

84
2y



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

PLANEACION Y SUPERVISION DE LAS
REVISIONES EN AUDITORIA INTERNA

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A
Juan D. ^{Dionicio} Rodríguez Bolaños

Asesor del Seminario:
C. P. Joaquín Blanes Prieto



México, D. F.

1996

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A mis padres.

Don Toño y Doña Trini.

Por haberme brindado la mejor de las herencias, una carrera.

A mis hermanos

Antonio, Arturo y Efren.

Por su apoyo en la trayectoria de todos mis estudios.

A mi esposa e hijas.

Maricela, Lourdes, Ana, Ericka y Marcela.

Por su comprensión y motivación.

A mi profesor de Tesis.

C.P. Joaquín Blanes Prieto.

Por su gran apoyo para concluir la presente.

A todas aquellas personas.

Que de alguna manera contribuyeron para lograr este trabajo.

INDICE

PLANEACION Y SUPERVISION DE LAS REVISIONES EN AUDITORIA INTERNA

	Pag.
INTRODUCCION.....	1
1.- GENERALIDADES SOBRE AUDITORIA INTERNA.	
1.1.- La auditoria interna dentro del campo del licenciado en contaduría.....	3
1.2.- Concepto de auditoria interna.....	4
1.3.- Tipos de auditoria.....	5
1.4.- Ubicación e independencia del área de auditoria interna dentro de una organización.....	9
1.5.- Responsabilidades del auditor interno.....	9
1.6.- Normas de auditoria.....	11
1.7.- Código de ética.....	15
2.- PLANEACION DE LAS REVISIONES EN AUDITORIA INTERNA.	
2.1.- Características generales.....	19
2.2.- Ambito de aplicación.....	21
2.3.- Etapas del proceso.....	22
2.4.- Evidencia en cédula de auditoria.....	54
3.- SUPERVISION EN LAS REVISIONES DE AUDITORIA INTERNA.	
3.1.- Características generales.....	59
3.2.- Etapas del proceso.....	67
3.3.- Evidencia en cédulas de auditoria.....	77
COMENTARIOS FINALES.....	79
BIBLIOGRAFIA.....	80
APENDICES.....	82

INTRODUCCION

El objetivo elemental de realizar una revisión en auditoría interna es emitir un informe, este documento es la opinión que el auditor interno tiene acerca del área y/o aspecto sujeto a examen.

El auditor interno que rinde un informe, adquiere una gran responsabilidad ante los directivos de una entidad, acerca del área y/o aspecto revisado por los cuales se emitió una opinión.

Efectuar una revisión en auditoría interna implica llevar al cabo la aplicación del proceso administrativo. La planeación y supervisión como etapas de este proceso, tienen gran importancia en la revisión, a tal grado que la profesión contable las ha considerado como una norma de auditoría.

El objetivo esencial de la presente investigación, es definir la planeación y la supervisión de las revisiones en auditoría interna en las distintas etapas en que se divide su aplicación práctica, enfocándolo a explicar qué se entiende por cada una de ellas, los elementos con que cuenta para su realización y cómo deben llevarse al cabo.

Para cumplir el objetivo citado, el presente trabajo se divide en tres fases; la primera trata las generalidades de la auditoría interna, su situación dentro del ámbito general de la auditoría y la delimitación de conceptos relacionados con el tema; la segunda parte trata la planeación y sus diversas fases dentro del examen; por último, se aborda el tema de la supervisión y, al igual que la planeación, las diversas etapas en las que se divide su aplicación.

CAPITULO 1

GENERALIDADES SOBRE AUDITORIA INTERNA

- 1.1 LA AUDITORIA INTERNA DENTRO DEL CAMPO DE LA LICENCIATURA EN CONTADURIA.**
- 1.2 CONCEPTO DE AUDITORIA INTERNA.**
- 1.3 TIPOS DE AUDITORIA INTERNA.**
- 1.4 UBICACION E INDEPENDENCIA DEL AREA DE AUDITORIA INTERNA DENTRO DE UNA ORGANIZACION.**
- 1.5 RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR INTERNO.**
- 1.6 NORMAS DE AUDITORIA.**
- 1.7 CODIGO DE ETICA.**

CAPITULO 1

GENERALIDADES SOBRE AUDITORIA INTERNA

1.1 LA AUDITORIA INTERNA DENTRO DEL CAMPO DE LA LICENCIATURA EN CONTADURIA

Las actividades de la licenciatura en contaduría han aumentado el número de adeptos y en el campo general de los entes económicos han incrementado su aceptación. Si bien es cierto que el licenciado en contaduría se inició como "tenedor de libros", en nuestros días su nivel profesional ha sido reconocido cada vez más por los directivos de las organizaciones y sus funciones han llegado más lejos que el simple registro de operaciones de una empresa.

En la actualidad las especialidades del licenciado en contaduría han aumentado cada vez más, mencionando a las siguientes, contaduría general, auditoría externa, auditoría interna, finanzas, impuestos, presupuestos, contabilidad de costos, etc.

Se puede decir que la contabilidad general y la auditoría externa son las especialidades que han dado el mayor reconocimiento a la profesión, sin embargo, tenemos a la auditoría interna, que ha llegado a requerir la calidad profesional del licenciado en contaduría y que también ha aumentado el prestigio de este profesionista.

Por lo tanto, cualquier campo que seleccione el licenciado en contaduría para ejercer sus servicios como profesional, se verá afectado en su trabajo por la magnitud y características especiales de la organización en la cual preste sus servicios. Así encontramos organizaciones cuyo departamento de auditoría interna está formado por una sola persona y entidades que por su magnitud y características especiales, requieren el trabajo de dos o más personas profesionales junto con un cuerpo de supervisores y ayudantes para la ejecución del trabajo.

1.2 CONCEPTO DE AUDITORIA INTERNA

El término auditor encuentra su origen en el castellano arcaico "oidor", se utilizaba para designar a las personas que en un juicio se encargaban de recopilar datos, pruebas y hechos relacionados con el caso y presentarlos en forma resumida a las personas que habían sido designadas para dictar sentencia o resolución definitiva. En la actualidad existen múltiples definiciones de lo que es auditoría interna, sin embargo, la mayoría de ellas contiene los siguientes elementos comunes que caracterizan a este concepto:

--- Es una actividad independiente de evaluación y un medio de control administrativo en una organización.

--- Examina a fondo las operaciones contables, financieras y administrativas.

--- Tiene la finalidad de promover y lograr economía, eficiencia y eficacia de operación.

--- Como resultado y observancia sugiere mejoras a los sistemas mediante la presentación de un informe.

Considerando lo anterior puede decirse que la auditoría interna es una actividad profesional independiente de evaluación y un medio de control administrativo en una organización, regulada por postulados éticos y servicios técnicos en la cual se examina a fondo las operaciones contables, financieras y administrativas, que como resultado y observancia se sugiere mejoras a los sistemas mediante la presentación de un informe que sirve de ayuda a los más altos niveles de la entidad, con el fin de promover y lograr economía, eficiencia y eficacia de operación para el mejor cumplimiento de metas y objetivos.

El objetivo principal de la auditoría interna es vigilar y asegurarse del cumplimiento del sistema de control interno, lo cual implica:

--- Verificar si los objetivos y las políticas establecidas por la administración de la organización, son válidas y se cumplen.

--- Determinar la confiabilidad de los sistemas y procedimientos en vigor.

--- Cerciorarse del adecuado aprovechamiento de los recursos, tanto financieros, materiales y humanos.

--- Determinar el grado de confianza que se le puede dar a la información generada por las operaciones (contables, financieras y administrativas).

Si bien lo anterior no es expresamente una definición de auditoría interna, se tiene los elementos necesarios para que una persona se forme un concepto particular de lo que es la misma.

1.3 TIPOS DE AUDITORIAS

La auditoría presenta diversos aspectos en cuanto a sus objetivos y forma de aplicación, por tal motivo puede clasificarse tomando en consideración los siguientes aspectos:

- 1) La época o periodo que abarca.
- 2) La persona que la realiza.
- 3) La fecha en que son aplicados los procedimientos de auditoría.
- 4) El alcance y la finalidad del trabajo a desarrollar.
- 5) Exclusivamente el programa anual de trabajo en auditoría interna.

Tomando como base la época o periodo que abarca, la auditoría se clasifica en:

--- **Auditoría continua o recurrente.**

Es aquella que, como su título lo indica, se realiza constante o continuamente, pudiendo efectuarse antes o después de registradas las operaciones. Es continua, porque normalmente en las entidades en donde se tiene establecida esta clase de auditoría se cuenta con un departamento de auditoría interna.

--- Auditoría esporádica o eventual.

Es aquella que se efectúa en forma ocasional, de acuerdo con las necesidades que a juicio de los dirigentes de la entidad, deben satisfacerse cuanto antes, no teniendo, por tanto, período definido.

--- Auditoría periódica.

Es la que se hace en períodos perfectamente determinados o definidos es decir, cada mes, cada seis meses, cada año, etc.

Tomando como base la persona que lleva a cabo la auditoría, se clasifica en:

--- Auditoría interna.

Esta se define como una actividad formada y organizada por la administración de la entidad, con el fin de revisar las operaciones contables o de cualquier otro tipo para asegurar el cumplimiento de los planes y las políticas establecidas por la misma. Es conveniente hacer notar que aparte de la revisión de operaciones contables, el examen se extiende a otras actividades de la administración (compras, producción, etc.), ya que solo así podrá prestar servicios que aunados a la acción de detectar el problema, proporcione a la administración la forma de corregirlo.

--- Auditoría externa.

Es la que se lleva al cabo por profesionales con independencia de criterio en relación a la entidad que está examinando, quedando en posibilidad de emitir una opinión sin influencia de ninguna naturaleza.

Tomando como base la fecha en que son aplicables los procedimientos de auditoría, ésta se clasifica en:

--- Auditoría preliminar.

Consiste en el estudio y evaluación del control interno establecido en la entidad, el cual se evalúa por medio de pruebas de cumplimiento, determinándose para estos efectos los procedimientos de auditoría que se van aplicar, así como la naturaleza, extensión y oportunidad, en ésta se delinea el objetivo y la intención de la auditoría, para evitar mal entendidos en el desarrollo del trabajo. Por lo regular como resultado del estudio, se emite un reporte que se utiliza para informar sobre el grado de avance y los primeros hallazgos de la revisión, normalmente este trabajo se realiza al inicio de la auditoría.

--- Auditoría final.

Se denomina de esta manera, debido a que el producto final de la misma es el informe de su revisión, por lo que las pruebas a aplicar son sustantivas enfocadas directamente a los actos, hechos y situaciones que haya observado con relación al objetivo de su trabajo, con lo que deberá llegar a conclusiones confiables ya sean favorables o cuestionables.

Tomando como base el alcance y la finalidad del trabajo a desarrollar, las auditorías se clasifican en:

--- Examen de estados financieros.

