AUDITORIA**

**5.- METODOLOGIA DE LA AUDITORIA  
OPERACIONAL**

## 1.- INTRODUCCION

La Auditoría Operacional es una extensión de la Auditoría Interna. Esto ha ocasionado cierta confusión entre la naturaleza de ambos tipos de auditoría. Básicamente la auditoría operativa es una actividad más amplia, concebida para analizar la estructura de la organización, los sistemas internos, la dinámica del trabajo y el desempeño administrativo.

En resumen, una Auditoría Operacional está encaminada a proporcionar una medida del logro de las metas y objetivos de una organización. Mientras que la Auditoría Interna se limita al análisis de aspectos contables y financieros, la auditoría operativa se relaciona más con el logro general, la eficiencia de los procedimientos de operación y de los controles internos, el desempeño de algunos funcionarios en particular y otros aspectos no financieros del funcionamiento de una organización.

Los resultados de una auditoría operativa pueden incluir informes con recomendaciones sobre mejorar en la eficiencia y eficacia de las operaciones ordinarias, hasta sugerencias generales sobre la adecuada utilización de recursos para proporcionar los mayores beneficios a la compañía. Los informes de las auditorías operativas pueden comprender recomendaciones para la reestructuración de departamentos o divisiones, recomendaciones

sobre entrenamientos y reemplazo de personal o resultado de análisis de valores del costo de controles internos de una organización, éste es el tipo de auditorías de mayor alcance, ya que comprende todas las principales funciones de una organización.

La auditoría operativa ha evolucionado rápidamente en los últimos 25 años debido principalmente al rápido crecimiento y descentralización de las empresas. El concepto de auditoría operativa es antiguo, pero sólo en los últimos años se ha aplicado a gran diversidad de problemas no financieros de las organizaciones. Las auditorías operativas han sido realizadas por todo tipo de auditores, sin embargo los auditores internos y las dependencias estatales de auditoría han desarrollado una mayor actividad en esta área que los Contadores Públicos independientes.

## 2.- CONCEPTO

Este diferente enfoque de revisión, cuyo objetivo es aumentar la eficiencia de la empresa ha sido designado con diversos nombres:

Auditoría Operacional

Auditoría Administrativa

Auditoría Operativa

A continuación presentamos algunos conceptos:

Eduardo F. Norbeck, en su libro "Operation Auditing for Management Control" menciona que la Auditoría Operacional es una técnica de control que proporciona a la gerencia un método de evaluar la efectividad de los procedimientos operativos y los controles internos.

"Es un examen amplio y constructivo de la organización de una compañía, una institución o dependencia gubernamental o de cualquier componente de ellas, como una división o un departamento, de sus planes y objetivos, sus métodos de control, sus medidas de operar y su utilización de recursos humanos y físicos.

Bradford Cadmus, en su libro "Operational Auditing Handbook"

define la Auditoría Operacional como el examen de las actividades y controles relativos de una empresa, con el fin de orientar al administrador, al logro de mayor eficiencia y por consiguiente mayor productividad.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos y La Comisión de Auditoría Operacional nos dice: La Auditoría Operativa debe entenderse como el servicio adicional que presta el Contador Público en su carácter de Auditor Interno cuando coordinadamente con el examen de estados financieros revisa ciertos aspectos administrativos con el propósito de lograr incrementar la eficiencia operativa de su cliente, a través de proponer recomendaciones que considera adecuadas.

Los Cs. Ps. Alfredo Adam Adam y Guillermo Becerril Lozada en su libro "La Auditoría Interna en la Administración Pública Federal" menciona: Auditoría Operacional consiste en el examen de las áreas de operación de una empresa, institución, sección de gobierno o cualquier parte de una entidad para determinar si se tienen los controles para operar con eficiencia, tendiendo a la disminución de los costos para incrementar la productividad.

William Leonard.- Auditoría Administrativa es un examen amplio y constructivo de la estructura orgánica de cada compañía, una institución o de una dependencia gubernamental o de cualquier

componente de ella, como una división o un departamento y de sus planes y objetivos, sus métodos de control, sus medios de operar y su utilización de los recursos humanos y físicos.

En general, de lo anterior se dice que la Auditoría Operacional es "El examen detallado de las operaciones de una entidad pública o privada para determinar si se está operando con la eficiencia y con el costo mínimo posible, para obtener una mayor productividad, que a través de sugerencias, proporciona a la administración las bases para corregir desviaciones e implantar procedimientos adecuados de operación.

Después de haber dado un concepto de Auditoría Operacional, enumeraremos algunas diferencias entre Auditoría Operacional y Auditoría Administrativa, punto ya tratado por diversos autores que tratan de evitar la confusión entre una y otra por su gran similitud.

#### AUDITORIA OPERACIONAL

1. Se efectúa invariablemente revisando operaciones, personas o departamentos.

#### AUDITORIA ADMINISTRATIVA

1. Se efectúa revisando cualquier operación, persona o departamento, incluyendo - los niveles jerárquicos.

- |  |  |
|--|--|
| <p>2. Normalmente es efectuado por el Area de Auditoría Interna de una entidad.</p> <p>3. Es realizada por un Contador Público o Lic. en Administración de Empresas.</p> | <p>2. Es realizada tanto por auditores internos o externos de la entidad.</p> <p>3. Es efectuada por un Contador Público o Lic. en Administración, con una amplia experiencia en la rama administrativa a verificar.</p> |
|--|--|

### 3.- OBJETIVOS

La Comisión de Auditoría Operacional del I.M.C.P. en su Boletín No. 1, nos menciona que el objetivo de la Auditoría Operacional se cumple al presentar recomendaciones que tiendan a incrementar la eficiencia de las entidades a que se practique. Indicando tres niveles en que el Contador Público puede practicar en apoyo a las entidades, y son los siguientes:

- a) En la emisión de opiniones del estado actual de lo examinado (Diagnóstico de Obstáculos).

b) En la participación para la creación o diseño de sistemas, procedimientos, etc., interviniendo en su formación.

c) La implantación de los cambios o innovaciones (Implantación de Sistemas).

La Auditoría Operacional persigue: Detectar problemas y proporcionar bases para solucionarlos, prever obstáculos a la eficiencia, presentar recomendaciones para simplificar el trabajo e informar sobre los obstáculos al cumplimiento de planes y todas aquellas cuestiones que se mantengan dentro del primer nivel de apoyo a la administración de las entidades, en consecuencia da la óptima productividad.

En la práctica de una Auditoría Operacional, el Contador Público se circunscribirá al primer nivel de apoyo, ya que su participación en los demás niveles queda fuera de la práctica de Auditoría Operacional. Los niveles segundo y tercero quedan enmarcados dentro de la que se conoce como trabajo de reorganización, desarrollo de sistemas y consultoría administrativa.

El auditor operacional al revisar las funciones de una entidad, investiga, analiza y evalúa los hechos, es decir diagnostica obstáculos de la infraestructura administrativa que los respalda y presenta recomendaciones que tienden a eliminarlos.

En su libro Manual de Auditoría Operacional, Bradford Cadmus dice que el objetivo de la Auditoría Operacional, es asistir a todos los miembros de la administración en la efectiva descarga de sus responsabilidades, suministrando los análisis, objetivos, evaluaciones, recomendaciones y comentarios pertinentes acerca de las actividades realizadas con el fin de aumentar la eficiencia.

En mi opinión el objetivo de la Auditoría Operacional es ayudar a la administración de la dependencia o entidad, para aumentar y promover su eficiencia de operación, en base a la presentación de sugerencias tendientes a ese fin.

#### 4.- NECESIDADES DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

La realización de la Auditoría Operacional ofrece una serie de ventajas, ya que a través de ésta se podrá determinar en las entidades o empresas los siguientes aspectos:

- Defectos de Organización: Las líneas de autoridad y responsabilidad, no pueden estar claramente planteadas, y por lo tanto, estarán afectando la buena coordinación de los esfuerzos para lograr los objetivos establecidos.

- Equipos Obsoletos e Inadecuados: Puede suceder que los equipos con los que cuenta la entidad o empresa ya no sean funcionales y por lo tanto, inadecuados. También puede suceder que el equipo no sea el que realmente necesita para el desarrollo de las operaciones.

- Sistemas y Procedimientos poco funcionales: Respecto a este punto, puede suceder lo siguiente:

a) Que no estén ayudando a la promoción de los objetivos de la Entidad o empresa.

b) Que no funcionen de acuerdo a la estructura de organización.

c) Que los métodos de control no sean adecuados, por lo tanto, se esté realizando un gasto excesivo con más tiempo y esfuerzo, propiciando con esto un desempeño raquítico.

d) Puede suceder que los sistemas y procedimientos que se realizan rutinariamente, no sigan un lineamiento lógico y estén propiciando trámites voluminosos e innecesarios, o que éstos no sean los adecuados para proporcionar una buena coordinación de todos los departamentos de la Entidad o Empresa.

e) Suele suceder que los sistemas y procedimientos implantados no incluyan todas las funciones necesarias.

f) Que la delegación de autoridad no esté bien definida para todos los encargados de los departamentos, etc.

- Areas de trabajo improductivas y costosas: Puede estar sucediendo que una o varias áreas de la empresa no estén operando eficientemente, debido a que no están siguiendo los procedimientos delineados y por lo cual están resultando costosas, reduciendo la utilidad o incrementando las pérdidas.

- Inadecuada utilización de los recursos con los que cuenta la entidad o empresa: Llega a suceder que los recursos humanos, materiales y técnicos con los que cuenta la entidad o empresa, se están utilizando deficientemente.

a) Los recursos humanos, pueden no estar funcionando por la inadecuada utilización de políticas y procedimientos, o lo inapropiado de éstas.

b) Los recursos materiales, algunas veces no son utilizados al máximo por su mala administración.

c) Los recursos técnicos, en ocasiones no son bien utilizados, aunque se cuente con ellos para el mejoramiento de los sistemas y procedimientos.

- Que los presupuestos no se estén aplicando de acuerdo a los

fines establecidos en las entidades o empresas, existiendo las siguientes situaciones:

- a) Desviaciones de los conceptos de gastos por otros no especificados en dicho presupuesto.
- b) Posible utilización de los recursos monetarios, para fines personales.

#### 5.- METODOLOGIA DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

La metodología a seguir para realizar un trabajo de auditoría operacional, tiene ciertos pasos que son de carácter general, pero se debe tomar en cuenta que es necesario establecer la metodología adecuándola a las situaciones específicas que se encuentren en cada trabajo.

La metodología a seguir según el Boletín No. 2 de la Comisión de Auditoría Operacional del I.M.C.P. la cual se considera aplicable a la mayoría de los casos es la siguiente:

**A) Familiarización.-**

Esta fase se lleva a cabo con el objeto de conocer el desarrollo de las operaciones, la organización, la estructura, los objetivos, los sistemas, procedimientos y políticas de la entidad o empresa, y principalmente del área sujeta a revisión, haciendo uso de las técnicas de auditoría más convenientes.

**B) Visita a las instalaciones.-**

Esta consiste en la inspección personal que el auditor hace a las instalaciones de la planta y oficinas, con el objeto de detectar posibles problemas en los controles operacionales o en la realización de las operaciones.

**C) Análisis financiero y de información operativa.-**

El análisis consiste en descomponer un todo en sus partes y la comparación de las mismas, esto es con el objeto de conocer sus principios o elementos.

Por esto es necesario que el analista en la auditoría operacional tenga conocimientos que le permitan formarse juicios, los cuales tiendan a obtener indicios de posibles problemas en los controles operacionales.

Dichos conocimientos son entre otros:

- a) Sistemas administrativos y de información.
- b) Muestreo estadístico.
- c) Técnicas presupuestales.
- d) Administración por objetivos.
- e) Ruta crítica.
- f) Procedimiento electrónico de datos, etc.

En análisis financiero nos permite conocer la marcha y situación actual de la empresa, además de que nos puede dar la pauta de las áreas donde puede haber problemas, por medio de la interpretación de estados financieros con métodos tales como reducción a porcentos, razones simples o estándares, punto de equilibrio, tendencias, análisis factorial, etc.

#### D) Entrevistas.-

Se puede decir que las entrevistas se deben realizar a:

- a) Los jefes de departamento, con objeto de conocer las personas que tiene a su cargo, en qué nivel están colocados y de quién dependen directamente.
- b) Con los empleados, para conocer en todos sus detalles, la forma en que se desarrollan todas y cada una de las

actividades que realiza el personal.

Las entrevistas se deben enfocar a casos concretos, y se deben preparar anticipadamente, para saber qué se desea obtener con las respuestas.

De preferencia, las entrevistas se deben realizar en el lugar de trabajo de las personas entrevistadas, para conocer las condiciones físicas y psicológicas en las que realizan sus actividades.

E) Examen de la documentación.-

Esta consiste en recabar datos a través de formas y documentos, los cuales permitan verificar los indicios detectados en las etapas anteriores.

F) Diagnóstico preliminar.-

Consiste en la elaboración de un resumen de lo apreciado durante el estudio de las operaciones de la Entidad o empresa, y en el que se plantean los principales indicios de problemas detectados en cada una de las áreas revisadas en la fase preliminar de la auditoría operacional.

Este diagnóstico tiene como finalidad demostrar a los interesados, el por qué de la necesidad de la auditoría operacional, y en base a esto obtener la autorización de éstos para seguir con el trabajo y hacer una programación más a fondo para que haya efectividad en la revisión.

G) Selección de operaciones a Examinar.-

Las operaciones a examinar se deben seleccionar tomando en cuenta su importancia operativa en la empresa, y además se debe considerar a aquellas que por sus características ofrezcan mayores posibilidades de mejoría en la entidad o empresa. La selección de las operaciones a examinar, normalmente la hacen los funcionarios interesados, pero es conveniente que ésta se haga conjuntamente entre funcionarios y auditores.

H) Ejecución.-

Va seleccionadas las operaciones a examinar, se procede a efectuar la revisión, tomando en cuenta el programa de trabajo que previamente debe haberse elaborado, y haciendo uso de las técnicas de auditoría que se considere necesarias en su caso. Lo que se pretende con esto, es que mediante la aplicación de estas técnicas se logre determinar el área problema.

I) Resumen de los problemas detectados.-

Una vez efectuada la revisión se debe proceder a hacer una recapitulación de los principales problemas encontrados, o sea, los que indican deficiencias operacionales o aquellos que representen oportunidades de disminuir costos o aumentar eficiencia de operaciones.

Algunos problemas detectados a través de la auditoría Operacional, los cuales ya fueron mencionados con anterioridad, son:

- a) Defectos de organización.
- b) Equipos obsoletos e inadecuados.
- c) Sistemas y procedimientos poco funcionales.
- d) Areas de trabajo costosas e improductivas.
- e) Trámites voluminosos e innecesarios.
- f) Desperdicios de espacio y tiempos muertos.
- g) Inadecuada utilización de los recursos con los que puede contar una empresa.
- h) Inadecuada comunicación y deficiente información para la toma de decisiones.

J) Discusión previa de los problemas detectados.-

Esta tiene por objeto evitar malas interpretaciones por parte

del personal afectado por la revisión, además de hacer las aclaraciones pertinentes y corregir los posibles errores que se puedan derivar de falsas apreciaciones.

K) Diagnóstico.-

El cual constituye el informe de los resultados obtenidos en la auditoría operacional, indicándose en éste las observaciones, sugerencias y recomendaciones que serán de vital importancia para la creación o mejoramiento de los controles y sistemas operativos necesarios para el óptimo funcionamiento de las entidades o empresas.

Se hace necesario destacar que, "El éxito en el desarrollo de la auditoría operacional, depende en gran parte del grado de colaboración que se tenga de los funcionarios y empleados de la empresa", aparte de la actitud mental del auditor para tratar los problemas, y buscar en todos los ámbitos de la empresa oportunidades para aumentar la eficiencia y eficacia en los controles operacionales y en la realización misma de las operaciones.

**CAPITULO III. PLANEACION Y SUPERVISION DEL TRABAJO  
DE AUDITORIA**

**1.- PLANEACION**

**1.1. CONCEPTO E IMPORTANCIA**

**1.2 OBJETIVOS**

**2.- SUPERVISION**

**2.1 CONCEPTO E IMPORTANCIA**

**2.2 OBJETIVOS**

## 1.- PLANEACION

La planeación es aplicable no solo en la auditoría, también se puede aplicar a cualquier trabajo e inclusive a la vida cotidiana.

Es muy importante que antes de iniciar cualquier trabajo de auditoría, éste sea debidamente planeado, con el propósito de conseguir los objetivos que se persiguen.

El hecho de planear, tiene como principio fundamental decidir de manera anticipada qué es lo que se va a hacer.

