

23  
2 Ejen

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA  
DE MEXICO**

---

---

**FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION**



**"IMPORTANCIA DE LA AUDITORIA INTERNA  
EN LA ADMINISTRACION DE LAS EMPRESAS"**

**SEMINARIO DE INVESTIGACION  
C O N T A B L E**

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:**

**LICENCIADO EN CONTADURIA**

**P R E S E N T A**

**JOSE LUIS CORONA AMENEYRO**

**ASESOR DEL SEMINARIO: C. P. JOAQUIN BLANES PRIETO**

**MEXICO, D. F.**

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

**1994**



## **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.

A mi padre y hermanos, con respeto  
y gratitud.

A todas las personas que me  
alentaron para llevar a cabo  
mi objetivo.

A mi madre, como un  
homenaje póstumo.

A mi esposa Guadalupe,  
con cariño y admiración.

A mis hijos, Eduardo,  
David y Armando, con  
amor y respeto.

A mi escuela.

## INDICE

	pag.
PROLOGO	1

### CAPITULO I

#### NATURALEZA DE LA AUDITORIA INTERNA

Que es auditoría interna	3
La función de auditoría interna	5
Diferencias y semejanzas entre la auditoría interna y la auditoría externa	8
Control interno, principal objetivo	12
Conclusiones	17

### CAPITULO II

#### ESTANDARES PROFESIONALES DEL AUDITOR INTERNO

Personalidad	20
Responsabilidades	23
Obligaciones	25
Atribuciones	27
Autoridad	29
Independencia	30
Requisitos	37
Secreto profesional	40
Calidad del trabajo	41
Conclusiones	42

### CAPITULO III

#### EL DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA EN LAS EMPRESAS

Creación	46
Denominación	47
Ubicación	48
Organización	49
Obligaciones	52
Atribuciones	52
Funciones	52
Requisitos	54
Conclusiones	54

## CAPITULO IV

### CLASES DE AUDITORIAS A REALIZAR

Auditoría de estados financieros	57
Auditoría operacional	72
Auditoría administrativa	87
Conclusiones	92

## CAPITULO V

### PLANEACION, ORGANIZACION, DIRECCION Y CONTROL DE LAS ACTIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA

Planeación	96
Organización del esfuerzo de auditoría interna	99
Inicio de la auditoría	103
Programa de auditoría y acciones relativas	106
Ejecución de la auditoría	109
Papeles de trabajo	113
Conclusiones	116

## CAPITULO VI

### INFORME DE AUDITORIA INTERNA

Naturaleza	121
Propósito	122
A quien va dirigido	124
Tipos de informes	127
Presentación de hechos relevantes detectados en la auditoría	130
Preparación y conclusión del informe de auditoría	132
Recepción de la contestación al informe de auditoría interna y vigilancia del cumplimiento de las recomendaciones	137
Conclusiones	140

## CAPITULO VII

### COORDINACION CON LOS AUDITORES EXTERNOS

Fundamentos de una efectiva coordinación	143
Componentes para una efectiva coordinación	152
Conclusiones	161
CONCLUSIONES GENERALES	163
BIBLIOGRAFIA	172

## PROLOGO

Cada día va teniendo mayor aceptación la labor del auditor interno dentro de las empresas. Cada vez son más los departamentos de auditoría interna que saben vender sus servicios a la Dirección General de las organizaciones, para elevar el nivel profesional de su trabajo. El auditor interno está dejando de ser el simple revisor y depurador de --- cuentas contables, para dedicarse a identificar errores de procedimientos que tienen como resultado la falta de información veraz y oportuna dentro de las empresas y que sirven de base para calificar el desempeño administrativo de las diferentes gerencias. De la forma en que la Dirección General analice las respuestas de los responsables al informe de auditoría interna y de las veces que no se de solución a las anomalías, dependerá el progreso o retraso administrativo de las entidades.

No debe esperarse que el auditor interno sea un experto en todas las actividades que revise, pero si un experto en control interno y de los controles e información que deban proporcionar los diferentes departamentos de la empresa. El auditor interno sabe también que deben existir procedimientos que regulen las operaciones de cada departamento, para que, cuando no exista un procedimiento escrito, se recomiende que se haga y cuando si exista, recomiende que se cumpla o se modifique según sea el caso.

En la respuesta al informe del auditor interno, el Gerente responsable, debe mencionar la fecha en que se compromete a cumplir con la recomendación presentada o la forma en que se resolverá el problema, si no está de acuerdo con la mejora reportada.

Es sorprendente que en tan pocas líneas, puedan expresarse las principales fases de la labor de la auditoría interna, de ahí su importancia en la administración de las -- empresas, sin embargo, quizás lo difícil sea la manera en que esta labor pueda desarrollarse por el camino adecuado. Por lo tanto, es mi deseo que para ello, puedan servir los comentarios expresados en este seminario de investigación.

## CAPITULO I

### NATURALEZA DE LA AUDITORIA INTERNA

#### QUE ES AUDITORIA INTERNA

La mejor forma de iniciar un seminario de investigación sobre auditoría interna es, recurriendo a la definición establecida por el Instituto de Auditores Internos de los Estados Unidos de Norteamérica (al que está afiliado el Instituto Mexicano de Auditores Internos, A. C.), el cual - en su Declaración de Responsabilidades del Auditor Interno, establece que:

"Auditoría Interna es una función independiente de evaluación establecida dentro de una organización para examinar y evaluar sus actividades como un servicio a la misma organización".

Se puede tener una mejor comprensión de la definición anterior, si presentamos en forma más detallada lo que para efectos de este seminario de investigación, entendemos de cada uno de los siguientes términos:

- a). AUDITORIA. Desde el punto de vista contable, sugiere -- una variedad de ideas o revisiones que podemos aplicar en los diferentes niveles de la organización, los cuales pueden ser desde un chequeo de la veracidad aritmética de cifras en los estados financieros, como la re-

visión y evaluación a fondo de los controles existentes en otros niveles operacionales.

- b). INTERNA. Es aplicable para dejar perfectamente establecido que es una actividad realizada por la misma organización, empleando personal propio.
- c). INDEPENDIENTE. Es la característica principal de la auditoría, pues el trabajo debe desarrollarse con plena libertad, sin ninguna restricción que pueda limitar --- significativamente el alcance de la revisión o el informe final de la auditoría.
- d). EVALUACION. Nos indica los elementos que sirvieron de base para que el auditor haya llegado a las conclusiones que está reportando en el informe.
- e). ESTABLECIDA. Nos dice que la función de auditoría interna es creada definitivamente por la misma organización.
- f). EXAMINAR Y EVALUAR. Describen la acción de la función de auditoría interna. Los hechos relevantes determinados en la primera etapa del trabajo, requieren en segunda instancia de un juicio evaluatorio.
- g). SUS ACTIVIDADES. Este concepto confirma el amplio alcance del trabajo de la auditoría interna, el cual puede ser aplicado a todas las actividades de la organización.

- h). **SERVICIO.** Implica que el producto final de la auditoría interna, tiende a ser elemento de asistencia, apoyo o ayuda a los diferentes niveles de la organización.
- i). **A LA MISMA ORGANIZACION.** Este término confirma que el alcance del trabajo de la auditoría interna, es para toda la organización, incluyendo a su personal, consejo de administración y accionistas.

#### LA FUNCION DE AUDITORIA INTERNA

En la actualidad, muchas empresas en México que cuentan en su organización con un departamento de auditoría interna, utilizan en forma errónea al personal que labora en dicho departamento, para realizar acciones de tipo rutinario como la elaboración o depuración de conciliaciones bancarias, la integración de saldos de la cartera de clientes, la depuración de saldos de proveedores, etc.

En este caso, el departamento de auditoría interna está aceptando responsabilidades de rutina que no le corresponden, ya sea en aspectos contables o en otras áreas operativas.

Por otra parte, tenemos que considerar que el departamento de auditoría interna, es un departamento a nivel staff y consecuentemente, por esta razón, no debe ocupar el papel y responsabilidades de otros departamentos de la orga

nización, pues estaría perdiendo su independencia, que como ya lo comenté, es el elemento más importante dentro de su campo de actuación.

La base fundamental para comprender la función de la auditoría interna, es analizar la relación que ésta guarda con las otras actividades de la empresa.

Debemos tener muy presente que el trabajo de auditoría interna requiere ser independiente de las operaciones rutinarias de la empresa; como prueba de ello tenemos que si -- cualquier trabajo de revisión (sea total o parcial) fuera -- suspendido en un momento dado, no afecta en absoluto la marcha normal de las operaciones del negocio.

Por lo tanto y de acuerdo con lo comentado en párrafos anteriores, podemos determinar que la función de un departamento de auditoría interna dentro de la empresa es, el de -- prestar un servicio de asistencia constructiva a la administración de la empresa, con el firme propósito de corregir y mejorar la conducción de las operaciones y obtener un mayor beneficio económico para la misma y un cumplimiento más --- efectivo de los objetivos institucionales.

Para lograr lo anterior, el auditor interno ha de examinar las operaciones, políticas y procedimientos establecidos en la empresa y considerar aspectos como los siguien---tes:

- a). Que los planes y las políticas generales de la empresa así como los procedimientos aprobados para la ejecución de los mismos, se cumplen de manera satisfactoria.
- b). Que los resultados de los planes y las políticas generales responden en la práctica a los objetivos establecidos.
- c). Que la estructura orgánica de la empresa, la división de funciones y los métodos de trabajo, son los adecuados y eficaces.
- d). Que la adopción o revisión de los planes, políticas, procedimientos o algún cambio en la estructura básica o en la división de funciones, contribuya siempre a mejorar el funcionamiento general de la empresa.
- e). Que todos los bienes patrimoniales de la empresa estén debidamente protegidos y registrados en la contabilidad.
- f). Que las operaciones contables que se realizan diariamente, estén registradas en su totalidad correctamente y oportunamente.
- g). Que la empresa se encuentra razonablemente protegida contra fraudes, gastos innecesarios y pérdidas.
- h). Que los medios internos de comunicación transmiten in--

formación fidedigna, adecuada y oportuna a los niveles más altos y de ejecución, responsables de la buena marcha de la empresa.

- i). Que las tareas encomendadas en forma individual, se cumplan con eficiencia, prontitud y honestidad.

Al término de su examen, el auditor interno deberá de informar a la administración, con objetividad, profesional y absoluta independencia de criterio, el resultado final de su trabajo, el cual deberá ser expuesto en forma de análisis, evaluaciones, observaciones y comentarios, así como las respectivas conclusiones y recomendaciones.

#### DIFERENCIAS Y SEMEJANZAS ENTRE LA AUDITORIA INTERNA Y LA AUDITORIA EXTERNA

Es común que exista confusión y malos entendidos ante el hecho de que, tanto el auditor interno como el externo, usen las mismas técnicas de verificación y por lo tanto, las mismas normas de auditoría generalmente aceptadas y basen su trabajo, aunque en dimensiones diferentes, en los mismos registros financieros de la empresa. Sin embargo, técnicas y registros, sólo son el medio para realizar su trabajo. Los objetivos, responsabilidades y terrenos son diferentes para cada uno.

A continuación, describo algunas diferencias entre los

objetivos, responsabilidades y campos de acción de uno y de otro.

- a). El objetivo del auditor interno es proporcionar ayuda a la administración de la empresa, para comprobar el correcto control y contabilización de las operaciones, observando y recomendando mejoras básicamente a los sistemas de control interno y a los registros contables.

El objetivo del auditor externo es básicamente el examen de los libros y registros de contabilidad de la empresa y el correspondiente dictamen para terceros y público en general.

- b). El auditor interno ayuda a la dirección de la empresa a tener mejores controles en las operaciones, de tal forma que se puedan incrementar las utilidades como resultado de mejores decisiones.

El trabajo del auditor externo está dirigido a proteger los intereses de los accionistas de la empresa.

- c). El auditor interno es empleado staff de la Dirección o Gerencia General de la empresa, su situación, operaciones y campo de acción son determinados por ésta. Es un elemento que está integrado al control gerencial, todos sus trabajos están encaminados a ayudar en la dirección de la empresa, creando sugerencias constructivas y reco

mendaciones que están dirigidas a la obtención de mejores y más efectivas prácticas de operación de la empresa.

El fin del trabajo del auditor externo es, emitir un dictamen de los estados financieros de la empresa, los cuales comprenden un período determinado. En su revisión, el auditor externo se satisface de que los estados financieros de la empresa, presenten razonablemente los resultados obtenidos por sus operaciones y su situación financiera actual; que las fechas de contabilización son correctas, que los estados financieros son resultado de la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados, etc.

- d). El auditor interno es responsable ante su jefe inmediato al cual reporta y que tiene sobre él, dirección y control, pues el auditor interno es un empleado de la empresa. Su principal trabajo es el de evaluar la organización de la empresa, mediante la revisión de la contabilidad, finanzas y otras operaciones que sirven de base a la administración. Para lograr lo anterior, deberá cuidar del cumplimiento de las políticas y procedimientos establecidos por la empresa.

El auditor externo es responsable ante los accionistas y el resultado de sus servicios está dirigido a ellos -

de acuerdo con lo establecido en un convenio formal entre el profesionista y la empresa, en el que se expresarán los servicios que serán prestados a la compañía y los honorarios que percibirá el profesionista por dichos servicios.

Las observaciones y opiniones del auditor externo estarán dirigidas en forma principal a los accionistas y -- también a terceras personas interesadas en la situación financiera de la empresa como pueden ser, las autoridades fiscales, los banqueros y los inversionistas.

El auditor externo generalmente no incluye en su revisión, exámenes o apreciaciones de la efectividad de los controles de operación, no se cerciora si las políticas de la empresa han sido seguidas o si las políticas y -- procedimientos han ayudado a hacer las operaciones más productivas. Tampoco hace exámenes, apreciaciones y --- diagnósticos acerca del monto de posibles pérdidas en la empresa, debido a lo inadecuado o al exceso de controles, desperdicios en la operación, deficiente coordinación y causas similares, ya que éstos son responsabilidad del auditor interno.

e). En cuanto al tiempo de prestación de los servicios, las revisiones que hace el auditor interno son permanentes.

La revisión del auditor externo es periódica, comunmen-

te anual y con una revisión parcial de los estados financieros, la cual generalmente abarca los primeros --- ocho o diez meses del ejercicio fiscal de la empresa.

Las diferencias y semejanzas entre la auditoría interna y la externa, mencionadas en los incisos anteriores, las considero como las más importantes, más no son las únicas - que puedan existir.

#### CONTROL INTERNO, PRINCIPAL OBJETIVO

Como he comentado en el apartado de la función de auditoría interna, correspondiente a este mismo capítulo, en el sentido de que el auditor interno debe examinar las operaciones, políticas y procedimientos establecidos en las empresas, se puede concluir que el control interno es el principal objetivo en el trabajo realizado por el auditor interno.

Para tener una mejor comprensión de la importancia que tiene el control interno en las empresas, me remitiré a la definición y elementos de la estructura del control interno, que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. establece en el boletín 3050 de las Normas y Procedimientos de Auditoría.

"La estructura de control interno de una entidad consiste en las políticas y procedimientos establecidos para -

proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad. Dicha estructura consiste de los siguientes elementos:

- a). El ambiente de control
- b). El sistema contable
- c). Los procedimientos de control

A). Ambiente de control

El ambiente de control representa la combinación de factores que afectan las políticas y procedimientos de una entidad, fortaleciendo o debilitando sus controles.

B). Sistema contable

El sistema contable consiste en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar y producir información cuantitativa de las operaciones que realiza una entidad económica.

C). Procedimiento de control

Los procedimientos y políticas adicionales al ambiente de control y al sistema contable, que establece la administración para proporcionar una seguridad razonable de lograr los objetivos específicos de la entidad, constituyen los procedimientos de control".

De acuerdo con la definición y los elementos de la es-

estructura del control interno ennumerados en el párrafo anterior, se puede determinar que el control interno en una u otra forma, es un factor básico para la buena marcha de cualquier organización, empresa o negocio.

Podemos decir que es el sistema nervioso que impulsa el conjunto de políticas de operación y las mantiene dentro de los límites de ejecución practicables.

El control interno, comienza con la adopción y cumplimiento de la política general establecida por la Dirección General y continúa en forma descendente en toda la escala administrativa de la empresa y toma forma a través de la elaboración y operación de las normas de dirección, manuales, instructivos, informes, capacitación y distribución de personal.

De acuerdo con lo establecido anteriormente, puedo decir que una empresa que es operada de manera efectiva y económica y que desarrolla sus operaciones de acuerdo a los objetivos trazados, es porque cuenta con un control interno bien estructurado y ejecutado.

Las políticas administrativas de la empresa, originadas y mantenidas por los controles internos, pueden ser de tres tipos:

a). DE TIPO FORMAL. Representado por resoluciones de la Di-

rección, reglamentos, manuales de operación o procedimientos sobre determinadas actividades y las cuales son presentadas de forma escrita.

- b). DE TIPO INFORMAL. Estas son mediante disposiciones verbales, como las instrucciones de procedimientos de un supervisor a su personal.
- c). DE TIPO IMPLICITO. Son métodos de operación y normas usuales que no están por escrito, ni expresadas verbalmente, pero que son comunes a una industria, comunidad o negocio y que son aceptadas y observadas con toda naturalidad.

Por otra parte, los principales elementos que considero que contribuyen a que se tenga un buen control interno en las empresas, son:

- 1). El desarrollo y mantenimiento de una línea funcional de autoridad para complementar los controles en la organización.
- 2). Una clara definición de funciones y responsabilidades de los diferentes departamentos de la organización, sin vacíos o áreas de responsabilidad indefinidas.
- 3). Un sistema contable que suministre en forma oportuna, completa y exacta, información de los resultados de las operaciones llevadas a cabo por las diferentes áreas de

la organización y también por la organización en conjunto.

- 4). Un sistema de información oportuna para la Dirección General, así como para los distintos niveles de operación basado en la información generada en los registros y documentos contables y además diseñado para presentar cuadros informativos de las operaciones, así como para exponer a la administración de la empresa, factores favorables o desfavorables.
- 5). Una planeación anticipada de los diversos elementos funcionales de la organización, mediante la elaboración de presupuestos que proporcionen un mecanismo de control para operaciones futuras.
- 6). Por último, el mantenimiento dentro de la empresa, de la actividad de evaluación independiente representada por el departamento de auditoría interna, el cual será el responsable de revisar políticas, procedimientos, reglamentos, prácticas financieras y operaciones en general, como un servicio constructivo y de protección a la administración. El departamento de auditoría interna, deberá de poner el mayor énfasis al reportar cualquier deficiencia en el control interno, sugiriendo también mejoras al mismo.

## CONCLUSIONES

1. En términos generales, puedo decir que la auditoría interna, es una actividad independiente de evaluación de una organización, que incluye la revisión de su contabilidad, finanzas y otras operaciones que sirven de base a la administración de la empresa y además es un control gerencial, cuyas funciones son el examen y evaluación de la efectividad de otros controles establecidos dentro de la misma organización.
2. Su función dentro de las empresas, es prestar un servicio a todos los miembros de la organización en el efectivo desempeño de sus actividades, proporcionándoles -- análisis, evaluaciones, recomendaciones, asesoría e información relacionada con las actividades revisadas y -- no el enfoque que se le está dando actualmente en muchas empresas, en el que el departamento de auditoría -- interna está considerado como un departamento de depuración de cuentas contables.
3. La posible dualidad de funciones que pudieran desarrollar en un momento dado en el ámbito de las empresas -- tanto el auditor interno como el externo, no es factible que exista, pues aunque utilizan los mismos procedimientos de revisión, hay una serie de características -- que diferencian las actividades de uno y de otro.

4. La principal diferencia entre el auditor interno y el externo, es su posición frente a la entidad para la cual trabajan.
5. El auditor interno es empleado directo de la empresa y como tal está sujeto a la dirección y control de la misma. En cambio, el auditor externo es contratado como contador público independiente, tomando como base el pago de honorarios por los servicios prestados.
6. El trabajo que realiza el auditor interno es continuo durante todo el ejercicio fiscal, teniendo como base un plan de trabajo que incluye a diferentes áreas operativas de la empresa.
7. El trabajo del auditor externo es en forma periódica, generalmente lleva a cabo, dos o tres visitas al año.
8. El objetivo del auditor interno, es examinar y evaluar los diversos controles de operación que se tienen establecidos en la empresa, con el fin de cerciorarse de su efectividad y de no ser así, sugerir los cambios o mejoras que en su concepto se deban de realizar.
9. El auditor externo en cambio, se concentra en el análisis que hace de los estados financieros, con objeto de determinar la razonabilidad de la situación financiera de la empresa en un período determinado.

10. Considerando que el control interno es el principal objetivo de la auditoría interna, puedo decir que un elemento importante para el mantenimiento de éste, está representado por el trabajo del auditor interno, por su capacidad de observador e informador imparcial, en quien la administración de la empresa puede confiar como una fuente de información sobre el funcionamiento general de la organización.
  
11. Aunque como lo dije anteriormente, en la actualidad el auditor interno en muchas empresas está considerado como un depurador de cuentas contables, su campo de acción debe de ser extendido a la verificación de todos los controles internos, tengan o no relación con la contabilidad.

## CAPITULO II

### ESTANDARES PROFESIONALES DEL AUDITOR INTERNO

#### PERSONALIDAD

Al igual que en otras profesiones o actividades, el -- trabajo de auditoría interná deberá ser desarrollado por -- profesionistas, los cuales deberán reunir una serie de es-- tándares o requisitos que les permitirá llevar a cabo dicha actividad con profesionalismo.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., - a través de las Normas y Procedimientos de Auditoría, establece los requisitos que debe llenar todo profesionista para poder realizar el trabajo de auditor interno.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría -- del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. en su boletín 1000, define a las normas de auditoría como, "los - requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad - del auditor, al trabajo que desempeña y a la información -- que rinde como resultado de dicho trabajo".

Asimismo, dicha Comisión en su boletín 1010, clasifica a las normas de auditoría en:

- a). Normas personales
- b). Normas de ejecución del trabajo
- c). Normas de información

En este apartado me referiré únicamente a las normas personales, ya que éstas son las que establecen los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor.

Estas normas personales, nos señalan las cualidades -- que el auditor debe reunir para poder llevar a cabo un trabajo de esta naturaleza, dentro de una serie de exigencias que la misma auditoría impone. Dichas cualidades se dividen en:

- 1). Entrenamiento técnico y capacidad profesional
- 2). Cuidado y diligencia profesionales
- 3). Independencia

ENTRENAMIENTO TECNICO Y CAPACIDAD PROFESIONAL. El entrenamiento técnico, se adquiere mediante la acreditación de la carrera de Licenciado en Contaduría, que culmina con la obtención del título. Dicho entrenamiento tiene su parte complementaria a través de la aplicación práctica, bajo la supervisión y dirección de auditores experimentados y durante un período razonable.