Es aquella que se realiza a base de pruebas selectivas determinadas, considerando los resultados de un previo estudio y evaluación del sistema de control interno ejercido por la entidad al llevar al cabo sus operaciones. Su objetivo final es el de emitir una opinión acerca de la razonabilidad de los saldos.

--- Auditoría detallada.

Se denomina de esa manera debido a que la operación sujeta a estudio es revisada con detenimiento, de tal manera que se debe comprobar que las distintas áreas están desarrollando

el trabajo de acuerdo con lo establecido en el sistema de control interno. La finalidad de este tipo de auditorías por lo regular, es el de descubrir fraudes, malversaciones, irregularidades o desviaciones al sistema de control interno.

--- Auditoría parcial.

Es aquella que se refiere al estudio específico de una área o algún aspecto particular de la entidad, como puede ser, una verificación de ingresos, de los costos, de los movimientos de almacén, de los gastos, etc. Como puede apreciarse estas auditorías pueden ser tantas como las áreas y actividades mismas de la entidad.

Tomando como base, exclusivamente el programa anual de trabajo en auditoría interna, se clasifican en:

--- Auditoría regular.

Normalmente se basarán en el programa, esta clase de revisiones habrá de corresponder al plan de trabajo anual previamente preparado por el auditor interno en jefe.

--- Auditoría especial.

Estas no se basarán en el programa, generalmente se referirá a casos extraordinarios como investigación de denuncias o irregularidades administrativas, o algún análisis y estudio de un hecho o situación de la operación, ya sea contable, financiera o administrativa.

De acuerdo a lo anterior, existen varios tipos de auditorías y para cada una de ellas es necesario que se efectúe una adecuada planeación y correcta supervisión, sin embargo, la presente investigación se enfoca a las revisiones aplicables en auditoría interna.

1.4 UBICACION E INDEPENDENCIA DEL AREA DE AUDITORIA INTERNA DENTRO DE UNA ORGANIZACION

La auditoría interna es una función staff y los resultados de trabajo deben reportarse al funcionario con más jerarquía, el cual deberá estar ubicado en primera línea dentro de una organización, lo anterior, con la finalidad de que el programa de auditoría interna no se vea restringido por aquellos jefes que no deseen que su área sea auditada y le pueda asegurar libre campo de actividades, así como una efectiva acción sobre los hechos reportados y las recomendaciones planteadas. No obstante, con el objeto de evitar encubrimiento de malversaciones, es recomendable reportar directamente a una instancia superior, como por ejemplo la asamblea de accionistas (ver apéndice 1).

La objetividad de la independencia de criterio de la auditoría interna, consiste en que no se vea influenciada en sus apreciaciones por ninguna persona, además la autoridad que se otorgue debe ser de asesoramiento, ya que interviene en las diversas áreas y no se debe comprometer a desarrollar alguna otra actividad que habrá de ser revisada y evaluada posteriormente por la misma.

En este sentido, la eficiencia proporcionada por la auditoría interna depende básicamente de su ubicación dentro de la estructura de la empresa y de las relaciones que se mantengan con el personal de otras áreas.

1.5 RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR INTERNO

El licenciado en contaduría que opta por desarrollarse profesionalmente en el campo de la auditoría interna y que el producto final de su actividad es el informe que rinde y firma, tiene la responsabilidad final de asegurarse que el trabajo de auditoría que se ejecuta, respalde adecuadamente las sugerencias que se expresan y que el trabajo cumpla con las normas y políticas establecidas por el área de auditoría interna, legislación vigente y todos los requisitos que la profesión impone (normas de auditoría y código de ética).

En general, considerando que gran parte del trabajo se delega, así como algunos aspectos importantes de la supervisión y que ciertos puntos de las revisiones requieren la atención específica del auditor interno en jefe, ya sea porque son importantes para la revisión o por que se necesita experiencia para tratar con ellos, a continuación se resume las principales responsabilidades que éste tiene para el mejor desarrollo de las auditorías:

--- Saber el movimiento de actividades de todas las áreas de la empresa, así como mantener al día su información personal sobre la legislación y políticas que rigen el funcionamiento de la corporación.

--- Supervisar y evaluar los procedimientos y actividades contables, administrativas y financieras de todas las áreas de la organización y planear la labor del departamento de auditoría interna, de tal manera que preste atención a todas y cada una de ellas.

--- Delegar en el personal de su área las funciones que estime convenientes, junto con la autoridad necesaria para que las desempeñe, además tener la certeza de que el equipo que ejecuta el trabajo tenga la capacidad y experiencia que la revisión requiere.

--- Efectuar las revisiones en las áreas de acuerdo con lo planeado y aprobar el plan estratégico a seguir en las secciones críticas de la revisión.

--- Quedar satisfecho que se hizo suficiente trabajo de auditoría debidamente supervisado y que las cédulas de auditoría elaboradas sean revisadas y respalden el informe a rendir.

--- Cerciorarse que el informe se apega a las normas de auditoría y a cualquier otro requisito estatutario o reglamentario que se deba aplicar.

De acuerdo con lo anterior, es necesario destacar la importancia que debe tener una buena planeación y una adecuada supervisión al formar parte de las responsabilidades que el auditor interno tiene al llevar al cabo las revisiones.

1.6 NORMAS DE AUDITORIA

Debido al carácter eminentemente profesional que las revisiones en auditoría interna requieren y que el resultado de las mismas es utilizado y sirve de ayuda a los más altos niveles de la organización, ha sido necesario contar con principios de auditoría que aseguren que este trabajo se desarrolle con ciertos requisitos de calidad.

Por lo anterior el desarrollo del trabajo deberá estar fundamentado en normas, basándose en las que la profesión ha establecido para el examen de estados financieros, las cuales le son aplicables a la auditoría interna y deberán seguirse en la forma en que se adapten a su trabajo específico. Dichas normas se definen 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 este trabajo" y se clasifican de la siguiente forma:

--- Personales.

--- Relativas a la ejecución del trabajo y

--- Relativas al informe y seguimiento.

Las normas personales se subdividen como sigue:

a) Capacitación teórica y práctica. Esta norma indica que el trabajo de auditoría debe ser desempeñado por aquellas personas que, teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido, tengan la debida capacitación teórica y práctica como auditores.

b) Independencia. Debido a que el informe del auditor interno sirve de ayuda a los más altos niveles de la organización, es menester que el auditor (al desempeñar su trabajo) mantenga una actitud de independencia de criterio, a fin de poder emitir su opinión en forma objetiva (ver punto 4 de este capítulo).

c) Cuidado y diligencia profesional. El auditor está obligado a desempeñar su trabajo y el resultado del mismo, con razonable cuidado y diligencia profesional.

Las normas relativas a la ejecución del trabajo son:

a) Estudio y evaluación del sistema de control interno. Para que el licenciado en contaduría pueda planear convenientemente los procedimientos de auditoría a aplicar, la extensión de los mismos, la oportunidad, el personal a emplear y el tiempo de duración, es necesario que efectúe un estudio y evaluación del sistema de control interno de la entidad.

b) Planeación. Como todo trabajo profesional, la auditoría debe planearse adecuadamente a fin de decidir con base en el estudio del sistema de control interno de la entidad, qué procedimientos de auditoría van a aplicarse, qué alcances tendrán los mismos y en qué se aplicarán, así como quienes serán los ayudantes que intervendrán y qué tiempo se estima para cada actividad.

c) Obtención de evidencia competente y suficiente. El auditor debe reunir una serie de elementos de juicio que le ayuden a soportar su opinión, dichos elementos están basados en la evidencia comprobatoria la cual debe ser competente y suficiente.

La evidencia es suficiente, cuando se refiere a partidas cuyo monto es una parte importante del concepto que se está revisando.

Es competente, cuando el auditor basado en su experiencia y criterio profesionales, obtiene la certeza moral acerca de esta evidencia comprobatoria, que dadas las características de este trabajo, no podría ser de precisión matemática sino basado en la apreciación personal del auditor.

d) Supervisión. Precisamente porque el licenciado en contaduría, no podría ni tampoco le conviene realizar todas las actividades de la auditoría, nace la necesidad de utilizar a una serie de personas con distintos niveles de preparación para que lo auxilien en el desarrollo de las actividades que no requieren de su intervención personal.

Al delegar el auditor estas labores en sus ayudantes, no se está desprendiendo de la responsabilidad primaria que recae sobre él, y para ello es necesario que realice una supervisión adecuada durante las diferentes etapas de la auditoría y a los diferentes niveles jerárquicos.

Las normas relativas al informe y seguimiento son como sigue:

a) Informe.

El informe es el producto terminado del trabajo realizado por el auditor interno y, frecuentemente es lo único que conocen los directivos de la entidad en relación a la labor desarrollada, por tanto debe cuidar que se mencione:

--- **Su objetivo y naturaleza.** Tipo, propósito y características del trabajo realizado.

--- **El alcance del mismo.** Operaciones sujetas a examen y el criterio de prioridad seguido, así como el período revisado, señalando en su caso las limitaciones que hubiera enfrentado para el cumplimiento de los objetivos propuestos.

--- **Los procedimientos utilizados en el trabajo.** Normas de auditoría y las técnicas específicas aplicadas.

--- **Breve descripción del examen realizado.** Datos de referencia y/o de interés que sitúen adecuadamente al lector del informe sobre los resultados obtenidos de la revisión.

--- **El resumen de observaciones y sugerencias.** Sumarizar bajo el principio de las excepciones todos los hallazgos que afectan desfavorablemente la eficiencia operacional, mencionando sus causas y efectos tanto cualitativos como cuantitativos. Además para que el informe sea de carácter constructivo, se deben hacer las recomendaciones que den solución a los problemas.

Así mismo, el informe de auditoría que se proporcione acerca de los actos, hechos o situaciones observados, deben reunir principalmente las siguientes características y/o atributos de calidad:

--- **Oportunidad.** De tal manera que la información permita tomar a tiempo las acciones de corrección requeridas.

--- **Integridad.** Deben incluirse todos los hechos importantes observados, sin omisión alguna, proporcionando una visión objetiva de las cuestiones advertidas y de las conclusiones y recomendaciones a que conducen.

--- **Competencia.** Asegurarse que los resultados informados corresponden al objetivo de la auditoría.

--- **Relevancia.** Considerando los asuntos trascendentes para la situación u operación de las áreas examinadas, sin abundar en detalles innecesarios.

--- **Objetividad.** Presentar con imparcialidad la verdad o realidad de los actos, hechos o situaciones comprobados, hasta donde dicha verdad o realidad sean razonablemente alcanzables y estén respaldados con evidencia comprobatoria indudable.

--- **Convicción.** Hacer que la solidez de la evidencia conduzca a cualquier persona prudente a las mismas conclusiones a que llegó el auditor.

--- **Claridad.** Cuidar que la estructura, terminología y redacción empleadas, permitan que la información presentada pueda ser entendida por cualquier persona, aún la no versada en el tema.