### 1.1 CONCEPTO E IMPORTANCIA

Existen diversas definiciones de lo que es planeación, Pedro Muñoz Amato dice: "Planear consiste en la definición de objetivos, la ordenación de recursos materiales y humanos, la determinación de los métodos y las formas de organización, el establecimiento de las medidas de tiempo, cantidad y calidad, la localización especial de las actividades y otras especificaciones necesarias para encauzar racionalmente la conducta de la persona o grupo".

George R. Terry dice: "Planeación es escoger, relacionar hechos para prever y formular actividades propuestas que se suponen necesarias para lograr resultados deseados".

Wilburg Jiménez Castro dice: "Planificación es el proceso administrativo de escoger y realizar los mejores métodos para satisfacer determinaciones políticas y lograr los objetivos".

En base a lo anterior, se puede decir que planeación al trabajo de auditoría consiste en la previsión de los procedimientos de auditoría que se van a emplear, de la extensión que se les va a dar y la oportunidad en que se van a aplicar, así como de los papeles en que van a registrarse sus resultados y del personal que va a asignarse a la realización del trabajo.

La auditoría como todo trabajo profesional requiere de una serie de herramientas que le permitan obtener un resultado óptimo en sus objetivos establecidos, por lo que la planeación toma vital importancia, permitiendo que el auditor establezca las siguientes preguntas:

- Qué pruebas se deben realizar?
- Qué alcance será el suficiente en las pruebas?
- En qué forma y cuándo se efectuarán dichas pruebas?
- Qué personal será el indicado para desarrollarlas?

Algunas de las características de importancia en la planeación serán:

La importancia relativa de las diferentes operaciones que realizan las entidades o empresas, con esto se podrán determinar los alcances en las pruebas de procedimientos, también es de consideración el hecho de que se trate de una primera auditoría, o bien si anteriormente ya se ha auditado, será de importancia la experiencia de la gente que sea asignada ya que podrá contar con conocimientos previos sobre la entidad sujeta a revisión, todo esto permitirá una planeación positiva.

El enfoque que debe dársele a la auditoría será determinar los objetivos y cuáles son los procedimientos más adecuados para llegar al objetivo.

Esto evitará en gran parte que el trabajo se duplique, cabe mencionar que se deberán tomar en cuenta las características internas de cada entidad o empresa para adaptar la planeación de acuerdo a las necesidades de cada una de ellas.

Ahora si bien es cierto, que todo trabajo de auditoría debe ser planeado antes de realizarse, el auditor debe de estar preparado para cuando alguna fase concreta de la planeación no pueda realizarse por algunas circunstancias no conocidas previamente, o

cuando los resultados del mismo examen indiquen la necesidad de crear ampliaciones, modificaciones o variaciones a los programas establecidos.

## 1.2 OBJETIVOS

Entre los objetivos principales que comprende la planeación al trabajo de auditoría tenemos los siguientes:

- Tener debidamente definidos y delimitados los procedimientos, políticas y fines que se persiguen.
- Establecer la extensión, oportunidad y alcance de los procedimientos que se deberán aplicar.
- Prever circunstancias imprevisibles, estableciendo un margen para las posibles variaciones que se presenten.
- Permitir la coordinación, evitando duplicidad de funciones, así como el ahorro de tiempo en la aplicación de los procedimientos.
- Establecer las fechas estimativas del inicio y término de cada fase de la auditoría, especificando la asignación y utilización del personal.

- Tener debidamente establecidas las observaciones, recomendaciones y mejoras o cambios a los sistemas, para la óptima presentación y contenido del informe

## 2.- SUPERVISION

La supervisión es otra herramienta que en la auditoría es tan importante que se lleve a cabo como la misma planeación. El supervisor además de ser una persona de más experiencia y más conocimiento dentro de su trabajo es quien tiene que señalar al ayudante para que éste se desarrolle profesionalmente en esta técnica. Es quien tiene que afrontar cualquier problema que se presente y sugerir la solución más adecuada en cada caso.

Además debe conocer perfectamente los lineamientos a seguir de la revisión encomendada, por lo que debe estar actualizado en lo referente a nuevas publicaciones de la profesión, reformas fiscales, nuevos sistemas y estudios especializados en las operaciones a verificar.

El supervisor es quien directamente trata los problemas que se

presentan durante la revisión y tendrá que tomar decisiones adecuadas para que éstos se resuelvan de la mejor manera y sea otorgado un verdadero servicio profesional.

Además de cuidar que el trabajo se lleve de acuerdo con lo establecido en el Código de Ética Profesional, las normas de auditoría y la correcta aplicación de los principios de Contabilidad generalmente aceptados, la supervisión es la que va a coordinar que la auditoría se lleve de acuerdo a la planeación, la oportunidad en la aplicación de los procedimientos y que se cumpla con los objetivos señalados.

## 2.1 CONCEPTO E IMPORTANCIA

Supervisión al trabajo de Auditoría se puede definir como el elemento con el cual el auditor vigila que se cumpla todo lo planeado, por medio de la auditoría la cual se ejerce a base de decisiones, con el fin de reunir los elementos objetivos que permitan fundamentar el trabajo realizado.

Como ya se mencionó anteriormente, que una de las normas personales dice que el trabajo deberá ser desempeñado por personas que tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.

Pero esta norma no puede aplicarse teóricamente en su totalidad, ya que en la vida práctica profesional, es bien sabido que un Licenciado en Contaduría no realiza personalmente todo un trabajo de auditoría, lo cual no puede considerarse como falta de responsabilidad, ésto es que habrá áreas en donde el examen sea más sencillo, por lo tanto puede ser realizado por personas de menos experiencia.

Con la participación de estas personas a diferentes niveles es inevitable el ejercicio de una planeación y supervisión sobre el trabajo a realizar, la cual será oportuna y adecuada, ya que solo así el Licenciado en Contaduría responsable, podrá garantizar que el trabajo contó con una calidad profesional óptima, no hay que olvidar que la intervención de cualquier persona en el trabajo desarrollado, aparte que servirá para la obtención de un resultado adecuado y oportuno, ayudará a las mismas para adquirir un buen entrenamiento técnico y capacidad profesional y es aquí donde cobra mayor importancia la supervisión ya que a medida que se van supervisando los trabajos, el supervisado irá formándose su criterio y su forma de trabajo.

## 2.2. OBJETIVOS

Los objetivos que se persiguen al efectuar la supervisión del

trabajo de auditoría se pueden clasificar en dos grupos: Materiales o relativos al trabajo de auditoría en particular y, Personales o relativos a la personalidad y capacidad profesional del auditor.

Los objetivos materiales comprenden los siguientes puntos:

- a) Vigilar que se aplicaron los procedimientos de auditoría que el Licenciado en Contaduría seleccionó con la oportunidad y extensión que consideró necesarios.
- b) Investigar las razones por las que alguno o algunos procedimientos de auditoría no se aplicaron con la oportunidad y extensión que se previó o bien se les substituyó por otros procedimientos.
- c) Cerciorarse de que los papeles de trabajo formulados, reúnen la evidencia comprobatoria suficiente y competente, para la adecuada elaboración del informe.

Se puede observar que los objetivos señalados constituyen la base de una adecuada supervisión al trabajo de auditoría.

Por lo que se refiere a los objetivos de la supervisión desde el punto de vista de la personalidad del auditor, se pueden mencionar los siguiente:

- a) Cercionarse del cumplimiento en exceso o defecto de los estimados de tiempo.
- b) Evaluar la calidad y presentación de los papeles de trabajo formulados por los ayudantes, dejando en los mismos la evidencia por escrito de la supervisión efectuada.
- c) Evaluar la presentación, actuación y desenvolvimiento de los ayudantes ante la empresa o entidad.
- d) Evaluar la capacidad de trabajo de los ayudantes (discernimiento, razonamiento, espíritu crítico, colaboración con los demás ayudantes y con el propio auditor, secreto profesional, etc.).
- e) Control adecuado del desarrollo profesional de cada ayudante, por medio de los reportes rendidos por los jefes de grupo o supervisores, base para futuras promociones del personal.

**CAPITULO IV. ELEMENTOS NECESARIOS PARA UNA ADECUADA PLANEACION  
Y SUPERVISION AL TRABAJO DE AUDITORIA.**

- 1.- PROGRAMACION DE LA AUDITORIA
- 2.- OBJETIVOS DE LA AUDITORIA
- 3.- DISTRIBUCION Y CONTROL DEL TIEMPO  
DE LA AUDITORIA
- 4.- FAMILIARIZACION O ESTUDIO GENERAL
- 5.- ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO
- 6.- TECNICAS
- 7.- GUIAS
- 8.- PROCEDIMIENTOS
- 9.- PROGRAMA DE TRABAJO
- 10.- PAPELES DE TRABAJO
- 11.- INFORME O DIAGNOSTICO
- 12.- COMO SE REALIZA LA SUPERVISION
- 13.- RESULTADOS DE LA SUPERVISION
- 14.- COMO SE DEJA EVIDENCIA DE LA  
SUPERVISION EFECTUADA
- 15.- FORMATOS

## 1.- PROGRAMACION DE LA AUDITORIA

Para llevar a cabo la función de auditoría, se requiere de la elaboración de un programa general de trabajo, en donde se especifiquen las auditorías a realizar.

El programa general de trabajo tendrá que ser diseñado por el responsable del área de auditoría en forma anual y por periodos mensuales, procurando integrar a éste todas las empresas o entidades involucradas con sus respectivas operaciones (considerando los aspectos de prioridad e importancia en éstas), asimismo se deberá incluir otras actividades que por características propias de la empresa o entidad se realicen.

Entre los diversos factores que deben considerarse para la elaboración de un programa general de trabajo se tienen los siguientes:

- Selección del área a auditar.
- Objetivos en forma particular de cada una de las áreas sujetas a revisión.
- Tipo de auditoría por realizar.
- Consideración de los días con los que se cuenta por

el año o período mensual.

- Tiempo estimado por cada revisión que se va a realizar.
- Personal asignado o comisionado por auditoría (Supervisor, encargado y auxiliares).
- Consideración de otros trabajos especiales que se puedan presentar durante el año o período mensual.

Una vez elaborado el programa general de trabajo, se procederá según sea el caso:

- a) Como auditor externo, se comentará con los socios del despacho la elaboración de dicho programa, incluyendo a éste, las modificaciones o cambios que se propongan.
- b) Como auditor interno, se comentará con el funcionario del que se dependa (Presidente de Consejo, Director General, Director Financiero y Administrativo, etc.), con el propósito de incluir al programa cualquier otro trabajo de auditoría que se crea necesario.
- c) Como auditor gubernamental, se comentará con el Contralor General de Gobierno o funcionario del que se dependa, considerando sus observaciones para su ampliación o cambios al mismo. Como siguiente paso a realizar el auditor gubernamental

emitirá un oficio de comisión en donde especifique la dependencia a revisar, el tipo de auditoría, su objetivo y el personal comisionado, para ser dirigido al responsable de dicha dependencia, con copia a los funcionarios de jerarquía que les corresponda.

Cabe indicar que todos los elementos que se mencionan de la planeación y supervisión al trabajo de Auditoría, en todos los tipos de revisiones y ámbitos de la Auditoría (interna, externa y gubernamental), son básicos y semejantes, sin embargo, el auditor podrá estimar en forma particular de cada auditoría, si es necesario aplicarlos todos.

## 2.- OBJETIVOS DE LA AUDITORIA

Para establecer los objetivos de la Auditoría será necesario tomar en cuenta una serie de aspectos que nos servirán de base para poder encaminar nuestros fines a los resultados más óptimos en la realización de las Auditorías.

Entre los aspectos principales se mencionan los siguientes:

**A. Límites.-** Para su correcta determinación, los objetivos deben precisar los siguientes límites:

- Temporales, es decir el período en que deben ser concluidos.
- Especiales, o sea la región, zona, territorio, cuenta, subcuenta, etc., que comprenden.
- Operacionales, es decir, el inicio y fin del área sujeta a examen.

**B. Niveles.-** Aún cuando en principio los objetivos deben incluir la evaluación de la economía, eficiencia y eficacia de las operaciones, tanto en su diseño como en su ejecución, en ciertas circunstancias pueden comprender aspectos parciales, por ejemplo:

- Evaluación de procedimientos (sistemas).
- Evaluación de Ejecución o desempeño.
- Evaluación del sistema de información.

**C. Errores Comunes.-** Es necesario cuidar en la determinación de los objetivos se evite cometer los siguientes errores.

- Imprecisión o falta de claridad.
- Dificultad o imposibilidad de su realización por:

- . Tratarse de objetivos teóricos sobre los que existen discrepancias en su concepción.
- . Falta de tiempo y recursos.

D. Generalidad y Especialidad.- Si el objetivo es muy general suele ser demasiado vago y dificulta su cumplimiento tanto por la complejidad de su operacionalidad como por la ejecución de actividades innecesarias, independientemente de su escasa utilidad como instrumento de control.

En general, cuando más específico es el objetivo, mayores sus probabilidades de cumplimiento, pero la intrascendencia puede ser el precio que paguemos.

Debe procurarse conciliar ambos extremos para no caer en ninguno de los dos defectos.

La realización de esta fase de la auditoría, o sea la determinación de objetivos debe ser clara y precisa, sin embargo, no concluye en un momento determinado, sino que debe revisarse constantemente durante toda la auditoría en base a los hallazgos que se vayan detectando y a los nuevos conocimientos que se adquieran en el transcurso de la revisión.

### 3.- DISTRIBUCION Y CONTROL DEL TIEMPO DE LA AUDITORIA

La distribución del tiempo de las revisiones a efectuar, debe especificarse en el programa general de trabajo (ya sea anual o mensual), considerando para la asignación del tiempo para cada trabajo de auditoría los siguientes aspectos:

- Total de días del año o período mensual excluyendo días no laborables, festivos, vacaciones y posibles permisos del personal.
- El objetivo y complejidad de cada una de las revisiones incluidas en el programa general de trabajo.
- El personal con el que se cuenta, en el área de Auditoría, su experiencia y capacidad profesional.
- Datos obtenidos en Auditorías anteriores sobre los tiempos empleados para su realización.

En relación del control del tiempo, deberá ser supervisado por el responsable de la revisión, procurando que se cumpla con el tiempo estimado en la misma, o en su caso, poder explicar las desviaciones entre dicho tiempo estimado y el tiempo real que se utilizó en la revisión. Por lo que es conveniente controlar el

tiempo en forma particular de cada auditor o personal que intervenga en la revisión, por medio de formatos que se registrarán en forma diaria, indicando las actividades realizadas y observaciones al respecto. Esto es muy valioso para mostrar lo que se ha hecho y el tiempo empleado y sirve de base para la planeación de auditorías subsecuentes.

#### 4.- FAMILIARIZACION O ESTUDIO GENERAL

Esta etapa de la auditoría, se refiere al conocimiento general y particular que se debe tener de la entidad o empresa sujeta a revisión.

Siendo los pasos más convenientes a seguir para su aplicación los siguientes:

##### A. Entrevista (Funcionarios Públicos o Directivos).

Estas pláticas son con el objeto de conocer las políticas de la entidad o empresa o en su caso área a revisar, así como conocer situaciones especiales que se tengan.

Para tales entrevistas, es necesario llevar un memorándum, con las preguntas específicas, cuyas respuestas nos den la aclaración de nuestras dudas en forma completa, procurando que estas pláticas no tengan un carácter formal, para un mejor desenvolvimiento y exposición del funcionario.

Sobre las respuestas que se obtengan es necesario tenerlas por escrito para no olvidarlas y poder posteriormente verificarlas.

Esta operación debe realizarse en forma discreta, para evitar malos entendidos o fricciones iniciales. Basándose en un organigrama vigente, el auditor podrá seleccionar algunas personas que por su jerarquía o puesto, puedan proporcionar mejor información acerca de los aspectos que le interesen.

#### B. Visitas e Inspecciones a las instalaciones de la entidad o empresa.

En este paso se puede descubrir deficiencias del control interno, además de tener una idea completa de la forma que se realizan las operaciones y la identificación plena de los departamentos encargados de ellas.

Es conveniente que esta visita se haga después de haber

sostenido una plática con los funcionarios de la entidad o empresa, pues de ellos se puede obtener datos importantes para la mejor comprensión del funcionamiento de las operaciones y sistema general de la entidad o empresa.

Por último se señala la necesidad de que durante la visita, el auditor se haga acompañar del encargado o jefe de departamento para tener una información completa y fidedigna, además de que podrá aclararle cualquier duda.

#### C. Auditorías anteriores.

La última fuente de información y de gran utilidad en la revisión, son los trabajos de auditorías anteriores, no solo para la planeación de la misma, sino para su desarrollo. Es aquí donde se puede apreciar los renglones y partidas que fueron objetos de mayor número de pruebas, su extensión y alcance, o bien, donde la revisión no presenta problemas adicionales a los normales.