Lo establecido en el párrafo anterior, significa que el entrenamiento técnico es la adquisición de conocimientos y -- habilidades que son necesarios para el desempeño del trabajo del auditor.

La capacidad profesional significa que, además de conocimientos técnicos, el auditor deberá contar con una madurez de juicio, la cual se va adquiriendo con la práctica, es decir, el enfrentamiento sistemático a problemas relacionados con su actividad y la elección de las soluciones adecuadas a dichos problemas.

Por otra parte, el auditor debe actualizar sus conocimientos técnicos en forma constante, así como su aplicación práctica para estar al corriente de los avances de las disciplinas que afectan su actividad.

Esta actualización se logra mediante la lectura de libros y revistas técnicas, asistencia a seminarios y un contacto activo con organizaciones profesionales.

**CUIDADO Y DILIGENCIA PROFESIONALES.** Significa que el auditor deberá llevar a cabo su trabajo en forma meticulosa, poniendo de su parte cuidado y esmero, además de toda su capacidad y habilidad profesional, así como su buena fe e integridad.

**INDEPENDENCIA.** Esta cualidad se refiere básicamente a la independencia mental que debe de tener el auditor externo al emitir un dictamen sobre estados financieros, por lo que no es aplicable al auditor interno, ya que éste no emite un dictamen, sino únicamente un informe a los niveles directivos de la misma empresa. Sin embargo, el auditor interno --

debe tener una independencia en relación con las actividades que audite. Dicha independencia, será tratada en forma más detallada en otro apartado de este mismo capítulo.

### RESPONSABILIDADES

El auditor interno en el desempeño de sus actividades, tendrá las siguientes responsabilidades, las cuales deberá asumir:

1. Cumplir con los estándares e instrucciones que le mar-- que el manual de auditoría interna, el cual deberá es-- tar aprobado por el más alto directivo de la empresa.
2. Velar por los intereses básicos de la organización, con el mismo cuidado y diligencia que lo harían los funcio-- narios del más alto nivel de la empresa.
3. Realizar un trabajo de la más alta calidad profesional, conforme a las normas de auditoría y cumpliendo ciertos requisitos que marca la ética profesional como, el tac-- to, la discreción y la cautela, con respecto a la opi-- nión de los demás.
4. Mantener la más profunda reserva en relación con la in-- formación a la que tiene acceso durante el desarrollo - de su trabajo, ya que mucha de ésta información es de - carácter confidencial.

5. Determinar la extensión de las pruebas que considere -- necesarias, con el fin de lograr la evidencia comprobatoria suficiente para la formación y correcto fundamento de su opinión sobre el área investigada, utilizando para ello, su juicio profesional.
6. Tener en consideración que la auditoría interna dentro de otras actividades, tiene como función principal la comprobación de la efectividad de los controles establecidos en la organización.
7. Preparar los planes y programas de trabajo de auditoría. Dicho trabajo, deberá realizarlo el auditor interno en jefe, el cual además dirigirá y supervisará todas las actividades de los auditores a su cargo.
8. Preparar los reportes de auditoría, los cuales serán -- discutidos con los funcionarios del más alto nivel que hayan solicitado la revisión, antes de la distribución definitiva de éstos. Esta responsabilidad compete también al auditor interno en jefe.
9. Verificar que se lleven a cabo las acciones sugeridas -- en cada una de las recomendaciones del informe. Como -- regla general, dicha verificación se realiza después de la contestación al informe de auditoría.

10. Coordinar su trabajo, con el trabajo realizado por el auditor externo, con el fin de evitar duplicidad de actividades y al mismo tiempo, garantizar la máxima eficiencia.

### OBLIGACIONES

Toda persona que realiza actividades de auditoría interna, al mismo tiempo que asume una serie de responsabilidades, asume también una serie de obligaciones que debe cumplir al llevar a cabo su trabajo. Algunas de las obligaciones más importantes son las siguientes:

1. Elaboración y ejecución de un plan de trabajo de auditoría interna, el cual comprenderá como mínimo una revisión anual a cada una de las plantas productivas, sucursales y agencias de venta de la organización y tantas otras revisiones como fueran necesarias.
2. Entregar informe por escrito, con resultados, conclusiones y recomendaciones de cada auditoría realizada, a la Dirección o Gerencia General, así como a la Dirección o Gerencia del área o departamento auditado.
3. Asistir a la Dirección o Gerencia General en revisiones especiales, mediante petición por escrito de la misma y en la cual estén definidos los límites de dichas revisiones.

4. Informar inmediatamente a la Dirección o Gerencia General, así como a la Dirección o Gerencia del área o departamento revisado, en caso de descubrimiento de situaciones anormales y por lo tanto, de urgente importancia de ser reportadas.
5. Mantenerse debidamente informado de las actividades de la organización, asistiendo a reuniones que le puedan proporcionar dicha información, siendo mayor el beneficio si el auditor forma parte activa de estas reuniones, intercambiando opiniones con los demás participantes.
6. Conocer en forma oportuna las adiciones o modificaciones a las políticas, procedimientos y manuales existentes en la empresa, con el fin de estar actualizado sobre las disposiciones que rigen el funcionamiento de la empresa. Asimismo, deberá estar actualizado en cuanto a modificaciones de tipo fiscal que ocurran en el entorno de la organización, como pueden ser:
  - a). Modificaciones a la Ley del Impuesto sobre la Renta
  - b). Modificaciones a la Ley del Impuesto al Valor Agregado
  - c). Modificaciones al Código Fiscal de la Federación
  - d). Modificaciones a las Reglas Generales
7. Tener conocimiento oportuno de las condiciones en que -

se hayan suscrito créditos financieros entre la empresa e instituciones bancarias, ya sea nacionales o extranjeras, así como cualquier otro convenio o contrato en que la empresa tome parte.

8. Cumplir su trabajo profesional y administrativo con el mayor celo y diligencia, además con prontitud y el menor costo posible.
9. Investigar cualquier caso de interés no contemplado en el programa de trabajo de auditoría y del cual se tenga conocimiento e informar inmediatamente el resultado de dicha investigación.
10. Estimular su iniciativa personal y espíritu de superación profesional en beneficio de la organización.

#### ATRIBUCIONES

El auditor interno, así como adquiere responsabilidades y obligaciones al desempeñar su actividad, obtiene por otra parte y como un punto a su favor, una serie de atribuciones que ninguna persona de otra área o departamento de la organización tiene. Dichas atribuciones son las siguientes:

1. Libre acceso a las oficinas corporativas, plantas productivas y sucursales de la organización, pudiendo examinar el contenido de todos los libros, registros y do-

cumentos que allí se encuentren, producto de las actividades realizadas por el personal para el funcionamiento de la organización, así como acceso al contenido de las Actas del Consejo de Administración y Asambleas de Accionistas.

2. Verificación de las existencias de bienes, valores y demás activos de la empresa.
3. Actuar con independencia de acción, respecto de las demás áreas o departamentos productivos o administrativos de la organización.
4. Tener libre acceso en cualquier momento a la contabilidad, archivos y documentos de la empresa, así como a otras fuentes de información relacionadas con las actividades de la misma.
5. Solicitar y obtener cooperación de cualquier ejecutivo o empleado de la empresa, con el fin de conseguir sus objetivos al efectuar sus revisiones, de tal manera que el auditor interno se sienta satisfecho con el resultado.

Aunque existen excepciones, por regla general, a las personas (independientemente de la actividad que desarrollen), no les gusta que les revisen su trabajo y menos aún, personal que no está lo suficientemente comprometido en las

actividades desarrolladas por el área o departamento sujeto a revisión y mucho menos aún, que les hagan observaciones - de anomalías encontradas y recomendaciones para corregir--- las.

Sin embargo, las atribuciones de que goza el auditor - interno para el desempeño de sus actividades y que fueron - descritas en párrafos anteriores, contribuyen en gran medida en un momento determinado, al buen funcionamiento de las empresas.

#### AUTORIDAD

Respecto a este punto, hago los siguientes comenta---- rios:

Aun y cuando en mi concepto, el auditor interno debe - reportar a uno de los niveles de máxima autoridad dentro de la organización (Consejo de Administración), éste no está - facultado para ejercer a su vez, autoridad directa sobre -- los funcionarios o empleados cuyo trabajo ha de examinar y evaluar.

Sin embargo, los auditores internos tienen autoridad - para demandar que el responsable del área o departamento -- objeto de la revisión, prepare o mande preparar, bajo la -- supervisión y dirección del auditor interno, los papeles de trabajo que va a examinar.

En caso de que el informe con las observaciones y sugerencias acerca del departamento auditado, tenga que ser entregado de inmediato a la Dirección o Gerencia General y a la Gerencia de dicho departamento, el auditor interno tendrá autoridad para exigir que personal del mismo departamento auditado, redacte el informe de acuerdo con sus indicaciones las cuales a su vez, deberán ajustarse a las disposiciones del manual de auditoría.

### INDEPENDENCIA

La independencia de la que hablaré en este punto, es diferente a la independencia mental a la que se refiere -- las normas personales de auditoría, emitidas por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.

En la independencia mental, el auditor está obligado a mantener una actitud de independencia en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional, es decir, que el auditor es llamado para que dé su opinión profesional con respecto a la información financiera formulada por la empresa, pero si existen circunstancias que influyan de manera negativa sobre su juicio objetivo, querrá decir que el auditor está reduciendo su independencia mental y por lo tanto, no podrá emitir con imparcialidad su opinión profesional -- acerca de la razonabilidad de dichos estados financieros.

La independencia mental en mi opinión, está enfocada a la independencia que deben tener los auditores externos, relativa a la dictaminación de los estados financieros.

En cuanto a la independencia del auditor interno, ésta está contemplada en los "Estándares para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna", emitidos por el Instituto de Auditores Internos de los Estados Unidos de Norteamérica. Dicho Instituto define al estándar de independencia de la siguiente manera:

"INDEPENDENCIA.- LOS AUDITORES INTERNOS DEBEN SER INDEPENDIENTES A LAS ACTIVIDADES QUE AUDITEN".

"Los auditores internos son independientes cuando llevan a cabo su trabajo libre y objetivamente. La independencia -- permite a los auditores internos el rendir juicios imparciales, esenciales para la propia conducción de las auditorías; esto se logra a través de la posición organizacional y la objetividad".

Este estándar resume la independencia que se desea para la práctica profesional de la auditoría interna, misma que podemos considerar al definir la independencia de las actividades auditadas.

También el Instituto de Auditores Internos de los Estados Unidos de Norteamérica, describe la posición organizacional y la objetividad que debe guardar un departamento de

auditoría interna en las organizaciones y de las cuales se hace mención en la parte final de la definición de independencia.

"POSICION ORGANIZACIONAL.- La posición organizacional del departamento de auditoría interna debe ser lo suficiente-- mente relevante para que le permita el cumplimiento de sus responsabilidades de auditoría".

".01 Los auditores internos deben contar con el apoyo de la administración y del Consejo de Administración para poder obtener así la cooperación de los auditados y poder llevar a cabo su trabajo, libres de cualquier interferencia".

Lo anterior nos lleva a considerar lo que mencionaré - en los siguientes puntos, ya que del cumplimiento o no cumplimiento de los mismos, dependerá el mayor o menor grado - de independencia que tenga el auditor interno en el desarrollo de sus actividades.

1. Al Director o Gerente del departamento de auditoría interna se le debe hacer responsable en lo personal para que tenga suficiente autoridad para promover la independencia, asegurando una amplia cobertura de auditoría, - adecuadas consideraciones a los informes de auditoría y apropiadas acciones a las recomendaciones de auditoría.

Para dar cumplimiento a lo anteriormente dicho, el Di--

rector o Gerente de Auditoría Interna deberá reportar - con un funcionario con suficiente autoridad para asegurar el apoyo, tanto como sea necesario.

2. El Director o Gerente de Auditoría Interna de ser posible, debe tener comunicación directa con el Consejo de Administración en forma regular, ya que esto ayudaría a asegurar la independencia y proveer los mecanismos para que ambos (auditor y consejo), estén informados de asuntos de interés mutuo.
3. La independencia crece, cuando el Consejo de Administración concurre a la selección o remoción del Director o Gerente de Auditoría Interna.
4. El propósito, autoridad y responsabilidad del departamento de auditoría interna, deben estar definidos por escrito en un documento formal, ser aprobado por el Director o Gerente General y aceptado por el Consejo de Administración. Dicho documento debe:
  - a). Determinar la posición del departamento dentro de la organización.
  - b). Autorizar el acceso a registros, personal y recursos físicos que sean relevantes para la ejecución de las auditorías.
  - c). Definir el alcance de las actividades del departamento.

5. El Director o Gerente de Auditoría debe entregar en forma anual para aprobación de su jefe inmediato, el cual, desde mi punto de vista, debe ser el Director o Gerente General, un resumen del programa de auditoría, personal con el que se cuenta y presupuesto de operación. Asimismo, deberá reportarle los cambios que hubiere en dicho programa durante el año, para su aprobación.

En dicho programa de auditoría se informa el alcance -- del trabajo de auditoría interna y cualquier limitación que hubiere en dicho alcance.

6. El Director o Gerente de Auditoría Interna debe suministrar en forma periódica a la Dirección o Gerencia General, reportes de sus actividades y, en forma anual, al Consejo de Administración o, con la frecuencia que el mismo considere necesaria. Dichos reportes de actividades, deben contener los hallazgos de auditoría que se consideren relevantes, así como sus respectivas recomendaciones.

Por otra parte, el Instituto de Auditores Internos de los Estados Unidos de Norteamérica, da la siguiente definición de objetividad.

"OBJETIVIDAD.- Los auditores internos deben ser objetivos - en el desarrollo de sus auditorías".

".01 La objetividad es una actitud de independencia mental que deben mantener los auditores internos en el desarrollo de sus auditorías. Los auditores internos no deben subordinar su juicio al de otros en materia de auditoría".

".02 La objetividad requiere que los auditores internos lleven a cabo sus auditorías de manera tal que tengan una honesta confianza en el resultado de su trabajo y que no hayan creado compromisos respecto a la calidad de lo auditado. Los auditores internos no deben intervenir en situaciones en que se sientan inhabilitados para presentar juicios objetivos y profesionales".

Esta definición nos da la pauta para hacer las siguientes consideraciones y que complementan la idea que debemos tener al hablar de la independencia del auditor interno.

1. Las asignaciones de las auditorías se deben realizar -- con tendencia a evitar cualquier inclinación a actuales y potenciales conflictos de intereses con el personal -- del área o departamento auditado. Para evitar esto, el Director o Gerente de Auditoría Interna debe obtener en forma periódica de parte de sus subordinados, información relativa a estos potenciales conflictos de intereses.
2. Los mismos auditores internos deben reportar al Director o Gerente del departamento, cualquier situación que

represente un conflicto o inclinación a un conflicto de intereses con el personal auditado, de tal manera que los auditores puedan ser reasignados en sus actividades.

3. Los auditores internos deben tener rotación en sus asignaciones tantas veces como sea posible. De no hacerse así, se puede perder la objetividad, debido al peligro potencial que existe por las relaciones amistosas que pudiera tener el auditor interno con el personal auditado o cuando se tiene asignada la misma actividad por un período largo de tiempo se puede también diluir su independencia de acción.
4. Los auditores internos no deben asumir responsabilidades de operación como puede ser, el participar en la elaboración de procedimientos o en el diseño de libros, registros y manuales, así como tampoco en ninguna otra actividad que normalmente tienen que revisar y evaluar. De llegar a hacerlo, no estarán actuando como auditores internos.
5. Cuando dentro de la organización, se encuentren personas que sean transferidas aunque sea temporalmente al departamento de auditoría interna, éstas no deben ser asignadas para auditar actividades en las que previamente hallan trabajado, hasta que no transcurra un período

razonable de tiempo. De no hacerse así, se tendría una objetividad parcial de las actividades auditadas, misma que debe ser considerada al emitir el informe de auditoría.

6. Los resultados del trabajo de auditoría interna, deberán ser revisados antes de que se entregue el informe, con el fin de asegurar que la auditoría fue llevada a cabo objetivamente.

### REQUISITOS

Después de haber enunciado las responsabilidades, obligaciones, atribuciones, autoridad e independencia del auditor interno en una empresa, haré mención en este apartado, de los requisitos o características personales que debemos encontrar en dicho funcionario y los cuales deben ser compatibles con el trabajo que desarrolla.

1. El auditor interno deberá tener una preparación adecuada, impartida por un plantel universitario con reconocida calidad técnica y moral, así como experiencia en contabilidad, considerando que mucho de su trabajo empieza con la verificación y análisis de registros en su gran mayoría contables. Sin embargo, éstos no son los únicos conocimientos que debe poseer, sino también es necesario el conocimiento de técnicas de auditoría y administración, las cuales son adquiridas con una capacitación

previa.

Lo dicho anteriormente, da la pauta para que la actividad de auditoría interna, se considere como una actividad exclusiva para ser desarrollada por el Licenciado - en Contaduría.

2. Para el auditor interno también es necesario como importante, tener lo que se llamaría conocimiento general de la empresa. Esto quiere decir que el auditor deberá combinar talento, conocimiento y experiencia que le permita determinar y valorar, las proporciones de los asuntos investigados, así como saber distinguir entre todos los objetivos del negocio, aquellos que merezcan la intervención del auditor.
3. El auditor interno debe tener el suficiente interés para obtener por medio de su trabajo, el cual es desarrollado en todas las áreas de la empresa, el conocimiento en detalle de las actividades realizadas en cada uno de los departamentos auditados. Esto da oportunidad al auditor de que sea reconocido en su avance dentro de la empresa y de su capacidad en el desempeño de su trabajo.
4. El auditor interno debe ser lo suficientemente reservado para evitar hacer juicios apresurados; no decidirá - en forma inmediata sobre problemas que se le planteen -

durante el desarrollo de su trabajo, sino que esperará a crearse una visión general y completa del problema y de esta manera podrá expresar sus resoluciones o recomendaciones.

5. El detectar un error, no deberá ser motivo para que el auditor haga aspavientos o exclamaciones, deberá mostrar cordura, tomando nota del error encontrado y no emitirá comentarios o juicios hasta no estar satisfecho de la importancia y efecto del asunto.
6. El auditor interno debe tener habilidad para expresarse oralmente o por escrito, ya que su actividad exige constantemente intercambio de impresiones o ideas con personal de todos los niveles de la empresa. Si el auditor no puede expresarse en forma clara y precisa, no podrá realizar un trabajo efectivo.
7. El auditor interno deberá ser amable, con buen trato y buena presentación, de esta forma podrá obtener de mucha mejor manera, los datos e informes que requiere del personal auditado, mayor aceptación en cuanto a su dirección y buenos resultados en su trabajo. No deberá ser arbitrario ni autoritario, al contrario, su manera de ser debe reflejar simpatía y buena disposición para comprender los problemas de los demás.

SECRETO PROFESIONAL

Al rendir su informe el auditor interno, el secreto -- profesional es en mi concepto, el elemento más importante -- que dicho profesionista, debe cuidar de que se cumpla.

La organización reconoce el derecho al secreto profe-- sional al que es merecedor el auditor interno y tomará las medidas adecuadas para garantizar en todo momento y con la mayor efectividad, la protección de ese derecho.

El auditor interno por su parte, está obligado a informar honestamente la verdad y sin reservas sobre los resul-- tados que obtuviera al cumplir cualquier misión para la que fuere designado. Sus informes deberán ser emitidos pensando que los mismos no habrán de ser leídos ni total ni parcial-- mente, por persona alguna no incluida expresamente en la -- distribución de ejemplares.

Los funcionarios que reciban copias de los informes de auditoría interna, deberán hacer uso prudente y discrimina-- do de su contenido.

Ninguno de estos funcionarios está facultado para mos-- trar los informes de auditoría interna, como tampoco para -- comentar su contenido total ni parcial, con personal que no figure en la distribución de ejemplares.

Los comentarios anteriores relativos a los informes de auditoría interna, serán extensivos en lo que le sea aplicable a los papeles de trabajo y a las actividades de la auditoría interna en general.

De las pocas personas no incluidas en la distribución de los informes de auditoría interna pero que tienen acceso a los mismos, se encuentran los auditores externos y esto forma parte de sus actividades profesionales y oficiales.

Algunas otras personas dentro de la organización que tienen acceso a la información de los auditores internos, son los funcionarios que debido a su cargo o cualquier otra circunstancia, tienen conocimiento de las actividades pasadas, presentes y futuras de los auditores internos, pero al mismo tiempo están obligados a guardar la mayor reserva al respecto.

Por último diré, que debido a la actividad que desarrolla el auditor interno, él es la persona que estará más obligada que ningún otro funcionario en la organización a observar y cumplir el secreto profesional.

#### CALIDAD DEL TRABAJO

La calidad del trabajo del auditor interno, normalmente deberá de prevalecer sobre el tiempo que pudiere haberse asignado al auditor para llevar a cabo su trabajo, así como

sobre cualquier otra consideración. Es decir, la calidad -- del trabajo deberá tener prioridad sobre el tiempo estimado de duración del mismo, no importando que esto vaya en detrimento del costo de la auditoría.

Aun cuando en todas las asignaciones de actividades de auditoría el Director o Gerente del departamento, habrá de señalar como medida de control, el tiempo que estime necesario para la realización de cada auditoría, el objetivo de -- tal estimación no habrá de ser, desde ningún punto de vis-- ta, obligar al auditor designado a ajustarse estrictamen--- te a dicho tiempo, aun con el riesgo de sacrificar la cali-- dad del trabajo.

#### CONCLUSIONES

1. Las normas personales de auditoría establecen los requi-- sitos mínimos de calidad relativos a la personalidad -- del auditor. Estas normas nos indican que únicamente -- las personas con conocimientos técnicos de la carrera -- de Licenciado en Contaduría y además con capacidad pro-- fesional, es decir, con madurez de juicio para enfren-- tar problemas inherentes a su actividad y por lo tanto, elección de la solución adecuada a dichos problemas, -- son las personas idóneas para realizar las actividades de auditoría, ya sea interna o externa.