--- **Utilidad.** Aportar elementos que propicien la optimización del uso de los recursos y el mejoramiento de la administración de la entidad.

Por último, es importante mencionar que es requisito indispensable que todos los informes producto del trabajo del auditor, sean debidamente formalizados y firmados por el auditor interno en jefe.

b) Seguimiento

La verificación de que las acciones correctivas y de mejora se llevan a la práctica, constituyen una de las principales responsabilidades de la función de auditoría interna.

Por tanto, el seguimiento debe entenderse como la etapa inmediata a la presentación del informe y se refiere básicamente a la vigilancia y/o verificación que el auditor hace de que las acciones correctivas se han puesto en vigor oportunamente y que permiten alcanzar los resultados deseados.

1.7 CODIGO DE ETICA

Los preceptos del código de ética profesional de licenciado en contaduría le son aplicables por el hecho de serlo, sin importar la especialización que cultive en el ejercicio profesional independiente o como personal de entidades de los sectores privados o públicos. Particularmente el código de ética emitido por el IMCP, ha sido promulgado por la propia profesión a fin de tener una serie de reglas que permita normar la actuación de todos los miembros en el ejercicio profesional.

Aún cuando se trata de reglas de carácter general, ha sido necesario precisar el alcance y la forma de cómo puede lograrse que estas reglas funcionen en la práctica, así, éstas mencionan su aplicación y responsabilidad específica a través de los siguientes postulados:

- I.- El código de ética profesional es aplicable a todos los licenciados en contaduría.
- II.- Al expresar cualquier opinión profesional, el licenciado en contaduría debe sostener un criterio libre e imparcial.
- III.- En cualquier trabajo, el licenciado en contaduría cuidará que esté realizado de acuerdo con los lineamientos de calidad profesional inherentes a la profesión.

IV.- Es requisito indispensable para que el licenciado en contaduría acepte prestar sus servicios, que cuente con la capacitación teórica y práctica necesaria para realizar las actividades profesionales satisfactoriamente.

V.- El licenciado en contaduría es personalmente responsable de los trabajos que él y las personas que bajo sus instrucciones lleven al cabo.

VI.- Secreto profesional. El licenciado en contaduría tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión a menos de que lo autoricen los interesados, excepto los informes que establezcan las leyes respectivas.

VII.- Obligación de rechazar tareas que no cumplan con la moral. Es obligación del licenciado en contaduría no aceptar arreglos o asuntos que no cumplan con la moral.

VIII.- Debido a la confianza depositada por el patrocinador de sus servicios, el licenciado en contaduría debe abstenerse de aprovechar situaciones que puede perjudicar a quien contrata sus servicios.

IX.- Retribución económica. La consideración de fijación de honorarios es importante para las buenas relaciones con la clientela, tomando en cuenta esencialmente el trabajo, su extensión, responsabilidad a asumir, calidad de ayudantes, gastos fijos del despacho y demás elementos que le permitan una base objetiva del honorario justo.

X.- Respeto a los colegas y a la profesión. Todo licenciado en contaduría cuidará sus relaciones con sus colaboradores, con sus colegas y con las instituciones que los agrupen, buscando que nunca se menoscabe la dignidad de la profesión, sino que se enaltezca, actuando con espíritu de grupo

XI.- Dignificación de la imagen profesional a base de calidad. El prestigio y la clientela deben obtenerse mediante la capacidad técnica, laboriosidad, eficiencia y sentido de responsabilidad y, no ser consecuencia de la publicidad personal, ésta debe ser institucional y en consecuencia

hecha por los organismos profesionales, quienes orientarán al público en general respecto a la clase de servicios que pueden y deben esperar de los licenciados en contaduría.

XII.- Difusión y enseñanza de conocimientos teóricos. Todos los licenciados en contaduría que de alguna manera transmitan sus conocimientos, tendrán como objetivo mantener las más altas normas profesionales y de conducta, así como contribuir al desarrollo y difusión de los conocimientos propios de la profesión.

Estos postulados han sido la base, en que se fundamentan las normas de auditoría que se mencionan anteriormente.

La falta de observancia a las reglas del código de ética profesional no sólo daña al profesional en lo personal, sino que afecta también a la profesión en general, la imposición de sanciones queda a cargo de la asociación afiliada y debe tomarse en cuenta la gravedad de la violación cometida, evaluando dicha gravedad de acuerdo con la trascendencia que la misma tenga para el prestigio y estabilidad de la profesión del licenciado en contaduría. Según la gravedad de la falta, la sanción podría consistir en:

- a) Amonestación privada.
- b) Amonestación pública.
- c) Suspensión temporal de sus derechos de socio.
- d) Expulsión.
- e) Denuncia a las autoridades competentes, de las violaciones a las leyes que rigen el ejercicio profesional.

Las sanciones antes expuestas se encuentran comprendidas en el mismo código de ética artículo 5.3.

CAPITULO 2

PLANEACION DE LAS REVISIONES EN AUDITORIA INTERNA

2.1 CARACTERISTICAS GENERALES.

2.1.1 Bases.

2.1.2 Importancia.

2.2 AMBITO DE APLICACION.

2.3 ETAPAS DEL PROCESO.

2.3.1 Preparación del programa anual de trabajo.

2.3.2 Al inicio de la revisión.

2.3.3 En la ejecución de la revisión.

2.3.4 Al concluir la revisión.

2.4 EVIDENCIA EN CEDULAS DE AUDITORIA.

CAPITULO 2

PLANEACION DE LAS REVISIONES EN AUDITORIA INTERNA

2.1 CARACTERISTICAS GENERALES

Partiendo del conocimiento que la planeación forma parte de los elementos del proceso administrativo, es precisamente ahí que se presenta la necesidad de planear cualquier actividad a desarrollar, pues de lo contrario se rompería la continuidad del proceso, con lo cual no se lograría el objetivo fijado.

2.1.1 Bases.

Según el autor Agustín Reyes Ponce, "La Planeación consiste, en fijar el curso concreto de acción que ha de seguirse para el logro de un objetivo, estableciendo los principios que habrán de orientarlo, la secuencia de operaciones para concretarlo y la determinación de tiempos necesarios para su realización".

Por lo tanto, para cumplir con los objetivos expuestos en la definición anterior, es necesario contar con elementos propios de la planeación como son los siguientes:

- **Políticas.** Son los principios generales a seguir para orientar la acción.
- **Procedimientos.** Constituye la secuencia de operación o los métodos.
- **Programas.** Es la fijación de tiempos requeridos.

Estas son las bases sobre las cuales descansa la planeación.

Cabe hacer mención que debido a sus características, su aplicación es general para cualquier actividad a desarrollar y las revisiones en auditoría interna no son la excepción, así tenemos que una adecuada planeación asegura lograr con éxito el objetivo propuesto, que en este caso es rendir un informe.

En el punto 2.3 del presente trabajo se muestra la forma en que estos elementos son utilizados en la planeación de las revisiones en auditoría interna.

2.1.2 Importancia.

La fase de mayor importancia es la etapa inicial de la planeación, no existe otra parte del proceso que afecte más al desarrollo del trabajo, que el tiempo invertido en llevar al cabo una inspección preliminar de auditoría y la planeación del alcance general.

Puede decirse que para realizar en auditoría interna una revisión con economía, eficiencia y eficacia, es conveniente que sea adecuadamente planeada, contrario a esto, tanto la carencia como la inadecuada planeación, puede traer consigo riesgos considerables, como pueden ser entre otros:

--- Pasar por alto secciones o rubros importantes, o en su defecto determinarlas a una fecha cercana a la terminación de la auditoría, que no permita llevar al cabo las pruebas apropiadas al examen.

--- No contar cuando sea necesario, con el personal que tenga la experiencia apropiada para desarrollar una determinada prueba.

--- No asignar el trabajo adecuadamente, lo cual provocaría caer en excesivo tiempo disponible del personal asignado.

--- No contemplar la eliminación de procedimientos innecesarios en la revisión, que se aplicaron en auditorías anteriores y que para el actual período de examen no son aplicables.

--- No evaluar si el tiempo y esfuerzo que serán invertidos estarán en relación con la economía, eficiencia y eficacia que se pueda aportar a los objetivos de la organización.

--- En general, invertir demasiado tiempo en detalles que no afectan de manera importante el curso del examen ni el resultado final, así como caer en error de efectuar auditorías donde las probabilidades de obtener beneficios superiores a su costo son escasos.

2.2 AMBITO DE APLICACION

La planeación no debe entenderse únicamente como una fase inicial anterior a la ejecución del trabajo, sino que ésta es necesario tenerla presente durante todo el desarrollo de la revisión, y más aún, cada uno de los integrantes del equipo de auditoría debe planear su trabajo en particular, por pequeño que éste sea e independientemente del grado de dificultad que se tenga en la ejecución del mismo.

En el apéndice 2 se muestra en forma gráfica el desarrollo de una revisión en auditoría interna, es evidente que el punto de mayor importancia en la planeación se presenta en la etapa inicial, después de la familiarización y del estudio y evaluación del sistema de control interno del área a revisar, al llegar a este punto se esta en posibilidades de llevar al cabo un plan de acción estratégico (memorando de planeación de auditoría definitivo y programa de trabajo para la aplicación de procedimientos de auditoría) para el desarrollo de la revisión, teniendo en cuenta que éste es tan flexible como el resultado de los procedimientos aplicados sean satisfactorios, quedando en condiciones de determinar desviaciones significativas y cuantificar el efecto en el alcance de una determinada prueba.

El complemento del presente capítulo se enfoca al estudio de la planeación de una revisión, desde su programación en la oficina de auditoría interna, hasta la conclusión o etapa final de la misma.

2.3 ETAPAS DEL PROCESO

Para los fines que el autor del presente seminario pretende, el proceso de planeación de las revisiones en auditoría interna se divide en las siguientes etapas:

--- Programación en la oficina de auditoría interna (etapa preliminar).

--- Al inicio de la revisión (etapa inicial).

--- En la ejecución de la revisión (etapa de desarrollo).

--- Al concluir la revisión (etapa final).

2.3.1 Programación en la oficina de auditoría interna (etapa preliminar).

a) Preparación del programa anual de trabajo.

La planeación de las revisiones en auditoría interna en esta fase, es responsabilidad directa del auditor interno en jefe, y ésta debe plasmarse en un documento que regularmente se denomina "programa anual de trabajo", mismo que debe ser aprobado por las autoridades superiores.

Básicamente el programa es un documento de planeación, en el cual se seleccionan las áreas y/o aspectos a cubrir por el departamento de auditoría, generalmente y como su nombre lo indica debe ser a un año, es conveniente prepararlo sobre la base mensual revisable cada tres meses, debido a cambios que suelen presentarse en el año programado, tales como, requerimientos especiales de la administración, cambios en las operaciones, pérdida de personal, retrasos en la conclusión de la auditoría y en ocasiones algunas áreas demandan intervenciones especiales con alta prioridad. De igual forma, en la selección de auditorías para la elaboración del programa anual de trabajo se deben considerar varios factores como, los tipos de revisiones aplicables a la auditoría interna (ver punto 1.3 del capítulo 1), así mismo, los siguientes son algunos criterios que se pueden aplicar para la cobertura de las revisiones:

--- **Hallazgos previos.** En una auditoría anterior se pueden ya haber reportado deficiencias que requieren de una acción de seguimiento.