El archivo permanente será de gran ayuda, ya que proporcionará la historia y los elementos constantes de la empresa, al revisar las auditorías anteriores, significa contar con el apoyo de la experiencia adquirida, lo que representará un ahorro de tiempo y esfuerzo y redundará en una mayor

eficiencia en el trabajo de auditoría.

#### D. IDENTIFICACION DE LA EMPRESA O ENTIDAD

El auditor previamente al inicio de su trabajo o revisión, buscará identificarse con la empresa o entidad, conocerla, independientemente del área o función a auditar.

Deberá tener en cuenta que la entidad o empresa representa para él un conjunto o integración de funciones y operaciones interrelacionadas dentro del marco administrativo de actuación y con un objetivo común.

En esta fase el auditor se allegará de un conocimiento general de la entidad o empresa, indispensable para poder detectar el origen y el destino, así como la razón de ser del área o función sujeta a revisión.

Para efectos de cubrir esta fase, a continuación se presenta una guía que auxiliará al auditor en el seguimiento de una adecuada secuencia de acción en esta identificación con la entidad o empresa.

#### DATOS GENERALES

- Razón o denominación social.

- Giro u objetivos.
- Domicilio y teléfonos de oficina, planta, sucursales, filiales, bodegas, etc.
- Grupo económico-financiero al que pertenece.
- Fecha de constitución y de terminación, de su ejercicio social.
- Problemas especiales que la compañía haya tenido últimamente.
- Estudio de los manuales operativos y/o administrativos existentes.

#### DATOS COMERCIALES

- Situación de la entidad o empresa con respecto al mercado.
- Características, condiciones precios de venta de los artículos o servicios que presta la entidad o empresa.
- Clientes a quienes van destinados los productos o servicios.
- Cuales son sus principales materias primas.
- Principales proveedores.

#### ORGANIZACION

- Obtener un organigrama general de la empresa o entidad.
- Obtener la descripción de los principales puestos o investigar sus actividades.

ESTA TESIS NO DEBE  
SALIR DE LA BIBLIOTECA

## DATOS CONTABLES

- Describir los sistemas contables y de costos.
- Obtener copia del catálogo de cuentas y de la guía contabilizadora.
- Detallar libros y registros contables, principales y auxiliares.
- Qué impuestos gravan a la entidad o empresa.

## S. ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

El estudio y evaluación del control interno se efectúa con el objeto de cumplir con la norma de ejecución del trabajo que requiere que: "El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que se va a depositar en él; asimismo, que le permitan determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de Auditoría".

### CONCEPTO

Para algunos autores el Control Interno lo reducen a las medidas básicas que hay que tener presente para la prevención de fraudes dentro de la organización, sin embargo, otros le dan un enfoque diferente puesto que lo canalizan hacia la distribución de las funciones del personal de la misma, con la finalidad de lograr la coordinación y comprobación de los trabajos efectuados.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos lo conceptúa de la siguiente manera:

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.

Montgomery dice al respecto:

El Control Interno que los libros y métodos de contabilidad, así como la organización en general de un negocio, están de tal manera establecidos que ninguna de las cuentas o procedimientos que se encuentren bajo el control independiente y absoluto de una sola persona, si no por el contrario, el trabajo de un empleado es complementario del hecho por otro y que se hace una auditoría continua de los detalles del negocio.

Víctor Z. Brink lo define como sigue:

El Control Interno se refiere a los métodos y prácticas de cualquier clase, por medio de los cuales se coordinan y operan los registros y comprobantes de contabilidad y los procedimientos que efectúan su uso, de manera que la administración de un negocio obtiene de la función contable la utilidad máxima para su objetivo de información, protección y control.

Paul Grady nos dice:

El Control Interno contable comprende el plan de organización y

procedimientos coordinados usados dentro de un negocio.

- a) Para salvaguardar sus activos de pérdidas provenientes de fraudes o errores.
- b) Verificar la exactitud y confianza de los datos contables que la administración usa para sus decisiones.
- c) Promover eficiencia en sus operaciones y fomentar la adhesión a las políticas adoptadas en aquellas áreas en las cuales la contabilidad y los departamentos financieros tienen responsabilidad directa o indirecta.

Luis V. Manrara Galan lo define como sigue:

Un sistema de Control Interno consiste en un plan coordinado entre la contabilidad, las funciones de los empleados y los procedimientos establecidos mediante el cual la contabilidad controla, hasta donde sea posible, las operaciones principales del negocio y el trabajo de los empleados se complementa en tal forma, que ninguno tenga control sobre alguna operación importante, de modo que no pueden existir fraudes ni errores a menos que se confabulen dos o más empleados para realizarlos.

Joaquín Gómez Morfín expresa lo siguiente:

El Control Interno es un plan coordinado entre la contabilidad,

las funciones de los empleados y los procedimientos establecidos, de tal manera que la administración de un negocio pueda depender de estos elementos para obtener información segura y proteger adecuadamente los bienes de la empresa, así como promover la eficiencia de las operaciones y la adhesión a la política administrativa prescrita.

Por lo anteriormente expuesto, se puede definir el Control Interno como sigue:

El Control Interno es un plan de organización con todos sus métodos y procedimientos adoptados a un negocio para obtener una mayor eficiencia en sus operaciones y así poder lograr sus objetivos.

#### OBJETIVOS

El objetivo del estudio y evaluación del control interno es para determinar la confianza que el auditor puede depositar en cada fase y actividad del negocio para precisar la naturaleza, alcance y oportunidad que debe dar a sus pruebas de auditoría.

De lo anterior se desprende que los cuatro objetivos básicos del control interno son:

- a) La protección de los activos de la empresa.

- b) La obtención de información financiera veráz, oportuna y confiable.
- c) La promoción de eficiencia en la operación.
- d) Adhesión a las políticas de operación establecidas por la administración de la empresa.

#### IMPORTANCIA

Debido a que hoy en día un sinnúmero de organizaciones realizan un gran volumen de operaciones, la administración de la empresa requiere para poder cumplir con los objetivos para la cual fue creada, el implantar un adecuado control interno. Un sistema de contabilidad que no esté apoyado en un control interno eficaz es hasta cierto punto inútil puesto que no es posible confiar en los datos que arrojan los informes y estados financieros. Está clara la importancia que tiene no solo para la Dirección General, sino para los jefes del Departamento de Contabilidad, la información proporcionada por el Departamento de Contabilidad, de otra forma probablemente, podrían formarse juicios equivocados que redundarán en daños a terceros para la empresa.

El auditor debe efectuar un estudio y evaluación del control interno existente que le sirva de base para determinar el grado de confianza que se va a depositar en él, así como que le

permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

## ELEMENTOS

Como anteriormente se expuso el Control Interno es un plan de organización con todos los métodos y medidas adoptados por un negocio. Así para que éste funcione adecuadamente es necesario que los elementos que la integran operen en forma coordinada, de esta forma se obtiene un mejor aprovechamiento y se logran los objetivos que motivan su implantación.

Los elementos del Control Interno se clasifican de la forma siguiente:

### A. ORGANIZACION

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

### B. PROCEDIMIENTOS

- a) Planeación y sistematización
- b) Registro y formas

c) Informe

**C. PERSONAL**

a) Entrenamiento

b) Eficiencia

c) Moralidad

d) Retribución

**D. SUPERVISION**

**A. ORGANIZACION**

Es la estructuración de las actividades de los elementos tanto humanos como materiales de una entidad con la finalidad de lograr la máxima eficiencia, dentro de los objetivos señalados. Los componentes del control interno que intervienen en la organización son:

**a) Dirección.-**

Elemento responsable de la política general, así como de la toma de decisiones.

**b) Coordinación.-**

Desarrollo y mantenimiento armonioso de las actividades de la

entidad con el fin de prever los conflictos de inversión e interpretaciones contrarias a las asignaciones de autoridad.

c) División de labores.-

Delimita las funciones de operación, custodia y registro bajo el principio básico de que ningún departamento debe tener acceso a los registros contables en que se controla su propia operación.

d) Asignación de responsabilidades.-

Establecimiento claro de las diversas jerarquías que deben existir en la empresa, así como la necesidad de facultades de autorización que deberán ir de acuerdo con la responsabilidad asignada.

B. PROCEDIMIENTOS

Es la coordinación de funciones de todos y cada uno de los departamentos de una compañía. A través del establecimiento de métodos y sistemas que garanticen la solidez de la organización.

a) Planeación y sistematización.-

Es importante que la empresa planee debidamente las operaciones que van a efectuarse, para lo cual es

indispensable que cuente con una serie de instructivos sobre las funciones de dirección, coordinación, división de labores y fijación de responsabilidades, estos instructivos llevarán la forma de manual de procedimientos cuya finalidad será uniformar criterios de operaciones del personal que labora en la empresa.

b) Registros y formas.-

Son instrumentos que nos permiten implantar procedimientos adecuados para el registro de todas las operaciones que realiza la entidad. Ahora bien, se debe tomar en cuenta los siguientes principios en la adopción de formas o registros en particular.

Deben servir en función a su utilidad, en su relación con los procedimientos planeados y cumplir con los objetivos de la administración.

Deberán ser lo suficientemente sencillos para que puedan ser comprendidos por los usuarios. Deben estar elaborados de tal forma, que su correcto manejo se apegue a los procedimientos de control establecidos.

c) Informes.-

La función de la información dentro de la entidad es un

elemento para su correcto desarrollo, pues ésto obliga a la elaboración de estados financieros periódicos para que los interesados tomen decisiones. Esto también origina que el personal interesado posea capacidad y autoridad para analizar, interpretar y corregir deficiencias.

### C. PERSONAL

Los recursos humanos constituyen los elementos más importantes en las organizaciones que pretenden alcanzar el éxito, motivo por el cual deben hacerse estudios y evaluaciones especiales con la finalidad de colocar a cada persona en el puesto ideal.

Por lo antes mencionado equivale a decir que para lograrlo el máximo rendimiento al operarse el sistema establecido se requiere de:

#### a) Entrenamiento.-

Es innegable que entre más se identifica el personal con las actividades que va a desarrollar, mejores resultados obtendrán.

Lo anterior se logra mediante programas de capacitación bien planeados. Todo ésto rendirá en un grado mayor, control interno, en la identificación clara de las funciones y

responsabilidades de cada empleado, así como la reducción de ineficiencia y desperdicios.

b) Eficiencia.-

Esto será consecuencia del entrenamiento proporcionado al personal y de las medidas que la empresa adopta para alternarlas.

Es necesario que las organizaciones cuenten con los métodos especiales para evaluar lo desempeñado por el trabajador, que le permitan detectar errores y proponer medidas correctivas.

c) Moralidad.-

Este es un factor fundamental y muy importante, que el empresario debe tener siempre presente, pues en él descansa la estructura del control interno. La vigilancia de este factor principal desde la evolución de los requisitos indispensables que determinan la admisión o la no admisión de un trabajador en la organización, la constante atención de los directivos sobre el comportamiento del personal, las vacaciones periódicas, un sistema de rotación de personal adecuado a las necesidades del negocio, así como el requisito del afianzamiento del personal son elementos que se combinan para que la moralidad en el personal se mantenga.

#### d) Retribución.-

Se debe retribuir justamente al trabajador, esto permitirá que se sienta agusto y que desarrolle su trabajo con entusiasmo y motivación.

Los sistemas de retribución al personal, plan de incentivos, premios, pensiones de vejez y oportunidad que se le brinda para plantear sus sugerencias y problemas personales, constituyen elementos importantes del control interno.

#### D. SUPERVISION

Si partimos de la base de que no solo es necesario contar con una buena organización si no también con una vigilancia adecuada para que el personal desarrolle los procedimientos a su cargo, de acuerdo con planes de la organización.

Para mantener la eficiencia del control interno, es indispensable una supervisión constante independientemente de la vigilancia que ejerza en el cumplimiento de los procedimientos establecidos.

En negocios de gran magnitud, es recomendable que esta supervisión se canalice a través de un departamento de auditoría interna o en su ausencia de éste por conducto de la coordinación de atribuciones entre funcionarios previamente designados por la

administración.

## EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

La verdadera evaluación del control interno es más que nada la impresión mental que cada una de las diversas actividades del organismo o empresa provocan en el auditor. Es de recomendarse, sin embargo, que el examen del control interno y las conclusiones relativas se hagan constar en papeles de trabajo.

Es indispensable el consignar por escrito el estudio del control interno:

1. Como evidencia de que el auditor cumplió con la norma de auditoría que lo obliga a examinar el control interno.
2. Como explicación del porqué dió diferentes extensiones a sus pruebas de auditoría, eligió determinados procedimientos y la oportunidad en que fueron aplicados.

El Boletín E-02 emitido por el I.M.C.P., presentaba tres métodos para la evaluación del control interno: El Método Descriptivo, de Cuestionarios y El Gráfico; sin embargo el boletín fue modificado en 1984, mencionando únicamente El Método de Evaluación por Ciclo de Transacciones.

A continuación se describe en qué consiste cada uno de los métodos anteriormente mencionados:

#### METODO DESCRIPTIVO.

Este método de estudio tiene como objetivo principal, precisar en forma específica el funcionamiento del control interno existente en cualquiera de las diferentes áreas de una empresa con el fin de plasmar por escrito y en forma narrativa las principales características del control interno establecido.

Una vez revisado el trámite que sigue una operación, se hace indispensable detallar en forma veraz cómo se está desarrollando ésta, es decir, hay que mencionar los departamentos que intervienen y las funciones que se desarrollan a través de los diferentes puestos asignados, así como los registros y formularios utilizados en el desarrollo de la operación.

Una vez que se termina la descripción del procedimiento y con base a los objetivos que persiguen los elementos del control interno, es necesario hacer un estudio o análisis de la forma en que se realizan las operaciones en ese momento y es precisamente aquí donde, surge la vigilancia y evaluación del control interno, normalmente cuando se lleva a cabo la revisión del control interno actual, la persona que lo va a efectuar, después de tener

pláticas con las personas que intervienen en el trámite de cualquier operación, expresará por escrito la forma en que se lleva a cabo dicho procedimiento haciendo después una comparación con lo establecido en los manuales de organización, proponiendo una serie de recomendaciones y modificaciones para depurar hasta donde sea posible el control interno establecido.

Este método es generalmente práctico para negocios pequeños.

#### METODO DE CUESTIONARIOS.

Este método es el más utilizado por el Contador Público Independiente en su carácter de auditor de una empresa, además es también el más aceptado por la mayoría de las empresas. Para el uso de este método es recomendable elaborar patrones de cierto carácter universal en su aplicación a la generalidad de las empresas. Es normal que estos cuestionarios se redacten en forma de preguntas numeradas y divididas en capítulos y áreas de control, se elaboran comunmente en forma positiva o negativa y no aplicable, o sea tomando como buen control interno una respuesta positiva y como un mal control interno una respuesta negativa y no aplicable en el caso que el procedimiento a que se refiere no lo efectúe la empresa. Los malos controles deberán ir acompañados de una aclaración u observación por escrito, en la que se explique el por qué se originó o no se previno dicha

deficiencia. Del criterio del auditor dependerá la importancia que puedan tener éstas en función de los errores o pérdidas en que se incurren por tales deficiencias.

#### METODO GRAFICO.

Consiste en presentar objetivamente la organización y los procedimientos de la empresa, ya sea en general o en particular por departamentos, operaciones, etc. Pueden existir gráficas combinadas de organización y procedimientos. Las gráficas de organización cubren la integración de la empresa por funciones y departamentos así como el personal que lo integra y sus responsabilidades. En las de procedimientos se presentan la secuencia o el flujo de las operaciones (ya sea de caja, compras, ventas, cheques, nóminas, cobranzas, etc.), partiendo del principio de la operación, hasta su fin, por ejemplo en compras se describirá desde el pedido hasta la recepción y pago de la factura, indicando en la gráfica todos los documentos que intervienen, su destino, su distribución y su propósito u objeto y los pasos que siguen en la operación.

#### METODO POR CICLO DE TRANSACCIONES.

La metodología a utilizar por parte del auditor para llevar a cabo la revisión a través de flujos transaccionales, persigue

como finalidad que éste entienda las operaciones realizadas por la entidad como un flujo continuo de información, cuyo efecto se presenta cuantificado con una unidad de medida en las operaciones de dicha entidad.

Esta forma de trabajo permite revisar, entender, evaluar y probar los procedimientos de contabilidad y los controles internos de la entidad determinar con base en el conocimiento de los sistemas y procedimientos administrativos, la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas sustantivas de auditoría, en combinación con otras herramientas como el muestreo estadístico, auditoría por predicciones y el uso de equipos e cómputo.