2. Los profesionistas que realicen actividades de auditoría interna, al momento de efectuarlas, asumen una serie de responsabilidades que deben afrontar, con el fin de llevar a cabo un trabajo profesional.
3. El auditor interno al asumir responsabilidades, también asume obligaciones, las cuales tiene forzosamente que cumplir, ya que de ello, depende en mucho el buen desarrollo de su trabajo.
4. Así como el auditor interno tiene responsabilidades y obligaciones, también tiene atribuciones que le proporciona el tipo de actividad que desarrolla y que ninguna otra área o departamento de la organización tiene. Estas atribuciones con que cuenta el auditor interno para la realización de su trabajo, ayudan a la buena marcha de los negocios.
5. Aunque el auditor interno no tiene autoridad directa sobre el personal del departamento o área auditada, tiene autoridad para demandar de este mismo personal, la preparación de los papeles de trabajo que habrán de ser examinados, así como el de exigir que en el departamento auditado se redacte el informe final de auditoría en caso de ser necesario.
6. La independencia del auditor interno se establece en el hecho de que los auditores internos deben ser indepen--

dientes a las actividades que auditen. El mayor o menor grado de independencia lo establece la posición organizacional y la objetividad que guarda el auditor interno dentro de la empresa.

7. Por lo que se refiere a la posición organizacional, --- mientras mayor nivel de autoridad tenga el funcionario al que le reporte el auditor interno, mayor será su independencia. Por lo tanto, para lograr esta mayor independencia, el funcionario al cual deberá reportar en -- forma directa el auditor interno, deberá ser el Direc-- tor o Gerente General, pero también el Consejo de Admi-- nistración deberá estar enterado de sus actividades.
8. Por lo que toca a la objetividad, la independencia se - refleja en el momento en que el auditor interno tiende a eliminar actuales o potenciales conflictos de intere-- ses y al mismo tiempo, evitando asumir responsabilida-- des en la operación de la empresa, ya que esto dismi--- nuiría su objetividad al dar a conocer el resultado de su trabajo.
9. Los principales requisitos o características que debe - reunir el auditor interno para el desarrollo de su tra-- bajo son, conocimiento académico actualizado y experien-- cia en contabilidad y auditoría, conocimiento general - de la empresa, interés en conocer todas las áreas de la

empresa y ecuanimidad al emitir juicios sobre hechos -- relevantes detectados en la auditoría.

10. El secreto profesional en las actividades de auditoría interna, es un derecho que le reconoce la organización al auditor interno y por medio del cual se comprometen los funcionarios de la misma, a guardar la más absoluta confidencialidad en relación con los informes de auditoría interna y por lo tanto no hacer ningún comentario -- acerca del mismo a personas que no estén incluidas en -- la distribución de los informes. Asimismo, el auditor -- interno es la persona que está obligada más que ningún otro funcionario de la empresa, a guardar la mayor re-- serva del secreto profesional.

11. La calidad del trabajo del auditor, tendrá prioridad -- sobre el tiempo asignado para el examen y evaluación de las actividades del área o departamento auditado. El -- responsable del departamento de auditoría interna, tie-- ne como medida de control, el tiempo estimado de dura-- ción del trabajo del auditor interno, pero esto no obli-- ga al auditor a que se ajuste a dicho tiempo, en dete-- rioro de la calidad del trabajo.

### CAPITULO III .

#### EL DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA EN LAS EMPRESAS

En el capítulo I de este seminario de investigación, - comenté lo que es la auditoría interna y su función en el - ámbito de las empresas.

En el capítulo II, me referí a los estándares o características que debe reunir el profesionista que quiere llevar a cabo el trabajo de auditor interno, así como las responsabilidades, obligaciones y atribuciones que adquiere al realizar dicha actividad.

En este capítulo, hablaré de algunos aspectos que de-- ben ser considerados al implementar un departamento de audi-- toría interna en la estructura administrativa de la empre-- sa.

#### CREACION

Este aspecto de la creación del departamento de audi-- toría interna dentro de la estructura de la empresa, deberá estar contemplado en el estatuto orgánico de la misma, en - el cual deberá ponerse especial énfasis en el carácter profesional de la auditoría interna y en la experiencia que -- deberá tener en el área de auditoría, el Director o Gerente del departamento.

Al referirse a la auditoría interna, el estatuto orgánico de la empresa, en el artículo correspondiente, dispondrá algo similar a lo escrito a continuación.

Esta actividad estará a cargo de una oficina especializada, cuyo Director o Gerente deberá tener título de Licenciado en Contaduría, expedido por una Universidad de reconocido prestigio y además deberá contar con una experiencia previa y suficiente en el ejercicio de su profesión y particularmente en el área de auditoría.

Por lo que se refiere a los demás auditores que formen parte del departamento de auditoría interna, deberán tener al igual que el Director o Gerente del departamento, título de Licenciado en Contaduría, más no en todos los casos, será necesario que tengan experiencia previa como auditores - ya que esto depende de las necesidades del propio departamento y del criterio del Director o Gerente de auditoría -- interna.

#### DENOMINACION

De acuerdo con los requisitos exigidos en el estatuto orgánico de la empresa y los cuales fueron comentados en el apartado anterior, podemos decir que el servicio de auditoría interna de la empresa, debe de estar a cargo de una oficina técnica de alto nivel, dirigida e integrada en su totalidad por auditores universitarios y su denominación dentro

de la estructura administrativa de la organización podría ser, Oficina de Auditoría Interna, Dirección de Auditoría Interna (en el caso de que el encargado tuviera estatus de Director), Gerencia de Auditoría Interna (en el caso de que el encargado tuviera estatus de Gerente) o simplemente ---- Departamento de Auditoría Interna, por cuya denominación me inclino más, ya que en el argot empresarial en México, es más común esta denominación, además de ser la de mayor aceptación.

#### UBICACION

Teniendo en cuenta que el departamento de auditoría -- interna es considerado un departamento a nivel staff en la estructura administrativa de cualquier organización, ya que no interviene en forma directa en la operación de la misma y tomando en cuenta también, como lo comenté en el capítulo II, que para el buen desempeño de sus funciones este departamento debe tener un nivel de independencia lo suficientemente aceptable en relación con las actividades que audite, considero que la ubicación del departamento de auditoría -- interna en toda organización, independientemente del giro que tengan, debe estar en el nivel inmediato inferior al de la Dirección o Gerencia General, reportando en forma directa a dicha Dirección o Gerencia, aunque lo ideal sería que para aprovechar al máximo las atribuciones que le confie---

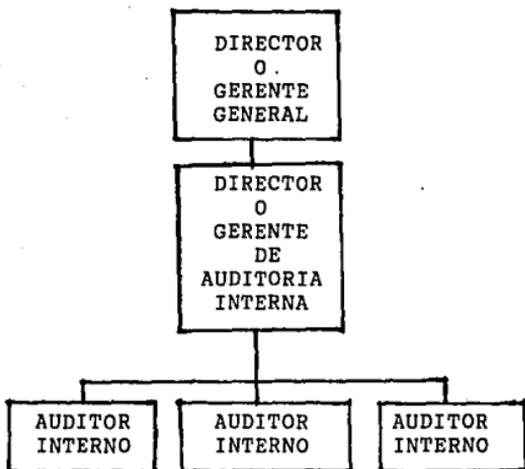
re la actividad de auditoría interna, este departamento reportara en forma directa al Consejo de Administración.

Lo que he comentado en el párrafo anterior viene a colación, ya que en la actualidad en muchas empresas de México, el departamento de auditoría interna reporta a la Dirección de Finanzas o a la Contraloría y estos a su vez, reportan a la Dirección o Gerencia General, por lo que el nivel de independencia se ve mermado y por lo tanto existen limitantes en su campo de acción, ya que el Director de Finanzas o el Contralor son los encargados de aprobar el plan de trabajo del auditor interno y se puede dar el caso de que - en algunos departamentos como contabilidad y tesorería que dependen del área de finanzas, no se le autorice a éste su intervención.

### ORGANIZACION

Después de determinar la ubicación del departamento de auditoría interna dentro de la empresa, será necesario estructurar dicho departamento, dotándolo de personal con entrenamiento técnico y capacidad profesional para su adecuado funcionamiento.

De acuerdo con lo establecido en el apartado de ubicación del departamento de auditoría interna, la estructura - de este departamento, visto en forma de organigrama, podría ser similar al siguiente:



Las obligaciones y responsabilidades que tendrían estos profesionistas serían las siguientes:

**DIRECTOR O GERENTE DE AUDITORIA INTERNA.** Planificación, dirección, supervisión y control de todas las actividades de auditoría interna en la empresa.

**AUDITORES INTERNOS.** Revisión de los aspectos financieros, operacionales y administrativos de la empresa, es decir:

- a). Revisiones periódicas a los estados financieros, con el fin de determinar su razonabilidad.
- b). Revisiones periódicas a las operaciones de los diferentes departamentos, con el fin de verificar que la eficiencia y eficacia de dichas operaciones vaya en ascenso.

- c). Revisiones periódicas a las políticas y procedimientos implementados en los diferentes departamentos, con el fin de verificar, evaluar y proponer el cumplimiento y apego a los factores del proceso administrativo.

Los auditores internos tendrán entre sí, el mismo nivel jerárquico dentro de la empresa.

Las actividades ya sea financieras, operacionales o administrativas que realice cada uno de los auditores internos durante un período determinado de tiempo, serán asignadas inicialmente por el Director o Gerente del departamento de auditoría interna, en base a la personalidad y experiencia que tenga cada uno de ellos.

En caso de ausencia temporal del Director o Gerente de Auditoría, por viaje, vacaciones, enfermedad u otra causa, será sustituido por el auditor que previamente haya designado. Generalmente, este nombramiento temporal, se hace del conocimiento del personal de toda la empresa a través de un memorándum.

El Director o Gerente de Auditoría Interna, junto con su jefe inmediato y en beneficio del mejor funcionamiento de la auditoría interna, determinarán el momento en que los auditores deberán ser intercambiados de actividad entre sí, para no caer en vicios ni en decremento de la calidad del trabajo.

### OBLIGACIONES

Las obligaciones del departamento de auditoría interna, son las mismas obligaciones que como persona debe cumplir el auditor interno y las cuales comenté en forma detallada en el capítulo II de este seminario de investigación, por lo que en este capítulo sólo hago referencia a ellas.

### ATRIBUCIONES

Al igual que las obligaciones, las atribuciones de que goza la auditoría interna en el ámbito de la empresa, son las mismas, ya sea que las veamos como un departamento o en forma individual.

Estas atribuciones fueron comentadas también con detalle en el capítulo II, por lo que al igual que las obligaciones, sólo hago referencia a ellas en este capítulo.

### FUNCIONES

Si consideramos, como lo comenté en el capítulo I, que la función de auditoría interna es, prestar un servicio de asistencia constructiva a la administración de la empresa con el propósito de corregir y mejorar las operaciones de la misma para obtener un mayor beneficio económico y el cumplimiento cabal de los objetivos institucionales, podemos concluir que, para conseguir este propósito, las funciones del departamento de auditoría interna serán entre otras, el

examen de los libros y documentos contables de la oficina central, plantas productivas y sucursales, así como la evaluación del control interno de la empresa.

La auditoría interna llevará a cabo sus funciones a través de comprobaciones, investigaciones, análisis y apreciaciones de juicio y, fundamentalmente, mediante la razonable interpretación de los resultados obtenidos a través de conclusiones y emisión de recomendaciones.

Por lo que se refiere al control interno de la empresa, las funciones del departamento de auditoría interna serán:

- a). Examinar y evaluar la solidez, suficiencia y modo de aplicación de los controles contables, financieros y de operación.
- b). Determinar la solidez y efectividad del cumplimiento de la política general y regulaciones internas.
- c). Comprobar el cumplimiento de toda clase de contratos.
- d). Determinar el grado de seguridad que tengan los bienes patrimoniales, así como asegurarse si los mismos se encuentran contabilizados y protegidos contra toda clase de riesgos.
- e). Determinar la consistencia y legitimidad de la informa-

ción contable y otros datos oficiales.

- f). Evaluar la calidad del trabajo personal, el cumplimiento individual de responsabilidades y la conducta de los funcionarios y empleados.

### REQUISITOS

La empresa deberá garantizar al departamento de auditoría interna en todo momento, el eficaz cumplimiento de los siguientes requisitos mínimos para el buen desempeño de las funciones de dicho departamento:

- a). Razonable delegación de autoridad por parte de la Dirección o Gerencia General de la empresa.
- b). Apoyo material, regular y efectivo por parte de la misma Dirección.
- c). Adecuada dotación de personal calificado.

Sin embargo, el auditor no deberá aspirar a tener siempre el apoyo del más alto nivel directivo de la empresa, -- sino sólo frente a acciones arbitrarias en su contra, o ante manifestaciones de resistencia activa o pasiva por parte de las personas obligadas a prestarle cooperación.

### CONCLUSIONES

1. La creación de una oficina que de servicio de auditoría

interna a una organización, deberá estar contemplada en el estatuto orgánico de la misma. En dicho estatuto se establecerán una serie de requisitos que deberá satisfacer la persona que va a ser la encargada de dicha oficina, así como el demás personal que labore en la misma.

2. La denominación oficial de la oficina de auditoría interna será, Departamento de Auditoría Interna, por ser la denominación más común y de mayor aceptación en el ámbito empresarial en México.
3. Toda organización que tenga o desee tener dentro de su estructura administrativa un departamento de auditoría interna, deberá ubicar dicho departamento en el nivel inmediato inferior al de la Dirección o Gerencia General, reportándole directamente a dicho Director o Gerente e informando de sus actividades al Consejo de Administración, si desea que la actividad de auditoría interna sea llevada a cabo con la máxima independencia, objetividad y con resultados positivos.
4. Después de determinar la ubicación del departamento de auditoría interna en el ámbito de la empresa, se debe estructurar con personal que tenga entrenamiento técnico y capacidad profesional, teniendo como responsable de este departamento, a un Director o Gerente y con los suficientes auditores internos, los cuales realizarán -

revisiones a los aspectos financieros, operacionales y administrativos de la empresa, obligándose el Director o Gerente de Auditoría Interna a intercambiar sus actividades entre si en un lapso razonable de tiempo, con el fin de que no se pierda la calidad del trabajo.

5. Las obligaciones y atribuciones de la auditoría interna, son las mismas, ya sea que las veamos como obligaciones y atribuciones de un departamento de auditoría interna o como obligaciones y atribuciones a que debe sujetarse el auditor interno como persona.
6. Las funciones de un departamento de auditoría interna, serán aquellas que realice dicho departamento para corregir y mejorar las operaciones de la empresa, logrando con esto, un mayor beneficio económico y el cumplimiento de los objetivos de la misma.
7. Para llevar a cabo el desarrollo de sus funciones, la empresa garantizará al departamento de auditoría interna el cumplimiento de algunos requisitos mínimos como son, la razonable delegación de autoridad, el apoyo material y efectivo a dicho departamento y el dotarlo de personal calificado.

## CAPITULO IV

### CLASES DE AUDITORIAS A REALIZAR

#### AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

El tipo de auditoría más antigua y todavía la más común, es la auditoría de estados financieros. Generalmente a este tipo de auditoría se le relaciona con la auditoría externa, inclusive el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. establece esta relación en el boletín 1020 de las Normas y Procedimientos de Auditoría al hablar en el mismo que, "la finalidad del examen de estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente, respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad, --- aplicados sobre bases consistentes".

De acuerdo con lo dicho en este boletín, la información financiera sujeta a examen está integrada por los siguientes documentos:

- Balance General
- Estado de Resultados
- Estado de Variaciones en las Cuentas de Capital Contable
- Estado de Cambios en la Situación Financiera

Pero también la auditoría interna puede y debe llevar a cabo la revisión de la información financiera contenida en los documentos anteriores, aunque con otra finalidad u objetivo.

El objetivo que persigue la auditoría interna al realizar la revisión total o parcial de los estados financieros, es expresar una opinión para efectos internos sobre los rubros o cuentas revisados y al mismo tiempo verificar, evaluar y proponer controles contables, financieros y de operación básicos.

Para tener una mejor comprensión del objetivo descrito en el párrafo anterior, dividiré este en dos partes, exponiendo lo que entiendo de cada uno de ellos.

a). Revisión total o parcial de los estados con objeto de expresar una opinión para efectos internos sobre los rubros o cuentas revisados. Como se puede apreciar, esta mecánica de ejecución es exactamente igual a la auditoría de los estados financieros desde el punto de vista externo. Ambas auditorías se encargan del examen de estados financieros, aún cuando los auditores sean uno interno y el otro externo a la organización que solicita el servicio, que el dictamen del auditor externo sea para efectos externos y también internos, en tanto que el informe del auditor interno es únicamente para efec-

tos internos, e inclusive, ambos pueden expresar una -- opinión sobre determinadas cuentas o rubros o bien so-- bre los estados financieros tomados en conjunto.

Por lo anteriormente expuesto, es obvio que el auditor interno debe recurrir a la misma metodología, elemen--- tos, técnicas, procedimientos y herramientas de trabajo con que cuenta el auditor externo para la ejecución y - desempeño de esta primera parte del objetivo de la audi--- toría interna en el examen de los estados financieros.

- b). Verificar, evaluar y proponer controles contables, fi-- nancieros y de operación básicos. Aunque hay una apre-- ciación más o menos generalizada en el medio profesio-- nal en que se desenvuelve la contaduría pública, de que existe indefinición con respecto a quien debe estable-- cer el sistema de control interno en una empresa y al - mismo tiempo quien debe ser responsable de éste, consi-- dero que el funcionario de más alto nivel que es el Di-- rector o Gerente General, es el responsable del sistema de control interno; responsabilidad delegada en un senti-- do jerárquico y de operación al Director de Finanzas o al Contralor, quien deberá establecer las bases del --- mismo.

En este orden de ideas corresponde al departamento de - auditoría interna el verificar, evaluar y en su oportu--

nidad proponer los controles internos ya sean contables, financieros y de operación básicos (por ser de su competencia), establecidos por la Dirección de Finanzas o por la Contraloría, como un servicio a la administración y a la organización de la que forma parte.

Para complementar esta serie de ideas anteriormente -- descritas, a continuación hablaré de los objetivos a considerar y aspectos de control interno a verificar y evaluar, de los rubros más importantes que se deben analizar al llevar a cabo un examen de estados financieros desde el punto de vista de la auditoría interna.

## EFFECTIVO

### Objetivos

- a). Comprobación de la existencia del efectivo, corroborando que en el balance general se incluyan todos los fondos propiedad de la empresa, ya sea que estén en su poder o de terceros.
- b). Verificación de la correcta valuación de acuerdo con -- principios de contabilidad generalmente aceptados.
- c). Determinación de la disponibilidad inmediata del efectivo o sus restricciones.
- d). Comprobación de su adecuada presentación en el balance

general y la revelación de restricciones.

Aspectos de control interno a verificar

- a). Existencia de controles adecuados sobre las entradas -- diarias de efectivo mediante recibos prenumerados, rela-- ciones de cobranza diaria, valores recibidos por co---- rreo, etc. Estas medidas permiten un control eficaz de las entradas de efectivo, sirviendo además de base para su registro contable.
- b). Depósitos totales e inmediatos de las cobranzas. Medida encaminada a lograr que el dinero proveniente de la co-- branza, permanezca el menor tiempo posible en poder de las personas que lo manejan, con el fin de evitar tanto el uso incorrecto del dinero, como el riesgo de manipu-- laciones inadecuadas.
- c). Aprobación por parte de la Dirección o Gerencia Gene--- ral, de las firmas autorizadas para girar contra las -- cuentas bancarias, así como para las adquisiciones, ven-- tas y gravámenes de los valores. Se recomienda que exis-- tan firmas mancomunadas para el manejo del efectivo, -- con objeto de que esta actividad no recaiga en una sola persona, eliminando de esta manera la posibilidad de ma-- los manejos del dinero.
- d). Autorización previa de la salida del dinero, expedición

de cheques nominativos, límites para pagos en efectivo, comprobación adecuada, etc.

## INGRESOS Y CUENTAS POR COBRAR

### Objetivos

- a). Comprobación de la autenticidad de los ingresos y cuentas por cobrar, así como de los descuentos y devoluciones.
- b). Comprobación de la valuación de las cuentas por cobrar, incluyendo el registro de la estimación para cuentas in cobrables, así como de los descuentos y devoluciones.
- c). Determinación de los gravámenes y contingencias que se pudieran dar, considerando que las empresas realizan -- operaciones financieras en las que se pueden involucrar las cuentas por cobrar, derivándose obligaciones contingentes, como es el caso del descuento de documentos, cesión de adeudos, obtención de créditos con garantía de las cuentas por cobrar.
- d). Verificación de que todos los ingresos y cuentas por -- cobrar estén registrados en la contabilidad, comprobando que estos correspondan a transacciones efectivamente realizadas durante el ejercicio y que se hayan determinado en forma razonable y consistente.

- e). Comprobación de la adecuada presentación de los ingresos y cuentas por cobrar en los estados financieros.

Aspectos de control interno a verificar

- a). Existencia de autorizaciones, documentación por las ventas realizadas a crédito, listas de precios actualizadas, documentación comprobatoria por la aplicación de descuentos y devoluciones, etc.
- b). Separación adecuada de las funciones de recepción de pedidos de los clientes, autorización de pedidos, embarques, facturación, cobranza, devoluciones, etc.
- c). Registro en el período correspondiente, de las facturas que amparan las ventas y las notas de crédito que respaldan las devoluciones recibidas.
- d). Control de las devoluciones, asegurando que las mismas sean procedentes, que estén autorizadas, valuadas y registradas dentro del período correspondiente.
- e). Vigilancia constante y efectiva sobre los vencimientos y la cobranza, teniendo como base información proporcionada por la antigüedad de saldos.
- f). Confirmación periódica por escrito de los saldos por cobrar, realizada por personas distintas de las que manejan los registros contables y que participan en labores

de cobranza.

- g). Custodia física de la documentación que soporta las --- cuentas por cobrar.
- h). Arqueos periódicos y sorpresivos de los documentos que amparen los saldos de las cuentas por cobrar, los cuales deberán ser practicados por personas que no estén relacionadas con el manejo de efectivo, cuentas por cobrar, inventarios y ventas.

#### INVENTARIOS Y COSTO DE VENTAS

##### Objetivos

- a). Comprobar la existencia física de los inventarios.
- b). Verificar que los inventarios son propiedad de la empresa.
- c). Comprobar la adecuada valuación de los inventarios, tomando en cuenta que no exceda a su valor de realización.
- d). Verificar que exista consistencia en la aplicación de los métodos de valuación.
- e). Comprobar que el costo de ventas corresponde a transacciones realizadas durante el ejercicio y que haya sido determinado en forma razonable y consistente.