--- **Requerimientos de la administración.** El más alto funcionario de la organización u otros funcionarios, por su conocimiento pueden requerir auditorías específicas de prioridad.

--- **Coberturas previas.** Suele suceder que ocurran retrasos en la conclusión de ciertas auditorías debido a que fueron suspendidas para atender otras prioridades, ocasionando que se haga más largo el período a cubrir en una revisión en suspenso. Debe analizarse cada caso que se encuentre en esas circunstancias.

--- **Requerimientos de auditores gubernamentales y externos.** El cumplimiento de determinados asuntos de tipo legal o gubernamental, puede requerir la intervención del equipo de auditoría interna. Además los auditores internos deben tener considerado el asistir a los auditores externos.

--- **Áreas y/o situaciones sensibles.** Existen áreas muy sensibles en una organización que requiere de especial atención, un ejemplo de ello es la revisión de posibles conflictos de interés en la compra o selección de ciertos aspectos en determinadas áreas, éstas pueden cambiar su comportamiento al saber que son permanentemente intervenidas.

--- **Sugerencias de los propios auditores internos.** Los miembros del departamento de auditoría interna también deben ser considerados para recibir de ellos ideas y propuestas para la cobertura de las revisiones, ya que son los que están en contacto directo en la operación y pueden conocer áreas susceptibles de revisar.

--- **Evaluación del costo-beneficio.** Valuar si el tiempo y esfuerzo invertidos tendrán la productividad deseada (relación costo-beneficio), a fin de obtener la mayor probabilidad de incrementar la economía, eficiencia y eficacia de operación del área y/o aspecto a examinar.

En el apéndice 3 se muestra un ejemplo de un programa anual de trabajo.

b) Planeación de personal y tiempos.

Siempre que sea práctico no se debe asignar personal sólo para cubrir huecos ni cambiar continuamente a los auditores sin que concluyan con nada, la planeación del personal incluye el número de auditores y los conocimientos, habilidades y disciplinas para llevar al cabo el trabajo específico en un determinado tiempo.

El auditor interno en jefe debe establecer criterios adecuados de educación escolar y experiencia para designar las posiciones del personal en las revisiones internas, tomando en consideración el alcance, el tipo y el grado de responsabilidad del trabajo. Por tanto, el personal de la oficina de auditoría interna debe poseer conocimientos y habilidades esenciales para la práctica de su profesión, estos atributos incluyen capacidad en la aplicación de técnicas y procedimientos de auditoría, también se requiere capacidad en técnicas y principios de contabilidad en virtud de que el trabajo de auditoría interna casi invariablemente está relacionado con reportes y registros financieros.

El departamento de auditoría interna debe tener auditores o consultores calificados en disciplinas tales como, economía, finanzas, estadística, procedimiento electrónico, impuestos, leyes, ingeniería, etc., sin embargo no es necesario que el auditor sea experto en todas esas disciplinas, lo que es importante es el nivel de experiencia e intuición que cada auditor debe poseer para determinar oportunamente cuando haya problemas.

La cobertura de las disciplinas antes mencionadas o más dependerá de la asignación específica de cada auditoría para cumplir así el desarrollo deseado en el campo de trabajo.

En relación al tiempo estimado para cada revisión se expresará en días hábiles y estará basado en el tiempo real requerido en auditorías similares anteriores efectuadas en condiciones normales, a falta de estos elementos al auditor interno en jefe estimará el tiempo de acuerdo a su mejor criterio y experiencia.

c) Memorando de designación.

Para la realización de cualquier revisión por parte del personal del área de auditoría interna se requerirá, imprescindiblemente, la designación previa correspondiente suscrita por el auditor interno en jefe, esta designación normalmente se denomina "memorando de designación" y en ocasiones también se le conoce como "oficio de comisión".

Por memorando de designación habrá de entenderse la autorización escrita del auditor interno en jefe para que, por algunos de sus auditores subordinados, se lleve a cabo una revisión interna determinada.

Las siguientes consideraciones en general serán de aplicación común para la elaboración del memorando de designación:

--- **Nombre del titular del área que será revisada.** Por lo regular será la persona a la cual se le enviará copia del informe final.

--- **Fundamento de atribuciones.** Fundamentar las atribuciones para la realización de las revisiones, es decir, plasmar las leyes, reglamentos y estatutos orgánicos o legales que autorizan al departamento de auditoría interna para desempeñar sus funciones.

--- **Nombres del grupo de auditores asignados.** Estipular los nombres de los auditores que habrán de formar el equipo asignado para realizar la revisión, así como los cargos correspondientes.

--- **Objeto de la revisión.** Especificar el tipo y/o clase de la auditoría que se va a realizar, además el del área y/o aspecto a revisar.

--- **Periodo que se habrá de revisar.** Este período comprenderá por lo general, desde la fecha de la última revisión interna hasta el cierre del último ciclo contable mensual anterior a la llegada del grupo de auditoría al campo de trabajo, salvo que otro criterio debiera prevalecer, a juicio del auditor interno en jefe de acuerdo a las circunstancias de cada caso.

--- Periodo que habrá de durar la revisión. Precisar el tiempo estimado que habrá de durar la revisión, éste comprenderá desde el primer al último día de estancia en el área de trabajo.

El memorando de designación deberá ser firmado por el auditor interno en jefe y servirá entre otras funciones, para acreditar al grupo de auditores y justificar el motivo de su visita al lugar que fuere a cumplir su misión. Normalmente este debe ser entregado al supervisor y encargado del grupo de auditoría asignado, con quince u ocho días de anticipación a la fecha de inicio de la revisión en el campo de trabajo, para efectos de dar oportunidades de iniciar los trabajos preliminares de "la planeación de la auditoría".

d) Actividades preparatorias.

Cada asignación de auditoría debe ser planeada y preparada cuidadosamente antes de iniciar el trabajo, a fin de obtener la calidad deseada e importantes ahorros de tiempo y esfuerzo. Esto consiste esencialmente en definir los objetivos de la revisión e informarse acerca de las actividades que se van a examinar antes del inicio de la auditoría en el campo y/o área de trabajo, con la finalidad de que el equipo de auditoría se traslade al lugar que hubiere de cumplir su misión, provisto de la mayor cantidad posible de información. A continuación se presentan las principales acciones que se deben considerar.

--- Determinar los objetivos de la auditoría.

Uno de los aspectos más relevantes de la planeación es el establecimiento de los objetivos, lo cual permite encauzar todo el esfuerzo de la intervención, Esta definición puede emanar de, diversos enfoques de las auditorías programadas, requerimientos de la administración, naturaleza o tiempos disponibles, etc.. Tanto en el diseño como en la ejecución de los objetivos, en ciertas circunstancias comprende aspectos parciales como pueden ser la evaluación de procedimientos, desempeños o sistemas de información, de igual forma para su correcta determinación se necesitan precisar los siguientes límites:

- **Temporales**, es decir, el período en que deben ser concluidos.
- **Espaciales**, o sea, la región, zona, cuenta, subcuenta, etc., que comprenden.
- **Operacionales**, esto es, el inicio y el fin del área y/o aspecto a revisión.

--- **Investigación inicial.**

Es importante que el encargado del equipo de auditoría deba obtener y examinar los antecedentes, material pertinente y todo tipo de información que el piense pueda ser de vital aplicación a su revisión. En términos generales los siguientes son algunos conceptos a considerar:

- **Requerimientos de la revisión.** Esto es, dar especial atención a requerimientos específicos, es conveniente incluir en la auditoría el objetivo, período a revisar, fechas claves de intervenciones (arqueos, toma física de inventarios, confirmación de cuentas, etc.), cargas de trabajo, establecer el diseño del formato de las cédulas de información que deba preparar y entregar el personal del área a auditar, así como el reporte y/o informe final que se emitirá y la fecha de su entrega.
- **Estudio de papeles de trabajo e informes de auditoría interna anteriores.** Recurrir al archivo de papeles de trabajo de revisiones anteriores con el objeto de examinar el alcance, estudio de control interno, programas, formatos de cédulas, tiempos empleados, pruebas realizadas, etc., permite conocer los antecedentes del área o aspecto a revisar y familiarizarse con los enfoques y resultados alcanzados, así como determinar cualquier eventual ahorro de tiempo para la actual intervención. Así mismo, deben estudiarse los reportes emitidos como consecuencia de auditorías anteriores, a efecto de analizar patrones de hallazgos y grado de acciones correctivas que permita conocer por anticipado los puntos débiles a los cuales deberá dedicar especial atención y captar áreas sensibles en la futura revisión. Con la exploración del material anterior se conocen enfoques y procedimientos para la determinación de los objetivos con los que quizá no se esté familiarizado y, por lo tanto, evitará utilizar tiempo y esfuerzos en problemas ya resueltos anteriormente.

- **Examen de otras revisiones y correspondencia.** Estudiar otro tipo de auditorías realizadas como las externas y fiscales, incluyendo sus cartas de observaciones y recomendaciones, con el objeto de detectar y listar cualquier problema potencial en las áreas o aspectos que serán intervenidas, para poder comprobar posteriormente al realizar la auditoría, los cambios positivos o negativos que en su caso pudieran haberse producido, y comentarlo en su informe. Con igual oportunidad y propósito se debe examinar la correspondencia despachada y recibida en el departamento de auditoría interna, durante los meses anteriores a la fecha de inicio.

--- **Plan de trabajo (preliminar).**

Los objetivos, alcance, tiempos estimados y asignación de personal para trabajos previos, se deben establecer al inicio de cada revisión, a efecto de que al llegar al campo de trabajo se tengan perfectamente definidas las tareas asignadas a cada miembro del equipo de auditoría y se aproveche el mayor tiempo posible, evitando pérdidas de tiempo. Esto debe quedar plasmado y/o evidenciado en un documento que por lo general se le denomina "memorando de planeación de auditoría" (preliminar). Los siguientes son entre otros los principales aspectos que se deben considerar para su elaboración en esta fase:

- **Objetivo y alcance.** Una vez determinados los objetivos y requerimientos específicos de la revisión, así como haber realizado una investigación preliminar de papeles de trabajo e informes de auditorías anteriores, se está en posibilidades de definir un alcance general y desarrollar e implantar la estrategia de la revisión antes de proceder a su ejecución.
- **Asignación de tiempos estimados.** Se establecerán estimaciones de tiempo para cada sección de la auditoría. Normalmente se llevan al cabo reuniones de trabajo con personal de experiencia del departamento de auditoría interna que tenga relación con la intervención, generalmente a nivel supervisión y gerencia, para decidir que áreas y/o secciones se van a examinar, con base en esto, además de experiencias de trabajos anteriores, se está en condiciones de determinar los tiempos estimados.