Asimismo cabe indicar que este método permite reducir el tiempo para realizar el trabajo de auditoría, mejorar su calidad, eficiencia y tener confianza en la información reflejada en las operaciones de la entidad.

Antes de comenzar a desarrollar esta metodología, se considera necesario definir qué se entiende por ciclo de transacciones.

" Una transacción es un evento u operación económico que continuamente se efectúa en la entidad, y que debe pasar por diversas fases de ejecución y autorización ".

Ahora bien, se entiende por ciclo a la agrupación de las diversas transacciones que se relacionan entre sí y que fluyen desde el principio de una operación hasta su término o iniciación de otro ciclo.

#### DESCRIPCION DEL METODO:

Esta metodología permitirá al auditor documentar adecuadamente el estudio y evaluación del control interno mediante:

- a) Identificación de los objetivos de control interno aplicables a un ciclo de transacciones.
- b) Identificación de las técnicas de control utilizadas por la entidad para lograr dichos objetivos.
- c) Evaluación de cumplimiento de los objetivos del control interno.
- d) Fijación de la naturaleza, extensión y oportunidad de sus pruebas de auditoría.

#### Alcance y Limitaciones:

Para que el auditor aplique esta metodología, será indispensable que haya identificado previamente los ciclos de transacciones cuyo control interno estará sujeto a estudio y evaluación.

### Objetivos Generales de Control Interno:

El control interno contable comprende el plan de organización y los procedimientos y registros que se refieren a la protección de los activos y a la confiabilidad de los registros financieros.

Por lo tanto, el control interno contable, está diseñado en función de los objetivos que se enumeran, para suministrar seguridad razonable de que:

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

#### a) Objetivos de Autorización.-

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

#### b) Objetivos de Procesamiento y Clasificación de Transacciones.-

Todas las operaciones deben registrarse para permitir la preparación de estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados o de cualquier otro criterio aplicable a dichos estados y para mantener en archivos apropiados, datos relativos a los activos sujetos a custodia.

**c) Objetivos de Salvaguarda Física.-**

El acceso a los activos sólo debe permitirse de acuerdo con autorizaciones de la administración.

**d) Objetivos de Verificación y Evaluación.-**

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

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

**Ampliación de los Objetivos Generales a los Objetivos de Control de Sistema:**

Cuando hablamos de los objetivos de los controles contables

internos podemos identificar dos niveles:

- a) Objetivos generales de control interno aplicables a todos los sistemas.
- b) Objetivos de control interno aplicables a ciclos de transacciones.

Los objetivos generales de control aplicables a todos los sistemas se desarrollan a partir de los objetivos básicos de control interno enumerados anteriormente, siendo más específicos para facilitar su aplicación. Los objetivos de control de ciclos se desarrollan a partir de los objetivos generales de control de sistemas, para que se apliquen a las diferentes clases de transacciones agrupadas en un ciclo.

Los objetivos generales de control interno de sistemas pueden resumirse a continuación:

a) Objetivos de Autorización:

- 1.- Las autorizaciones deben estar de acuerdo con criterios establecidos por el nivel apropiado de administración.
- 2.- Las transacciones deben ser válidas para conocerse y someterse a su aceptación oportunamente.
- 3.- Todas y solamente aquellas transacciones que reúnan los

requisitos establecidos por la administración, deben reconocerse como tales y procesarse oportunamente.

4.- Los resultados de procesamiento de transacciones deben informarse oportunamente y estar respaldados por archivos adecuados.

b) **Objetivos de Procesamiento y Clasificación de Transacciones:**

1.- Las transacciones deben clasificarse en forma tal que permitan la preparación de estados financieros o realización de operaciones, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados y el criterio de la administración.

2.- Las transacciones deben quedar registradas en el mismo periodo contable cuidando específicamente que lo sean aquellas que afectan más de un ciclo\*.

\* La agrupación de transacciones en ciclos de actividades, tiene por objeto facilitar el estudio y evaluación del control interno pero no deja de ser convencional. De hecho, como se verá más adelante, el auditor puede identificar tantos ciclos como le resulte práctico. Lo importante es cuando existan enlaces entre los diferentes ciclos, éstos se identifiquen claramente para verificar que se han hecho "cortes" de operación adecuados.

c) **Objetivos de Salvaguarda Física:**

- 1.- El acceso a los activos debe permitirse únicamente de acuerdo con autorización de la administración.

d) **Objetivos de Verificación y Evaluación:**

- 1.- El contenido de los informes y de las bases de datos y archivos debe verificarse y evaluarse periódicamente.

Estos objetivos generales de control interno de sistemas son aplicables a todos los ciclos. No se trata de que se usen directamente para evaluar las técnicas de control interno de una empresa, pero representan una base para desarrollar objetivos específicos de control interno por ciclos de transacciones que sean aplicables a una empresa individual.

Diferencia entre Sistemas de Contabilidad y Controles Internos Contables:

Un sistema de contabilidad consiste en una serie de tareas mediante las cuales se procesan las transacciones. Consecuentemente incluye el reconocimiento de transacciones que tienen efecto en los estados financieros, por ejemplo, una venta sujeta a aprobación, cálculo, registro, acumulación e informe.

Los controles internos contables son aquellas técnicas que utiliza la empresa para que al efectuar las tareas de

procesamiento de transacciones, se salvaguarden los activos y los registros financieros de la empresa que contengan información contable.

Por lo tanto, las técnicas de control interno son el medio que se utiliza para asegurar que los controles contables internos cumplen con el objetivo anterior.

Normalmente, las técnicas de control interno están integradas en los sistemas usados para procesar transacciones de manera que parecen ser parte de las tareas normales del propio sistema. Sin embargo, cuando el objetivo de una tarea es controlar el procesamiento de las transacciones (por ejemplo, verificar que todas las transacciones que se van a registrar como venta estén respaldadas por un pedido y una orden de embarque firmados por el cliente), estamos ante una técnica de control interno que debe considerarse como parte de los controles internos de la empresa y que eventualmente, deberá ser aprobada por el auditor para asegurarse de que cumple con el objetivo para el cual fue establecida.

En general puede decirse que las empresas pueden funcionar con controles internos débiles, pero dejarían de operar si los sistemas para procesar transacciones fallan.

### Documentación de los Procedimientos de Proceso en cada Función:

El auditor deberá resumir en la misma documentación el flujo de las transacciones en términos de su importancia, para lo cual ésta debe contar por lo menos con los siguientes elementos:

- a) Documentos fuente e informes que se preparan.
- b) Pasos de procesamiento.
- c) Archivos utilizados durante el procesamiento.
- d) Enlaces con otros ciclos, sistemas o funciones.

### Obtención de Información:

La preparación de gráficas de flujo de transacciones, memoranda descriptivas, el uso de cuestionario y la enumeración de técnicas de control, requerirán por parte del auditor el conocimiento de los sistemas, procedimientos y controles de la empresa con respecto a una cierta transacción.

Este conocimiento lo puede adquirir el auditor a través de la revisión del archivo permanente, de observaciones directas del procesamiento de las transacciones, de entrevistas al personal de la empresa o de la revisión de los manuales de operación preparados por la misma. Por lo tanto, esta documentación tendrá que estar actualizada aunque no necesariamente la prepare el auditor, ya que la entidad puede contar con un personal

calificado asignado al desarrollo de esta tarea en cuyo caso el auditor deberá verificar y evaluar la información proporcionada por la empresa.

Para el auditor que prepare las gráficas de flujo de transacciones, los memoranda descriptivos o utilice los cuestionarios, será muy importante que conozca como fluye una operación desde su inicio hasta su inclusión en los estados financieros, en otras palabras debe saber:

- a) Cómo se conoce.
- b) Cómo se acepta como una transacción.
- c) Cómo se procesa.
- d) Cómo se informa.
- e) Cómo se relaciona con las fuentes de datos y con los enlaces con otros ciclos de transacciones.

Definir el flujo de las transacciones para poder clasificar adecuadamente, puede ser una labor difícil en un ambiente complejo y primordialmente cuando fluyen las operaciones de un área a otra. En cualquier caso, para subsanar todos estos problemas que se presenten será necesario que el auditor observe y entreviste al personal que supervise o ejecute una o más funciones, para lo cual es indispensable que él mismo desarrolle buenas técnicas de entrevista.

Es importante poner especial atención a las técnicas que se utilizan para detectar errores o inclusión de transacciones no autorizadas dentro del flujo de transacciones. Para esto es recomendable que el auditor considere:

- a) En un sistema o parte del mismo, cómo podrían pasar transacciones erróneas o ficticias.
- b) Cómo podrían detectarse transacciones perdidas o duplicadas.
- c) Cómo podrían descubrirse cambios que sin autorización se hayan operado en los programas y procedimientos.
- d) Cómo podrían burlarse o evadirse los requisitos para ser autorizada una transacción.
- e) Cómo podrían detectarse los errores o duplicidad de transacciones, cuando éstas pasan de un sistema a otro.
- f) De qué medios se puede valer el auditor para tener certeza de qué datos que han sido rechazados para proceso han sido depurados para entrar de nuevo al sistema.

Existen tres campos de problemas que a menudo encuentra el auditor al revisar los controles internos, los cuales son:

Archivo en Suspense.

Enlaces.

Archivos Maestros.

a) Archivos en Suspenseo.-

Los archivos en suspenseo contienen transacciones que están demoradas en su procedimiento. Estos archivos pueden incluir:

- 1.- Rechazos debido a contenido no válido (número del cliente, número de la pieza, etc.).
- 2.- Transacciones pendientes de autorización (pagos a terceros, créditos detenidos, embarques detenidos, etc.).
- 3.- Transacciones pendientes de procesar (atrasos en el trabajo de los empleados e ingresos de caja por aplicar).

Los archivos en suspenseo pueden ser una parte útil y normal de un sistema de procesamiento si se controlan y se informa acerca de ellos.

b) Enlaces.-

Los enlaces afectan a más de un sistema, función o ciclo. Si las transacciones dejan un sistema para su procesamiento en otro, la salida y la entrada deben controlarse para evitar las pérdidas o adiciones no autorizadas durante el procesamiento que ocurre, asimismo, si las transacciones solo salen o entran en un sistema, los controles deben asegurar la igualdad de la actividad de salida y de entrada.

c) Archivos Maestros.-

Los archivos maestros pueden ser usados en distintos puntos dentro de un ciclo de transacciones y puede compartirse con otro ciclo de transacciones, por lo tanto, es necesario establecer un control sobre su acceso. Debe concentrarse la atención en los controles que aseguren la oportunidad y exactitud de la información contenida en los informes producidos por los archivos maestros. (Listas de límites de crédito, información de clientes, listas de precios, etc.).

Identificación de Técnicas de Control Interno:

Las técnicas de control interno son todas aquellas acciones encaminadas a lograr que se cumplan los objetivos deseados.

Otro aspecto importante que el auditor debe de considerar, es el de identificar las técnicas de control interno de cada función y plasmarla en papeles de trabajo de tal manera, que además, queden agrupadas por objetivos e identificadas cada una con dichos objetivos.

Para poder identificar las técnicas de control interno aplicadas en la empresa, el auditor se podrá auxiliar de las gráficas de flujo de transacciones, memoranda descriptiva o aplicación de cuestionario, así como por medio de entrevistas y del propio

archivo permanente con que cuenta el auditor. Lo anterior, es con el afán de lograr un mayor entendimiento de las técnicas y funciones como requisito indispensable para lograr un adecuado estudio y evaluación del control interno por ciclo de transacciones.

A continuación se hace mención a algunas recomendaciones para hacer una clara identificación de las técnicas de control interno aplicables a cada ciclo.

Una empresa puede utilizar literalmente, cientos de técnicas de control interno. Algunas de ellas pueden ser de alto nivel tales como presupuestos y supervisión estrecha; otras pueden ser detalladas y mecánicas tales como las del balancear lotes y llevar cuentas de formas con numeraciones preimpresas. En tales ocasiones solamente aquellas que se usen evidentemente y que parezcan dar el grado óptimo de seguridad de que se logren los objetivos se enumerarán en las gráficas de flujo de transacciones, memoranda descriptivas o cuestionarios. Esto necesitará de un proceso de selección que responda a preguntas tales como las siguientes:

- 1.- Existen controles compensatorios o técnicas más específicas que minimicen la importancia de una técnica de control en particular?

Si se descubre y documenta un control importante sobre varios pasos de procesamiento, no tienen que enumerarse las técnicas menos específicas a no ser que las mismas logren un aspecto diferente de los objetivos de control de ciclos.

Como un ejemplo de lo anterior tenemos el caso en que una empresa cuenta con seis técnicas de control interno para lograr un objetivo; sin embargo, dicho objetivo podría lograrse únicamente con la técnica seis o mediante una combinación de las técnicas uno a la cinco.

En este caso, solo debe incluirse en las gráficas de flujo, memoranda descriptivos o cuestionarios, la técnica número seis.

Pueden existir controles compensatorios en el mismo ciclo o en otro por ejemplo: Una entidad puede no tener técnicas que den seguridad razonable de que se entregan todas las órdenes de embarque para la facturación. Sin embargo, si se mantienen registros perpetuos de inventarios y los saldos en existencia se concilian con los conteos físicos en forma frecuente puede haber seguridad razonable de que se refleja en forma oportuna la salida física de mercancía (pero no facturación) en el costo de ventas. La auditoría interna, la revisión por la gerencia y el análisis de las variaciones del presupuesto pueden ser también controles compensatorios.

2.- Proporciona en realidad control una técnica manifestada o es ésta solo una actividad?

Algunas técnicas que pueden parecer como controles quizás no sean más que partes de una actividad y como tales, no proporcionan controles por sí solos. Como ejemplo de lo anterior, tenemos los siguientes:

- a) Procedimientos que requieren firmas de autorización en las formas de entrada, sin que existan otros controles que permitan descubrir inserciones, eliminaciones u otros cambios no autorizados.
- b) El uso de formas prenumeradas que no se revisen posteriormente o sobre las cuales no se lleva control.
- c) La impresión de informes "de excepción" y "rechazos" que no se revisan.
- d) La agrupación de transacciones sin registrar los totales de grupos ni conciliar los resultados de procesamiento con dichos totales por un departamento que no sea el que procesa. (Esto puede ser un problema en sistemas basados en el computador cuando los departamentos usuarios no mantienen registros de los lotes que se envían para su procesamiento).

3.- Proporciona en realidad control la técnica o es ésta meramente un procedimiento?

Por ejemplo:

En materia de procesamiento electrónico de datos, los controles de programa a programa (de corrida a corrida) cuando existen otros controles que concilien la entrada con la salida, así como la verificación aritmética del contenido de las transacciones que se revalidarán subsiguientemente en un programa con el computador pueden usarse con una entidad para promover un procedimiento eficaz. Aunque tales técnicas puedan ser importantes para vigilar y mejorar la eficiencia del sistema puede que las mismas contribuyan muy poco al logro de los objetivos de control.

4.- Existe alguna evidencia posterior al hecho de que se sigue el procesamiento de control y pueda ésta examinarse?

La evidencia de la ejecución de control puede estar representada por las iniciales de un empleado, hoja de conciliaciones, prueba escrita de la agrupación por lotes o reentradas de partidas rechazadas, o a memoranda que describa la revisión de los registros cronológicos de acceso al archivo. Si existe un procedimiento estándar para evidenciar el ejercicio del control y parece que estos procedimientos se siguen, pudiera haber mayor

seguridad de que se está operando el control expresado. No es el propósito de una revisión de flujo de transacciones a través de gráficas, memoranda descriptivas o cuestionarios, probar el cumplimiento de los controles manifestados, sin embargo, aquellas técnicas que puedan ser examinadas deben normalmente enumerarse antes que las que no pueden serlo, en particular cuando ambas puedan ser eficaces para lograr los objetivos de control.

En algunos casos, puede que exista poca evidencia de que en realidad se está ejerciendo un control particular, sin embargo, la evidencia de control no tiene que ser un requisito previo para que se enumere una técnica de control, deben contemplarse con escepticismo los controles implícitos.

5.- Tiene la persona que ejecuta el trabajo de control, interés alguno en no descubrir, informar o corregir los errores?

Si una persona que ejecuta funciones de control pudiera beneficiarse no descubriendo errores, debe dudarse de la confiabilidad en la técnica de control. Un individuo que revisa o verifica su propio trabajo puede tener interés en revisarlo bien la primera vez y pudiera ignorar posteriormente los errores. Igualmente, un individuo que verifica el trabajo de una persona muy importante pudiera pasar por alto los errores de éste.