Aspectos de control interno a verificar

- a). Autorización del método de valuación de los inventarios seleccionado por la empresa. Por su importancia, el método de valuación de los inventarios deberá ser autorizado por la Dirección o Gerencia General.
- b). Separación adecuada de las funciones de autorización, custodia y registro de los inventarios. Esta separación tiene como objetivo evitar que un departamento o persona controle todas las fases de una transacción de este tipo como son, la adquisición, recepción, almacenaje y embarque.
- c). Registro oportuno de los embarques y la facturación, incluyendo la contabilización del costo de ventas, dentro del ejercicio contable.
- d). Registro oportuno de la adquisición de inventarios y -- del pasivo correspondiente, dentro del ejercicio contable.
- e). Existencia de controles para el manejo de las devoluciones, los cuales permitan asegurar que dichas devoluciones sean procedentes, estén debidamente autorizadas, valuadas y registradas dentro del ejercicio al que corresponden.

- f). La adecuada planeación de la toma periódica de los inventarios físicos, su recopilación, valuación y comparación con los registros contables, incluyendo la investigación y ajustes oportunos de las diferencias que resulten.
- g). Controles adecuados de materiales y productos propiedad de terceros que se tengan en los almacenes de la empresa.
- h). Adecuado plan de seguros que proteja los inventarios de productos y materiales, propiedad de la empresa.

#### INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO

##### Objetivos

- a). Comprobar que los inmuebles, maquinaria y equipo existan y se estén usando.
- b). Verificar que sean propiedad de la empresa.
- c). Verificar su adecuada valuación.
- d). Comprobar que la depreciación se haya realizado de acuerdo con métodos aceptados y bases razonables.
- e). Comprobar que se tenga consistencia en el método de valuación y el cálculo de la depreciación.
- f). Determinar los gravámenes que existan.

- g). Comprobar su adecuada presentación en los estados financieros.

Aspectos del control interno a verificar

- a). Autorización del método de valuación seleccionado por la empresa, incluyendo la capitalización, actualización, depreciación, etc. Al igual que en los inventarios, el método de valuación de los inmuebles, maquinaria y equipo, deberá ser autorizado por la Dirección o Gerencia General.
- b). Autorización por parte de la máxima autoridad de la empresa para adquirir, vender, retirar, destruir o gravar los activos fijos.
- c). Separación adecuada de las funciones de adquisición, custodia y registro de los activos, con el fin de evitar que un mismo departamento o persona, controle varias fases de una transacción, así como los registros contables relativos a sus propias funciones.
- d). Existencia de archivos adecuados que faciliten la localización y control de la documentación que soporta la adquisición de los activos.
- e). Revisión periódica de las inversiones en proceso con el fin de registrar oportunamente en el activo fijo aquellas que hayan sido terminadas para poder iniciar los -

cargos a resultados por la depreciación.

- f). Comprobación de que se llevan a cabo inspecciones físicas de los bienes en forma periódica con la finalidad de comprobar su existencia y buenas condiciones de uso.
- g). Adecuada protección de los activos de la empresa, incluyendo su aseguramiento.

## PASIVO

### Objetivos

- a). Comprobar que todos los pasivos incluidos en el balance general son reales y representan obligaciones de la empresa por artículos recibidos, servicios que le hayan sido prestados, etc. a la fecha del mismo.
- b). Verificar que en el balance general se incluyan todos los pasivos a cargo de la empresa y por los importes -- realmente adeudados a la fecha del mismo.
- c). Comprobar que los pasivos estén adecuadamente clasificados, descritos y revelados en los estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

### Aspectos del control interno a verificar

- a). Separación adecuada de las funciones de autorización, -

adquisición, recepción, enajenación, registro y pago.

- b). Autorización a diferentes niveles para contraer pasivos y en un momento determinado, garantizarlos.
- c). Uso y control efectivo de las órdenes de compra y notas de entrada previamente numeradas para todo gasto y compra realizada.
- d). Revisión de facturas, precios y cálculos, cotejando contra las órdenes de compra y notas de entrada a los almacenes.

#### CAPITAL CONTABLE

##### Objetivos

- a). Comprobar que los saldos y movimientos estén de acuerdo con la escritura constitutiva y sus modificaciones, el régimen legal aplicable y los acuerdos tomados en las Asambleas de Accionistas y las Juntas del Consejo de Administración.
- b). Verificar que los elementos que integran el capital contable, estén debidamente valuados.
- c). Determinar las restricciones que pudieran existir.

##### Aspectos del control interno a verificar

- a). Existencia de registros por la emisión de los títulos -

que amparen las partes del capital social.

- b). Custodia y arqueo de dichos títulos.
- c). Autorización y procedimientos adecuados para el pago de dividendos.
- d). Información oportuna a la Dirección o Gerencia de Finanzas de los acuerdos de los accionistas o administradores, que afectan las cuentas del capital contable.

#### GASTOS DE OPERACION

##### Objetivos

- a). Comprobar que los gastos de operación representen transacciones efectivamente realizadas, con el fin de cerciorarse de que no están incluidos gastos ficticios.
- b). Verificar que todos los gastos de operación del ejercicio estén incluidos en el estado de resultados y por lo tanto, no están incluidas transacciones de los períodos inmediatos anterior y posterior.
- c). Comprobar que los gastos de operación que se muestran en el estado de resultados, provienen de las operaciones normales del negocio, revelándose las partidas extraordinarias, especiales o no recurrentes, así como transacciones importantes con empresas afiliadas.

### Aspectos del control interno a verificar

- a). La existencia de un catálogo de cuentas en donde estén perfectamente clasificados los gastos de operación de la empresa.
- b). Revisión sistemática de las transacciones que afectan las cuentas de gastos de operación como son, los egresos, la nómina, los impuestos, etc.

Por último quiero recalcar que, aunque el auditor externo y el interno utilizan la misma metodología al llevar a cabo la revisión de los estados financieros de la empresa, el fin del trabajo es diferente para cada uno de ellos así como a las personas a las que va dirigido el informe.

El fin del trabajo del auditor externo como lo establece en el capítulo I es, emitir un dictamen acerca de la razonabilidad de los estados financieros de la empresa y dicho dictamen va dirigido a los accionistas y a terceras personas interesadas en la situación financiera de la empresa.

El fin del trabajo del auditor interno es, proporcionar un informe de tipo interno a la Dirección o Gerencia General de la empresa acerca de la eficiencia y eficacia de los controles establecidos en la misma y que pueden afectar la veracidad de la información incluida en los estados financieros.

El informe que emite el departamento de auditoría interna, será tratado en forma detallada en el capítulo VI de este seminario de investigación.

### AUDITORIA OPERACIONAL

Dentro del campo de acción del departamento de auditoría interna se encuentra también la realización de la auditoría operacional, ya que los estados financieros no son el único elemento a examinar, pues la vida de una empresa es un flujo constante de transacciones o de operaciones que modifican los recursos que constituyen las finanzas de la misma, surgiendo de esta manera ciclos de operación constituidos por transacciones de naturaleza semejante que con el concurso de procedimientos y sistemas, producen información accesible y útil para la toma de decisiones. Estos ciclos de operación son:

FINANCIERO O DE TESORERIA. Comprende los sistemas para el control de las operaciones que se relacionan con inversiones en valores, créditos otorgados a clientes, documentación y registro de préstamos distintos a los obtenidos de los proveedores, autorización de transacciones que llevan a aumentos o disminuciones de capital social y autorización y pago de dividendos.

EGRESOS. Integrado por sistemas que ayudan a controlar transacciones relacionadas con compras y cuentas por pagar,

pago de sueldos y salarios, salidas de efectivo y conciliaciones bancarias.

PRODUCCION O TRANSFORMACION. Abarca los sistemas relacionados con la determinación de costos de producción, valuación de inventarios de materias primas, producción en proceso y producto terminado, control, registro y custodia de las inversiones realizadas en inmuebles, maquinarias y equipos, - incluyendo la depreciación correspondiente.

INGRESOS. Integrado por los sistemas relacionados con el -- control de las ventas de mercancías o servicios, administración de la cartera, recepción del efectivo y su correspon--diente depósito en las cuentas bancarias.

INFORMACION. Relacionado con el sistema de contabilidad general, contabilidad de costos y los procedimientos que sirven para estructurar la información que contienen los estados financieros.

Los ciclos de operación relacionados anteriormente, -- son los ciclos susceptibles de ser analizados y evaluados - por el departamento de auditoría interna a través de la auditoría operacional.

El C. P. Gabriel Sánchez Curiel en su libro Auditoría Operacional (el examen del flujo de transacciones), da la siguiente definición de auditoría operacional, "la audito--

ría operacional es el examen del flujo de las transacciones llevadas a cabo en una o varias áreas funcionales que constituyen la estructura de una entidad, con el propósito de incrementar la eficiencia y eficacia operativas a través de proponer las recomendaciones que se consideren necesarias".

De acuerdo a esta definición, la auditoría operacional se puede llevar a cabo en cualquiera de los ciclos de operación ya comentados y por lo tanto sobre uno o varios sistemas implementados para el control y el proceso de las operaciones.

En la auditoría operacional se involucran tres elementos fundamentales que deben tomarse en cuenta al llevarla a cabo.

1. El examen del flujo de las transacciones debe encaminarse hacia los aspectos administrativos de los métodos y procedimientos que integran un sistema.
2. La auditoría debe tener siempre un enfoque constructivo. La finalidad esencial es incrementar la eficiencia y eficacia de las operaciones.

Se debe tener presente que la finalidad es, detectar -- todo aquello que pueda eliminarse, combinarse, transferirse, corregirse o modificarse en la estructura de un sistema.

3. El auditor no debe participar en el diseño detallado de los cambios que requiera un sistema o sus procedimientos, así como tampoco debe participar en la implantación de los controles que forman la estructura de dichos procedimientos.

Por otra parte, el éxito que se obtenga al llevar a cabo una auditoría operacional, se condiciona a un desarrollo metódico del análisis de los sistemas y procedimientos. Por lo tanto, la ejecución del examen del flujo de transacciones deberá llevarse a cabo de acuerdo a las siguientes etapas:

1. Levantamiento de información
2. Elaboración de cédulas de auditoría
3. Verificación de sistemas en vigor
4. Evaluación de sistemas en vigor
5. Diagnóstico o informe
6. Implantación de sugerencias y seguimiento

1. LEVANTAMIENTO DE INFORMACION. En esta etapa, el auditor deberá obtener información detallada respecto a las características del flujo de transacciones que se den en el área sujeta a examen.

Esto implica conocer previamente la estructura de la empresa, con el propósito de identificar los ciclos de operación en que se localizan los sistemas, los procedi

mientos y los métodos a los que el auditor se debe enfrentar.

En esta primera etapa, la auditoría operacional tiene como base las técnicas de entrevistas y observaciones de campo.

Las entrevistas son pláticas que deberá celebrar el auditor en primera instancia con el ejecutivo de más alta jerarquía en el área funcional sujeta a revisión, con el fin de obtener información detallada sobre las características de un sistema, un procedimiento o un método. Las entrevistas con funcionarios y empleados de menor jerarquía serán necesarias a medida de que la investigación involucre más detalles de los procedimientos y métodos en vigor.

Durante el desarrollo de las entrevistas con el personal del área sujeta a revisión, el auditor deberá obtener ejemplares de toda la documentación interna que se utiliza para dar dinámica a los métodos y procedimientos como son, las solicitudes de crédito, los pedidos, las facturas, las remisiones, los reportes de cobranza, etc.

El complemento de las entrevistas en esta primera etapa, lo constituyen las observaciones de campo, ya que el levantamiento de información no sería completo y ---

profesional si carece de dichas observaciones en el campo, que es donde se desarrollan los métodos y procedimientos.

2. ELABORACION DE CEDULAS DE AUDITORIA. En esta etapa el auditor preparará papeles de trabajo que contengan los detalles relativos a los métodos y procedimientos vigentes en el área sujeta a revisión.

El éxito de esta etapa, depende en gran medida del profesionalismo con que el auditor haya actuado durante -- las entrevistas y las observaciones de campo. Sólo es posible preparar cédulas de auditoría si se cuenta con toda la información referente al sistema analizado.

La elaboración de las cédulas de auditoría deberán llevarse a cabo de acuerdo con las consideraciones mencionadas a continuación:

- a). Deben ser planeadas mental y materialmente en forma adecuada antes de realizar su formulación.
- b). Deben ser autosuficientes, es decir, que con su sola lectura la persona que consulte la cédula de auditoría, pueda sacar conclusiones sin necesidad de que se le tenga que explicar su contenido.
- c). Deben ser claras y legibles, de redacción limpia y objetiva.

- d). Los papeles de trabajo o cédulas de auditoría son -  
confidenciales y sólo pueden mostrarse a terceros -  
mediante la autorización de la Dirección de la em--  
presa.
- e). Las cédulas de auditoría son propiedad del auditor,  
por lo que el responsable de su custodia y conservaci  
ción es exclusivamente el auditor.
- f). Son el enlace entre los informes con recomendacio--  
nes y los sistemas de la empresa que han sido eva--  
luados.
- g). Manifiestan la calidad del trabajo y la eficiencia  
desarrollada por el auditor.

Al formular papeles de trabajo, es necesario tener pre-  
sente como un objetivo importante, el cumplir con el --  
programa de auditoría operacional elaborando la menor -  
cantidad posible de cédulas.

3. VERIFICACION DE SISTEMAS EN VIGOR. En esta fase el pro-  
pósito fundamental de la auditoría operacional es, verifi  
ficar los procedimientos y los métodos cuyas característi  
cas están reflejadas en los papeles de trabajo.

Para verificar los procedimientos y los métodos que es-  
tán descritos en los papeles de trabajo, el auditor se  
sirve de programas de auditoría que están constituidos

por procedimientos de revisión cuya estructura debe considerar las características de las operaciones en el -- área sujeta a revisión.

Lo dicho en el párrafo anterior, nos permite afirmar -- que la preparación de los programas de auditoría depende de la calidad y exactitud de los datos contenidos en las cédulas de auditoría.

Aún en los casos de sistemas complejos integrados por -- numerosos procedimientos y métodos, si las cédulas de -- auditoría se sujetan a una secuencia objetiva y clara, la preparación de los programas de auditoría para verificar el flujo de las transacciones, es sencilla.

Por otra parte, algunas consideraciones que deben tomar se en cuenta al estructurar un programa de auditoría -- operacional son:

- a). Los programas deben guardar congruencia con los objetivos establecidos de auditoría para el área funcional sujeta a estudio.
- b). Los programas de auditoría deben prepararse con base en los papeles de trabajo, gráficas o descripciones de los procedimientos y sistemas.
- c). Los programas de trabajo deben seguir el mismo ór--den que los procedimientos y sistemas sujetos a ve-

**ESTA TESIS NO DEBE  
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

rificación, con la finalidad de que el auditor pueda examinar el conjunto y no sólo partes aisladas de ellos.

- d). Los programas de auditoría operacional deben ser -- claros y precisos en su redacción, constituyen papeles de trabajo de referencia permanente y en consecuencia deben prepararse de acuerdo con los lineamientos mínimos de calidad y las normas para la elaboración de las cédulas de auditoría.
- e). Los programas de auditoría están sujetos a modificaciones.

Después de haberse elaborado los programas de auditoría con base en las cédulas de trabajo, el auditor deberá - establecer el alcance en la aplicación de dichos programas.

Por las características de los universos sujetos a revisión, los programas de auditoría operacional deben cumplirse con base en pruebas selectivas, al igual que se hace en una auditoría de estados financieros, tomando - en consideración que la prueba selectiva que se hace, - deberá ser representativa del conjunto sujeto a revisión.

#### 4. EVALUACION DE SISTEMAS EN VIGOR. En esta etapa un recur

so muy valioso que se utiliza en la auditoría operacional es la aplicación de cuestionarios, su preparación - está basada en estándares universales de control.

Los cuestionarios contienen preguntas que se refieren a características detalladas que deben poseer los sistemas para que su estructura contemplada en conjunto, se pueda considerar satisfactoria.

Estos cuestionarios que están enfocados a la evaluación de objetivos de control, deben ser utilizados exclusivamente por el auditor. No se debe entregar dichos cuestionarios al personal del área auditada como un recurso para levantar información y sustituir las entrevistas, hacerlo así constituye un acto poco profesional que resta calidad al trabajo de auditoría.

Por otra parte, los cuestionarios de evaluación de objetivos deben emplearse únicamente después de que los sistemas han sido verificados a través de la aplicación de los correspondientes procedimientos de auditoría.

Antes de que el auditor responda las preguntas que se encuentran en el cuestionario sobre objetivos de control aplicables a una área funcional específica, debe tener la certeza de lo siguiente:

a). De que se han cubierto todos los aspectos esencia-

les relativos al flujo de transacciones en el área examinada.

- b). De que se han preparado cédulas de auditoría con -- gráficas de flujo o descripciones narrativas respecto a los sistemas y los procedimientos vigentes en el área auditada, así como de que dichas cédulas -- son el resultado de entrevistas y observaciones de campo.
- c). De que se tienen en los legajos de auditoría ejemplares de todas las formas internas involucradas en el flujo de transacciones del área auditada como, -- los pedidos, las facturas, las remisiones, etc.
- d). De que se ha verificado a través de procedimientos de auditoría, la información contenida en las cédulas de trabajo.

Si el auditor está satisfecho respecto a las consideraciones anteriores, puede proceder a responder cada una de las preguntas incluidas en el cuestionario para evaluar el cumplimiento de objetivos de control.

5. DIAGNOSTICO O INFORME. En esta fase el auditor operacional elaborará su informe con observaciones y sugerencias. Para que estas puedan comunicarse de forma correcta y oportuna, es necesario que lleve a cabo las si----

guientes tareas:

- a). Discusión de las observaciones y sugerencias
  - b). Recopilación de respuestas a las observaciones y sugerencias
  - c). Elaboración de informe de auditoría
- a). Discusión de las observaciones y sugerencias. Una vez que los papeles de trabajo han sido revisados y aprobados por el Director o Gerente de Auditoría Interna y que se tiene la certeza de que las observaciones y sugerencias representan los puntos de vista definitivos en torno a los problemas localizados dentro de los sistemas y procedimientos en vigor, el Director o Gerente de Auditoría Interna convoca a una junta a los Directores y Gerentes de las áreas involucradas en la auditoría, para comentar las recomendaciones, llegar a conclusiones respecto a ellas y establecer de manera conjunta las acciones necesarias para su implantación dentro de la estructura de la entidad.
- b). Recopilación de respuestas a las observaciones y sugerencias. En relación con las observaciones y sugerencias que los ejecutivos aceptan en la reunión que tienen con el personal de auditoría interna, es importante poner en práctica los siguientes puntos:

1. El auditor debe lograr que los ejecutivos de las áreas involucradas, establezcan y se comprometan a respetar fechas y plazos en los que las recomendaciones aceptadas quedarán cumplidas en forma íntegra.
2. Será necesario que el auditor anote claramente en sus papeles de trabajo las fechas y plazos fijados por el área auditada para cumplir las recomendaciones aceptadas.

Con base en estas fechas, el auditor deberá preparar en su oportunidad un programa para verificar la implementación de sus sugerencias.

Cuando los Directores o Gerentes de las áreas auditadas rechacen alguna recomendación del auditor, también es indispensable que las respuestas se transcriban literalmente en los papeles de trabajo.

- c). Elaboración del informe de auditoría. El informe constituye la versión final de los hallazgos derivados de la auditoría operacional.

Este informe debe ser redactado preferentemente por el Director o Gerente de Auditoría con base en los papeles de trabajo, los cuales incluyen la descripción de los problemas, las recomendaciones para

corregirlos y los comentarios de los ejecutivos.

6. **IMPLANTACION DE SUGERENCIAS Y SEGUIMIENTO.** La auditoría operacional no concluye con la entrega del informe. Con esta entrega, se abre una nueva etapa del trabajo del auditor que se relaciona con la implantación de las recomendaciones que fueron aceptadas por los Directores y Gerentes de las áreas examinadas.

Las recomendaciones de auditoría pueden clasificarse en dos tipos:

1. Recomendaciones que constituyen ajustes o cambios -- poco significativos a los sistemas y procedimientos.
2. Recomendaciones que involucran una modificación sustancial a los sistemas y procedimientos.

El auditor debe dejar perfectamente establecido que la responsabilidad de la implantación de las sugerencias es del personal del departamento auditado.

Por lo que se refiere a la verificación del cumplimiento de sugerencias, conocido también como seguimiento al informe de auditoría, esta se debe llevar a cabo conforme a la siguiente secuencia:

- a). Entrevistas con ejecutivos de las áreas involucradas y recopilación de respuestas. Estas entrevistas

se basan en el informe de auditoría operacional. Durante estas entrevistas el auditor da lectura a las sugerencias y a las fechas en que los departamentos involucrados se comprometieron a concluir los cambios sugeridos.

El objetivo de estas entrevistas es obtener información de carácter verbal sobre el cumplimiento de sugerencias contenidas en el reporte de auditoría.

- b). Verificación del cumplimiento. Se basa en la aplicación de procedimientos de auditoría cuyas características están determinadas por la naturaleza de los cambios incorporados a los sistemas para cumplir con las recomendaciones contenidas en el informe del auditor.

Estos trabajos se deben llevar a cabo con base en las respuestas proporcionadas por los Directores y Gerentes del área auditada.

- c). Evaluación del cumplimiento. La evaluación sobre el cumplimiento de las sugerencias no implica un proceso complicado que se apoya en cuestionarios o en otra clase de recursos de carácter técnico; en realidad es un evento de corta duración que se basa en comparaciones entre lo que debe estar hecho y lo --

que verdaderamente ha efectuado el personal a cargo de los trabajos.

### AUDITORIA ADMINISTRATIVA

Sin lugar a dudas esta es la auditoría que más se ha prestado a la controversia o divergencia de opiniones en cuanto a saber si es el Licenciado en Administración de Empresas o el Licenciado en Contaduría el profesionista que debe llevar a cabo este tipo de auditoría.

La Asociación Nacional de Colegios de Licenciados en Administración en su primera norma de auditoría administrativa establece que, "el Licenciado en Administración es el profesional idóneo para realizar, participar o dirigir el servicio independiente de auditoría administrativa de entidades, tanto privadas como públicas, siempre que cuente con la preparación académica y, sin ser especialista, la experiencia práctica que requiera el servicio a prestar".

Generalmente esta auditoría la realiza el Licenciado en Administración tomando en cuenta que el objetivo de la misma es, verificar, evaluar y promover el cumplimiento y apego a los factores o elementos del proceso administrativo.

Pero, si consideramos que el Licenciado en Contaduría cuenta también con preparación académica en cuanto al cono-

cimiento del proceso administrativo, con una capacitación adecuada, puede realizar con éxito una auditoría administrativa, por lo que no se debe descartar que el departamento de auditoría interna realice esta actividad.