- **Asignación de personal.** El número y nivel del personal requerido, dependerá de la naturaleza y complejidad del trabajo, así como de las limitaciones o disponibilidad de tiempo con que se cuente. Decididas las secciones y/o áreas que se habrán de intervenir, deberán ser determinados los requerimientos de talento del personal para efectuar el trabajo, éste debe ser dividido en tareas individuales asignables a cada auditor. Las habilidades del auditor y sus necesidades de desarrollo deben ser tomados en cuenta al seleccionar a los elementos que harán el trabajo.

Al respecto, es importante comentar que tanto los alcances, tiempos y personal asignados para cada sección y/o área de la revisión, establecidos y señalados en este apartado (actividades preparatorias), son determinados de manera general, considerando que este trabajo se efectúa en las oficinas de auditoría interna, ya que como se ha señalado anteriormente (ver punto 2.2), la precisión de estos conceptos son determinados una vez realizada una investigación preliminar en el campo de trabajo (familiarización) y un estudio y evaluación del control interno, situaciones que serán puntos de tema de la siguiente etapa de la planeación a tratar.

--- Contacto con personal apropiado.

En este momento el encargado del equipo de auditoría debe contar ya con un conocimiento suficiente de la intervención a realizar, basada en una planeación (preliminar) adecuadamente preparada, para estar en condiciones de discutir con sus superiores los objetivos de la revisión, el trabajo hecho y por efectuar, así como los pasos que se han tomado y los que se requieren tomar. Así mismo, los funcionarios del área a auditar deben ser contactados de inmediato a efecto de convocar a una reunión de presentación.

2.3.2 Al inicio de la revisión (etapa inicial).

Esta etapa da comienzo con la ubicación física del equipo de auditoría en el campo de trabajo y la reunión de presentación ante el funcionario responsable del área a examinar, junto con sus principales colaboradores, este funcionario será por lo regular el que reciba y a quien será dirigido el informe final de la revisión. La discusión normalmente comprenderá comentar el propósito de la auditoría, el período en que se llevará al cabo, la coordinación del trabajo con el personal de la propia área, condiciones y limitaciones, así como todos aquellos asuntos que por su naturaleza ameriten ser definidos antes de la iniciación del trabajo.

Por otra parte, tenemos que el punto medular de la planeación de una auditoría, es decidir sobre la cantidad de información que se necesita obtener, la cual puede variar de acuerdo a las características del área y/o aspecto a examinar, el objetivo, condiciones y limitaciones del trabajo que se va a realizar, experiencia del equipo de auditoría y de las limitaciones inherentes al apremio del tiempo.

Lo anterior quiere decir que no es lo mismo planear una auditoría especial de alguna área y/o aspecto que se había revisado esporádicamente o no se había examinado, que una regular o recurrente; en el primer caso se necesita de un esfuerzo relativamente extenso de planeación con el fin de familiarizarse con el área y los controles existentes sobre sus operaciones, mientras que el segundo puede no llevar al cabo una inspección preliminar extensa o detallada.

Sin embargo, para efectos del presente seminario, se considera que el éxito de una adecuada planeación depende de dos etapas básicas de auditoría que son:

- Familiarización con el área a auditar, y
- Estudio y evaluación del sistema de control interno.

Una vez que los procedimientos anteriores se aplicaron satisfactoriamente, se está en condiciones de determinar la dirección, alcance y extensión del esfuerzo de auditoría e identificar lo que debe hacerse en la revisión, cómo, por quién y cuándo, es decir, efectuar una planeación adecuada y precisa .

a) Familiarización con el área a auditar.

Esta fase de "familiarización", aunada y/o en complemento a la de "actividades preparatorias" (mencionada anteriormente), es de suma importancia. No se debe adelantar el examen de la documentación o hacer cierto tipo de pruebas, primeramente debe familiarizarse con los diferentes sistemas y subsistemas del área a revisar, antes de formular el programa de auditoría.

La familiarización se puede definir como la manera de formarse un criterio o apreciación sobre la naturaleza de las características del área que se va a intervenir, o sea, lograr suficiente conocimiento e informarse acerca de las actividades o factores organizacionales, operacionales y financieros que se van a auditar.

La obtención de una familiarización con el área es un proceso continuo, aunque se requiere un cierto conocimiento básico para evaluar los riesgos de la auditoría y determinar la dirección, alcance y extensión de los métodos a usar en la revisión, a fin de lograr una adecuada planeación, la mayoría de la información se consigue en el curso del examen, sin embargo, es importante que sea oportuna.

A continuación se presentan algunos enfoques utilizados para obtener los conocimientos básicos de la familiarización acerca de la naturaleza de las características organizacionales, operativas y financieras del área a auditar.

--- Características organizacionales y operativas.

Comprende la determinación e identificación de personal directivo y administrativo, estructura organizacional, naturaleza del giro en que opera el área, objetivos, metas, procedimientos de las actividades, requerimientos legales, políticas, práctica contable y factores económicos existentes. La información relativa para el conocimiento de estos aspectos, se obtiene de variadas y múltiples fuentes, la cantidad necesaria está en función de tener una idea aunque no exacta de las características del área, por lo menos tener los elementos de juicio suficiente para efectuar una planeación adecuada. Las principales fuentes y técnicas para la obtención de información, se comentan a continuación:

- **Entrevistas previas.** Se requiere tener una o varias entrevistas con el funcionario y sus principales colaboradores del área a auditar, que conduzcan a la determinación del área problema, resultados de operación, planes de cambio o reorganización, descripción de actividades, etc. En este momento se requerirán reportes y datos relacionados con la revisión como, manuales de procedimientos y políticas, organigramas, informes de control presupuestal y los emitidos por el área, actas de comités y/o consejos de administración, contratos y en general cualquier información que permita identificar tendencias o patrones de actuación.
- **Análisis organizacional.** Se obtendrán los objetivos de la función, gráficas de organización, plantilla de personal, así como descripciones de funciones y puestos. Este análisis permite determinar el propósito del área y familiarizarse con las responsabilidades funcionales, nombres del personal y principales departamentos o secciones.
- **Revisión de políticas y procedimientos.** Durante esta etapa también se revisan los manuales de políticas y procedimientos referidos a la administración y control de las diversas actividades operativas que se desarrollan en el área sujeta a revisión. Todo material aludido en este apartado se utilizará como marco de referencia para revisar su cumplimiento.
- **Inspección de reportes y documentos.** Se revisarán los informes más importantes reportados a la administración, así como los documentos que se relacionan con la situación legal o jurídica del área a examinar, tales como, actas de comités, minutas del consejo de administración, conciliaciones físico-contables, escrituras, convenios, contratos, etc. Estos reportes pueden proveer puntos de interés, así como resúmenes de problemas detectados y los avances logrados en su solución.
- **Observación e inspección a las instalaciones y operaciones.** Los datos relativos a las características operativas del área y/o aspectos a examinar, se pueden conocer por la inspección personal que se haga a las instalaciones de planta o de oficina en donde se realicen las operaciones, observando la forma de como son realizadas y obteniendo explicaciones acerca de las mismas. Esto familiarizará al auditor con el área, con las operaciones básicas, con el personal que desarrolla las actividades y con la utilización de espacios.

- **Discusiones con personal clave.** Estas discusiones normalmente proporcionarán detalles adicionales de las actividades y operaciones, al mismo tiempo sirven para confirmar la veracidad de la información previamente obtenida y analizada, la cual requiere la opinión del personal clave del área. Es necesario que el auditor vaya preparado, habiendo formulado anticipadamente un memorándum de los asuntos que se tienen que investigar y de las dudas que debe aclarar.

--- Características financieras.

La principal forma de obtener las características financieras del área a auditar, es través de la técnica denominada "análisis financiero", su objetivo en esta etapa es la de proporcionar tendencias o cambios significativos en la estructura. Su aplicación suministra un conocimiento adicional del área, proporcionando material de evidencia sobre secciones de trascendencia en la auditoría e indicando la necesidad de procedimientos adicionales en la revisión. Las fuentes esenciales son los reportes presupuestales y estados financieros (rubros aplicables al área sujeta a revisión) y pueda incluir los siguientes análisis:

- Comparación del resultado de operación y posición financiera del año actual con los del periodo anterior.
- Comparación del resultado del ejercicio con el presupuesto.
- Comparación de información financiera con la de áreas similares.
- Relación de información financiera con datos no financieros (metas).
- Obtención de razones financieras, etc.

Es necesario tener precaución en la obtención del análisis financiero, una aplicación excesiva provoca duplicidad de trabajo, así como el que no se tenga el beneficio suficiente provocando pérdida de tiempo.

b) Estudio y evaluación del sistema de control interno.

No obstante que el objetivo principal de la auditoría interna es vigilar y asegurarse del cumplimiento del sistema de control interno (ver punto 1.2 del capítulo 1), es necesario realizar un estudio y evaluación del mismo, para efectuar una adecuada planeación de la revisión que se llevará al cabo.

Así tenemos, que el I.M.C.P. en su boletín 3050 de la comisión de normas y procedimientos de auditoría (modificado), define al sistema de control interno como "el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adaptan en una entidad para la adhesión a las políticas establecidas por la administración, la promoción de eficiencia operativa, la protección de sus activos y la obtención de información financiera veraz y oportuna.

De igual forma, en dicho boletín se menciona la obligación de estudiar y evaluar el sistema de control interno en apego a las normas de auditoría (ver punto 1.6 del capítulo 1) a fin de que los resultados obtenidos sirvan de base para determinar el grado de confianza que se depositará en dicho sistema y determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que se darán a los procedimientos de auditoría.

Los dos párrafos anteriores pueden resumirse en lo siguiente; un buen sistema de control interno no sólo sirve al buen funcionamiento del área a auditar sino a la entidad en general al cumplir con sus objetivos, también la efectividad del mismo sirve al auditor, dado que la extensión del examen que se requiere para dar una opinión sobre el funcionamiento del aspecto y/o área sujeta a revisión, depende del grado de confianza que puede depositar en el mencionado sistema.

El estudio y evaluación del sistema de control interno es la fase más importante del proceso de planeación, de tal manera que no se reunirían los elementos de juicio necesarios para efectuar una auditoría eficiente, ni se cumpliría con los requisitos normativos si no se llevara al cabo este requisito.

Existe un nuevo enfoque para este propósito denominado estudio y evaluación del control interno por ciclo de transacciones, tiene por objeto dar mayor énfasis al estudio y evaluación mencionado, con el fin de definir un plan de trabajo y un programa de auditoría adecuados. Lo anterior no implica una modificación a la naturaleza de las pruebas ni de su aplicación, sólo proporciona una estructura diferente que permite obtener mejores resultados.

La importancia que se tiene en la aplicación de este enfoque es la de encauzar el trabajo hacia la revisión de procedimientos más que aspectos cifras o saldos, ya que se considera que éstos son el resultado de operaciones realizadas y que han seguido una secuencia o un procedimiento rutinario.