Aunque la segregación de los deberes de procesamiento y control no es práctica en casos de algunas entidades, es importante que para efectos de la evaluación del control interno se dé importancia a todas aquellas técnicas que:

- a) Se ejecutan independientemente de la actividad de procesar.
- b) Requieren colusión para evadirlas.
- c) Se ejecutan por individuos altamente responsables.

Una vez que resulta evidente que las técnicas listadas en las gráficas de flujo, memoranda descriptivos o cuestionarios, son adecuadas para dar certeza razonable de que se logran los objetivos de control interno aplicables, no existe razón para continuar enumerando controles adicionales. Igualmente, si no se llegan a emplear técnicas objetivas, no debe sustituirse este hecho mediante la enumeración extensiva de detalles de procedimientos.

En resumen, el auditor deberá dar importancia única y exclusivamente a aquellas técnicas de control que sirven para lograr los objetivos y no debe listar técnicas que simplemente son una extensión de detalles de procedimientos.

#### Análisis Específico de Riesgo:

El análisis específico de riesgos incluye dos pasos:

- a) Evaluación de los controles establecidos.
- b) Evaluación o determinación de riesgos.

Existen dos clases de riesgo:

- a) Saber que pueden existir graves errores dentro del procesamiento contable a través del cual se obtienen los estados financieros.
- b) Cualquiera de los graves errores mencionados pudieran en un momento dado no ser detectados a través del examen del auditor.

El auditor descansa en el control interno para reducir el primer riesgo y en sus pruebas sustantivas para reducir el segundo. El auditor evalúa las técnicas de control interno usadas por la empresa con el objeto de estimar la probabilidad de la existencia de errores materiales en las operaciones o estados financieros. Una vez estimada dicha probabilidad podrán entonces diseñarse las pruebas sustantivas de una manera efectiva. Cabe señalar que si los objetivos de control interno en un ciclo de transacciones son satisfechas a través de las técnicas de control, el riesgo por la existencia de errores importantes en las operaciones o estados financieros es mínimo. Tales riesgos nunca pueden ser totalmente eliminados, debido a las limitaciones inherentes en la eficiencia de cualquier sistema de control interno. Estos errores pueden

surgir debido a causas tales como: Instrucciones mal comprendidas, errores de juicio, descuidos, etc.

Debido a las limitaciones antes mencionadas una técnica de control interno no puede proporcionar al auditor una certeza absoluta de que no se cometen errores si no más bien, proporciona una certeza razonable acerca de los mismos. Para poder determinar dichos riesgos es necesario:

- a) Identificar en forma específica los objetivos de control interno que se logran en forma satisfactoria, así como: Las técnicas de control interno que proporcionan esta certeza razonable.
- b) Identificar en forma específica los objetivos de control interno que se logran parcialmente, así como las técnicas de control interno correspondientes.
- c) Identificar en forma específica los objetivos de control interno que no se logran.

Para poder evaluar acerca de que si un objetivo específico se logra con certeza razonable, es importante identificar las técnicas que puedan detectar o prevenir errores e irregularidades. Para lograrlo, es recomendable que el auditor se cuestione de la siguiente manera:

- 1.- Qué errores o irregularidades se podrían presentar?
- 2.- Las técnicas de control que existen, evitan que ocurran dichos errores e irregularidades?
- 3.- Si las técnicas de control no evitaran errores e irregularidades, éstos se descubrirían en la ejecución normal de las labores, cuándo, en qué etapa?
- 4.- Si no se descubrieran en forma oportuna los errores o irregularidades, qué impacto tendrían éstos, en los estados financieros de la empresa.

El auditor deberá plasmar en sus papeles de trabajo, la evaluación que del sistema de control interno determine. Esta evaluación deberá indicar si:

- 1.- Las técnicas de control manifestadas ofrecen la certeza razonable de que se cumplen los objetivos.
- 2.- Las técnicas de control manifestadas ofrecen la certeza razonable de que se cumplen parcialmente los objetivos.
- 3.- Las técnicas de control manifestadas ofrecen la certeza razonable de que no se cumplen los objetivos.

### Programación de Auditoría:

Una vez que el auditor ha logrado reunir los elementos de juicio necesarios para poder establecer el grado de confianza que el sistema de control interno ofrece, estará en posibilidad de diseñar el programa de auditoría. Este programa constituye la guía de actividades necesarias para poder aplicar las pruebas de auditoría, indicando su naturaleza, alcance y oportunidad con que se debe llevar al cabo. El programa de auditoría representa además de un instrumento de planeación, un instrumento de control, ya que, con el programa de auditoría el auditor responsable tendrá la evidencia de que el trabajo se planeó adecuadamente, siendo para el resto del equipo de auditoría la guía para resolver su trabajo.

Por lo que respecta a las pruebas de auditoría, éstas son dos:

- A) Pruebas de cumplimiento.
- B) Pruebas sustantivas.

#### A) Pruebas de Cumplimiento.-

Estas pruebas tienen la finalidad de comprobar si las técnicas de control interno contable están operando tal y como le fueron presentadas al auditor.

Algunos factores que debe el auditor considerar al seleccionar las técnicas a probar y al alcance de las mismas son:

- a) La importancia que representa un ciclo, en relación a las operaciones o en saldos de las cuentas que se presentan en los estados financieros.
- b) La importancia que representa un objetivo de control en un ciclo de transacciones.
- c) La importancia que representa una técnica específica para el logro de un objetivo de control del ciclo.
- d) La relación que tenga una técnica con otras áreas de la auditoría.

Algo muy importante que debe tener presente el auditor, es el hecho de que a las técnicas que no ofrecen la certeza razonable de que se cumplen con objetivos de control interno contable no se les deben de aplicar pruebas de cumplimiento alguna, ya que desde un principio dichas técnicas no ofrecen confianza.

Las pruebas de cumplimiento deben aplicarse antes de las pruebas sustantivas ya que en base a los resultados de las primeras, se puede modificar el alcance de las pruebas sustantivas. Cabe señalar que dado el volumen de transacciones de una entidad, no es posible realizar un examen detallado de todas ellas, por lo

que se hace necesario examinarlas pero a base de pruebas selectivas. Para ésto, se pueden utilizar técnicas de muestreo estadístico para determinar el tamaño de la muestra y evaluar el resultado de la misma prueba. Es importante también que las partidas que componen la muestra sean realizadas en su totalidad y no realizar pruebas de pruebas. Además, el auditor deberá estar alerta a cualquier transacción anormal o desviación de los sistemas de control presentados por la empresa, documentándolas y describiéndolas en forma detallada, para finalmente evaluarla apoyándose en el criterio de importancia relativa y riesgo probable.

#### B) Pruebas Sustantivas.-

El auditor las realiza con el fin de obtener una conclusión acerca de la razonabilidad de un saldo sin considerar el control interno que se tenga en las transacciones que se reflejan en el saldo. Las pruebas sustantivas incluyen técnicas tales como: Información, análisis, investigación, inspección, confirmación, cálculo, observación física, etc.

Una prueba sustantiva no es necesariamente una verificación detallada o del 100%, sino que se les fijará una extensión o alcance adecuado. Ahora bien, habrá entidades en las que dado lo adecuado de sus controles, ciertas pruebas no se realicen, sin embargo, existen pruebas como las confirmaciones y la observación

de la toma física de inventarios que son de carácter obligatorio.

Es recomendable que en los casos en que sea aplicable el hacer referencia cruzada de los pasos del programa de auditoría, con las gráficas de flujo, cuestionarios o memoranda descriptiva en donde se hayan identificado técnicas de control interno utilizadas por la compañía. También es recomendable cuando se detecten riesgos por no cumplimiento de objetivos de control interno se explique adecuadamente en los papeles de trabajo, el enfoque que se le dará a dichos puntos débiles de control interno, haciendo referencia cruzada con el programa de trabajo que contendrá los pasos específicos del enfoque dado.

Una vez que ha concluido la revisión en las operaciones o rubros que integran los estados financieros de una entidad, el auditor estará en posibilidades de poder emitir una opinión acerca de ellos. Es decir, emitirá un informe que constituye el producto final del trabajo de auditoría.

El estudio y evaluación del control interno a través de ciclos de transacciones, intenta proveer medios para que el auditor dedique su atención al factor riesgo de manera más organizada, de tal modo que permita revisiones más efectivas. Las transacciones o eventos económicos naturales provocados por el propio flujo de las transacciones, pueden ser vistas, identificadas, entendidas,

estudiadas y evaluadas con mayor facilidad que cuando son manejadas en forma aislada.

Los diferentes ciclos de transacciones y las funciones que los componen son:

**I. Ciclo de Información.**

- a) Reportes financieros.
- b) Otros reportes internos.
- c) Sistemas de procesamiento electrónico de datos.
- d) Intercompañías.

**II. Ciclo de Ingresos.**

- a) Cuentas por cobrar.
- b) Estudio de la reserva para cuentas incobrables.
- c) Ventas.
- d) Devoluciones, descuentos y rebajas sobre ventas.

**III. Ciclo de Adquisiciones, Gastos y Nóminas.**

- a) Otros activos circulantes.
- b) Propiedad, planta y equipo.
- c) Otros activos.
- d) Proveedores y cuentas por pagar.
- e) Procedimientos para gastos.
- f) Procedimientos para nóminas.
- g) Gastos de administración y otros.

#### IV. Ciclo de Tesorería.

- a) Caja y bancos.
- b) Inversiones.
- c) Préstamos bancarios e intereses por pagar.
- d) Capital contable.
- e) Otros ingresos.
- f) Gastos financieros.

#### V. Ciclo de Producción.

- a) Inventarios.
- b) Estudio de la reserva para inventarios de lento movimiento.
- c) Procedimiento de compras.
- d) Costo de Ventas.

Cada ciclo de transacciones está compuesto de una o más funciones.

Una función es una tarea importante que se ejecuta dentro de cada ciclo para reconocer, autorizar, procesar, clasificar, controlar, verificar o informar las transacciones dentro de su sistema que procesa transacciones relacionadas lógicamente. Dado que cada entidad y cada ciclo de transacciones son singulares, las funciones aplicables pueden variar en cada caso.

## 6.- TECNICAS

Para promover el adecuado desarrollo de las labores de Auditoría es necesario que el auditor cuente con un conjunto de técnicas que son los métodos prácticos de investigación y prueba que el auditor utiliza al realizar su examen, obteniendo con ello la evidencia suficiente y competente que le aporte elementos de juicio, en los cuales apoya sus conclusiones y recomendaciones.

Tradicionalmente las técnicas se han enfocado a la realización de auditorías financieras por lo cual, para cubrir los requerimientos de la Auditoría Gubernamental es necesario el empleo de técnicas que tengan un concepto de aplicación más amplio que permita cubrir diferentes tipos de auditoría.

Las técnicas que a continuación se presentan dan las pautas generales para el desarrollo del trabajo del auditor y de ninguna manera pueden considerarse limitativas, por el contrario, la aplicación de estas técnicas puede ampliarse de acuerdo a los requerimientos de la auditoría, y en su caso, deberán de incluirse nuevas técnicas que con el tiempo se vayan desarrollando.

### CLASIFICACION DE LAS TECNICAS DE AUDITORIA.

Para efectos de la Auditoría Gubernamental, las técnicas de

auditoría se han clasificado convencionalmente de acuerdo a sus características particulares y métodos de verificación en los siguientes grupos:

#### TECNICAS DOCUMENTALES

- Estudio General
- Análisis
- Confirmación
- Declaración o Certificación
- Conciliación
- Revisión Selectiva
- Comprobación
- Cálculo

#### TECNICAS VERBALES

- Entrevista

#### TECNICAS VISUALES

- Inspección
- Observación
- Comparación
- Rastreo

## TECNICAS DOCUMENTALES

### Técnica de Estudio General.

Consiste en obtener los datos básicos que le permitan al auditor tener un panorama general de la unidad, programa o actividad sujeta a examen.

Los aspectos que deben contemplarse en el estudio general son, entre otros, los siguientes:

1. Estructura orgánica.
2. Fundamento legal.
3. Objetivos y metas.
4. Políticas, sistemas y procedimientos.

El estudio general es uno de los puntos iniciales de la auditoría y tiene por objeto orientar y fundamentar la aplicación de las otras técnicas.

### Técnica de Análisis.

Consiste en separar las operaciones o situaciones a examinar en los elementos o partes que la integran, con el objeto de estudiar cada uno de sus componentes y conocer con una mayor claridad y comprensión, los aspectos sujetos a revisión. Esta técnica puede

aplicarse a los aspectos financieros, operacional, de resultado de programas y de legalidad.

Dentro del aspecto financiero, el análisis se aplica a las cuentas o rubros genéricos que integran los estados financieros. Los análisis básicamente se efectúan sobre los saldos y los movimientos.

En relación al aspecto de resultado de programas la revisión da énfasis a la eficacia y congruencia alcanzada en el avance financiero y en el logro de las metas y objetivos establecidos, llevando a cabo la separación de sus elementos con el fin de comprender cada uno de los procesos que la integran.

Dentro del aspecto operacional, el análisis se enfoca a la estructura organizacional, a los sistemas operativos y a los sistemas de información, dividiendo el proceso en sus elementos para identificar los puntos específicos que lo forman.

En lo referente al aspecto de legalidad, el examen deberá realizarse a la luz de las disposiciones legales, normas y políticas aplicables a la unidad, programa o actividad sujeta a examen, comprobando el efecto que cada uno de estos ordenamientos tiene.

### Técnicas de Confirmación.

Implica la obtención de constancia escrita sobre la autenticidad de las transacciones, operaciones, hechos y circunstancias del aspecto auditado a través de fuentes independientes que lo conocen y tienen relación con ellos.

Esta técnica puede dividirse de acuerdo a sus características en: confirmación positiva y confirmación negativa.

Se considera confirmación positiva cuando por medio de una solicitud se pide al confirmante conteste si está conforme con los datos requeridos. Este tipo de confirmación se divide en  $\alpha$  directa o indirecta. Es directa cuando en la solicitud de confirmación se suministran los datos pertinentes a fin de que éstos se verifiquen; indirecta cuando no se proporciona dato alguno, solicitando se proporcionen de su propia fuente.

La confirmación es negativa cuando en la solicitud se pide al confirmante conteste únicamente en el caso de no estar conforme con los datos que se le envían.

### Técnica de Declaración o Certificación.

Tiene como finalidad que cuando la importancia de los datos recabados así lo ameritan, se prepare un escrito del resultado de

las investigaciones en memoranda, actas, cuestionarios, resúmenes, etc., firmando de conformidad las personas que tuvieron una participación directa o indirecta con el área auditada, autentificando de esta manera la información expuesta.

Esta técnica es importante en la labor de la Auditoría Gubernamental, ya que otorga una base importante de los acontecimientos detectados en la revisión.

#### Técnicas de Conciliación.

Tiene por objeto establecer la concordancia de dos conjuntos de datos separados, siempre y cuando las fuentes independientes de información se originen de una misma base. La conciliación habrá de efectuarse a una fecha o período determinado, dependiendo del objetivo particular de la auditoría.

#### Técnica de Revisión Selectiva.

Consiste en efectuar un examen selectivo conforme a los objetivos y alcances que se han propuesto, dependiendo del volumen de operaciones y transacciones que maneja el área a revisar.

El grado de revisión por pruebas selectivas que se emplean en el desarrollo de la auditoría debe ser suficiente, de tal manera que los resultados que se obtengan satisfagan la labor del auditor.

La selectividad comúnmente está basada en la selección de una muestra al azar, puede aumentarse o disminuirse de acuerdo al criterio del auditor y a los resultados que se van obteniendo.

En el método estadístico, una muestra adecuada de partidas homogéneas debe ser representativa del grupo universo a examinar.

#### Técnicas de Comprobación.

Para la adecuada aplicación de esta técnica debe tenerse plena seguridad sobre la autenticidad de los documentos. Asimismo, es importante determinar si las operaciones y transacciones son previamente autorizadas y realizadas por el área auditada en función de sus objetivos.

#### Técnica de Cálculo.

Consiste en verificar la exactitud de los datos numéricos o cálculos realizados, con objeto de asegurarse de que las operaciones son efectuadas correctamente.

Es necesario puntualizar que esta técnica solamente prueba la exactitud aritmética, por lo que se requieren técnicas adicionales que determinen la validez de las cifras sujetas a examen.

## TECNICAS VERBALES

### Técnica de Entrevista.

Es la técnica verbal por medio de la cual se obtiene información complementaria que sirve más como apoyo que como evidencia directa del examen que se realiza, su aplicación se hace a través de entrevistas formales o informales con el personal que labora en el área auditada.

## TECNICAS VISUALES

### Inspección.

Se refiere a la realización del examen físico y visual de bienes materiales tales como activos, obras, documentos, etc., para constatar su existencia y autenticidad.