La razón principal para llevar a cabo una auditoría -- administrativa es la necesidad de detectar y superar las -- deficiencias administrativas existentes en las operaciones en etapa de realización.

Un primer beneficio de la auditoría administrativa, es que los problemas administrativos y las dificultades operacionales que se relacionan con ellos, pueden detectarse antes de que sucedan, no como acontece con la auditoría financiera que analiza hechos pasados.

Un segundo beneficio de la auditoría administrativa, es que representa otra herramienta administrativa para auxiliar a la organización en el cumplimiento de los objetivos deseados.

La auditoría administrativa tiene como base, la aplicación de cuestionarios. Con estos se pretende llevar a cabo un examen exhaustivo y constructivo de la administración de una empresa y de las tareas que le son asignadas. El cuestionario sobre todo, se dedica a la evaluación de las acciones de la Dirección o Gerencia en el logro de los objetivos de la organización.

El objetivo primordial del cuestionario es, sacar a la luz las debilidades y deficiencias de la organización para intentar posibles mejoras, es decir, realizar una revisión de lo bien o mal que son desempeñadas las funciones administrativas de planeación, organización, dirección y control.

El cuestionario no proporciona respuestas, simplemente hace preguntas, las cuales están hechas para ayudar a cerrar la brecha entre la teoría y la práctica administrativa.

Como cualquier auditoría, la administrativa debe ser planeada cuidadosamente, puede ser amplia, o abarcar parte de una organización, es decir, puede revisar áreas o departamentos específicos como compras, ventas, inventarios, etc.

Otro punto que hay que considerar al llevar a cabo una auditoría administrativa es, la frecuencia con que se debe realizar. Cuando la organización está sujeta a cambios rápidos o el total de los recursos utilizados son costosos, la auditoría administrativa debe ser más frecuente que cuando no hay cambios rápidos o los recursos empleados no tienen un valor muy elevado. Las auditorías administrativas deben hacerse con la frecuencia necesaria para protegerse contra problemas crecientes.

Después de que la auditoría administrativa fue planeada en forma cuidadosa y se realizó el trabajo de campo a través de la aplicación de cuestionarios a los ejecutivos y personal involucrado en el área o departamento auditado, se deberá preparar el informe de auditoría.

El informe de auditoría administrativa, se divide básicamente en cinco secciones:

En la primera sección se establecerá el propósito y alcance de la auditoría. Esta debe incluir una descripción de las áreas funcionales o funciones administrativas y de las actividades comprendidas en la auditoría.

La segunda sección contiene una declaración que describe los procedimientos de la auditoría administrativa que los auditores encontraron apropiados y utilizaron en su trabajo.

La tercera sección del informe se concentra en el examen de los hechos sobresalientes que condicionan los problemas administrativos y operativos. Este examen debe basarse en hechos y ser tan objetivo que no deje lugar a dudas o malas interpretaciones de lo que intentan decir los auditores.

En la cuarta sección se detallan las recomendaciones apropiadas. En general, las recomendaciones deben presentar

se según su aceptabilidad, es decir, las recomendaciones -- que tienen más posibilidades de aceptación, deben proponerse primero, seguidas de aquellas que puedan interesar menos a la Dirección o Gerencia del área o departamento examinado.

La última sección contiene la certificación, es decir, una breve declaración de la evaluación del auditor sobre el funcionamiento administrativo del área auditada. Esta certificación debe ser formulada de tal forma que quede claro -- que la evaluación del auditor es una especie de dictamen, -- basado fundamentalmente en la evidencia obtenida durante la investigación.

Por último diré que, como toda herramienta administrativa, las auditorías de este tipo deben ser comprendidas y utilizadas apropiadamente para obtener resultados satisfactorios, además de necesitar el apoyo total de parte de los más altos niveles gerenciales.

Dos de sus principales limitantes son, el tiempo para llevarlas a cabo y su costo, pero aún más importante que -- estas dos limitantes, el problema que se debe sortear con -- éxito es, la influencia negativa que este tipo de auditoría pueda tener en el ánimo de los ejecutivos y personal del -- área auditada, ya que puede mermar su productividad.

## CONCLUSIONES

1. Aunque generalmente la auditoría de estados financieros está relacionada con la auditoría externa, la auditoría interna debe llevar a cabo también el examen de los estados financieros de su organización.
2. La auditoría externa tiene como finalidad, expresar una opinión profesional independiente respecto a si los estados financieros auditados presentan una situación financiera razonable, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
3. La auditoría interna tiene como objetivo al llevar a -- cabo una revisión de estados financieros, expresar una opinión para efectos internos de los rubros o cuentas - revisados, así como verificar, evaluar y en un momento determinado, proponer controles a los aspectos conta--- bles, financieros y de operación básicos de la organización.
4. Ambos auditores utilizan la misma metodología, elemen-- tos, técnicas, procedimientos y herramientas de trabajo en la revisión de los estados financieros.
5. El auditor interno al llevar a cabo el examen de los ru**bro**s contenidos en los estados financieros, deberá establecer claramente los objetivos que se pretenden alcan-

zar al analizar cada uno de dichos rubros, así como los aspectos de control interno que se desea verificar y -- evaluar.

6. La información que proporciona el auditor externo al -- dictaminar los estados financieros de una empresa, va -- dirigida a los accionistas y terceras personas interesadas en la situación financiera de la misma.
7. La información que proporciona el auditor interno, va -- dirigida al Director o Gerente General de la empresa y al Director o Gerente del área o departamento auditado.
8. La función del departamento de auditoría interna, no se limita únicamente al análisis y evaluación de los estados financieros de la empresa, sino que abarca también la realización de la auditoría operacional, la cual comprende el análisis y evaluación de las transacciones -- realizadas en la empresa y las cuales están agrupadas -- en ciclos de operación.
9. Los ciclos de operación de la empresa susceptibles de -- ser analizados por el departamento de auditoría interna a través de la auditoría operacional son, el financiero o de tesorería, egresos, producción o transformación, -- ingresos e información. Estos ciclos de operación abarcan todas las transacciones que normalmente se llevan a cabo en cualquier empresa.

10. Se le considera auditoría operacional al examen del flujo de las transacciones que se realizan en una empresa y que lleva a cabo el Licenciado en Contaduría en su papel de auditor, con el propósito de incrementar la eficiencia y eficacia operativa a través de la propuesta de las recomendaciones que se consideren necesarias.
11. En la auditoría operacional se involucran tres elementos fundamentales que se deben tomar en cuenta y que son, el examen del flujo de las transacciones que debe encaminarse hacia los aspectos administrativos de los métodos y procedimientos integrantes de un sistema, el enfoque constructivo que siempre debe tener la auditoría y la no intervención del auditor en el diseño detallado de los cambios que requiera un sistema o sus procedimientos.
12. El éxito que obtenga el auditor al llevar a cabo una auditoría operacional, está condicionado al desarrollo metódico en el análisis de los sistemas y procedimientos, por lo que si desea tener dicho éxito, el examen del flujo de transacciones debe considerar, el levantamiento de información, la elaboración de cédulas de auditoría, la verificación de sistemas en vigor, la evaluación del sistema en vigor, el diagnóstico o informe y la implantación de sugerencias con el consecuente seguimiento a las mismas.

13. Aunque por lo general la auditoría administrativa se encuentra en el campo de acción del Licenciado en Administración, el Licenciado en Contaduría con una capacitación adecuada, puede llevar a cabo y con éxito este tipo de auditoría.
14. El motivo principal por el cual se realiza la auditoría administrativa es, la necesidad de detectar y superar las deficiencias administrativas de la organización, es decir, verificar como se llevan a cabo las funciones administrativas de planeación, organización, dirección y control.
15. La base de la auditoría administrativa es, la aplicación de cuestionarios a los ejecutivos y personal del área auditada con el fin de realizar un examen exhaustivo y por lo tanto constructivo de la administración de la empresa y de las tareas que le son asignadas.
16. Como toda auditoría, la administrativa deberá ser planeada cuidadosamente, ejecutada a través de la aplicación de cuestionarios al personal involucrado y por último, deberá ser elaborado un informe de los resultados obtenidos, el cual incluirá el propósito y alcance de la auditoría hasta las recomendaciones y la certificación por parte del auditor de la evaluación que se hizo del funcionamiento administrativo del área auditada.

## CAPITULO V

### PLANEACION, ORGANIZACION, DIRECCION Y CONTROL DE LAS ACTIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA

#### PLANEACION

Para que cualquier tipo de auditoría tenga éxito, esta debe ser planeada cuidadosamente antes de iniciar el trabajo de campo. En algunas ocasiones existe presión por iniciar las auditorías en forma inmediata, debido a la urgencia de las mismas y a la disponibilidad de personal, sin embargo, es posible obtener importantes ahorros de tiempo y esfuerzo si se planea la auditoría y se prepara el trabajo adecuadamente.

La planeación ayudará al auditor a determinar el alcance y los métodos a usar en la auditoría haciendo una selección de todas las opciones disponibles, esto es especialmente importante en las grandes empresas donde se efectúan las auditorías por diferentes auditores. El realizar un plan de auditoría, sirve no solamente para determinar el mejor enfoque, sino que proporciona además, consistencia en la ejecución.

El aspecto más relevante en la planeación de una auditoría interna, consiste en el establecimiento de los objetivos que se pretenden cumplir en su realización. Estos obje-

tivos deben quedar claros en la mente de los auditores quienes además deben comprenderlos cabalmente. Una vez que el propósito ha sido determinado, se puede definir el alcance de la auditoría.

Normalmente se elabora un programa de trabajo anual -- del departamento de auditoría interna en donde se establece que áreas o departamentos van a ser auditados, durante que período y que personal va a realizar dichas auditorías. Estos programas de auditoría generalmente sufren modificaciones de acuerdo a los avances de las auditorías y los hallazgos determinados, por cambio de auditores y otras prioridades que se tengan en la organización.

Antes de iniciar el trabajo de campo, es necesario que se haga una revisión a los antecedentes y otro material pertinente como es el archivo y la correspondencia de auditorías anteriores y por lo consiguiente su impacto en la auditoría a realizar. En términos generales, los siguientes son algunos aspectos a considerar en esta fase:

- a). Requerimientos. Se deben revisar los objetivos de la auditoría y los reportes requeridos, dando especial atención a requerimientos específicos y poco usuales. Incluir en esta revisión el período a auditar y la carga de trabajo de la auditoría.

b). Revisión de papeles de trabajo de auditorías anteriores. Se tendrá que recurrir al archivo permanente a efecto de estudiar los antecedentes del área o departamento que será auditado, su control interno y datos estadísticos. Revisar el alcance dado a las auditorías anteriores, programas y papeles de trabajo para irse familiarizando con los enfoques y resultados alcanzados. Prestar atención especial a los problemas surgidos en auditorías anteriores y la forma en que fueron resueltos.

El tiempo empleado en las auditorías anteriores, debe ser revisado con cuidado, con el fin de determinar cualquier eventual ahorro de tiempo. Para este fin es de gran utilidad estudiar los resultados de las pruebas realizadas, para decidir si estas se pueden reducir, eliminar, extender o ejecutar sobre una base rotatoria en futuras auditorías.

c). Revisión de informes anteriores. Se deben revisar todos los informes emitidos en auditorías anteriores, analizando patrones de hallazgos determinados, así como las acciones correctivas tomadas. Suelen ser de utilidad los hallazgos detectados en otras áreas que tengan relación con la que se va a examinar.

### ORGANIZACION DEL ESFUERZO DE AUDITORIA INTERNA

En el capítulo III hablé de la organización del departamento de auditoría interna en una empresa, considerando únicamente el aspecto del personal con entrenamiento técnico y capacidad profesional que debe conformar dicho departamento, además de las obligaciones y responsabilidades que tendrán cada uno de ellos.

En este capítulo hablaré de la organización del esfuerzo que debe realizar el departamento de auditoría interna para llevar a cabo su trabajo con éxito.

La organización del departamento de auditoría interna, tiene mucho que ver con la administración, orientación y control del grupo. La organización que se tenga en el departamento de auditoría interna influye en la forma como son asignadas las responsabilidades a individuos o grupos específicos.

En la estructura organizacional del departamento de auditoría interna, considerando la asignación de responsabilidades y actividades al personal, así como su ubicación física, se pueden identificar cuando menos, cuatro enfoques comúnmente utilizados.

- a). Organización por tipo de auditoría
- b). Organización paralela a la estructura organizacional

- c). Enfoque por área organizacional
- d). Uso del personal de oficinas centrales
- a). ORGANIZACION POR TIPO DE AUDITORIA. Este enfoque descansa en una lógica de tipo práctico que nos dice que los auditores internos serán más efectivos en lo individual, si a través de la especialización, les es asignada para revisión, un tipo particular de operación de la empresa, es decir, que los problemas relativos a una operación particular de la empresa, pueden ser analizados en forma concienzuda por alguien especializado en la materia.

Sin embargo, este tipo de organización tendría ciertas desventajas. Una de estas desventajas sería que, en un momento dado se presentarían duplicaciones de gastos -- como los de viaje y una pérdida de tiempo, ya que cuando se hiciera necesario efectuar diversos tipos de auditoría en una misma localidad, sería indispensable que se trasladara un especialista por cada tipo de auditoría a desarrollar.

Una segunda desventaja y quizá la más importante es, -- que con este tipo de organización, el auditor interno -- trabajaría en forma mecánica.

Lo mejor es, que los auditores internos realicen diferentes tipos de auditoría, ya que la experiencia que se

obtiene, hace más efectivo al auditor. También es importante hacer notar que la variedad de asignaciones a los auditores internos en lo individual, ayuda a su crecimiento y desarrollo profesional.

- b). ORGANIZACION PARALELA A LA ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL. - Este tipo de organización se podría llevar a cabo cuando la entidad o empresa fuera muy grande y por lo tanto la asignación de responsabilidades de la auditoría interna debe seguir las mismas líneas de la entidad o empresa.

Esta estructura es similar a la organización por tipo de auditoría, pero haciendo referencia a grupos de auditores asignados a una línea específica o componente de la entidad o empresa como, ventas, compras, inventarios, etc.

Una de las ventajas de este tipo de organización sería que, con la especialización de los grupos de auditores, existe de nueva cuenta el beneficio del conocimiento al detalle de una actividad operacional dada.

Otra ventaja es, que los funcionarios y personal de la entidad encargados de las diversas operaciones, pueden desarrollar mejores y efectivas relaciones de trabajo con el personal de auditoría interna, pues estarían hablando el mismo lenguaje.

Pero por otro lado, se tienen las mismas desventajas de la organización por tipo de auditoría, es decir, habría duplicidad de gastos de viaje, disminución de la motivación del auditor interno y poco crecimiento y desarrollo profesional.

Por otra parte, la mayor desventaja que se tendría en este tipo de organización es, que los auditores internos en un momento dado, pueden intimar con el personal de una división o grupo operacional determinado, provocando que se pierda la independencia y objetividad de los auditores internos.

- ) ENFOQUE POR AREA ORGANIZACIONAL. Bajo este enfoque, todas las operaciones de una empresa que se lleven a cabo en una área geográfica específica, son asignadas a un auditor interno en particular o a un grupo de auditores internos. Este tipo de enfoque incluye el establecimiento de oficinas de auditoría interna en las áreas geográficas en donde realice operaciones la empresa.

Las ventajas y desventajas de este enfoque, son similares a las comentadas en los dos tipos de organización anteriores pero, haciendo una comparación, este enfoque aparenta ser el mejor y por lo tanto, es el tipo más comúnmente utilizado en la práctica.

d). USO DEL PERSONAL DE OFICINAS CENTRALES. Los tres tipos de organización comentados en los párrafos anteriores, pueden ser complementados con una organización de tipo central, es decir, cuando las empresas cuentan con oficinas corporativas que es en donde se concentran las actividades más importantes.

En las oficinas corporativas, tendrá su base el Director o Gerente de Auditoría Interna, el cual delegará responsabilidades y obligaciones a los demás miembros del departamento de auditoría interna, en el lugar en donde tengan su residencia.

La mayoría de los reportes de auditoría, deberán ser revisados y procesados en las oficinas corporativas, también los manuales deben ser desarrollados ahí o cuando menos finalizados y distribuidos, así como también en dichas oficinas corporativas se debe llevar a cabo la planeación de las auditorías.

#### INICIO DE LA AUDITORIA

En esta etapa de la auditoría, el auditor contacta con el área o departamento que va a ser revisado, teniendo un conocimiento previo de dicha área o departamento, ya que en la etapa de planeación y con base en la revisión de los papeles de trabajo e informes de las auditorías anteriores, se formó una idea de la organización y actividades de los -

mismos.

El auditor inicia su trabajo realizando una investigación de campo que es de una importancia crítica para determinar la dirección, alcance y extensión del esfuerzo de auditoría. El auditor no debe adelantar el examen de la documentación o hacer cierto tipo de pruebas, sin familiarizarse primero con el sistema antes de formular el programa de auditoría y de iniciar la auditoría de campo, es decir, tendrá que precisar la confianza que va a depositar en el sistema y en los diferentes subsistemas de control interno, -- antes de proceder con su examen.

Algunos enfoques utilizados en la investigación de campo, los cuales hacen énfasis en la revisión de la eficiencia del control interno son:

- a). Organización. El auditor debe obtener gráficas de organización del área o departamento sujeto a revisión, incluyendo los nombres de las personas asignadas en cada puesto. Esta revisión de la organización permite al auditor familiarizarse con las responsabilidades funcionales y el personal involucrado en las operaciones.
- b). Manuales y directrices. El auditor deberá revisar las políticas y manuales de procedimientos aplicables, extrayendo datos de interés para la auditoría. Se deberá estudiar las obligaciones fiscales de carácter federal

y estatal que tenga que ver con el área o departamento sujeto a auditoría.

- c). Reportes. El auditor estudiará los reportes más importantes dirigidos a la Dirección o Gerencia General de la empresa, así como las minutas de trabajo levantadas en las juntas realizadas relativas a presupuestos, operaciones, estudios de costos, personal, etc. Estos reportes y minutas pueden arrojar puntos de interés en la auditoría, así como resúmenes de problemas detectados y los avances logrados en su solución.
- d). Observación personal. El auditor debe realizar una visita a las instalaciones con el fin de obtener explicaciones acerca de las diferentes operaciones, esto familiarizará al auditor con el área o departamento a revisar, con las operaciones básicas, con el personal / la utilización de espacios.
- e). Discusiones. El auditor establecerá discusiones con personal clave para determinar áreas problema, resultados de operaciones y planes de cambios o reorganizaciones. En todas las discusiones el auditor mantendrá un enfoque positivo que le servirá para elegir a su personal de apoyo que mejor contribuya para alcanzar los objetivos de la auditoría.

Por otra parte, en esta etapa el uso de diagramas de flujo será de gran utilidad para el auditor en la revisión del control interno. El obtener un resumen gráfico de la documentación y del flujo de la información, permitirá que el seguimiento de un sistema complicado sea más claro, además, los puntos débiles del sistema se detectan de manera más fácil en un diagrama de flujo bien diseñado.

Los diagramas de flujo pueden no ser necesarios en operaciones pequeñas o simples, en este caso, las presentaciones abreviadas sirven para conocer el sistema.

El uso de diagramas de flujo se puede coordinar con los auditores externos con el fin de evitar duplicidad y facilitar el trabajo.

Por último diré que, con base en las investigaciones realizadas en esta etapa, el auditor preparará su programa de auditoría definiendo la naturaleza y alcance del trabajo de auditoría a realizar. Los resultados de las investigaciones deben estar por escrito y ser revisados antes de proceder con la auditoría.

#### PROGRAMA DE AUDITORIA Y ACCIONES RELATIVAS

El programa de auditoría es una herramienta que le sirve al auditor para planear, dirigir y controlar su trabajo. Representa dejar perfectamente clara la acción a seguir, --

especificando procedimientos a utilizar y definiendo los pasos que permitirán alcanzar los objetivos de la auditoría.

Para preparar un programa de auditoría se requiere, -- planeación, juicio y experiencia. El auditor interno durante la etapa del inicio de la auditoría o investigación, ha obtenido y evaluado información preliminar la cual en esta etapa, procede a usarla.

Con base en su investigación el auditor determina en -- primer orden, la confianza que debe dar al sistema, seleccionando los aspectos a examinar y las áreas relevantes que requieran se les de especial énfasis en la auditoría, es -- decir, verificar como se encuentra el sistema de control interno.

Un programa de auditoría usualmente incluye el establecimiento de objetivos, pasos a seguir durante la ejecución de la auditoría, auditores asignados, fecha de inicio y fecha probable de conclusión del trabajo, papeles de trabajo a elaborar, etc.

El auditor interno debe examinar y evaluar todo tipo -- de información relacionada con los objetivos de la auditoría. Esta información o evidencia, puede ser suficiente, -- competente, relevante y útil.

El auditor debe obtener evidencia que soporte tanto --

las conclusiones positivas como las negativas que resulten de su examen. Para obtener esta evidencia, el auditor recurrirá a la aplicación de procedimientos de auditoría que serán utilizados en cada función operacional que vaya a ser examinada, teniendo como base la naturaleza de lo que será auditado, así como el alcance de la revisión.

Los procedimientos de auditoría son acciones específicas o métodos usados con el fin de obtener la información necesaria que será usada para preparar el informe de auditoría, por lo tanto, dichos procedimientos deberán estar contemplados en el programa de auditoría.

Los procedimientos de auditoría comúnmente utilizados, involucran los siguientes tipos de acción:

- a). Comparación. El auditor interno frecuentemente compara la información y analiza las diferencias como sucede al comparar los costos reales contra los presupuestados, revisando las explicaciones de las variaciones más significativas .
- b). Comprobación. El auditor interno revisa los comprobantes que soportan los registros contables. Esto involucra la inspección de documentos sobre base de pruebas.
- c). Confirmación. A través de esta, el auditor obtiene una comunicación escrita de una persona independiente al --

área o departamento examinado, encontrándose de esta manera en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de las transacciones comerciales realizadas con dicha persona.

- d). Análisis. Es a través del análisis como el auditor divide un proceso o partida en los elementos que lo conforman. Este procedimiento de auditoría se da en la integración de las cuentas llamadas colectivas como, las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar.
- e). Observación. En este procedimiento se consideran las impresiones y observaciones que el auditor experimenta al realizar su trabajo. Observará la disposición física de los activos fijos, de los inventarios, la coordinación y utilización del personal, etc.
- f). Cálculo. Como parte de su trabajo, el auditor revisará sumas, restas, multiplicaciones y otro tipo de cálculos.

De acuerdo con los comentarios hechos anteriormente, es de suma importancia dejar bien definidos en el programa de auditoría, los procedimientos a utilizar en cada fase de dicho programa.