Las ventajas a este respecto se resumen en las siguientes:

--- Ahorro de tiempo, considerando una efectiva evaluación del sistema de control interno en forma integral, disminuyendo alcances en caso de un buen sistema y aplicando directamente pruebas sustantivas en el caso de que sea deficiente, pero susceptible de ser revisado.

--- Ayuda a planear mejor la ejecución de la auditoría, pues los alcances son más precisos.

--- Localiza fácilmente fallas o desviaciones del sistema, al tenerse una visión secuencial del flujo de operación.

--- Ayuda a proporcionar un mejor informe, debido a que las recomendaciones serían más específicas y con un soporte objetivo.

--- Mayor conocimiento del área, ya que el procedimiento se hace en grupo, es decir, se contempla la totalidad de la operación y no sólo una parte o sección, obteniéndose una concepción amplia de las transacciones y su interrelación.

Las desventajas sólo son dos:

--- No es aplicable a todo tipo de área, ya sea porque su estructura organizativa no lo permite o porque son pequeños y conviene aplicar el sistema tradicional.

--- En la aplicación de este enfoque se recomienda utilizar el método gráfico o de flujogramas, situación que obliga al personal encargado de efectuar el trabajo, tener cierta preparación para captar totalmente el flujo de una operación.

Por su parte el boletín de la citada comisión del I.M.C.P. proporciona "la metodología para el estudio y evaluación del sistema de control interno por ciclo de transacciones". Esta metodología representa una forma ordenada y sistemática para guiar la ejecución de dicho procedimiento. A continuación se comenta brevemente la metodología:

--- **Identificación de funciones.** Consiste en identificar las funciones específicas para cada ciclo, éstas pueden variar de acuerdo al ciclo y a las características particulares de cada entidad.

--- **Identificación de objetivos de control.** Es necesario que cada función sea identificada con su objetivo de control correspondiente.

--- **Documentación de los procedimientos de proceso en cada función.** Se efectúa utilizando los métodos normales de evaluación, es decir, mediante la preparación de gráficas de flujo de transacciones, memorando descriptivo o la utilización de cuestionarios; el objetivo es conocer como fluye una operación desde su inicio hasta su término. Para estos efectos es necesario considerar los documentos fuente, los pasos de procesamiento, los archivos utilizados y los enlaces con otros ciclos, sistemas o funciones.

--- **Identificación de técnicas del sistema de control interno.** Al efectuar el punto anterior es necesario que se plasme en las cédulas de auditoría respectivas, las técnicas que utiliza la entidad para cumplir con los objetivos del sistema y con esto saber si se están cumpliendo total o parcialmente o, no se cumplen; además cada técnica debe identificarse con un objetivo específico.

--- **Evaluación del sistema de control interno.** Consiste en determinar si las técnicas de control establecidas por la entidad son eficientes o deficientes y, de su resultado, depende el grado de aplicación de las pruebas de cumplimiento o sustantivas.

--- **Diseño de pruebas de auditoría y preparación del programa de auditoría.** Una vez que se ha obtenido un resultado satisfactorio en la evaluación mencionada en el párrafo anterior, el auditor se encuentra en condición de diseñar las pruebas de auditoría necesarias en cada uno de los casos y además, determinar el alcance y la oportunidad, lo anterior debe quedar evidenciado en un programa de auditoría (ver punto 2.4 de este capítulo).

Los métodos más usuales para efectuar la evaluación del sistema de control interno por ciclo de transacciones, son los mismos que se utilizan para el método tradicional, los tres principales son los siguientes:

--- **Descriptivo.** Por lo general se utiliza en las áreas y/o actividades pequeñas, ya que consiste en describir las actividades en forma escrita de los procesos, rutinas y controles que realiza el personal de la entidad. El inconveniente es que al aplicar este método no se localiza fácilmente una falla involucrada en la operación.

--- **Cuestionarios.** Es el más usual y está diseñado para aplicarse por medio de preguntas que se hacen a los funcionarios encargados de los distintos departamentos. Dichas preguntas están estructuradas de tal forma que una respuesta negativa indica que este control es deficiente o no lo hay, por el contrario, la respuesta positiva denota que el control además de existir es el adecuado. Este método tiene la ventaja de tener adaptabilidad, su uso es fácil y no requiere de capacitación especial, sin embargo, tiene la desventaja de no mostrar la división de funciones entre el personal involucrado, ni el flujo de operación, ni documentos.

--- **Diagramas de flujo.** Se considera el más adecuado para evaluar el control interno por ciclo de transacciones, ya que muestra en forma gráfica como fluye una operación desde su inicio hasta su término, además las operaciones son revisadas en todos sus pasos, conociéndose con mayor profundidad y detalle las técnicas y procedimientos internos de control. La desventaja del

método es que su elaboración requiere de una cierta experiencia para captar totalmente el flujo de la operación y más aún plasmarla gráficamente.

Cabe señalar que la selección del método a utilizar depende de la estructura o tamaño del área u operación a revisar, así como del criterio y experiencia del auditor a cargo. De igual manera, es recomendable una combinación de ambos.

Al término de esta fase, se esta en posibilidades de elaborar un plan de auditoría estratégico.

2.3.3 En la ejecución de la revisión (etapa de desarrollo).

Esta etapa comprende la aplicación de las pruebas de cumplimiento y sustantivas para la obtención de evidencia.

Una prueba de cumplimiento es la comprobación de que una o más técnicas del sistema de control interno establecido, estaban en operación durante el periodo revisado. Esto no quiere decir que es necesario probar todas las técnicas identificadas en el método utilizado para evaluar el sistema de control interno (gráfico, memorando o descriptivo), la selección y extensión de las pruebas de cumplimiento, dependen de factores tales como:

- La importancia de un ciclo de transacción.
- La importancia de un objetivo de control en un ciclo de transacción.
- La importancia de una técnica u operación para el logro de un objetivo de control.
- La amplitud con que se prueba la técnica en otras secciones de la auditoría.

Las pruebas de cumplimiento deben complementarse antes de iniciar las pruebas sustantivas, con el fin de tener elementos para ajustar eficientemente el alcance de éstas.

Las pruebas sustantivas son un complemento de las de cumplimiento, están diseñadas para llegar a una conclusión en relación a los aspectos sujetos a examen a los cuales no se les depositó la debida confianza al aplicar las pruebas de cumplimiento, revisando al detalle la existencia o inexistencia de los objetivos de control interno (ver punto 1.2 del capítulo 1). Lo anterior no indica que una prueba sustantiva sea necesariamente una verificación al 100 %.

Es importante comentar que esta fase se enfoca también en los papeles de trabajo, donde se plasma el esfuerzo total de la auditoría, relativo a la aplicación de las técnicas para la obtención de evidencia suficiente y competente, que soporte tanto las conclusiones positivas como las negativas que resulten de su examen y consecuentemente el de las observaciones.

a) Programa de trabajo y/o de auditoría.

Las pruebas de auditoría, ya sea de cumplimiento o sustantivas deben estar contenidas en los programas de auditoría.

El programa de auditoría es una herramienta para planear, dirigir y controlar el trabajo de auditoría. Representa el dejar perfectamente clara la acción a seguir, especificando procedimientos a emplear y definiendo los pasos que permitirán alcanzar los objetivos de la auditoría, así como los mejores métodos para hacer bien el trabajo. Esto es, los objetivos se desglosan en subobjetivos, los cuales se encuentran en un nivel intermedio, los cuales a su vez pueden operacionalizarse a través de actividades específicas.

Un programa usualmente incluye el establecimiento de los objetivos mencionados, auditores asignados, papeles de trabajo a utilizar, presupuestos y estimación de fechas de inicio y conclusión del trabajo en general de la revisión, así como de cada etapa de la misma.

Por lo tanto con la elaboración del programa de trabajo se define y precisa la naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría (pruebas necesarias) para el desarrollo del trabajo a realizar, además se da cumplimiento con la norma de auditoría de la planeación y dejar evidencia de ésta. Antes de que se utilice el programa debe estar completo y autorizado.

Los programas de auditoría se clasifican en la siguiente forma:

--- **Estándar.** Son aquellos en que se detallan los procedimientos de auditoría a seguir en casos o situaciones aplicables a un número considerable de áreas o aspectos.

--- **Específicos.** Son elaborados de acuerdo a las características especiales que vayan a presentarse en el desarrollo del examen, o bien por las características especiales y propias del área o aspecto que se va a revisar.

--- **Generales.** Son para uso exclusivo del encargado de la auditoría, contienen un proyecto general de las técnicas y fases de la revisión, así como los objetivos particulares en cada caso que se persiguen.

--- **Detallados.** Se elaboran para la revisión de alguna sección determinada o bien, para personal con poca experiencia, al cual debe explicársele paso a paso el trabajo a desarrollar.

--- **Ilustrativo.** Es similar al detallado, sólo que este programa lleva ejemplos que ilustran la forma de realizar una determinada prueba o trabajo en particular.

--- **Formal.** Es aquel que se da por escrito, puede ser cualquiera de los anteriores.

--- **Informal.** Toda indicación verbal que se da para efectuar un trabajo, así como su forma de hacerlo, se considera como un programa de esta naturaleza.

Las ventajas que los programas de auditoría proporcionan, son las siguientes:

--- Establecen división del trabajo entre el personal del equipo de auditoría.

--- Ahorro de tiempo al evitar explicaciones verbales.

--- Al contener los procedimientos esenciales, evita omisiones.

--- Se observa claramente el avance de la revisión en cada sección.

--- Es una base para la planeación y programación en revisiones de años posteriores.

--- Facilita la supervisión de cédulas de auditoría.

Como desventaja se menciona que pueden limitar las responsabilidades, iniciativa y el criterio de los auditores que los ponen en práctica para su cumplimiento y desarrollo, sin embargo lo anterior puede evitarse al considerar que al llevarlos al cabo, en los mismos programas se hace la aclaración que pueden actualizarse y/o adaptarse, es decir los programas de auditoría deben ser lo suficientemente flexibles para ser modificados y aplicados a todos los casos.

En ocasiones será indispensable desviarse del programa, debido a que en las primeras etapas de la auditoría puede ser necesario reorientar la asignación y modificar los objetivos, pero cuando esto suceda, la razón que motiven el cambio deben ser plasmadas en cédulas de auditoría y dadas a conocer al gerente o supervisor, obteniendo la aprobación de dichos cambios. Es importante comentar que algunas actividades pueden llevarse al cabo en forma paralela y no necesariamente en forma secuencial.

Al planear el programa de auditoría, debe hacerse uso de todas las ventajas, así como de los conocimientos y criterios del personal, con objeto de no incorporar al programa procedimientos excesivos e innecesarios. En general, se considera un punto de partida y al mismo tiempo una guía constante en el transcurso del examen, además muestra en forma objetiva el plan inicial, los cambios habidos y el resumen del trabajo efectuado.