### Observación.

Consiste en el examen de ciertos hechos o circunstancias, principalmente los relacionados con la forma de realización de las operaciones sujetas a revisión, por medio de esta técnica el auditor puede darse cuenta de manera abierta o discreta de cómo desarrolla sus funciones el personal del área auditada.

Esta técnica es considerada la más general dentro de la auditoría y su aplicación es de utilidad en casi todas las fases del examen.

#### Comparación.

Establece la relación que existe entre dos o más conceptos, determinando su similitud o diferencia. Este tipo de técnica permite confrontar diferentes aspectos, con el fin de determinar el grado de semejanza o de variaciones que existen.

#### Rastreo.

Consiste en seguir una operación o transacción desde su inicio, hasta su culminación pasando por cada una de sus fases.

## 7.- GUIAS

El propósito que se persigue con el establecimiento de estas guías consiste en dar a conocer a los órganos de auditoría, aquellos puntos relevantes que deben tomar en cuenta en la ejecución de las auditorías y en algunas de las áreas que por su importancia dentro del proceso de ejecución y ejercicio del gasto, es necesario revisar prioritariamente, así como para apoyar a los auditores en el desarrollo de procedimientos al formular su programa específico de revisión.

Dichas guías no pretenden limitar el criterio del auditor, ni cubrir todos los puntos que se requieren para realizar la auditoría, ya que su propósito se circunscribe únicamente a orientar el contenido mínimo de los exámenes en base al tipo, magnitud y complejidad de las operaciones que realice la dependencia o entidad respectiva.

Por tal motivo, se sugiere que en forma particular cada órgano de auditoría desarrolle guías específicas para la revisión de sus unidades sustantivas, poniendo especial atención en contemplar los procedimientos de control interno a efecto de lograr con mayor certeza que los sistemas empleados sean veraces y confiables.

Por su aplicación, las guías de Auditoría Gubernamental se han clasificado en:

Guías Generales

Guías Específicas

Las Guías Generales establecen los objetivos principales de los diferentes tipos de auditoría y señalan los puntos importantes que deben tomarse en consideración al aplicarlos.

Las Guías Específicas establecen los objetivos concretos de algunas auditorías, referidas a las áreas de apoyo y de ciertos aspectos que han sido considerados como prioritarios, lo cual se obtendrá de manuales de auditoría que contengan guías ya elaboradas, así como de papeles de trabajo de revisiones anteriores.

Por lo correspondiente a las guías generales a continuación se mencionan los aspectos que deberán de contener, de acuerdo al tipo de auditoría que se vaya a realizar:

#### GUIA GENERAL DE AUDITORIA OPERACIONAL.

##### OBJETIVOS:

1. Examinar la eficiencia con la que se asignaron y utilizaron

los recursos financieros, humanos y materiales, mediante el análisis de la estructura organizacional, los sistemas operativos y de información.

2. Promover la eficiencia de la dependencia o entidad a través de recomendaciones.

#### GUIAS:

1. Revisar si la estructura organizacional de la dependencia o entidad reúne los requisitos, elementos y mecanismos necesarios para cumplir con los objetivos y metas.
2. Cerciorarse si la dependencia o entidad cuenta con los recursos financieros, humanos y materiales, suficientes y apropiados para cumplir con sus programas.
3. Revisar que se tengan establecidas claramente las actividades a realizarse y que éstas estén contenidas en los manuales respectivos como procedimientos.
4. Revisar si en la ejecución de los programas se utilizaron los recursos en la cantidad y calidad requerida al menor costo posible.
5. Cerciorarse que el sistema integral de información interna es oportuno, confiable y útil para la adecuada toma de decisiones.

6. Revisar que el sistema integral de información refleje el efecto físico y financiero de la aplicación de los recursos.

#### GUIA GENERAL DE AUDITORIA FINANCIERA.

##### OBJETIVOS:

1. Revisar el adecuado y oportuno registro de las operaciones financieras.
2. Cerciorarse de la razonabilidad de los estados financieros.
3. Determinar si la información financiera producida es útil y oportuna para la adecuada toma de decisiones.

##### GUIAS:

1. Evaluar el control interno del sistema contable.
2. Revisar la utilización consistente de los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicables al sector público.
3. Revisar que el sistema de registro contable abarque todas las operaciones.
4. Revisar que las operaciones se registraron correcta y oportunamente.

5. Revisar que los registros estén basados en documentos fuente originales.
6. Revisar que los documentos fuente reúnan los requisitos legales, formales y numéricos.
7. Revisar que los estados financieros estén basados en las cifras de los registros contables.
8. Cerciorarse que la presentación de los estados financieros esté hecha de conformidad con las técnicas de clasificación y agrupación de cuentas.
9. Revisar que los estados financieros contengan los anexos necesarios.
10. Revisar que la información financiera proporcione los elementos necesarios para la toma de decisiones.

#### GUIA GENERAL DE AUDITORIA DE RESULTADO DE PROGRAMAS

##### OBJETIVOS:

1. Determinar si se cumple con las metas y objetivos establecidos en los programas autorizados en el presupuesto.
2. Determinar que exista congruencia en el logro de las metas y objetivos de los programas y el avance del ejercicio

presupuestal.

**GUIAS:**

1. Conocer las metas y los objetivos que se programaron en el presupuesto autorizado.
2. Conocer los recursos que se asignaron en el presupuesto autorizado, para lograr las metas y objetivos programados.
3. Comparar los recursos ejercidos con los programados en el presupuesto autorizado.
4. Comparar los objetivos y metas alcanzados con los autorizados en el presupuesto respectivo.
5. Revisar que la aplicación de los recursos se canalizan a los programas para los que fueron autorizados.
6. Revisar que las metas se lograron en el tiempo, en el lugar, con la cantidad y calidad requeridas.
7. Revisar que las metas logradas tienen una interrelación lógica con el avance del ejercicio presupuestal.

## **GUIA GENERAL DE AUDITORIA DE LEGALIDAD.**

### **OBJETIVOS:**

- 1. Analizar y evaluar el cumplimiento de las normas, disposiciones legales y políticas aplicables a la dependencia o entidad.**

### **GUIAS:**

- 1. Comprobar que la dependencia o entidad en la ejecución de sus actividades, ha observado las leyes, reglamentos, decretos, circulares, manuales y demás ordenamientos de carácter interno y externo que le son aplicables.**
- 2. Determinar que las atribuciones contenidas en las normas, disposiciones legales y políticas aplicables son adecuadas para la consecución de sus objetivos.**

## 8.- PROCEDIMIENTOS

Es totalmente aceptado que con la aplicación aislada de una técnica de auditoría no es posible obtener todo el conocimiento y los elementos de juicio necesarios para tener la certeza que se necesita para apoyar las conclusiones y recomendaciones derivadas de la revisión practicada. Esto solamente se logra mediante la aplicación concurrente de varias pruebas diferentes aplicadas a la misma partida o al grupo de hechos o circunstancias.

A este conjunto de técnicas de auditoría que se utilizan para examinar una partida o un conjunto de hechos o circunstancias, es a lo que se denomina procedimientos de auditoría.

### UTILIZACION ADECUADA DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

En virtud de los actuales volúmenes de información que se manejan en las entidades o empresas, de lo complicado y sofisticado de los controles operativos establecidos y del manejo técnico tan especial que se les da a los registros contables de las mismas, no es posible establecer sistemas rígidos de pruebas para llevar a cabo la auditoría.

Esto significa que lo que sería una prueba adecuada en un caso lo

sea en otro. Es por ésto que los procedimientos de una auditoría que se apliquen o utilicen, deben estar acordes con las características de las entidades o empresas que se estén revisando y específicamente con la partida o conjunto de partidas sujetas a examen.

El juicio, la experiencia y el criterio profesional del auditor, son los elementos que dan la pauta definitiva respecto a cuál debe ser la combinación de técnicas o pruebas más adecuadas para lograr la evidencia suficiente y competente que le de la certeza moral necesaria para fundamentar sus observaciones y recomendaciones. Con ésto logrará que sus informes de auditoría sean claros, objetivos, concisos, precisos y constructivos.

#### EXTENSION O ALCANCE DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

Por razones propias de su actividad, las operaciones de la gran mayoría de las entidades o empresas son numerosas y de características respectivas. Esto hace que no sea posible efectuar un examen detallado de todas las partidas individuales que forman una partida global.

Por lo tanto, cuando existen partidas globales constituidas por numerosas partidas individuales y se cumplen los requisitos de multiplicidad y principalmente los de homogeneidad de las

partidas individuales, el auditor puede y debe recurrir a ciertas ayudas técnicas que le permitan revisar un determinado número de esas partidas individuales y derivar del resultado del examen de dichas partidas una conclusión u opinión respecto a la partida total. Estas ayudas técnicas no son otras que las llamadas tradicionalmente pruebas selectivas de auditoría.

Esto significa, que lo que sería una prueba adecuada en un caso no lo sea en otro. Es por ésto que los procedimientos de una auditoría que se apliquen o utilicen, deben estar acordes con las características de las entidades o empresas que se estén revisando y específicamente con la partida o conjunto de partidas sujetas a examen.

Entre otros elementos que determinan la extensión o alcance de los procedimientos de auditoría, tenemos el grado de eficiencia de los controles internos establecidos, el objetivo de la revisión, el número de errores o partidas equivocadas encontradas en exámenes practicados con anterioridad, etc. Por ésto, es prácticamente imposible establecer en un trabajo de este tipo, y reglas generales para determinar el alcance que debe darse a los procedimientos de auditoría. Por esa razón, es el criterio profesional del auditor el que da la pauta definitiva respecto al momento en que los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados le dan la suficiente certeza moral para fundamentar sus

comentarios y conclusiones de una manera totalmente objetiva y profesional.

#### OPORTUNIDAD EN LA APLICACION DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

Este aspecto es de primordial importancia ya que el buen resultado de una auditoría dependerá de la oportunidad con que se apliquen los procedimientos de auditoría. Debe recordarse que la oportunidad estará sujeta a factores tales como:

- Objetivos de la revisión.
- Disponibilidad de los recursos sujetos a revisión.
- Urgencia de conocer los resultados de la revisión.

De lo anterior se desprende que la oportunidad no es otra cosa más que la época en la cual se aplican los procedimientos de auditoría.

## 9.- PROGRAMA DE TRABAJO

Una vez que se ha planeado la actividad a desarrollar, se debe proceder a elaborar un programa de trabajo, el cual constituya un curso de acción a seguir, y en el que se deben especificar: Los procedimientos que nos servirán durante la revisión de cada una de las áreas sujetas a estudio, las actividades a realizar, así como los objetivos que se persiguen.

Los programas que se elaboren se deben formular de tal manera que sean accesibles para hacer frente a cualquier circunstancia no prevista, la cual exija modificar los programas de trabajo ya establecidos.

Para formular un programa de trabajo es necesario considerar algunos puntos tales como:

- a) Conocer el objetivo principal de la auditoría.
- b) Saber cuáles son los objetivos particulares de las áreas sujetas a revisión.
- c) Cuáles son las limitaciones a que está sujeta la auditoría.
- d) Las características principales de la empresa.

## CLASIFICACION DE LOS PROGRAMAS DE TRABAJO.

Los programas de trabajo se clasifican según Carlos Enrique Anaya Sánchez en:

### a) Programas Generales.-

Estos se limitan a enunciar en forma general los procedimientos y técnicas de auditoría que se utilizarán, además de mostrar los objetivos que persigue la empresa.

### b) Programas Analíticos.-

Son los que describen detalladamente los procedimientos y técnicas a seguir en el transcurso de la auditoría.

### c) Programas Tipo.-

Son los que describen los procedimientos de auditoría a seguir, cuando se presentan situaciones análogas en varias empresas. La variación a dichos programas está en relación a las situaciones especiales de cada una de las empresas.

### d) Programas por Areas.-

Como su nombre lo indica, éstos se elaboran con el objeto de programar revisiones individuales en las diferentes áreas que

integran la empresa, por ejemplo: Se elaboran programas para ventas, compras, producción, etc.

Considerando las características de cada uno de los tipos de programas enunciados anteriormente, nos podemos dar cuenta que el programa de trabajo que más conviene utilizar en la auditoría operacional, es el programa por áreas, ya que en él se podrán analizar en forma individual cada una de las áreas de operación sujetas a revisión.

#### CONTENIDO DE LOS PROGRAMAS DE TRABAJO.

Bajo el principio que no se puede diseñar un programa rígido que pueda aplicarse a todo tipo de empresas y circunstancias, se considera que un programa de trabajo deberá contener principalmente entre otros puntos los siguientes:

- a) Datos generales de la empresa.
- b) Objeto de la auditoría.
- c) Areas específicas que serán objeto de revisión.
- d) Tiempo estimado para la revisión de trabajo.
- e) Descripción de la información que debe obtenerse.

- f) Personal necesario y características técnicas de cada uno de ellos.
- g) Trabajos específicos que cada persona realizará y tiempos que ocupará en cada uno de ellos.
- h) Relación de las fuentes de donde se obtendrá la información.
- i) Hacer mención de las facilidades, tanto materiales como técnicas de que podrán disponer.
- j) Con quién o quiénes se discutirán los problemas que requieran inmediata atención.
- k) Secuencia lógica, cronológica y funcional que deberá seguir la revisión.
- l) Contexto general que guiará la revisión en su aspecto técnico.

#### PREPARACION DE LOS PROGRAMAS.

Cuando se procede a preparar un programa de auditoría, se debe tomar en cuenta que éste no será definitivo, ya que los programas siempre estarán sujetos a modificarse si durante el transcurso del trabajo van surgiendo situaciones que no se previeron al elaborar el programa.

Generalmente, la responsabilidad de preparar el programa de

trabajo recae sobre el supervisor y el encargado de la auditoría, ya que éstos son los que efectúan los estudios preliminares de la empresa, y es por esto, que dichas personas son las indicadas para elaborar el programa.

#### **VENTAJAS DE LOS PROGRAMAS.**

Algunas de las ventajas que se obtienen por el hecho de contar con un programa de trabajo, son entre otras las siguientes:

- a) El programa de trabajo proporciona un plan a seguir.
- b) Sirve de guía práctica al hacer la planeación de próximas auditorías.
- c) El auditor está en condiciones de modificar o adaptar el programa, con el fin de obtener la información necesaria.
- d) El hecho de contar con un programa sirve para determinar el alcance y el efecto de los procedimientos en la revisión.
- e) El supervisor encargado de la auditoría puede planear las tareas que habrán de realizar los ayudantes tomando en cuenta capacidad y experiencia de cada uno.
- f) Dado el caso de que el encargado de la auditoría sea asignado a otro trabajo, el que le sucede puede observar rápidamente lo

realizado.

- g) Al terminar la auditoría, el programa sirve para verificar que no hubo omisión en su desarrollo.

En síntesis, se puede decir que la finalidad del programa de trabajo es guiar al auditor en su revisión, ya que le proporciona un ordenamiento adecuado de pasos a seguir sobre el cumplimiento de los puntos contenidos en su plan, para salvaguardarlo de que no se omitirá ningún punto de la revisión.

#### 10.- PAPELES DE TRABAJO.

##### CONCEPTO.

Una vez que se ha planeado adecuadamente el trabajo de auditoría mediante la formulación del programa de trabajo y la asignación del personal encargado de llevarlo a cabo, se procederá a su realización material la que ha de quedar plasmada en el conjunto de notas, memoranda, datos y demás información, que el Contador Público y sus ayudantes de acuerdo con su criterio consideren necesario elaborar para cubrir los procedimientos de auditoría

señalados en el programa relativo.

A todo el conjunto de notas y demás informaciones obtenidas por el Contador Público en el desarrollo de la auditoría se les conoce como Papeles de Trabajo y constituyen desde luego, la información suficiente y competente que el auditor está obligado a obtener para poder fundamentar de manera objetiva su informe y cumplir así con las normas de auditoría generalmente aceptadas por la profesión.

#### OBJETIVOS QUE DEBEN CUMPLIR.

- a) Facilitar la preparación del informe del auditor.
- b) Contienen la evidencia de la extensión de los procedimientos de auditoría empleados, y la prueba del cuidado y diligencia ejercidos.
- c) Constituyen una fuente de información básica para preparar el informe relativo a los resultados de sus operaciones.
- d) Se utilizan para coordinar y organizar todas las fases del trabajo de auditoría.
- e) Constituyen un registro histórico permanente de la información operativa examinada, y de los procedimientos de auditoría utilizados.

- f) Se utilizan como guía y fuente de información en auditorías subsecuentes.

Considerando los puntos anteriores, podemos decir, que los papeles de trabajo deben estar hechos de tal manera que contengan información útil y completa, de tal forma, que las observaciones en ellos encontradas nos permitan hacer comentarios de carácter constructivo sobre las entidades verificadas.