#### EJECUCION DE LA AUDITORIA

Una vez concluida la investigación y el programa de --

auditoría, el auditor interno será responsable por dirigir y controlar la auditoría con el fin de obtener los resultados deseados.

Aunque el trabajo preparatorio, es decir, la investigación y la elaboración del programa, han jugado un papel muy importante en la auditoría en su conjunto, es conveniente apuntar que, el auditor se enfrentará a los problemas -- normales de un trabajo de campo.

En la ejecución de la auditoría, el auditor interno -- llevará a cabo una serie de actividades entre las que destacan las siguientes:

- a). Detección oportuna de problemas. Es muy importante que el auditor detecte en forma oportuna los problemas y -- estos sean resueltos lo más pronto posible. En algunas ocasiones se presentan problemas o falta de cooperación por parte del personal auditado, ocasionando de esta -- forma que el proceso de revisión sea lento. De presentarse esta situación, se debe de hacer del conocimiento del Director o Gerente de Auditoría para que se tomen -- las medidas pertinentes para que el trabajo se termine en tiempo.
- b). Asistencia técnica. Los problemas complejos que se van presentando durante la ejecución de la auditoría, --

requerirán esporádicamente de apoyo técnico. Dicho apoyo puede adoptar la forma de investigaciones especiales, discusiones con personal de operación y coordinación con los altos niveles de supervisión, incluyendo al Director o Gerente de Auditoría Interna.

c). Visitas de monitoreo. Los encargados de la auditoría -- deben visitar tan frecuentemente como sea necesario, el sitio donde se esté desarrollando la misma para revisar el avance del trabajo, proporcionando asistencia técnica y orientación según se requiera. Los comentarios que surjan de la supervisión, deberán ser presentados por escrito, conteniendo instrucciones sobre trabajo adicional a desarrollar o, explicaciones, preguntas que surgieron, cambios a realizar, etc.

d). Observaciones de la auditoría. Cuando el auditor descubre una anomalía, deberá preparar un breve resumen de la misma en una cédula llamada de observaciones.

Es importante que la cédula mencionada sea preparada en el momento que cuente con indicativos de que la anomalía existe y deberá ser turnada al encargado de la auditoría para su conocimiento, además de que la cédula de observaciones sirve de control para efectos de seguimiento.

Por otra parte, la referida cédula es el primer elemento para la conformación de un informe de auditoría. El encargado de la misma debe asegurarse que la cédula de observaciones sea debidamente documentada antes de que concluya la auditoría.

- e). Contactos vía telefónica. Cuando el encargado de la auditoría por motivos de carga de trabajo no pueda visitar a los auditores que estén realizando el trabajo de campo, los contactos vía telefónica, son un útil medio para monitorear dichos trabajos. Esta vía de comunicación resulta un medio perfecto, ya que el encargado de la auditoría está en posibilidades de discutir con los auditores cualquier problema que a estos se les presente.
- f). Reportes periódicos. En las auditorías que se llevan -- mucho tiempo de realización o en aquellas que se llevan a cabo simultáneamente en diferentes lugares, es conveniente solicitar reportes de avance, ya sea en forma -- semanal o quincenal. Estos reportes proporcionan información útil al encargado de la auditoría y sirven de -- control para el auditor que esté realizando el trabajo de campo. Dichos reportes incluirán información sobre -- el avance de la auditoría, estimación de tiempo para su terminación y descripción de observaciones detectadas.

g). Modificaciones. Con frecuencia se hace necesario realizar cambios al programa de auditoría original conforme la misma va avanzando. Dicho criterio es deseable ya -- que permite flexibilidad en los planes ocasionados por requerimientos, circunstancias o problemas no previstos, necesidad de modificar o atender por separado una parte de la auditoría, necesidad de una nueva área que requiere ser revisada y cambios en el personal de auditoría.

El considerar seriamente los conceptos detallados en -- los párrafos anteriores, permitirá al auditor, realizar con éxito la ejecución de la auditoría.

#### PAPELES DE TRABAJO

El término papeles de trabajo se usa para describir a las cédulas de auditoría y reportes que son preparados por el auditor interno durante el curso de una asignación particular de auditoría. En muchas ocasiones los papeles de trabajo del auditor, incluyen documentos suministrados por el personal del área o departamento auditado y de fuentes externas. Los papeles de trabajo constituyen un puente entre el trabajo realizado por el auditor y los reportes presentados.

En forma general, los papeles de trabajo comprueban en

todos los casos que sí se han logrado razonablemente los -- propósitos del auditor interno. Por otra parte, se puede -- comprender mejor la importancia de los papeles de trabajo -- si analizamos en forma más detallada sus funciones principa -- les o para lo que sirven estos documentos.

- a). Registro del trabajo efectuado. Independientemente de -- si el trabajo de auditoría se lleva a cabo de acuerdo -- con manuales preescritos, es importante establecer un -- registro del trabajo de auditoría que se está efectuan -- do. Este registro incluye la localización de la activi -- dad particular que está sujeta a revisión, el alcance y -- los resultados obtenidos.
- b). Describen situaciones de especial interés. Todo trabajo de revisión se realiza sobre situaciones que se van en -- contrando y que son de un significado especial en térmi -- nos del cumplimiento de políticas y procedimientos esta -- blecidos, exactitud, posibilidades de ahorro, oportuni -- dades de ingresos, etc. Este tipo de situaciones necesi -- tan ser descritas y evaluadas.
- c). Como soporte de conclusiones y recomendaciones especí -- ficas. Las situaciones mencionadas en el inciso ante -- rior, en algunas ocasiones involucran el desarrollo de -- conclusiones y recomendaciones específicas que requie -- ren ser informadas de alguna manera. Por lo tanto, es --

función importante de los papeles de trabajo, el mostrar como se llega a una conclusión para posteriormente dar la recomendación final.

- d). Evaluación del trabajo de los auditores. Los papeles de trabajo sirven de base para evaluar el desempeño de los auditores durante el desarrollo de la auditoría. La habilidad de los auditores para obtener información, organizarla, evaluarla y llegar a conclusiones, se refleja en los mencionados papeles de trabajo.
- e). Coordinación de auditorías. El auditor interno con frecuencia intercambia papeles de trabajo con el auditor externo, por lo tanto, es normal que estos documentos sirvan de base para coordinar y seleccionar diversas áreas susceptibles de revisarse.

Por otra parte, se puede decir que los papeles de trabajo contemplan el alcance de investigaciones específicas que se realizan para evaluar la eficiencia de las actividades operacionales. Dichas investigaciones pueden incluir la comprobación de datos, observaciones, cuestionamientos, etc.

Como complemento a las investigaciones mencionadas en el párrafo anterior, en los papeles de trabajo se tienen las interpretaciones específicas y las evaluaciones que se requieren hacer para establecer conclusiones o recomendaciones.

nes a incluir en los reportes. Estos papeles revisten especial importancia debido a que representan el soporte directo del informe final de auditoría.

Por último diré que, los papeles de trabajo deben ser preparados en forma clara y legible para que cumplan con -- eficiencia su función, organizados de manera tal que faciliten su lectura y comprensión, además, todos los papeles de trabajo deben estar referenciados con índices de auditoría y a su vez, cruzados dichos índices entre los mismos papeles de manera que, permitan una fácil consulta tanto para el auditor como para terceras personas.

### CONCLUSIONES

1. Para que una auditoría se realice con éxito, debe ser planeada en forma cuidadosa antes de iniciar el trabajo formal de campo. Una planeación adecuada de la auditoría a realizar, nos permite obtener ahorros de tiempo, esfuerzo y trabajo inútil.
2. La planeación ayuda al auditor a determinar el alcance y los métodos a utilizar en la auditoría, permitiendo de esta manera tener el mejor enfoque y consistencia en la ejecución del trabajo.
3. El aspecto más relevante que se debe tener en cuenta en la planeación de una auditoría es, la determinación de

los objetivos a cumplir, ya que una vez que han sido -- establecidos, se puede definir el alcance de la auditoría.

4. Antes de iniciar el trabajo de campo de una auditoría, se debe hacer una revisión de los antecedentes y hallazgos determinados en las auditorías anteriores. Dicha -- revisión nos permitirá realizar la planeación más adecuada para llevar a cabo nuestra auditoría.
5. El éxito en la organización del esfuerzo del departamento de auditoría interna depende en gran medida de, la -- asignación de responsabilidades y actividades a su personal, así como de la ubicación física de dicho departamento.
6. Existen cuando menos cuatro tipos de organización del -- esfuerzo del departamento de auditoría interna a saber y que son los comúnmente utilizados. Estos tipos de organización son, la organización por tipo de auditoría, la organización paralela a la estructura organizacio---nal, el enfoque por área organizacional y el uso de personal de oficinas centrales.
7. En la etapa del inicio de la auditoría aunque el audi---tor ya tiene un conocimiento previo del área o departamento a revisar puesto que en la etapa de planeación ya estudió los papeles de trabajo e informes de auditorías

anteriores, profundiza en el conocimiento de la función operacional, a través de la investigación de campo.

8. En este tipo de investigación, el auditor analiza con más profundidad algunos aspectos del área o departamento a revisar como son, la organización, los manuales y las directrices, los reportes, la observación personal y las discusiones.
9. En el inicio de la auditoría una herramienta importante a ser utilizada por el auditor es, la elaboración de diagramas de flujo, ya que estos le permiten descubrir las debilidades del sistema en forma fácil.
10. El programa de auditoría le sirve al auditor para planear, dirigir y controlar sus actividades, dejando perfectamente clara la acción a seguir en la ejecución de la auditoría, lo que le permitirá al auditor alcanzar los objetivos establecidos.
11. Para examinar y evaluar la información o evidencia que se tiene en el área o departamento auditado, el auditor se vale de la aplicación de procedimientos de auditoría que son acciones o métodos utilizados en la misma, con el fin de obtener la información necesaria. Los procedimientos de auditoría que sean utilizados, deberán estar perfectamente definidos en el programa de auditoría, --

siendo algunos de estos, la comparación, la comprobación, el análisis, la confirmación y la observación.

12. Después de finalizar las etapas de investigación y realización del programa de auditoría, el auditor llevará a cabo la ejecución de la auditoría, que en otras palabras es, la realización del trabajo de campo, siendo en esta etapa el auditor interno, el responsable de dirigir y controlar la auditoría con el fin de obtener los resultados deseados.

En la ejecución de la auditoría, el auditor llevará a cabo una serie de actividades que comprenderán entre otras las siguientes, la detección oportuna de problemas, la asistencia técnica, las observaciones de auditoría, los reportes periódicos de avance, las modificaciones al programa original de auditoría, etc.

13. Se les llama papeles de trabajo a las cédulas de auditoría y reportes que son preparados por el auditor interno durante el desarrollo de la misma. Estos papeles de trabajo incluyen en muchas ocasiones, documentos elaborados por el personal del área o departamento auditado.
14. La importancia de los papeles de trabajo radica en que son papeles que nos muestran el registro del trabajo efectuado, describen situaciones de especial interés, -

sirven como soporte de conclusiones y recomendaciones, ayudan a evaluar el trabajo realizado por los auditores, además de que sirven para coordinar el trabajo del auditor interno con el externo.

15. El contenido de los papeles de trabajo debe ser claro y legible con el fin de que cumpla eficientemente su función, facilitando de esta manera su lectura y comprensión, tanto para el auditor como para terceros interesados.

## CAPITULO VI

### INFORME DE AUDITORIA INTERNA

#### NATURALEZA

Una de las fases más importantes en el proceso total - de la auditoría interna es en mi concepto, la elaboración y emisión del informe de auditoría (llamado por algunas personas reporte). Estos son el medio por el cual diferentes personas de la empresa, evalúan el trabajo del auditor interno así como su contribución en los cambios que se puedan generar en la organización. El informe constituye por otra parte, la más sólida evidencia acerca del carácter profesional de las actividades del departamento de auditoría interna.

Un informe efectivo depende de la calidad del trabajo realizado y el soporte que lo respalda, sin embargo, habrá que reconocer que un buen trabajo de campo realizado por el departamento de auditoría interna, puede quedar nulificado por la elaboración de un informe pobre. El informe es en consecuencia, uno de los aspectos de mayor interés en cualquier nivel de auditoría interna, en especial para el Director o Gerente de Auditoría Interna quien, en última instancia, es el responsable de la eficiencia que tenga el programa total de auditoría interna.

De acuerdo con lo dicho en los párrafos anteriores, se

puede establecer que el informe refleja la filosofía básica y los conceptos relativos del enfoque de auditoría aplicado. Dicho informe incluye los objetivos marcados, las estrategias de soporte y políticas principales, los procedimientos aplicados en el trabajo de auditoría y la calidad de ejecución de los auditores asignados; el carácter de estos componentes básicos determinará el contenido del informe. La fase del informe proporciona una oportunidad natural de integrar el esfuerzo total del departamento de auditoría interna, permitiendo de esta manera poder evaluar el esfuerzo realizado.

### PROPOSITO

El informe de auditoría interna cumple muchos propósitos importantes todos ellos, tanto para la administración de la empresa como para el auditor mismo. Estos propósitos deben ser cuidadosamente considerados durante el desarrollo de la auditoría y en la decisión de como redactar el documento señalado. Los propósitos del informe son entre otros los siguientes:

1. Presentar conclusiones basadas en la auditoría. El informe de auditoría sirve para sumarizar las evidencias obtenidas durante la misma, presentando observaciones y conclusiones, en otras palabras, representa el resultado final del trabajo de auditoría.

2. Reportar condiciones. El informe reporta a los niveles directivos de la empresa, un resumen de las principales áreas que requieren ser mejoradas, esto es, el informe debe ser visto como una herramienta de la cual se valen los niveles directivos para conocer sus operaciones y - para evaluar su ejecución. El informe señala que áreas están bien y cuales son susceptibles de ser mejoradas.
3. Marco de referencia de la acción administrativa. Las recomendaciones en el informe representan las conclusiones del auditor y las acciones que deben ser tomadas en cuenta por los altos niveles directivos. Con base en -- las condiciones reportadas y en la identificación de -- las causas, las recomendaciones del auditor sirven como marco de referencia para la toma de acciones para la corrección de las deficiencias y mejorar las operaciones. El informe también tiene propósitos de referencia tanto para el examen de otras áreas de la empresa como para dar seguimiento y de esta manera poder determinar el -- grado de acciones correctivas que se llevarán a cabo.
4. Aclarar puntos de vista del área o departamento auditado. Es normal que el área o departamento auditado trate de suavizar las circunstancias o aclarar algunas situaciones en las que esté en desacuerdo. Una clara posición del departamento auditado y los comentarios del au

ditor interno ayudarán a puntualizar los criterios de los niveles directivos y proporcionarán bases para llegar a las decisiones que requieran las circunstancias.

#### A QUIEN VA DIRIGIDO

En todo trabajo que realiza el auditor interno, la fase de la elaboración del informe es una fase muy difícil, ya que se encuentra en el dilema de determinar a quien será dirigido este documento. La primera respuesta que se puede dar es que, el informe deberá ser dirigido invariablemente al Director o Gerente General de la empresa y también puede y debe ser enviado al Consejo de Administración.

Pero también existe el problema para el auditor interno de que en la empresa, se encuentran otros niveles de dirección también importantes en el desarrollo de las operaciones, incluyendo a los niveles directivos del área o departamento auditado. Cada nivel directivo, dependiendo de su campo de acción, tiene necesidades e intereses especiales, por lo tanto, el dilema es relativo al reconocimiento de estos tipos de necesidades que sirvan mejor a los intereses de la organización.

Lo dicho anteriormente, le ocasiona al auditor interno enfrentarse a dos problemas para determinar a quien va a ser dirigido el informe.

1. El problema desde el punto de vista del auditado. Se entiende por este, al departamento que está siendo examinado y que es responsable de una serie de operaciones o actividades que se dan en la empresa. Sabe que su bienestar está íntimamente ligado al bienestar total de la organización y sabe también que la recompensa a dicho bienestar, será determinado por su propio desarrollo, - el cual está ligado a una combinación de resultados operacionales alcanzados y en como los niveles directivos de la empresa, creen que lo están cumpliendo los funcionarios responsables.

En su actividad diaria, los funcionarios del departamento auditado se esfuerzan por causar una buena impresión a sus superiores. Esto significa para el auditor interno, que dichos funcionarios requieren de ayuda, pero -- sin que esta represente un desacreditamiento de su persona para con sus superiores. Por lo tanto, el auditor interno debe colaborar con estos funcionarios para que realicen su trabajo de manera más efectiva. También el auditor sabe que, ayudando al personal del departamento auditado a que realice de una manera eficiente sus actividades, en correspondencia, encontrará una amplia colaboración y cooperación para llevar a cabo su trabajo, - en consecuencia, el auditor interno estará fuertemente motivado a analizar el flujo de las operaciones del de-

partamento auditado de tal forma de que sea del agrado del funcionario correspondiente y llevando como objetivo común, el servir mejor a los intereses de la organización.

2. El problema desde el punto de vista del Director o Gerente General. Este funcionario tiene necesidades de control de tipo práctico, requiere que se evalúen aquellos hechos relevantes constituidos en desviaciones a las políticas y procedimientos establecidos por la empresa. Necesita conocer también los principales problemas operacionales y la posibilidad de llevar a cabo determinadas actividades de manera más efectiva y rentable. Desde el punto de vista del auditor interno, este desea proporcionar al Director o Gerente General, los servicios que él está buscando, más aún, dicho funcionario es quien da el juicio final sobre la calidad de los servicios del auditor interno y quien influirá finalmente en la determinación de su nivel de compensación, posición organizacional y su progreso dentro de la empresa.

El punto de partida para una buena solución es que el Director o Gerente General, debe comprender las necesidades de los que están a su lado y también el deseo del auditor interno por servir a ambos tipos de necesida---

des; esto es, se necesita incrementar el nivel de tolerancia y flexibilidad en cada lado. Una segunda forma - por medio de la cual se pueden minimizar los problemas es, a través de la elevación del nivel de los hallazgos que deben ser considerados en un informe dirigido al Director o Gerente General, dejando fuera de dicho informe, observaciones de menor importancia que pueden ser - manejadas directamente con los ejecutivos del departamento auditado. Una tercera forma de atender los problemas puede ser, mediante la determinación de un esfuerzo conjunto entre los funcionarios del departamento auditado y el auditor interno, para trabajar la acción correctiva necesaria durante el curso de la auditoría.

El efecto general de todas las acciones anteriormente citadas es, empujar al auditor interno a prestar el servicio a los administradores del departamento auditado, sin dejar de reconocer la importancia de reportar a los altos niveles de la administración.

### TIPOS DE INFORMES

Los informes de auditoría pueden ser:

- a). Informes orales. En muchas ocasiones el informe de resultados de la auditoría puede ser sobre una base oral. Esto es inevitable en cierto grado, debido a que parte

del esfuerzo de auditoría es llevado a cabo conjuntamente con personal del departamento auditado. En otros casos, es el resultado de acciones emergentes necesarias. Puede ser también el preludeo para un informe escrito formal.

Este tipo de informe tiene la limitante de que no se convierte en un registro de tipo permanente, trayendo consigo el problema de malentendidos posteriores, sin embargo, lo importante es que este tipo de informes sean usados cuidadosamente y que no den crédito a conflictos con posteriores informes escritos.

- b). Informes escritos intermedios. En situaciones donde es recomendable informar a la administración de aspectos significativos que surgieron durante el curso de la auditoría o que anteceden a la entrega del informe final, se pueden elaborar informes intermedios. Estos se referirán a problemas de especial significado en donde se requiera una pronta e inmediata atención. También estos informes pueden servir para determinar avances en el trabajo, en cuyo caso serán de naturaleza completamente formal, o pueden adoptar un carácter informal si se manejan mediante memorándum. Se puede reservar para aspectos verdaderamente excepcionales o para conceptos un tanto extensos. Es normal que los reportes intermedios

sean incorporados en el informe final. Los informes intermedios representan un tipo de informe que, cuando -- son usados juiciosamente, son una buena herramienta para preparar el informe final.

- c). Informes regulares escritos. En una situación típica, -- una asignación particular de auditoría incluirá la preparación de un informe formal escrito que contemple los resultados de la auditoría practicada. La forma y contenido de tales informes escritos puede variar, tanto para la asignación de auditoría como para la empresa en particular. Los informes pueden ser cortos o largos, se pueden presentar en diferentes formas, incluyendo el alcance de la información cuantitativa o financiera. Este es el tipo más común de informe.
- d). Resumen de informes escritos. Este resumen hace referencia a la emisión de un informe generalmente anual, el cual resume los diferentes informes individuales emitidos y describe el rango de su contenido. Estos resúmenes de informes se pueden preparar para el Consejo de Administración o para el Director o Gerente General. Estos documentos son de especial utilidad para el más alto directivo de la empresa, quien no hace una revisión exhaustiva de los reportes individuales. También son de utilidad para el Director o Gerente de Auditoría Inter-

na quien con este instrumento tendrá una perspectiva general del esfuerzo realizado por su departamento.

### PRESENTACION DE HECHOS RELEVANTES DETECTADOS EN LA AUDITORIA

Una parte importante de todo esfuerzo de auditoría, está dedicado a la evaluación de la eficiencia y efectividad con que los diferentes niveles de dirección cumplen con sus objetivos. Esto incluye tanto situaciones satisfactorias -- como insatisfactorias detectadas durante la auditoría a una área o departamento específico. Cuando el auditor nota que las condiciones necesitan mejorarse, se deben desarrollar -- métodos para minimizar el estado negativo del hallazgo y de esta manera producir mejores resultados, a través de acciones correctivas. En consecuencia, el auditor debe adoptar -- un estilo positivo de informe que permita que sus comentarios estén balanceados al reportar tanto situaciones favorables como desfavorables, situaciones actuales y su perspectiva y cuidar que sus comentarios sean constructivos en lugar de negativos. Algunas recomendaciones que permiten la -- presentación de hechos relevantes son:

1. Presentar perspectiva. Se deben presentar perspectivas respecto a los resultados finales de la auditoría en -- términos de confiabilidad, enfoque y profesionalismo. -- El auditor debe evitar caer en la tentación de citar --

factores cuyo soporte y conclusión sean eminentemente - negativos, así como ignorar aquellos factores que puedan derivar en distracciones inútiles. Cuando las deficiencias detectadas comprenden sólo una parte del área examinada, el balance del informe consiste en reportar solamente donde se encontraron problemas, sin involucrar áreas que no tienen deficiencias.