2.3.4 Al concluir la revisión (etapa final).

El auditor interno deberá contemplar y cerciorarse que una vez emitido su informe, no ha de contener ningún punto débil respecto al cual pudiere merecer alguna crítica desfavorable o, incurrir en responsabilidad. Una medida recomendable, como "etapa final" de la auditoría, ha de ser, antes de retirarse de la oficina en que hubiese dado cumplimiento a cualquier misión oficial

de revisión, discutir las partes más importantes de su informe, en borrador, en una reunión conjunta con el funcionario responsable del área auditada y sus principales colaboradores. El auditor habrá de tener terminada, antes de la reunión, la parte del borrador que hubiere de someter a discusión, con el propósito de leer directamente de dicho borrador las palabras textuales que fuere a emplear en su informe, en particular los puntos que pudieren resultar conflictivos. Tratamiento especial se deberá dar a los aspectos confidenciales, que por su delicadeza deben ser tratados directamente con el auditor interno en jefe e instancias superiores.

A través de la discusión previa del borrador del informe, el auditor podrá conocer los puntos de vista de los responsables del área y los departamentos que hubiere de referirse el informe. Además, el auditor tendrá oportunidad de comprobar por sí mismo, a tiempo para su corrección, si hubiese incurrido en algún error de apreciación o de juicio de algunos de los resultados, conclusiones o recomendaciones emergentes de la auditora efectuada. En modo alguno, la discusión no ha de significar que el auditor habrá de quedar supeditado al resultado de la misma ni que invariablemente aceptar los alegatos de los funcionarios y modificar su informe en consecuencia. Si dichos funcionarios no pudieran demostrar a plena satisfacción del auditor, que existen razones fundadas para variar el criterio original, el auditor no alterará la redacción de su borrador. La discusión tendrá los siguientes fines:

--- Informar sobre los resultados, conclusiones y recomendaciones de mayor trascendencia que hubiere de contener el informe.

--- Realizar una crítica constructiva de las operaciones revisadas y una evaluación imparcial de la labor del elemento humano del área, con el objetivo de reconocer los méritos a que hubiere lugar, o por el contrario, señalar las operaciones de las áreas en que el auditor hubiese observado algún punto débil que requiere atención.

--- Conocer la reacción y posibles alegatos de los funcionarios con la finalidad de hacer constar en el borrador del informe, a través de notas al margen o en papel de trabajo por separado, los comentarios de interés que se expusieran en la reunión, además efectuar las modificaciones necesarias en el borrador del informe si hubiese fundamento suficiente para ello.

--- Proporcionar ayuda técnica en materia de competencia del auditor, así como aclarar las dudas de interpretación o aplicación de procedimientos internos que pudieran tener los funcionarios del área intervenida.

--- Obtener evidencia del comentario del borrador del informe, mediante el recabar de la firma de los funcionarios responsables del área auditada en cada una de las observaciones expuestas y que quedarán pendientes de atención, a efecto de responsabilizarlos en la implantación de las medidas correctivas propuestas por el auditor en sus recomendaciones, en los términos y fechas pactadas con los mismos dirigentes.

De igual forma como se mencionó en el punto 2.3.1 inciso "d" en las actividades preparatorias, referente a la determinación de los objetivos de la auditoría y a los requerimientos de la misma, en éstos se debe de determinar el tipo de trabajo que se va a realizar y el informe que se emitirá. Asimismo considerando que el informe es el producto terminado del trabajo realizado por el auditor interno en jefe, siendo responsable directo de esta función (el cual debe firmar) y como es lo único que conocen los directivos de la entidad en relación a la labor desarrollada (ver punto 1.5 responsabilidades del auditor interno y punto 1.6, norma relacionada al informe), es importante que exista una planeación adecuada para la formulación de este informe. Por lo tanto, deben establecerse ciertos controles que permitan:

--- Entregar a tiempo el informe, reportando oportunamente la formalización de las deficiencias determinadas.

--- Cumplir con las normas de auditoría, código de ética y políticas internas del departamento de auditoría interna.

Lo anterior, con el fin de que sirva de base a la administración para la toma inmediata de medidas correctivas sobre los problemas detectados, además de cuidar la imagen del auditor interno.

Cabe señalar que en consideración al gran número de ocupaciones de alto nivel a cargo de las autoridades superiores y directivas, a quienes primariamente han de dirigirse el informe de auditoría, el auditor interno debe esforzarse por preparar dichos informes de tal manera que su lectura reporte a los funcionarios el máximo beneficio con el mínimo esfuerzo. Para que un informe fuere capaz de despertar interés, será necesario que su contenido se presente en forma concisa y con limitación en asuntos de verdadera trascendencia.

En este sentido, a continuación se incluyen algunas ideas de manera enunciativa sobre los controles que deben establecerse para la adecuada planeación en la elaboración del informe de auditoría, los cuales se presentan básicamente en el análisis de los siguientes rubros:

a) Presentación de las observaciones.

En el transcurso de toda auditoría y como resultado de la misma, se han de determinar cierto número de observaciones concernientes al área y/o aspecto revisado, éstas por lo regular se clasifican en las siguientes categorías:

- Observaciones corregibles por el área auditada (irrelevantes).
- Observaciones corregibles por las autoridades superiores o directivas (relevantes).
- Observaciones de difícil o imposible corrección (por lo regular ameritan responsabilidad).

Las observaciones corregibles por el área auditada generalmente no tendrán que ser incluidos en el texto a un anexo del informe a menos que tuvieran algún interés especial, las demás serán incluidas en su totalidad en el texto del informe o en un anexo del mismo.

Una vez verificadas las deficiencias, se deberá proporcionar a través del informe, la evidencia suficiente para que el lector llegue a las mismas conclusiones, por tanto, la estructuración de las observaciones, es conveniente que reúnan las siguientes características:

- Ser de verdadera importancia.
- Reflejar hechos o situaciones comprobadas fehacientemente.
- Grado de interés en que se acepte su sugerencia.
- Posibilidad de una acción en beneficio de la entidad.

De la misma manera, tomando en cuenta que las observaciones se deben presentar bajo el principio de las excepciones, reportando todos los hallazgos que afectan desfavorablemente la eficiencia de operación, mencionando sus causas y efectos, además de las recomendaciones que den solución a los problemas. Con el fin de que el informe tenga un sentido de carácter constructivo, se deberá poner especial énfasis en los aspectos negativos de la auditoría, considerando los alegatos o puntos de vista que pudieran haber formulado los funcionarios responsables del área y aspectos revisado, en la discusión del borrador de las observaciones, toda vez que las recomendaciones serán dirigidas a estos funcionarios.

Las recomendaciones habrán de responder, en cada caso, al empeño constructivo del auditor para corregir las deficiencias existentes y mejorar la eficiencia y eficacia de operación del funcionamiento general del área sujeta a examen y por consecuencia de la entidad en general. Las recomendaciones tendrán que moderarse con todo vigor al estatuto orgánico y a los reglamentos internos de la entidad, así como a las normas, disposiciones, acuerdos, instrucciones, circulares y cualquier otra resolución oficial de la entidad, además, habrán de estar en concordancia con las leyes, decretos y cualquier otra legislación oficial aplicable a la empresa.

Otras recomendaciones para mejorar la calidad del contenido de las observaciones son:

- Evitar agrupar varios problemas en uno solo, con lo que se imposibilita su solución con una sola medida, hay que presentarlos desglosados, analizar su consecuencia y proponer soluciones específicas.

--- Cuidar la coordinación entre la observación, las causas, efectos y recomendaciones.

b) Estructura.

Una vez que se hayan determinado las observaciones, resultado del examen, es necesario que se defina la estructura que llevará el informe, ya que éste debe elaborarse en forma diferente, dependiendo de aspectos tales como:

--- Personal a quien va dirigido.

--- Características y grado de complejidad de la operación.

--- Tipos e importancia de los problemas detectados.

En general, con la finalidad de facilitar su estructuración ordenada, es recomendable que la agrupación del contenido del informe sea dividido mediante títulos y subtítulos o cualquier otra subdivisión que fuere necesario, así como numerarlo para su rápida referencia. Algunas sugerencias específicas respecto a la estructura son:

--- **Antecedentes e introducción, incluye:**

- **Historia.** Características y/o cambios importantes en la operación y su administración.
- **Autorización.** Se hará referencia a la designación interna que hubiese autorizado la auditoría (memorando de designación), además de algunos aspectos de su contenido como, el fundamento de atribuciones y el objeto que hubiese tenido la revisión (ver punto 2.3.1. inciso c).

- **Tiempo invertido.** Se dejará constancia del período durante el cual se efectúe la revisión, desde la llegada del equipo de auditoría hasta su salida del campo del área de trabajo en que se llevó al cabo la intervención.
- **Fecha de terminación de la auditoría y de discusión del borrador del informe.** Ha de corresponder a la del día en que se termine el trabajo en el área examinada y se retire de ésta. Por lo regular será la fecha en que se discute el borrador de las observaciones, por lo que se deberá incluir el nombre del o los funcionarios con los que se llevo al cabo la discusión. Esta fecha es de suma importancia ya que su propósito es proteger al auditor contra sucesos que eventualmente pudieran ocurrir en el área y/o aspecto que se revisó, con posterioridad al día en que se ausente de la misma por haber finalizado su labor.

--- **Objetivo y alcance, comprende:**

- **Objetivos.** Son los aspectos o rubros sujetos a examinar, plasmar los más principales.
- **Periodo revisado.** Indicará qué comprendió la auditoría en su verificación.
- **Alcance.** Operaciones sujetas examen y el criterio de prioridad seguido así como los procedimientos utilizados en el trabajo y las técnicas específicas utilizadas. Esto es, indicar el grado de alcance dado en función del universo de los aspectos revisados.
- **Salvedades y limitaciones.** Son los problemas que se hubieren presentado para el cumplimiento de los objetivos en el desarrollo de la auditoría, se indicarán los motivos principales.

--- **Resultados.**

Esto es, una breve descripción del examen realizado, enfocándose a los resultados negativos producto de la revisión. Los funcionarios superiores y directivos generalmente no han de estar interesados en los pormenores que se generaran en la auditoría, pero sí tendrán interés en

conocer los resultados más relevantes expuestos en forma concisa. Los detalles de las observaciones habrán de concernir a los niveles de ejecución subordinado.

--- Aspectos sobresalientes.

Se indicarán los aspectos positivos, en relación a la oportuna corrección por parte del personal del área auditada, en función a las observaciones detectadas en el transcurso de la intervención o bien de auditorías anteriores.

--- Conclusiones y/o opinión.

Se refiere a exponer, en forma resumida, objetiva y con visión de conjunto, el resultado de su evaluación personal de las operaciones que examinó, el auditor deberá formular sus conclusiones con absoluta independencia de criterio y con la mayor responsabilidad profesional. Las conclusiones, por consiguiente, será la opinión técnica del auditor sobre los resultados obtenidos producto de la auditoría, basados en evidencia suficiente y competente, soportada en papeles de trabajo. La opinión consistirá en una de las tres proposiciones siguientes.