#### INFORMACION QUE DEBEN CONTENER.

Podemos decir que los papeles de trabajo para reunir los requisitos mínimos de calidad, deben contener la siguiente información:

- a) El nombre de la entidad sujeta a examen, una descripción de la información presentada y la fecha.
- b) Firma o iniciales de la persona que llevó a cabo el trabajo, así como las personas que llevaron a cabo la supervisión.
- c) Fuente de información, así como la descripción de los registros y la documentación comprobatoria consultada.
- d) Un adecuado sistema de índices, dentro del conjunto de papeles de trabajo, así como la utilización de marcas y claves

estandarizadas o convencionales que elabora el auditor.

- e) Métodos de verificación empleados, así como los procedimientos de auditoría aplicados, también la extensión y el alcance de las mismas.
- f) Conclusión o conclusiones a las que se hubiese llegado.

En base a lo expuesto anteriormente, se puede decir que los papeles de trabajo deben ser planeados y supervisados muy cuidadosamente, con el objeto de obtener resultados positivos en cuanto a los propósitos del auditor.

## 11.- INFORME O DIAGNOSTICO

### CONCEPTO

Es el documento que señala los hallazgos del auditor así como las conclusiones y recomendaciones que han resultado en relación a los objetivos propuestos para el examen de que se trate.

Su importancia radica principalmente en que este documento sirve

de base para que la administración tome las acciones que correspondan en intereses de la entidad o empresa, representa el medio por el que se comunican los resultados y sugerencias y generalmente el único producto de nuestro trabajo que llegará a la Dirección.

#### ESTRUCTURA DEL INFORME

Un informe de auditoría deberá contener por lo menos los siguientes puntos:

- Síntesis o Resumen
- Introducción.
- Objetivos
- Alcance y Limitaciones
- Opinión General
- Observaciones y Recomendaciones
- Anexos

#### Síntesis o Resumen.-

En esta síntesis deberán mencionarse los hechos más relevantes de la revisión y está dirigida principalmente a aquellas personas que deseen un conocimiento general de los resultados del examen.

### Introducción.-

En virtud de ser lo primero que verá el lector, es indispensable que sea clara y con el impacto necesario para invitarlo a que continúe leyendo.

Esta fase deberá contener:

- Identificación del trabajo
- Fecha o período de la revisión
- Tipo de trabajo
- Referencia con trabajos previos
- Idea general sobre la importancia del aspecto revisado
- Mejoras o falta de atención a situaciones antes reportadas.

### Objetivos.-

Deben mencionarse en este párrafo los objetivos más importantes del trabajo realizado, como son:

- La verificación del cumplimiento de las políticas establecidas.
- Revisión de la adecuación de los procedimientos de control establecidos.

- El mejoramiento y actualización de los sistemas, para el adecuado crecimiento de la entidad.

#### Alcance y Limitaciones.-

En este concepto es necesario incluir:

- Principales procedimientos utilizados
- Extensión de las pruebas aplicadas
- Areas u operaciones no cubiertas en la revisión
- Motivos que impidieron su realización
- Criterio de prioridades establecido
- Participación de personal ajeno a la auditoría
- Ampliaciones a la revisión

#### Opinión General.-

En este párrafo el auditor dará su opinión en forma general de la situación en que se encuentra el área auditada, normalmente se presenta un resumen de las desviaciones más representativas y/o de los aspectos más favorables a los que se haya concluido en la revisión.

### Observaciones y Recomendaciones.-

Una vez verificadas las deficiencias, el auditor debe proporcionar, a través del informe, la evidencia suficiente para que el lector llegue a sus mismas conclusiones.

El grado de información y soporte de las observaciones y recomendaciones deberá estar en base a:

- Importancia y/o gravedad del problema
- Conocimiento del problema, tanto del auditor como del responsable de la operación
- Tendencia del crecimiento
- Urgencia de la solución
- Probabilidad de aceptación de las observaciones del auditor.
- Otras recomendaciones adicionales para mejorar la calidad del contenido de las observaciones son:
- Evitar el agrupamiento de varios problemas en uno solo, ya que se imposibilita su solución con una sola medida, hay que presentarlos desglosados, analizando sus consecuencias y poner soluciones específicas.
- Cuidar la coordinación entre la observación y las consecuencias

y sugerencias. No debe hacerse sugerencia alguna de problemas que no se han detectado o planteado.

- Cada afirmación debe estar firmemente basada y es necesario hacer sentir que nos aseguramos personalmente de los hechos.
- Es necesario vigilar que el contenido del informe sea claro, evitando lenguaje vulgar o técnico definiendo bien las ideas y estructurando adecuadamente las observaciones. En caso necesario es conveniente presentar cuadros y diagramas, en lugar de largas expresiones.

#### Anexos.-

Los anexos servirán de auxiliares, para poder ilustrar las observaciones, recomendaciones y conclusiones que se describan, utilizando para ésto organigramas, flujogramas, cuadros aritméticos e informativos, muestras de formas y registros, etc.

Por su contenido el Informe puede ser:

- Corto
- Largo

En virtud de la importancia que reviste esta última clasificación, se presenta un análisis detallado al respecto.

### Informe Corto:

Es aquel que presenta en forma ágil y ordenada el resultado de la auditoría practicada.

Este tipo de informe está integrado por los siguientes elementos:

#### **Título.-**

Que deberá ser preciso y contener el rasgo más significativo del objeto de la auditoría.

#### **Síntesis o Resumen.-**

Como ya se indicó en párrafos anteriores en esta síntesis deberán mencionarse los hechos más relevantes de la auditoría y está dirigido a aquellas personas que deseen un conocimiento general de los resultados del examen.

Esta síntesis o resumen puede estar incluida al principio del informe o por separado. Por tal motivo, el auditor debe determinar cuál de estas alternativas es la adecuada en función a las circunstancias.

Para que la síntesis o resumen cumpla con su fin, es necesario también que se presente la información de la siguiente manera:

- Nombre del punto tratado
- Observaciones y conclusiones importantes
- Recomendaciones
- Medidas correctivas aceptadas por el área auditada
- Asuntos importantes no resueltos

### Informe Largo:

Es aquel que presenta en forma detallada el resultado de la auditoría practicada.

Este tipo de informe contiene los siguientes elementos:

#### Título.-

Corresponderá al tipo de auditoría y nombre de la unidad, programa o actividad examinada.

#### Información Introdutoria.-

Proporcionar al lector información general acerca de la unidad, programa o actividad examinada y del alcance y naturaleza de la revisión, así como aquellas aclaraciones que permitan ubicar adecuadamente el carácter imparcial y objetivo de la auditoría.

#### Observaciones significativas.-

Comprende toda aquella información sobre la condición, criterio, evento y causa de los hechos examinados.

#### Conclusiones.-

Son las opiniones y juicios profesionales del auditor, formuladas durante su examen, manteniendo para ello una actitud objetiva, positiva e independiente.

Las conclusiones deberán presentarse preferentemente en forma detallada después de las observaciones detectadas.

#### Recomendaciones.-

Son el producto más importante del informe de auditoría, ya que proporcionan las sugerencias y acciones tendientes a mejorar la operación de la unidad, programa o actividad.

Las recomendaciones son las sugerencias efectuadas para resolver los problemas o deficiencias encontradas durante la auditoría y tienen un carácter constructivo.

Las recomendaciones formales sirven también de base para llevar a cabo seguimiento de las medidas correctivas ya que el proceso de

la auditoría no termina al presentarlo.

#### DISCUSION DEL INFORME

Esta actividad debe realizarse para dar a conocer a los responsables de la operación las fallas detectadas en sus áreas.

La discusión debe llevarse a cabo en dos periodos:

- Durante la revisión con los responsables de la operación.
- Al final de la revisión con la Gerencia o Dirección.

En la discusión del informe pueden surgir varias opciones:

- Investigación adicional: Cuando el responsable de la operación no esté de acuerdo con las observaciones planteadas a su responsabilidad por falta de investigación del auditor, en el momento de la discusión se harán las investigaciones necesarias para aclarar todas las dudas.
- Correcciones: Cuando se trate de apreciaciones erróneas por parte del auditor y se demuestre plenamente esta situación por el responsable de la operación, se harán las correcciones pertinentes al informe.

- Cambios de redacción: Si el responsable no está de acuerdo en la redacción y se precisa que efectivamente tiene la razón.
- Inclusión de puntos de vista del personal auditado.
- Aceptación por parte del responsable de la operación de las fallas detectadas en su área.
- Rechazo de las observaciones por no estar de acuerdo con los puntos de vista del auditor.

#### INFORME DE SEGUIMIENTO

Es conveniente darse un seguimiento de las recomendaciones planteadas.

Sobre el particular existen dos formas comunes para realizar dicho seguimiento.

1. Obtener respuesta obligatoria de los auditados evitando el rechazo de las observaciones contenidas en el informe, con base en su aceptación previa, por considerar que se trata de un ataque personal. La contestación debe indicar las medidas tomadas o por tomar para la solución de los problemas y en su

caso, el apoyo que requieran tanto de su superior como de otras áreas.

Esta forma de seguimiento no implica mayor costo pero tiene poca confiabilidad por provenir del responsable de la operación.

2. Tener un seguimiento por auditoría con dos opciones.

En vista específica: Debe cuidarse que no se solucionen únicamente los casos indicados en el informe, sino que haya desaparecido el problema en su totalidad. Implica costo adicional que debe evaluarse en relación a la gravedad de los problemas a solucionar.

En auditorías posteriores: En este caso se aprovecha el esfuerzo de auditoría en revisar la totalidad de la operación, pero en el informe se comunican por separado los problemas resueltos y pendientes de la auditoría anterior.

En ambos casos es de suma importancia el apoyo que brinde la alta administración en la implantación de las recomendaciones, ya que de no ser así el personal del área auditada se acostumbra periódicamente a pasar un mal rato durante la lectura del informe, sin mayores consecuencias para la eliminación de los problemas que se detecten.

la auditoría no termina al presentarlo.

#### DISCUSION DEL INFORME

Esta actividad debe realizarse para dar a conocer a los responsables de la operación las fallas detectadas en sus áreas.

La discusión debe llevarse a cabo en dos periodos:

- Durante la revisión con los responsables de la operación.
- Al final de la revisión con la Gerencia o Dirección.

En la discusión del informe pueden surgir varias opciones:

- Investigación adicional: Cuando el responsable de la operación no esté de acuerdo con las observaciones planteadas a su responsabilidad por falta de investigación del auditor, en el momento de la discusión se harán las investigaciones necesarias para aclarar todas las dudas.
- Correcciones: Cuando se trate de apreciaciones erróneas por parte del auditor y se demuestre plenamente esta situación por el responsable de la operación, se harán las correcciones pertinentes al informe.

- Cambios de redacción: Si el responsable no está de acuerdo en la redacción y se precisa que efectivamente tiene la razón.
- Inclusión de puntos de vista del personal auditado.
- Aceptación por parte del responsable de la operación de las fallas detectadas en su área.
- Rechazo de las observaciones por no estar de acuerdo con los puntos de vista del auditor.

#### INFORME DE SEGUIMIENTO

Es conveniente darse un seguimiento de las recomendaciones planteadas.

Sobre el particular existen dos formas comunes para realizar dicho seguimiento.

1. Obtener respuesta obligatoria de los auditados evitando el rechazo de las observaciones contenidas en el informe, con base en su aceptación previa, por considerar que se trata de un ataque personal. La contestación debe indicar las medidas tomadas o por tomar para la solución de los problemas y en su

caso, el apoyo que requieran tanto de su superior como de otras áreas.

Esta forma de seguimiento no implica mayor costo pero tiene poca confiabilidad por provenir del responsable de la operación.

## 2. Tener un seguimiento por auditoría con dos opciones.

En vista específica: Debe cuidarse que no se solucionen únicamente los casos indicados en el informe, sino que haya desaparecido el problema en su totalidad. Implica costo adicional que debe evaluarse en relación a la gravedad de los problemas a solucionar.

En auditorías posteriores: En este caso se aprovecha el esfuerzo de auditoría en revisar la totalidad de la operación, pero en el informe se comunican por separado los problemas resueltos y pendientes de la auditoría anterior.

En ambos casos es de suma importancia el apoyo que brinde la alta administración en la implantación de las recomendaciones, ya que de no ser así el personal del área auditada se acostumbra periódicamente a pasar un mal rato durante la lectura del informe, sin mayores consecuencias para la eliminación de los problemas que se detecten.

Resultado del seguimiento: En el seguimiento de los problemas detectados en la auditoría pueden presentarse varias situaciones, que son base para la retroalimentación de objetivos y programa de trabajo de posteriores exámenes. Así tenemos:

- Problemas resueltos en base a las recomendaciones del informe.
- Problemas resueltos en la forma distinta a la sugerencia de auditoría.
- Problemas no resueltos, responsabilidad del área auditada.
- Problemas no resueltos por falta de apoyo de otras áreas, o por carencia de recursos.
- Problemas inexistentes o mal planteados por auditoría.

Responsabilidad del auditor: Independientemente del apoyo que de la alta administración, el auditor está obligado a contribuir a la solución de los problemas detectados. Algunas de las posibles formas en que pueden ayudar son:

- Lograr que el personal del área auditada acepte su responsabilidad en la existencia de las deficiencias y se concientice de la necesidad de su corrección.
- Asesorar y apoyar a las áreas auditadas para la eliminación de los problemas existentes y en la solicitudes que presenten a

sus superiores para la obtención de:

- . Recursos materiales, técnicos y humanos.
- . Apoyos organizacionales (procedimientos, entrenamiento).
- . Autorizaciones, trámites, etc.
- . Participar en grupos interdepartamentales para el estudio, solución e implementación de sistemas que incrementen el control de la operación.

#### DISTRIBUCION DEL INFORME

La entrega del informe se hará al responsable de la entidad o empresa, así como a los responsables de las áreas comprendidas en la auditoría practicada, con el fin de que se tomen las medidas necesarias para llevar a cabo las recomendaciones planteadas.

## 12.- COMO SE REALIZA LA SUPERVISION

Es necesario, que la supervisión se lleve a cabo en todas las etapas de la auditoría, y a todos los niveles de experiencia y capacidad de las personas que han de participar en el trabajo de auditoría, en donde el papel de supervisor estará a cargo de la persona más experimentada en la asignación, para que una vez realizado todo el trabajo de la revisión, el Licenciado en Contaduría responsable de emitir el informe quede plenamente satisfecho.

Ahora bien, por lo que se refiere al personal que ha de participar en el desarrollo del examen, así como en la terminación del mismo, ésto se podrá presentar de distintas formas, debido a que puede haber en una asignación ayudantes y encargados de diferentes niveles o simplemente la existencia de un nivel dependiendo el tipo y volumen de la operación sujeta a revisión, en este caso la supervisión tendrá que efectuarse en función a la situación particular que se presente, no olvidando que cualquier trabajo efectuado por un auditor, debe ser supervisado en alguna forma por una persona de mayor experiencia y capacidad profesional, y ésto nos conduce a lo siguiente:

- A mayor experiencia y capacidad menor supervisión.
- A menor experiencia y capacidad mayor supervisión.

Además de la experiencia y capacidad profesional, para decidir un grado de supervisión a ejercer, se considerará el entrenamiento técnico, debido a que puede darse el caso que una persona posea un alto grado de preparación o técnica escolar y sin embargo carezca de experiencia práctica, en este caso se requerirá de una mayor supervisión en comparación de alguna persona con una menor preparación técnica, pero con una mayor aptitud para el trabajo de auditoría.

Otro aspecto de importancia a considerar en la supervisión será el que corresponda a todas aquellas personas a las que les sean asignadas funciones de auditoría por primera vez, ya que por carecer de práctica o experiencia, lo más conveniente es que ejerza una supervisión más estrecha o más aún, que no les sean asignados trabajos de auditoría muy complejos, ya que podrá ocurrir en algunos casos que dichas personas se encuentren ante labores o funciones que no estén a su nivel, ya sea por asignaciones mal elaboradas, por falta de personal capacitado o por que en ese momento estas personas carecían de alguna asignación, todo este tipo de situaciones podrían traer como consecuencia, la pérdida de un considerable avance del trabajo a desarrollar, por lo tanto, lo más recomendable será el que a dichas personas les sean familiarizadas políticas o normas adecuadas para este tipo de situaciones, ya sea por medio de pláticas, cursos, evaluaciones, etc., constantes y periódicas,

para que así pueda realizarse una supervisión efectiva tanto del personal asignado, como de los papeles de trabajo o informes elaborados por ellos.