2. Reporte de cumplimientos. El reportar los cumplimientos del departamento auditado conjuntamente con las deficiencias detectadas o aspectos potenciales de mejoras, será de mayor utilidad, ya que permitirá que el informe de auditoría se convierta en una eficiente herramienta de los niveles directivos. En virtud de que el proceso de evaluación involucra el balancear tanto aspectos satisfactorios como no satisfactorios de las operaciones del departamento auditado a la luz de los objetivos de la auditoría, la información señalada debe ser relacionada en el reporte de auditoría. Los cumplimientos del departamento auditado deben ser incluidos en forma resumida en el informe de auditoría, máxime cuando las conclusiones del trabajo de revisión, pueden afectar de manera importante dichos cumplimientos.
3. Señalar acciones correctivas intermedias. El informe de auditoría debe reportar situaciones donde el departamen

to auditado ha tomado, o ha hecho planes para tomar, acciones que le permitirán corregir o mejorar dichas situaciones antes de que concluya la auditoría.

4. Reportar circunstancias atenuantes. Las circunstancias atenuantes generalmente, se refieren a problemas o condiciones sobre las cuales el departamento auditado tiene poco o ningún control. Cuando estos factores o condiciones salen de la responsabilidad del auditado, deben ser reportados como causales y deberán ser presentados de manera objetiva. Algunas circunstancias que pueden ser consideradas como atenuantes son, la urgencia para la implementación de un programa, falta de fondos para operar, falta de personal o recursos materiales para -- cumplir con los objetivos.
  
5. Incluir comentarios del auditado. Este puede presentar comentarios que, al ser incluidos en el informe, harán que este documento sea balanceado. En aquellos casos en donde no exista acuerdo entre el auditor y el auditado con respecto a una observación o recomendación, el auditado merece la oportunidad de explicar las razones de -- su desacuerdo.

#### PREPARACION Y CONCLUSION DEL INFORME DE AUDITORIA

Es deseable que, durante las primeras etapas de la auditoría, se establezca el marco de referencia del informe e

irlo preparando desde entonces. Los hallazgos u observaciones serán desarrollados, completados e insertados en el informe, conjuntamente con los comentarios del departamento auditado.

Durante el desarrollo de un hallazgo u observación, el auditor debe revisarlo con los auditados, solicitar ideas y validarlo. Discutirá también las posibles causas y la evidencia necesaria para confirmarlo o rechazarlo e incluirlo o no, en el informe final.

La elección del enfoque anteriormente señalado, nos -- lleva a considerar ahora cómo debe estar organizado un informe escrito. Dicha organización puede estar basada por -- secciones, siendo las principales, las siguientes:

- a). Fecha del informe. El informe debe estar fechado, preferiblemente con la fecha del día en que es entregado.
- b). A quien va dirigido. Bajo una buena práctica, el informe debe ser dirigido al funcionario responsable directo de la actividad que estuvo sujeta a revisión, sin embargo, en algunos casos dicha revisión pudo haber sido hecha siguiendo una instrucción de algún alto funcionario de la empresa, en cuyo caso el auditor interno deberá dirigir a éste el informe.
- c). Párrafo de introducción. Normalmente, es deseable utili

zar el párrafo de introducción para establecer la naturaleza y alcance de la asignación de la auditoría, el período cubierto y el personal asignado a la misma,

- d). Resumen de aspectos principales. Cuando existe un número sustancial de aspectos importantes tratados en el informe, con frecuencia es deseable incluir una relación de estos. Esto proporciona al lector un rápido informe acerca de la naturaleza y alcance del contenido del mismo, sin entrar a un análisis detallado.
- e). Resumen evaluatorio. Es útil también, proporcionar un resumen evaluatorio acerca de la eficiencia del desarrollo operacional del departamento auditado. Este resumen evaluatorio es expresado normalmente en términos muy generales y por lo regular se refiere a la situación encontrada a la fecha de iniciar la revisión, comentando además el avance en la corrección en situaciones anómalas.
- f). Hallazgos u observaciones. Bajo este encabezado, se debe describir e interpretar brevemente los principales hallazgos u observaciones del auditor interno. Incluirá las condiciones existentes, estándares, políticas o procedimientos que han sido violados y un juicio de las causas de las condiciones no satisfactorias. En otros casos, los hallazgos u observaciones pueden describir

situaciones con un gran potencial de mejora. Esta sección puede ser relativamente breve o se puede extender, dependiendo de la importancia de los asuntos tratados.

- g). Conclusión o recomendación. La cobertura previa de los hallazgos u observaciones, proveerá las bases para una conclusión o recomendación. El tipo más sólido de conclusión se presenta cuando el funcionario responsable de la actividad auditada, está de acuerdo en lo que se le planteó y aceptó tomar medidas correctivas o implementar ciertas acciones.

En otros casos debe haber dentro de lo máximo y práctico posible, una recomendación específica planteada por el auditor interno. Otro tipo de recomendación cubrirá lo que el auditor interno crea que debe hacer el personal del departamento auditado, aún y cuando se encuentren en desacuerdo.

- h). Comentarios del auditado. Esta sección cubre las reacciones del auditado respecto a los hallazgos u observaciones de la auditoría. Cuando existan diferencias de opinión o circunstancias atenuantes, el informe de auditoría incluirá los comentarios del auditado con los puntos de vista del auditor.

- i). Párrafo final y firma. Debe haber un párrafo de cierre

en el que el auditor interno exprese su apreciación --- acerca de la cooperación y asistencia recibida durante el curso de la auditoría y, la firma, la cual debe hacerse manuscrita directamente por el Director o Gerente de Auditoría.

- j). Distribución. La lista de distribución nos da información acerca de los ejecutivos específicos que recibirán una copia del informe de auditoría. La lista de distribución deberá ser elaborada con gran cuidado. Es obvio y así se debe asumir, que los subordinados directos de las personas mostradas en la lista de distribución, tendrán acceso al informe, con sus respectivas limitaciones.

Por último diré que, para que un informe de auditoría interna esté perfectamente validado, es recomendable realizar una reunión al cierre de la auditoría, esta reunión deberá llevarse a cabo al concluir el trabajo de campo y antes de que se retiren los auditores. Dicha reunión incluirá a todos los miembros del grupo de auditoría que intervinieron en la revisión y el personal auditado. En esta reunión se revisan los principales hallazgos u observaciones y las recomendaciones propuestas.

En el grado en que se llegue a acuerdos entre el personal de auditoría y el auditado sobre algún asunto en parti-

cular, se tendrá la oportunidad de informar a los altos niveles directivos y asegurar el apego a dichos acuerdos, al mismo tiempo cualquier cuestión que se presente, deberá -- ser resuelta.

La reunión al cierre de auditoría, representa la principal oportunidad para el auditor interno de confirmar la solidez de los resultados de su intervención y efectuar --- aquellas modificaciones que aparenten estar justificadas. -- También es una buena oportunidad para demostrar el tipo de servicio constructivo y profesional que el auditor interno busca proporcionar. El objetivo de esta reunión, es llegar a los mayores acuerdos posibles de tal manera que los ha--- llazgos u observaciones sean reportados como ya tratados -- para evitar de esta manera posteriores acciones de segui--- miento de las recomendaciones.

RECEPCION DE LA CONTESTACION AL INFORME DE AUDITORIA  
INTERNA Y VIGILANCIA DEL CUMPLIMIENTO DE LAS -----  
RECOMENDACIONES

Así como se ha establecido que la culminación del trabajo del auditor se ve reflejada en su informe de audito--- ría, se debe también aceptar que dicho trabajo se vería --- innecesario o nulificado si las recomendaciones por él ex-- presadas, no fueran llevadas a cabo por las personas respon-- sables de hacerlo, pero si el departamento de auditoría in-

terna cuenta con el apoyo total del nivel directivo más alto de la empresa y si ha sabido ganarse el prestigio necesario por su actitud dentro de ella en el desempeño de su trabajo, verá el fruto del mismo en la contestación positiva a su informe de auditoría y en el cumplimiento inmediato de las recomendaciones.

La contestación al mismo deberá contener principalmente:

1. La razón de la existencia del hallazgo u observación -- reportado por el auditor, cuando dicha razón exista y sea procedente, es decir, será una forma de que el responsable de la contestación trate de disminuir la gravedad de la anomalía reportada, haciéndole sentir mejor -- ante la Dirección o Gerencia General.

Aunque para el auditor y el Director o Gerente General será más importante saber como se va a corregir la anomalía que conocer porqué se originó, este conocimiento les servirá a través de las razones allí expresadas, para medir la acción futura y presente del funcionario -- respecto de la forma en que llevará a cabo las responsabilidades a él encargadas.

2. La forma y fecha en que fueron o serán corregidos los hallazgos u observaciones detectados por el auditor y --

todos los que se encuentren en la misma situación, así como las medidas a tomar para prevenir o evitar que en futuras ocasiones, se presente el mismo caso.

Cuando la contestación mencione que los hallazgos u observaciones serán corregidos en un futuro sin especificar una fecha exacta, dicho argumento deberá ser usado sólo en caso de que el hecho a corregir sea de naturaleza tal, que para ello se requiera un tiempo mayor al --plazo de contestación del informe o que exista una situación especial que impida su corrección inmediata.

El departamento de auditoría interna será el encargado de medir, según la naturaleza del departamento auditado y la urgencia que signifiquen los hallazgos encontrados, el tiempo que se considere necesario para checar que efectivamente se hayan cumplido las acciones correctivas prometidas en la contestación al informe de auditoría.

Para este propósito, el auditor interno incluirá en su programa de trabajo un procedimiento efectivo tendiente a determinar que la acción acordada se haya realizado. Aun --cuando el cumplimiento de las recomendaciones es responsabilidad del departamento auditado, el insistir en su corrección definitiva es responsabilidad del auditor interno, la cual quedará satisfecha por medio de la revisión e información acerca del progreso de las medidas correctivas como --

parte de la próxima auditoría.

### CONCLUSIONES

1. Una de las fases más importantes, sino es que la más -- importante en el proceso de una auditoría de tipo inter no es, la elaboración y emisión del informe o reporte - de auditoría. El informe incluye los objetivos de la au ditoría, las estrategias seguidas durante el desarro--- llo, los procedimientos aplicados y la calidad del tra- bajo realizado y, es a través de este que se obtiene -- una sólida evidencia en relación al carácter profesio-- nal de las actividades del auditor interno.
2. Los propósitos que persigue el informe de auditoría in- terna son muchos e importantes, tanto para los niveles directivos de la empresa como para el auditor.
3. En la elaboración del informe, el auditor interno se -- enfrenta al problema de determinar a quién va a ser di- rigido éste. En primera instancia se puede decir que to dos los informes deberán ser dirigidos a la Dirección o Gerencia General, pero en la empresa existen otros nive- les de dirección también importantes en el desarrollo - de las operaciones de la misma y que son en última ins- tancia a quienes el auditor interno les presta sus ser- vicios.

4. El informe dirigido a la Dirección o Gerencia General, debe contemplar los hallazgos u observaciones de mayor relevancia detectados en la revisión, dejando fuera de dicho informe observaciones de menor importancia que -- pueden ser manejadas en forma directa con los funcionarios de mayor nivel del departamento auditado.
5. Los principales tipos de informe como, el escrito intermedio, el regular escrito y el resumen de informes escritos, todos ellos con diferentes propósitos, son ---- igual de importantes en el desarrollo de las actividades del auditor interno.
6. El informe del auditor debe presentar tanto situaciones satisfactorias como no satisfactorias detectadas en el desarrollo de la auditoría. En consecuencia, el auditor debe cuidar que sus comentarios sean balanceados al reportar dichas situaciones y a la vez sean constructivos en lugar de negativos.
7. El informe de auditoría se puede ir preparando desde -- las primeras etapas del desarrollo de la misma, al determinarse en el inicio el marco de referencia, sobre -- todo si en el informe se incluyen datos estadísticos, e irse incrementando con la determinación de hallazgos u observaciones detectados en el trabajo de campo.

8. Un buen informe escrito de auditoría, debe estar perfectamente estructurado y dividido por secciones.
9. El éxito de un buen informe de auditoría, depende en mucho del éxito que se haya tenido en la reunión al cierre de la misma, entre el personal de auditoría interna y el personal del departamento auditado, la cual se debe realizar al término del trabajo de campo. El objetivo de esta reunión es llegar a los mayores acuerdos posibles en la determinación de los hallazgos, así como sus respectivas recomendaciones, de tal forma que estos sean reportados en el informe como ya tratados y en vías de corrección.
10. El informe de auditoría por muy brillante que sea, puede ser nulificado si las recomendaciones expresadas en el mismo, no son llevadas a cabo por las personas asignadas a realizarlas.
11. La contestación al informe de auditoría interna contiene básicamente, la explicación del origen del hecho relevante reportado por el auditor y la forma y fecha en que fueron o serán corregidas las anomalías detectadas por el auditor durante el desarrollo de su trabajo.
12. El auditor interno en su programa de trabajo, deberá incluir un procedimiento que le permita dar seguimiento a la corrección de las anomalías detectadas.

## CAPITULO VII

### COORDINACION CON LOS AUDITORES EXTERNOS

#### FUNDAMENTOS DE UNA EFECTIVA COORDINACION

El hecho de que la empresa reciba servicios de auditoría tanto de la interna como de la externa, provoca una expectativa hasta cierto punto normal de que debe de existir una interrelación entre ambas para establecer de esta forma la base de una deseable y cordial coordinación. Aún cuando el servicio de auditoría externa proviene de un contador público independiente y la interna de un departamento que forma parte de la empresa, ambos esfuerzos de auditoría requieren de los mismos registros y personal de la organización. Esto provoca la duplicidad de esfuerzos y trabajo o la excesiva demanda de requerimientos al personal de la entidad. - Debido a lo anterior, existe la opción de integrar ambos esfuerzos de auditoría de la manera más práctica y efectiva - posible, con el ánimo de servir a las metas y objetivos de la organización, para esto, se necesita conocer los objetivos primarios de cada grupo y como los alcanzarán, la forma en que directa o indirectamente se involucran cada uno en los objetivos del otro y también se deben conocer los intereses comunes que habrán de ser aprovechados para justificar una coordinación productiva. La persona idónea para llevar a cabo dicha coordinación es, el Director o Gerente de

Auditoría Interna, siendo el propósito de la misma, el asegurar tanto al auditor interno como el externo, una adecuada cobertura de auditoría minimizando el riesgo de duplicación de esfuerzos.

Como lo comenté en el párrafo anterior, para que se de un efectivo esfuerzo de coordinación entre los auditores -- internos y los externos, debemos empezar por comprender los intereses primarios y secundarios de cada uno. Esta comprensión hará posible la identificación de intereses secundarios comunes, los cuales generarán la clase de esfuerzos de coordinación que soportarán las necesidades de ambos grupos de auditores.

1. Intereses primarios del auditor interno. Como lo comenté en el capítulo I, la auditoría interna es una función independiente de evaluación establecida dentro de la empresa para examinar y evaluar sus actividades como un servicio a la propia organización, su objetivo es, - asistir al personal de la misma en el desempeño efectivo de sus responsabilidades. También en el capítulo I - establecí que el auditor interno tiene como principal - objetivo, el de revisar y evaluar los sistemas de control interno, ya que por este medio buscará proteger a la empresa en aspectos tales como, confiabilidad e integridad de la información, cumplimiento de políticas, --

planes, procedimientos, leyes y reglamentaciones y la salvaguarda de los activos. Al mismo tiempo, buscará -- ayudar a la organización en el logro de un mejor y productivo aprovechamiento de sus recursos. Estos grandes intereses de la empresa, están ligados al sistema total de control interno, pero construidos sobre una porción del mismo, relativo al registro de las transacciones y preparación de estados financieros y que tiene como nombre genérico el de control interno contable.

2. Intereses primarios del auditor externo. Como sabemos, una organización opera en un medio en el que tiene interrelación con accionistas, inversionistas, acreedores, entidades gubernamentales y otras organizaciones y personas. En estas interrelaciones, la empresa debe proporcionar información, la cual gira fundamentalmente -- alrededor de sus estados financieros, principalmente el balance general y el estado de resultados. La preparación de los mismos es responsabilidad de la administración de la organización y requieren ser revisados por -- alguien ajeno a la empresa, alguien que, a través de su independencia y experiencia, pueda asegurar confianza -- en el contenido de esos documentos. Aun cuando el auditor externo puede proporcionar también otro tipo de servicios, su misión primaria está en la revisión de los -- estados financieros dando su opinión independiente so--

bre la información presentada en tales documentos.

Como complemento a lo señalado en el párrafo anterior, diré que estos estados financieros provienen directamente de procesos y registros contables y reflejan los resultados de las operaciones de la organización que las generó. De esta forma se está entrando nuevamente al -- sistema de control interno contable, de primordial interés para el auditor interno. Aun cuando, tanto los auditores externos como los internos tengan diferentes niveles en sus misiones primarias, ambos tienen como inte--rés común la adecuación del sistema de control interno contable para la organización. Es este interés común el que proveerá la principal razón para un efectivo esfuezo de coordinación entre ambos auditores.

3. Otros intereses comunes secundarios. Aunque el princi--pal interés común se centra en el sistema de control interno contable, existen también otros intereses comunes secundarios. El auditor interno está interesado en tér-minos del bienestar total de la organización, en que la misma se procure servicios de auditoría externa que prometan razonabilidad entre la calidad del servicio a proporcionar y los costos (por honorarios) correspondien--tes y que, asimismo, interfieran lo menos posible en la marcha normal de las actividades de la organización.

El auditor externo por su parte, está interesado también en el bienestar de la organización, ya que la salud y prosperidad de su cliente serán un factor importante en el prestigio e ingresos que recibirá su firma de auditores externos. Este profesional sabe también que la administración en cierto grado, se puede valer de él para asesorarla en la evaluación de la eficiencia del departamento de auditoría interna, incluyendo el rango y calidad de los servicios que presta. Estos intereses secundarios inter cruzados entre ambos grupos de profesionales, serán como ya comenté antes, de gran efecto para reforzar como interés común el aspirar a un efectivo esfuerzo de coordinación.

Se requiere comprender los intereses primarios y secundarios de cada grupo de auditores y la necesidad de coordinar el esfuerzo conjunto, de tal manera que haga posible el logro de todos los objetivos más importantes. Es necesario también que todas las partes interesadas en este proceso, reconozcan la necesidad de alto profesionalismo por parte de cada grupo de auditores, incluyendo el reconocimiento por ambas partes, de que no es función primaria del grupo de auditoría interna, el asistir a la externa en el logro de sus objetivos, ya que los recursos con que se dotó a los primeros, deben ser utilizados para ayudar a la administración en sus objetivos operacionales.

Ahora bien, ¿ quién es el responsable de llevar a cabo la motivación para el logro de un efectivo esfuerzo de coordinación entre ambos grupos de auditores ?, ya que es evidente que dicha motivación es algo en que deben participar todas las partes involucradas en el proceso.

Considero que la persona idónea para realizar esta tarea es el auditor interno. Las ventajas especiales que guarda este profesional para realizar una efectiva coordinación es, el conocimiento al detalle de un panorama total operativo de la organización y esto le permite una ventajosa posición de conocer cuales son los problemas de auditoría y como pueden ser resueltos.

Una ventaja adicional es que el auditor interno conoce profesionalmente hablando, el trabajo del profesional externo, en consecuencia, podrá proponer iniciativas que coadyuven para la adecuada satisfacción de las necesidades de la auditoría externa.

Por otra parte, las responsabilidades del auditor externo se extienden también hacia el ejercer un razonable grado de presión hacia los funcionarios de alto nivel y a otras partes interesadas, haciéndoles ver la importancia de soportar en sus respectivos ámbitos de influencia, el necesario esfuerzo de coordinación.

Pero así como existen razones suficientes para buscar el logro de este esfuerzo de coordinación de las auditorías, encontramos también limitaciones que pueden abarcar desde problemas de menor importancia hasta verdaderas barreras. El rango de limitaciones incluye también desde deficiencias de los propios auditores internos y externos, hasta acciones o presiones en los altos niveles por considerar que cualquier esfuerzo de coordinación debe ser tratado sobre la marcha, la combinación de ambas situaciones constituye una importante barrera que impide un efectivo esfuerzo de coordinación. Para evitar que esto suceda, se requiere identificar algunos de los más importantes tipos de limitaciones que demandan especial y continua atención.

1. Aceptación y conocimiento de estándares de auditoría interna. Para una apropiada relación de coordinación, resulta básico y necesario que el personal de auditoría interna conozca en un nivel aceptable los estándares de su profesión, además, la posición profesional del auditor externo requiere que los estándares para la práctica de la auditoría externa también sean del conocimiento del auditor interno. La limitación se presenta cuando el auditor interno no es lo suficientemente objetivo en reconocer que le es necesario saber los estándares de su profesión como una norma de actuación.

Aun cuando típicamente el problema de alcanzar el apego a estándares adecuados se ubica más en el auditor interno, el problema también se puede presentar en el externo, ya que por diversas razones no siempre este profesional conoce a fondo los estándares de su profesión. Ante esta situación, el auditor interno puede ver con mucho escepticismo un efectivo esfuerzo de coordinación, especialmente cuando considera que sus estándares y nivel de competencia profesional son superiores a los del auditor externo.

2. Posibilidad de deficiencias organizacionales en el auditor externo. Un tipo muy significativo de deficiencia es, el relativo a la diseminación de políticas de alto nivel hacia los niveles inferiores de la estructura orgánica de la firma, así como a sus oficinas foráneas y representantes; el problema se agudiza en aquellas firmas grandes que adoptan complejas estructuras de organización. Como resultado de lo anteriormente señalado, puede suceder que los principales socios de la firma adopten sólidas políticas tendientes a fortalecer una efectiva coordinación con los auditores internos, sin embargo, este mensaje no llega con toda la fuerza de su intención al personal de niveles inferiores o a sus asociados en otras localidades.

Otro problema es el ocasionado por la adopción de rígidos controles presupuestales en la auditoría, es decir, cuando es muy fuerte la presión por cumplir con exactitud el programa de trabajo y, además, durante la etapa de planeación no se previó la inversión de tiempo para coordinarse con los auditores internos.

3. Posibilidad de contingencias legales para el auditor -- externo. Otra gran limitación potencial para una efectiva coordinación es, el hecho de que a los auditores externos se les puede hacer responsables por actos ilícitos cometidos por terceras personas en perjuicio de la organización, en otras palabras, los lectores de los estados financieros confían en la opinión expresada por el contador público independiente, pero puede suceder que después que este profesional emitió su opinión, aparezcan irregularidades que no se detectaron durante el transcurso de la auditoría, debido tal vez, a que el esfuerzo aplicado por los auditores no fue suficiente o no fue de la calidad deseada. El auditor externo puede alegar en su favor, que no se profundizó en sus pruebas debido a que confió en el trabajo efectuado por el auditor interno sobre el particular.

¿ A que conduce lo anteriormente expresado ?, a que el auditor externo sea extremadamente precavido al aceptar

los términos de coordinación con el auditor interno para evitar al máximo problemas como el referido en el párrafo anterior. La solución a esta gran limitante de la coordinación puede ser, tal vez, el educar y concientizar a los lectores de los estados financieros sobre lo que pueden esperar del trabajo del auditor externo, incluyendo la necesidad de adoptar posturas altamente objetivas cuando se trate de juzgar un caso como este. Otra solución puede ser, la capacidad por parte de la firma de auditores externos por buscar la coordinación con los auditores internos, no obstante los riesgos que ello implique, apoyados en su profesionalismo y altos estándares de calidad.

#### COMPONENTES PARA UNA EFECTIVA COORDINACION

Toca en este apartado identificar y evaluar los componentes específicos o tipos de prácticas en coordinación; para esto, es necesario reconocer que ninguna clasificación dará la fórmula exacta de coordinación satisfactoria, debido a la gran variedad y complejidad que se presenta en las operaciones de cada organización en particular y a la forma como se maneja este esfuerzo en los diferentes niveles de la misma, sin embargo, no obstante la gran amplitud de variables al respecto, comentaré una serie de actividades de coordinación que pretende la comprensión ordenada de los --

principales componentes de un efectivo programa de coordinación.

1. INTERCAMBIO DE DOCUMENTACION DE AUDITORIA. Un tipo básico de coordinación se centra alrededor del intercambio de documentación de auditoría, siendo los principales documentos, los papeles de trabajo y los informes, es decir, debe existir el flujo de tales documentos del auditor interno al externo y viceversa.

a). Intercambio de papeles de trabajo. En el caso de -- los papeles de trabajo, la disponibilidad de ellos del auditor interno hacia el externo, es menos controversial y relativamente es una práctica común. -- El auditor externo examinará esos documentos con objeto de determinar el grado de confianza que dará -- al trabajo del auditor interno, también es de esperar que en estos papeles de trabajo, el auditor externo encontrará información que le será de gran -- utilidad para sus propósitos, con el consecuente -- ahorro de tiempo y esfuerzo.

Viendo esta acción en sentido inverso, que los papeles de trabajo del auditor externo se pongan a la disposición del auditor interno, es una situación -- un poco diferente. Algunos auditores externos pueden pensar en principio, que tal disposición es in-

compatible con su estatus de independencia y por su gran responsabilidad ante terceros, en otras ocasiones, no podrá ser posible esta disponibilidad por cuestiones de naturaleza confidencial. Sin embargo y pese a lo señalado anteriormente, el poner el auditor externo a disposición del interno sus papeles de trabajo, debe ser una práctica en la que se deberá seguir insistiendo para que tenga cada vez mayor aceptación.

- b). Intercambio de informes o reportes. El intercambio de informes entre el auditor interno y el externo es una práctica también muy recomendable. El flujo de los informes del auditor interno involucra los mismos principios aplicables a los papeles de trabajo. De cada reporte de auditoría interna, normalmente se entrega una copia al auditor externo a efecto de mantenerlo informado.

En el caso del auditor externo, normalmente existe la práctica de proporcionar al auditor interno una copia del dictamen emitido por este.

2. INTERCAMBIO DE INFORMACION. Es altamente deseable que en toda organización, tanto el auditor interno como el externo cooperen mutuamente dándose respuesta a las preguntas que pueden surgir de uno o de otro, en especial

cuando la información solicitada no implique un gran -- esfuerzo de respuesta. En el caso de que dichas respuestas requieran trabajos adicionales por parte del que la debe de satisfacer, se tendrá que tomar en considera--- ción el tiempo y costo implícito para ello.

El intercambio de información implica un alto nivel de profesionalismo al ofrecerla un grupo a otro cuando considere que le sea necesaria, aun cuando no la solicite; esta postura es más del auditor interno al externo en - virtud de que el primero tiene un mayor conocimiento de los detalles operacionales que pueden ser importantes - para el auditor externo, además de que este requiere -- conocer el flujo de los procedimientos y como se conforma el sistema de información de la organización, conocimientos que por lo regular ya tiene adquiridos el auditotor interno.

Aunque el auditor externo normalmente tiene menos información que ofrecer al auditor interno, debe siempre prevalecer el espíritu de buscar el intercambio mutuo. Un buen ejemplo de transmisión de este tipo, consiste en - mantener al tanto al auditor interno de las discusiones de alto nivel que lleva a cabo el primero durante el desarrollo de su auditoría.

3. USO DE METODOLOGIA COMUN. En muchas situaciones se con-

sidera deseable para ambos grupos que el auditor interno siga procedimientos y técnicas similares a las aplicadas por el profesional externo. El ejemplo más común se encuentra en los procedimientos de auditoría aplicables a ciertas áreas de revisión como son, bancos, cuentas por cobrar, etc. y el formato de los papeles de trabajo aplicables a esas áreas. La razón de ello es que esta práctica hace más fácil para el auditor externo la revisión y utilización del trabajo de los auditores internos.

Otros practicantes de la auditoría consideran como relativamente poco importante la aplicación de procedimientos comunes y se enfocan más hacia la calidad profesional básica. En todo caso, es necesario reconocer que -- los objetivos de la auditoría interna son más amplios -- que los de la externa y, en consecuencia, se requieren enfoques específicos en función a objetivos específicos. Probablemente lo mejor será aceptar que el uso de metodología común puede ser útil sólo para determinado tipo de organización y atendiendo a objetivos de auditoría comunes.

4. COLABORACION Y ASISTENCIA EN EL TRABAJO. En algunas ocasiones el personal del departamento de auditoría interna puede ser asignado para trabajar directamente con el

auditor externo y bajo su supervisión. En los niveles inferiores el auditor interno asignado, puede actuar como ayudante de auditor; a un nivel más elevado, los dos grupos de auditores trabajarán de una manera conjunta bajo una sola autoridad administrativa, como es el caso de la toma de inventarios físicos debido a la necesidad de fortalecer la coordinación y el control. Bajo cualquier condición o práctica, todo arreglo para trabajar en coordinación deberá ser manejado con extremo cuidado.

Los problemas que se puedan presentar entre ambos grupos, debido a la idea que se tenga de cual de los dos tiene un mayor nivel jerárquico, se podrían solucionar cuando al auditor interno se le considere como consultor, o cuando se establezca claramente que la asignación es en función a un trabajo compartido, o cuando se le especifique la necesidad de su apoyo para una asignación determinada.

5. COOPERACION EN EL ENTRENAMIENTO DE PERSONAL. Otra fuente de coordinación es, cuando el auditor interno o el externo tienen capacidad para entrenar a ambos grupos de auditores. El auditor externo que atiende a varios clientes, usualmente cuenta con los recursos para desarrollar programas de entrenamiento de diferentes tipos

que pueden ser de utilidad para los auditores internos de sus clientes. En ocasiones, el auditor externo también puede ser contratado para conducir sesiones de entrenamiento o desarrollar material especialmente para un cliente en particular. En la práctica actual, el hecho de que tanto el auditor interno como el externo tengan diferentes misiones primarias, significa que será más provechoso que cada grupo de auditores desarrollen y administren sus propios programas de entrenamiento.

6. SOPORTE EN EL SEGUIMIENTO DE HALLAZGOS DE AUDITORIA. -- Tanto el auditor interno como el externo determinarán hallazgos y presentarán recomendaciones que afectarán las actividades y operaciones de la organización. Aunque el personal de la empresa, en lo individual o colectivamente es responsable por aceptar las recomendaciones y adoptar acciones correctivas, los dos grupos de auditores guardan un interés común respecto a la naturaleza y alcance de las deficiencias reportadas y la forma en que serán solucionadas. Por lo anterior, es altamente comprensible que ambos grupos estén alertas y trabajen de manera coordinada para alcanzar los altos niveles de eficiencia deseada en las operaciones y procedimientos de la organización auditada, además de que deberán estar pendientes del avance de las medidas correctivas y la forma en que están siendo administradas.

Como he comentado anteriormente, el interés primario -- del auditor externo se centra en la razonabilidad de -- las cifras consignadas en los estados financieros, por lo tanto, no se involucra en los procedimientos y operaciones con el mismo detalle que lo hace el auditor interno; es por ello que normalmente el profesional externo no tiene menos oportunidades de detectar y presentar hallazgos y recomendaciones de auditoría, en consecuencia, el auditor interno está más involucrado en las acciones de seguimiento. Sin embargo, cuando el auditor externo presenta hallazgos y recomienda acciones, estos son más visibles a los ojos de la administración, consecuentemente, el seguimiento a sus recomendaciones serán de especial interés para todas las partes involucradas.

7. PLANEACION CONJUNTA. Cuando los dos grupos de auditores trabajan en forma conjunta para alcanzar una efectiva - coordinación de auditoría, caen en la necesidad de planear y discutir sus respectivos programas de auditoría y el esfuerzo que piensan aplicar.

El proceso de planeación es continuo, la planeación de años venideros se irá ajustando conforme sucedan eventos en el año actual que la afecten y dentro de lo posible, se tomarán en cuenta las experiencias de años pasados para definir bien el presente y el futuro. A través de la planeación conjunta se concilian las necesidades

de cada grupo de auditores, por un lado, el auditor interno determina qué debe hacer en su trabajo, con una adecuada flexibilidad para acomodar las necesidades de la auditoría externa del año siguiente, por el otro lado, el auditor externo precisará qué necesita para satisfacer sus responsabilidades, con una adecuada consideración de qué es lo que se puede esperar del grupo de auditoría interna.

8. REGISTROS INTEGRADOS DE AUDITORIA. En ciertas situaciones los auditores internos han demostrado su capacidad profesional consignada en sus papeles de trabajo, mismos que son utilizados por el auditor externo, máxime cuando el alcance aplicado por estos profesionales es mayor que el aplicado por el auditor externo. Estos papeles de trabajo en principio, son utilizados por los auditores independientes para evaluar el trabajo de los auditores internos y, cuando los mismos son de utilidad, copias de dichos papeles de trabajo, pasarán a formar parte del expediente de los primeros. Esta situación es altamente positiva ya que permite la reducción de honorarios del auditor externo, además de que deja constancia de la confianza que tiene éste en el auditor interno.

Por último, comentaré que el interés común del auditor interno y del externo sobre la adecuación del sistema de --

control interno contable, como punto de partida para alcanzar sus respectivas misiones primarias, otorga una sustancial motivación para realizar un razonable esfuerzo para -- llevar a cabo una efectiva coordinación.

### CONCLUSIONES

1. Como las empresas reciben servicios de auditoría a través de dos fuentes diferentes que son la auditoría interna y la externa, esto nos lleva a pensar que es normal que exista una interrelación de trabajo entre ambas, la cual traerá como consecuencia una deseable y -- cordial coordinación de esfuerzos.
2. Cuando la organización recibe los servicios de ambos -- grupos de auditores, existe la posibilidad de duplicar el trabajo y el esfuerzo o, la excesiva demanda de requerimientos al personal de la empresa. Para evitar lo anterior, será necesario coordinar el esfuerzo de ambos auditores de la manera más práctica y efectiva posible para alcanzar los objetivos de la organización. Para -- esto, se necesitan conocer los objetivos primarios del auditor interno, los del auditor externo y los intere-- ses comunes a ambos.
3. Para que exista la efectiva coordinación entre los audi-- tores, debe de haber la motivación suficiente para tal fin. El profesional idóneo para iniciar dicha motiva---

ción es el auditor interno, ya que su conocimiento de las operaciones realizadas en la empresa es más detallado que la del auditor externo, lo que le permite conocer los problemas a los que se enfrentarán ambos en una auditoría y la forma en que pueden ser resueltos.

4. Así como existen motivos suficientes para buscar la eficiente coordinación entre la auditoría interna y la externa, existen también una serie de limitaciones que pueden abarcar desde pequeños problemas no relevantes hasta verdaderas barreras. Las limitaciones incluyen también deficiencias tanto del auditor interno como del externo en su respectivo campo de acción.
5. Ninguna clasificación de componentes nos dará la fórmula exacta para una efectiva coordinación entre la auditoría interna y la externa debido a la variedad y complejidad que existen en las operaciones realizadas en cada organización. Sin embargo, algunas actividades que pueden ser consideradas para el éxito de dicha coordinación son, el intercambio de documentación de auditoría, el intercambio de información, el uso de metodología común, la colaboración y asistencia en el trabajo, la cooperación en el entrenamiento de personal, el soporte en el seguimiento de hallazgos de auditoría, la planeación conjunta y los registros integrados de auditoría.

## CONCLUSIONES GENERALES

1. La auditoría interna es una actividad independiente que nos sirve para evaluar la eficiencia de los controles - internos establecidos en una organización y que sirven de base a la administración de la misma.

Su función es prestar un servicio a todo el personal de la organización, revisando las actividades por ellos -- realizadas, a través de análisis, evaluaciones, recomendaciones, asesoría, etc.

Su posible dualidad de funciones en un momento dado con las que desarrolla el auditor externo, no es factible, ya que ambos tienen objetivos diferentes. El auditor interno tiene como objetivo principal el examen y evaluación de los diversos controles internos establecidos en la empresa con el fin de cerciorarse de su efectividad, en tanto, el profesional externo tiene como objetivo el análisis de los estados financieros de la empresa para determinar la razonabilidad de la situación financiera en un período determinado.

Aunque en la actualidad en muchas empresas, el auditor interno está considerado como un depurador de cuentas - contables, su campo de acción debe extenderse a la verificación de todos los controles internos, tengan o no - relación con la contabilidad.

2. Son las normas personales de auditoría las que establecen los requisitos mínimos que debe reunir una persona para realizar actividades de auditoría. Estas normas -- nos indican que únicamente las personas con conocimientos técnicos de Licenciado en Contaduría y capacidad -- profesional, son las ideales para llevar a cabo el trabajo de auditor.

Cuando una persona realiza actividades de auditoría, adquiere una serie de responsabilidades y obligaciones, -- las cuales tiene que afrontar y cumplir, con el fin de llevar a cabo un trabajo profesional.

Pero así como tiene responsabilidades y obligaciones, -- su trabajo le permite al auditor tener atribuciones que ninguna otra persona tiene en la organización.

En relación a la independencia que debe tener el audi--tor interno, considero que el mayor o menor grado de esta independencia que tenga el referido, depende de la -- posición que guarde dentro de la organización, es de---cir, mientras mayor nivel de autoridad tenga el funcionario al que le reporte, mayor será su independencia. -- Aunque actualmente muchos auditores internos están re--portando directamente al Director o Gerente General de las empresas, lo ideal sería que reportaran al Consejo de Administración con el fin de que la independencia --

sea total.

Asimismo, el secreto profesional en la auditoría interna es un derecho que le reconoce la empresa al auditor, comprometiéndose los funcionarios de la misma, a guardar confidencialidad en relación con los informes que dicho profesional emite.

3. Cuando una empresa quiere establecer una oficina de auditoría interna que le de servicio a la misma, su creación debe estar contemplada en el estatuto orgánico de la entidad.

La denominación será departamento de auditoría interna, ya que es el nombre más común utilizado en el ámbito empresarial de México.

Para que este departamento tenga el éxito deseado, es decir, que su trabajo sea llevado a cabo con independencia, objetividad y resultados positivos, deberá estar ubicado en el nivel inmediato inferior a la Dirección o Gerencia General, aunque lo ideal insisto, sería que reportara con el Consejo de Administración.

Las responsabilidades, obligaciones y atribuciones del departamento de auditoría interna, serán las mismas a las que está sujeto el auditor interno como persona.

Las funciones de este departamento serán las que lleve

a cabo con el fin de corregir y mejorar las operaciones de la empresa.

4. Los tipos de auditoría que puede realizar el profesional interno son básicamente, la de estados financieros, la operacional y la administrativa.

La auditoría de estados financieros generalmente está asociada con el auditor externo, pero el profesional interno también debe llevarla a cabo, pues como ya comenté en el punto No. 1 de estas conclusiones, los objetivos de ambos son diferentes, aunque usen la misma metodología, elementos, técnicas, procedimientos y herramientas de trabajo en el examen de dichos estados financieros.

Asimismo, la información que ambos emiten, tiene diferentes usuarios, pues mientras el informe del auditor externo va dirigido a los accionistas y terceras personas, el resultado del trabajo del profesional interno va dirigido al Director o Gerente General y al Director o Gerente del área o departamento auditado.

La auditoría operacional comprende el análisis y evaluación de las transacciones realizadas en la empresa, agrupadas en ciclos de operación, con el propósito de incrementar la eficiencia y eficacia operativa, proponiendo las recomendaciones que se consideren necesarias.

Estos ciclos de operación básicamente son, el financiero, el de egresos, el de producción, el de ingresos y el de información.

Por lo que se refiere a la auditoría administrativa, -- aunque ésta se encuentra en el campo de acción del Licenciado en Administración, el Licenciado en Contaduría con una capacitación adecuada, puede llevar a cabo dicha auditoría.

La misma se realiza por la necesidad de detectar y superar las deficiencias administrativas de la organización, aplicando cuestionarios a los ejecutivos y personal del área o departamento auditado, con el fin de -- llevar a cabo un examen exhaustivo y constructivo de -- las tareas que les son asignadas, elaborando al final -- del trabajo un informe con los resultados obtenidos, -- así como las recomendaciones que se consideren pertinentes.

5. Para que cualquier auditoría de las mencionadas en el -- punto anterior se realice con éxito, debe ser planeada en forma cuidadosa, de tal forma que podamos obtener -- ahorros de tiempo, esfuerzo y trabajo. El aspecto más -- importante que se debe tener en cuenta al realizar la -- planeación es, la determinación de los objetivos que se -- pretenden cumplir. Para determinar estos últimos, se --

debe hacer una revisión de los antecedentes que se tengan de auditorías anteriores, con el propósito de que la planeación sea la adecuada.

Después de que se ha cumplido la etapa de planeación de la auditoría, hay que organizar el esfuerzo que va a realizar el personal del departamento de auditoría interna para cubrir las actividades establecidas en la planeación. La organización de dicho esfuerzo depende en gran medida de la asignación de responsabilidades y actividades, ya que se tiene que tomar en cuenta la capacidad del auditor, la ubicación física tanto de los auditores como del área o departamento a auditar.

En el inicio de la auditoría, el auditor interno profundiza en el conocimiento de la función operacional del área o departamento a examinar, a través de investigaciones de campo. Para esto se vale de la elaboración de diagramas de flujo, que le permite descubrir las debilidades del sistema en forma fácil.

Por otra parte, el programa de trabajo elaborado, le sirve al auditor para planear, dirigir y controlar sus actividades, con el fin de alcanzar los objetivos establecidos en la etapa de planeación.

Después de finalizadas las etapas de investigación y --

elaboración del programa de trabajo, el auditor lleva a cabo la ejecución de la auditoría, que es propiamente el trabajo de campo.

Por último, los llamados papeles de trabajo, son las cédulas de auditoría y reportes que son preparados por el auditor interno durante la ejecución de su trabajo. Su importancia radica en que son papeles que muestran el registro del trabajo efectuado, describen situaciones de interés y son soporte para las conclusiones y recomendaciones.

6. Una de las fases más importantes del proceso de auditoría es, la elaboración del informe, ya que incluye los objetivos de la misma, estrategias seguidas, procedimientos aplicados y la calidad del trabajo realizado. A través de este, el auditor presenta conclusiones, reporta condiciones, aclara puntos de vista del área o departamento auditado, etc.

El informe debe ser dirigido tanto al Director o Gerente General como, al Director o Gerente del área o departamento auditado, con la salvedad de que, el informe dirigido a la Dirección o Gerencia General, debe contemplar los hallazgos y observaciones de mayor relevancia, dejando fuera de este, observaciones de menor importancia que pueden ser tratadas en forma directa con los --

funcionarios de mayor nivel del departamento auditado.

El informe debe presentar tanto situaciones satisfactorias como no satisfactorias detectadas en el desarrollo de la auditoría y los comentarios hechos en éste, deben ser constructivos en lugar de negativos.

Dicho informe se puede ir preparando desde el inicio de la auditoría, sobre todo si se incluyen datos estadísticos y se va incrementando cuando se van detectando hallazgos u observaciones. El éxito de este, depende del resultado obtenido en la reunión al final de la auditoría, entre el personal de auditoría interna y el del departamento auditado, el objetivo es llegar al mayor número de acuerdos en relación con los hallazgos determinados, para presentarlos en el informe como ya tratados y que se están corrigiendo.

Asimismo, el auditor interno en su programa de trabajo, deberá incluir un procedimiento de seguimiento a las -- correcciones que se vayan realizando a las anomalías -- detectadas.

7. En virtud de que las empresas reciben servicios de auditoría de dos medios diferentes como son, la auditoría externa y la interna, es comprensible que haya una interrelación de trabajo entre ambas, que permita una cor

dial coordinación de esfuerzos.

Lo anterior nos lleva a pensar que puede existir en un momento dado, la posibilidad de duplicar trabajo y esfuerzo, por lo que para evitar esto, debe encontrarse la manera más práctica y efectiva de coordinar estos esfuerzos para alcanzar los objetivos de la organización.

Para que esta coordinación sea positiva, debe haber la suficiente motivación y, la persona idónea para iniciar esta, es el auditor interno, ya que tiene un conocimiento más detallado de las operaciones de la empresa, que el que pueda tener el auditor externo, por lo tanto, conoce los problemas a los que se enfrentarán ambos y la manera de resolverlos.

Pero así como existen suficientes razones para buscar la eficiente coordinación entre ambas auditorías, existen una serie de limitaciones que pueden ser desde pequeños problemas hasta verdaderos obstáculos, incluyendo las deficiencias tanto del auditor interno como del externo en sus respectivos campos de acción.

## BIBLIOGRAFIA

Bacon Charles A. Manual de Auditoría Interna. UTEHA  
Tercera edición, primera reimpresión, 1992

Brink Victor y Witt Herbert. Auditoría Interna Moderna.  
ECASA. Cuarta edición, cuarta reimpresión, 1993

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. Normas  
y Procedimientos de Auditoría. Décimotercera edición, 1993

Lozano Nieva Jorge. Auditoría Interna, su enfoque opera-  
cional, administrativo y de relaciones humanas. ECASA  
Tercera edición, 1992

Sánchez Curriel Gabriel. Auditoría Operacional, el examen  
de flujos de transacciones. ECASA. Primera edición,  
tercera reimpresión, 1993

Santillana González Juan Ramón. Conoce las auditorías.  
ECASA. Quinta edición, 1992

Thierauf Robert J. Auditoría Administrativa. Limusa.  
Primera edición, quinta reimpresión, 1992