### 13.- RESULTADOS DE LA SUPERVISION

Con la culminación de una supervisión en todas las etapas, áreas y niveles jerárquicos del trabajo o examen realizado, se tendrá otro de los elementos necesarios para expresar un resultado óptimo. Cabe indicar que en todos los casos se debe mencionar la posición del Licenciado en Contaduría ante la información que presente ya sea como auditor independiente o como profesionista al servicio de la entidad o empresa.

Ahora bien, podemos concluir que un resultado positivo de una supervisión bien realizada se obtendrá cumpliendo los siguientes aspectos:

- Delegación de autoridad, debido a que administrar es hacer a través de otros.

- Que se ejerza dicha autoridad para lo cual deben fijarse sus tipos, elementos, responsabilidades, derechos y deberes.
- Deberán establecerse canales de comunicación a través de los cuales se ejerza y se controle toda la información y los resultados obtenidos.
- Que asimismo se supervise el ejercicio de la autoridad en forma simultánea al trabajo desarrollado y a la ejecución del mismo.

#### 14.- COMO SE DEJA EVIDENCIA DE LA SUPERVISION EFECTUADA

Es de gran importancia conservar toda la evidencia que asegure que la supervisión se llevó a cabo en forma adecuada y correcta a todos los niveles, incluso la del Licenciado en Contaduría responsable, debido a que en cualquier momento le pueden requerir que compruebe que la revisión se realizó de acuerdo a Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Quién se lo puede requerir?, Las autoridades fiscales, la entidad o empresa u otro Licenciado en Contaduría que necesite opinar sobre la corrección de los trabajos realizados.

La evidencia de la supervisión generalmente quedará incluida de la siguiente manera.

**A. Evidencia en Papeles de Trabajo.**

La evidencia podrá dejarse plasmada como a continuación se describe:

- Imprimiendo el Supervisor su firma o iniciales sobre las cédulas preparadas por los ayudantes, así como en todos los programas que se hayan utilizado para planear, ejecutar y completar el trabajo de auditoría, y en su caso firmar las cubiertas de los diferentes legajos de auditoría que constituyen el juego de papeles de trabajo.
  
- Indicando en el propio programa de auditoría o por medio de un memorándum especial, el hecho de que el auditor encargado ha revisado las anotaciones realizadas por los ayudantes en los papeles de trabajo, y ha juzgado la efectividad de las pruebas efectuadas y de las conclusiones a que se llegó.
  
- Haciendo anotaciones en los papeles de trabajo, corrigiendo las ya elaboradas por los ayudantes para describir de mejor manera el trabajo efectuado y las conclusiones.
  
- Verificando el tiempo utilizado, a través de un análisis por

secciones del trabajo de auditoría, elaborando una explicación de las variaciones de importancia del tiempo realmente empleado con el presupuesto que realizó en la etapa de planeación.

- Preparando informes sobre la actuación de los ayudantes en donde se indiquen los trabajos que efectuaron, la efectividad y oportunidad con que los realizaron, el grado de preparación técnica y académica.
- Mediante cuestionarios y programas o memoranda específicos de supervisión diseñados al efecto.
- Mediante una lista o relación de los diferentes problemas importantes que se detectaron durante el curso de la revisión, los resultados de su discusión con el Licenciado en Contaduría responsable, así como la elaboración del informe correspondiente.

#### B. Evidencia de Supervisión de los informes de Auditoría.

La culminación del trabajo de auditoría debe ir acompañada de la emisión de los informes y es en esta etapa también, donde se desarrolla la culminación de la supervisión.

La supervisión de los informes deberá realizarse de las siguientes formas:

1. Comparación de informes contra borradores.

Los informes que han de entregarse a las entidades o empresas deberán ser un fiel reflejo de los borradores, los cuales serán elaborados por el personal que intervino en la revisión.

Para la obtención de resultados satisfactorios en la comparación de los informes contra los borradores será necesario observar los siguientes procedimientos.

- La lectura o comparación se efectuará del borrador a la copia mecanografiada, cuidando entre otros aspectos: situaciones de columnas, mayúsculas, subrayados, signos de unidad monetaria, porcentos, etc.
- Cada vez que se concluye la revisión de una hoja mecanografiada deberá dejarse evidencia mediante la firma o iniciales de que ya fue revisada.
- Los errores observados durante la comparación tendrán que dejarse indicados al margen superior izquierdo, en cantidad y mediante una marca en el lugar en el cual se

encuentra el error, este tipo de errores pueden ser, falta o errores de una letra, cifra, signo, etc.

- En caso de que se detecten errores en el borrador original, éstos deberán señalarse como cambio en la copia del informe, previa discusión con el encargado o responsable de la elaboración.

## 2. Verificación numérica

Normalmente los informes incluyen, una serie de cuadros y anexos que serán verificados en cuanto a su corrección aritmética, los procedimientos de revisión son los siguientes:

- Verificación, de cada una de las sumas y de los cálculos, también es recomendable lo realice la persona que lo preparó.
- Es necesario que sin excepción se realicen absolutamente todos los cálculos que aparezcan, por ejemplo, cálculos de impuestos, porcentajes, índices, etc.
- Los errores detectados se mencionarán en la misma forma que en los informes, mediante marcas.

- Deberá dejarse el significado de las marcas utilizadas tanto en errores mecanográficos como en aritméticos.

### 3. Cotejo contra Papeles de Trabajo

Una vez efectuadas las funciones de comparación y verificación aritmética, la siguiente etapa de la revisión de los informes será el cotejo contra los papeles de trabajo, que consistirá en la comparación de ellos contra la transcripción mecanografiada del informe, esta función deberá ser realizada por un auditor de mayor experiencia y capacidad profesional dejando evidencia éste, de su intervención.

### 4. Otros aspectos

Durante la supervisión, el revisor se encontrará con asuntos o problemas que requerirán investigaciones adicionales, las cuales se irán complementando conforme se avance la auditoría, en estos casos el supervisor asegurará de que se haya realizado adecuadamente el trabajo adicional o que se haya indicado en los papeles de trabajo la información necesaria.

Esto es esencial ya que algunos de estos problemas quedarán

pendientes de resolución tal vez al término de la auditoría, ya sea que se vayan rezagando por su complejidad, por el grado de dificultad para resolverlos, o por alguna otra razón extraordinaria, los cuales después de un plazo razonable el encargado y Licenciado responsable, tomarán las medidas necesarias para su resolución, de manera tal que los legajos de auditoría estén realmente completos antes de la emisión del informe.

Una vez concluidas todas las etapas de la supervisión se tendrá cuidado en que tanto el auditor encargado como el responsable de emitir el informe, y una vez satisfechos de la corrección y del desarrollo del trabajo, hayan firmado o autorizado los papeles revisados para la realización del mecanografiado definitivo del informe, que será entregado a la entidad o empresa.

#### 15.- FORMATOS

En la realización de la planeación y supervisión al trabajo de auditoría, el Contador Público se allega de una serie de

formatos, los cuales le sirven en su aplicación práctica y como evidencia a dicho trabajo efectuado.

Con el propósito de ilustrar este capítulo, a continuación se presentan una serie de formatos, utilizados en los elementos necesarios para la planeación y supervisión al trabajo de auditoría:

**PROGRAMACION DE LA AUDITORIA**

**(En forma anual)**





**PROGRAMACION DE LA AUDITORIA**

**(En forma mensual)**



**FAMILIARIZACION Y ESTUDIO GENERAL**

**(Entrevistas)**

NOMBRE DEL ORGANISMO O DEPENDENCIA \_\_\_\_\_

Nº	PREGUNTA	RESPUESTA	REF.

**CONTROL DE TIEMPO**

**(Registro diario del tiempo utilizado  
por los auditores en las revisiones)**



## **ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO**

**(Método por cuestionarios)**

CUESTIONARIO PARA LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

NOMBRE DEL ORGANISMO O DEPENDENCIA \_\_\_\_\_

Nº		SI	NO	N/A	OBSERVACIONES	REF.

## **ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO**

**(Método por ciclo de transacciones)**

**Para determinación de objetivos, técnicas de control, riesgos, pruebas de cumplimiento y sustantivas.**



**PROGRAMA DE TRABAJO**

**(Descripción de los procedimientos  
por aplicar en las revisiones)**

ORGANISMO Y/O DEPENDENCIA: \_\_\_\_\_

PROGRAMA DE TRABAJO

OBJETIVOS:

PROCEDIMIENTOS	HECHO POR	REVISADO POR	TIEMPO		REFERENCIA	OBSERVACIONES
			REAL	ESTIMADO		

PROCEDIMIENTOS	HECHO POR	REVISADO POR	TIEMPO		REFERENCIA	OBSERVACIONES
			REAL	ESTIMADO		

## CONCLUSIONES:

1. La función de auditoría desempeña un papel importante en el Sector Público y es la Secretaría de la Contraloría, La Contaduría Mayor de Hacienda y los Departamentos Internos de Auditoría de las entidades, los responsables de coordinar esta función para fortalecer y hacer integral el aspecto de control y así coadyuvar al cumplimiento de los propósitos señalados. Sus acciones se orientan a promover la moderación de los sistemas, instrumentos y medidas de control y evaluación que interactúan en el aparato gubernamental, y a prevenir y combatir la corrupción de los servidores públicos poniendo énfasis en el análisis de sus causas y efectos para evitar que la deshonestidad, negligencia e ineficiencia sean recurrentes.
2. En la actualidad la auditoría gubernamental está dirigida a examinar cualquier operación dándose énfasis dentro del sector público a aquellos aspectos de tipo financiero, operacional, de resultado de programas y de cumplimiento legal. Sin embargo, la auditoría profesional efectuada en el Sector Público no debe ser considerada como diferente a la auditoría realizada en el Sector Privado, ya que en realidad la Auditoría Gubernamental ha evolucionado de dichas actividades, de las cuales ha obtenido y utilizado casi la

totalidad de su filosofía.

3. La planeación es la actividad esencial en donde se marcarán en sentido racional, las bases para partir hacia un objetivo, considerando siempre el énfasis sobre la simplicidad y economía de esfuerzos y resultados deseados.
4. Las Normas de Auditoría generalmente aceptadas, relativas a la ejecución del trabajo, nos indican que los trabajos de auditoría deben ser planeados adecuadamente, para que el auditor esté en posibilidad de obtener oportunamente los elementos de juicio suficientes y competentes para fundamentar el resultado obtenido.
5. El Contador Público para que pueda planear adecuadamente el trabajo de auditoría, debe aplicar una metodología con los elementos suficientes para obtener un resultado óptimo. Entre estos elementos se mencionan:
  - Realización de una programación de las auditorías.
  - Planteamiento de sus objetivos.
  - Distribución y control del tiempo de la auditoría.
  - Familiarización o estudio general (de la entidad o empresa sujeta a revisión).

- Estudio y evaluación del control interno (de la entidad o empresa, así como en particular de las operaciones objeto de verificación).
- Elaboración de un programa de trabajo, tomando como base, las técnicas, guías y procedimientos necesarios.
- Elaboración de papeles de trabajo.
- Realización de un informe que mencione los resultados obtenidos en el examen.
- Aplicación de una supervisión en todas las etapas de la auditoría (inicio, desarrollo y término), considerando lo siguiente:
  - a) La manera de realizar la supervisión.
  - b) Obtención de los resultados de la supervisión.
  - c) Dejar la evidencia de la supervisión efectuada.

Cabe indicar que el Contador Público, en la utilización de dichos elementos, se allega de una serie de formatos, que le sirven de apoyo y evidencia en la realización al trabajo de auditoría.

6. La debida planeación de un trabajo de auditoría, permite al auditor tener anticipadamente el plan de acción que debe

seguir, para llevar a cabo el mismo, además, ésto implica que el auditor determine qué métodos y técnicas conviene utilizar, los cuales deberán establecerse en base a su juicio y experiencia. Lo anterior implica ahorro de tiempo, en el desarrollo del trabajo y disminución de costos.

7. La supervisión se ejercerá en las etapas de planeación, y deberá existir evidencia suficiente de que las labores de supervisión se llevaron a cabo como lo indica la norma de auditoría correspondiente, esta evidencia quedará plasmada en los papales de trabajo, programas de auditoría, controles de tiempo e informes previos que prepare el personal.

8. Hemos de considerar que la supervisión debe efectuarse a todos niveles, según el tipo de trabajo de auditoría o características específicas de entidad o empresa.

Esto significa que todos los auditores conocerán de antemano, sus deberes, responsabilidades y autoridades con el propósito de que la supervisión en el trabajo efectuado, se realice por línea de autoridad, sin que todo el proceso de supervisión recaiga en una sola persona.

9. La productividad en el trabajo de auditoría implica necesariamente para la calidad profesional y éxito del mismo,

la contribución de una supervisión efectiva que derivará en el desarrollo gradual de las capacidades del personal en los distintos niveles de responsabilidad.

10. La Auditoría Operacional es requerida en las entidades o empresas como una necesidad para lograr mayor eficiencia en las operaciones.
11. El Contador Público realizará la Auditoría Operacional con la ayuda de otros profesionistas, ya que éstos proporcionarán la información adicional para que el Contador Público pueda efectuar su revisión.
12. Siendo la Auditoría Operacional el análisis y revisión de una o varias áreas de una entidad o empresa que determina si se está operando a un máximo de eficiencia para tener un resultado óptimo, los directivos de dichas entidades o empresas han hecho uso de ella para satisfacer esa necesidad.
13. El Contador Público, debido a lo especial de la Auditoría Operacional, ha sido necesario que se capacite constantemente, además debe tener una amplia experiencia que lo ayude a detectar y solucionar los problemas encontrados.
14. El resultado final de la Auditoría Operacional, se concretará

en elaborar un informe con una serie de deficiencias, sugerencias y recomendaciones, encaminadas al mejoramiento de los controles operativos existentes.

15. Los elementos mencionados en la planeación y supervisión al trabajo de Auditoría, se aplican en general, para cualquier ámbito de la Auditoría (interno, externo y gubernamental), como en los tipos de la misma (financiera, operacional, administrativa, etc.). Únicamente será necesario que el auditor evalúe si elimina o adecúa alguno de ellos, en relación a sus necesidades existentes.

## BIBLIOGRAFIA

1. MEMORIA DEL I SIMPOSIUM NACIONAL SOBRE AUDITORIA INTERNA  
(OPERACIONAL)  
Editorial IEESA
2. MEMORIA DEL II SIMPOSIUM NACIONAL SOBRE AUDITORIA INTERNA  
(OPERACIONAL)  
Editorial IEESA
3. MEMORIA DEL III SIMPOSIUM NACIONAL SOBRE AUDITORIA INTERNA  
(OPERACIONAL)  
Editorial IEESA
4. NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA  
Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría Instituto  
Mexicano de Contadores Públicos A.C. - 1988.
5. BOLETIN - 1 ESQUEMA BASICO DE LA AUDITORIA OPERACIONAL  
Comisión de Auditoría Operacional  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
6. BOLETIN - 2 METODOLOGIA DE LA AUDITORIA OPERACIONAL  
Comisión de Auditoría Operacional  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

7. AUDITORIA INTERNA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL  
Alfredo Adam Adam, Guillermo Lozada Becerril  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. - 1980
  
8. AUDITORIA DE LAS OPERACIONES DE GOBIERNO  
Isoardi y Jiménez de Sondi  
Fondo de Cultura Económica
  
9. BOLETINES DE LA SERIE: A, B, C, D, E y F.  
Secretaría de la Contraloría General de la Federación
  
10. AUDITORIA INTERNA (OPERACIONAL) SU ENFOQUE ADMINISTRATIVO Y  
DE RELACIONES HUMANAS  
C.P. Jorge Lozano Nieva  
Editorial ECASA
  
11. AUDITORIA - 1  
C.P. Israel Osorio Sánchez  
Editorial ECASA - 1980
  
12. CONOCE LAS AUDITORIAS  
Primera Edición  
Editado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos,  
A.C. - 1981

13. APUNTES DE AUDITORIA INTEGRAL  
Colegio de Contadores Públicos, A.C.
  
14. MANUAL DE AUDITORIA OPERACIONAL  
De la Coordinación de Operación Administrativa  
Secretaría de Hacienda y Crédito Público
  
15. PLANEACION DE LA AUDITORIA  
C.P. Héctor Sánchez Sánchez
  
16. AUDITORIA INTEGRAL  
Victor Paniagua, Fernando Espinosa  
Fondo Editorial F.C.A.
  
17. INTRODUCCION A LA AUDITORIA INTERNA  
C.P. Salvador Obieta y C.P. José Luis Castillo  
Editorial IESA
  
18. APUNTES DE AUDITORIA ADMINISTRATIVA  
Alvarez Anguiano Jorge  
Facultad de Contaduría y Administración, UNAM