- **Aprobación sin reparo.** No hará responsable al auditor interno de los resultados de la revisión, pero se implicará su conformidad en cuanto al buen funcionamiento de las operaciones del área y/o aspecto examinado.
- **Aprobación con reparo.** Eximirá al auditor interno de la responsabilidad sólo en lo que se refiere al alcance del reparo.
- **No aprobación.** Relevará al auditor interno de toda responsabilidad emergente del informe y de sus papeles de trabajo.

Las propuestas de aprobación con reparo y de no aprobación, requerirán, invariablemente, una explicación de los fundamentos.

--- Firma.

Con el estampado de la firma del auditor interno en jefe, se formaliza el informe de auditoría para su presentación a los altos funcionarios directivos de la entidad.

--- Anexos.

Se destinarán por lo común, a contener el detalle de las observaciones, sumalizando bajo el principio de las excepciones y urgencia de solución, todas las deficiencias que afectan la eficiencia y eficacia de operaciones del área y/o aspecto revisado, mencionando sus causas, efectos y recomendaciones. La finalidad será:

- Presentar los pormenores necesarios en forma separada para contribuir a la mayor concisión del texto.
- Facilitar la agrupación ordenada de las observaciones de naturaleza similar, para su distribución entre el personal responsable de su corrección y los funcionarios que deben conocer dichas observaciones.

Estos anexos forman parte del contenido general del informe de auditoría, debiendo ser firmados y/o rubricados por el auditor interno en jefe.

c) Redacción.

El auditor interno pondrá su máximo esfuerzo por escribir su Informe de manera que su lectura resulte lo más amena que fuere posible. La redacción del informe, ha de ser la parte más ardua de cualquier revisión si los siguientes requisitos esenciales de todo buen informe son cumplidos:

--- Atraer la atención del lector y mantener despierto su interés en la lectura del informe.

--- Expresar las ideas en forma clara, con estricto apego a la verdad y empleando el menor número de palabras.

--- Informar sólo los hechos o situaciones de verdadera importancia, sin omisión de ningún punto de interés.

Cabe mencionar que sólo la práctica, con estudio, autocrítica y retroalimentación, permite mejorar la redacción de los informes. Enunciativamente se presentan algunas sugerencias para mejorar la redacción en la preparación de los informes:

--- Evitar presentar dos o más problemas en un mismo párrafo, se pueden indicar puntos o incisos separados, esto facilita su seguimiento ya que puede ser resuelto uno de los problemas, en tanto que otro queda pendiente.

--- Los párrafos han de ser breves, evitando párrafos demasiado largos, cansados de leer y difíciles de entender.

--- Eliminar adjetivos que presenten juicios subjetivos eliminando palabras innecesarias; es...en lugar de (lo que debe ser), ocasionar... por (traer como consecuencia), etc.

--- Excluir el uso de pleonasmos, es decir, la repetición de una palabra en un mismo párrafo, para la cual se puede cambiar uno u otro vocablo.

--- Se habrá de evitar el empleo de términos excluyentes o determinantes en grado extremo; perfecto, excelente, insuperable, pésimo, malísimo, etc.

--- Mencionar nombres de puestos o cargos en lugar de personas.

--- Indicar nombre de documentos en lugar de su clave, así mismo, se deberá evitar abreviaturas.

--- Utilizar cuadros. En caso de ser numerosos los datos, presentar resumen en grandes totales con referencia a anexos en su caso, cifras significativas en miles o millones y porcentajes con una decimal como máximo, en forma ordenada por antigüedad o importe y marcas con interpretación de su significado.

--- Eliminar términos técnicos en la medida posible, toda vez que no todas las personas autorizadas a leer el informe han de ser especialistas en auditoría y contabilidad.

--- Vigilar la correcta ortografía y presentación mecanográfica del informe. Siempre que no se estuviera absolutamente seguro de la ortografía correcta o del significado de una palabra se habrá de consultar un buen diccionario. También se deberá exigir a la persona a cargo de su impresión mecanográfica el cumplimiento estricto de las instrucciones para su elaboración, en caso necesario las borraduras o correcciones se harán con la debida limpieza.

d) Seguimiento de la auditoría.

Las observaciones que quedarán pendientes al ausentarse el auditor del área en que se efectuó la revisión, quedarán bajo el control del auditor interno hasta su total corrección, por lo tanto, remitirá copia del informe y de todos los anexos consecutivos de las observaciones pendientes de atender a los funcionarios responsables de tomar la acción correctiva necesaria en cada caso. Dicha copia será remitida en un plazo razonable contado a partir de haber formulado el informe de auditoría, con el fin de formalizar el resultado producto de la revisión ante los funcionarios comentados, toda vez que las observaciones fueron discutidas anticipadamente en borrador, estableciéndose con los responsables del área examinada, las fechas límite para la implantación de las medidas de solución.

En este sentido, el auditor interno realizará su máximo esfuerzo para planear y lograr que se subsanen las observaciones de acuerdo a su naturaleza, por lo que se pretende no es realizar únicamente la auditoría, sino asegurarse que se corrijan los problemas detectados, en los términos y fechas establecidas. Esta función se le conoce como "seguimiento". A continuación se mencionan algunas consideraciones para una adecuada planeación y logro del seguimiento.

--- Mecanismos.

Las dos formas más comunes de dar seguimiento a las observaciones son:

- **Por respuesta obligatoria al auditor.** Debe indicar las medidas tomadas o por tomar para la solución de los problemas, anexando copia de la documentación que sirva como evidencia para soportar los comentarios expuestos o en su caso el apoyo que requieran de otras áreas o instancias. Esta forma no implica mayores gastos, pero tiene poca confiabilidad, por provenir del responsable de la operación.
- **Por auditoría.** Pueden utilizarse dos conceptos, el primero es mediante visita específica, ésta implica un costo adicional que debe evaluarse en relación a la gravedad de los problemas; la segunda es a través de auditorías posteriores, en este caso se aprovecha el esfuerzo de auditoría al revisar la totalidad de la operación, pero se reportan por separado los problemas resueltos, pendientes de la anterior auditoría. En ambos casos se debe cuidar que no se solucionen únicamente los aspectos indicados en el informe, sino que haya desaparecido el problema en su totalidad, además del estricto cumplimiento de los plazos señalados para la corrección de las observaciones.

--- Resultados del seguimiento.

En el seguimiento de las observaciones detectadas, se pueden presentar varias situaciones tales como:

- Problemas resueltos con base a las recomendaciones del informe.
- Problemas solucionados en forma distinta a la sugerencia de auditoría.
- Problemas no resueltos, responsabilidad del área auditada.

- Problemas no resueltos por falta de apoyo por otras áreas o carencia de recursos.
- Problemas inexistentes o mal plantados por auditoría.

El resultado del seguimiento, debe ser reportado a los funcionarios superiores o directivos de la entidad, informando el estado en que se encuentren las acciones sobre las observaciones y recomendaciones.

Cabe hacer notar, que en los casos de no obtener un resultado satisfactorio en el seguimiento de las observaciones, el auditor interno recomendará una nueva y más enérgica acción que a su juicio corresponda tomar contra el personal responsable de efectuar las correcciones. Si transcurrido su término tampoco se obtuvieran resultados satisfactorios, el auditor interno elevará el caso a los más altos niveles de la entidad, para su resolución definitiva.

--- Responsabilidad del auditor interno en el seguimiento.

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

- Lograr que el personal auditado acepte su responsabilidad en la existencia de las deficiencias y se concientice de la necesidad de su corrección.
- Asesorar y apoyar a los auditados para la eliminación de los problemas existentes.
- Apoyar al personal auditado en su caso, para la corrección de la problemática, en la solicitud a superiores u otras instancias de; recursos materiales, técnicos o humanos, apoyos organizacionales (procedimientos, entrenamiento, etc.), autorizaciones, trámites, etc.
- Participar en grupos interdepartamentales (comités, juntas, etc.) para el estudio e implementación de acciones, en la solución de los problemas observados.

2.4 EVIDENCIA EN CEDULAS DE AUDITORIA.

En el transcurso de la planeación es necesario dejar evidencia en cédulas de auditoría del trabajo realizado. A continuación se resume la evidencia que debe dejarse de la planeación, en las diferentes etapas de las revisiones en auditoría interna:

ETAPA	EVIDENCIA
--- Programación de las revisiones en la oficina de auditoría interna:	
<ul style="list-style-type: none">• Selección del área y/o aspecto a revisar y fuerza de trabajo .	<ul style="list-style-type: none">• Programa anual de trabajo.
<ul style="list-style-type: none">• Asignación de la auditoría.	<ul style="list-style-type: none">• Memorando de designación .
<ul style="list-style-type: none">• Plan de trabajo (preliminar).	<ul style="list-style-type: none">• Memorando de "planeación de auditoría" (preliminar).
--- Al inicio de la revisión:	
<ul style="list-style-type: none">• Familiarización con el área y/o aspecto a revisar.	<ul style="list-style-type: none">• Cuestionarios, memorandos y cédulas con conclusiones sobre el conocimiento del área y/o aspecto a revisar.
<ul style="list-style-type: none">• Estudio y evaluación del sistema de control interno.	<ul style="list-style-type: none">• Cuestionarios, memorandos o flujogramas con conclusiones de los aspectos a revisar.
<ul style="list-style-type: none">• Plan de trabajo (definitivo).	<ul style="list-style-type: none">• Memorando de "planeación de auditoría" (definitivo).

- Preparación de la planeación de las pruebas de auditoría.
- Programa de trabajo para la aplicación de pruebas de auditoría.

--- En la ejecución de la revisión:

- Procedimientos y técnicas utilizadas en la aplicación de pruebas de auditoría.
- Cédulas (sumarias y analíticas) y documentos con conclusiones, sobre la aplicación de las pruebas de auditoría.

--- Al concluir la revisión:

- Resultado y producto final del trabajo de la revisión.
- Informes de auditoría y de seguimientos.

Para la planeación de las pruebas de cumplimiento y sustantivas, así como para la obtención del producto final, la evidencia se deja en la aplicación misma de un procedimiento dentro del programa de auditoría en la sección que se esté examinando. Así mismo, considerando que el memorando de "planeación de auditoría", enunciado en el cuadro anterior, es el resumen del trabajo efectuado a lo largo de la planeación, a continuación se trata con mayor amplitud:

Memorando de planeación de auditoría (definitivo).

Este documento en una síntesis de información descrita de los aspectos fundamentales del área sujeta a examen que afectan o intervienen en la revisión, debe prepararse y precisarse al final de la etapa de inicio de la revisión una vez de haberse efectuado una adecuada familiarización, así como un estudio y evaluación del sistema de control interno del área sujeta a examen. Es además un complemento del plan de trabajo (inicial) comentado al final de la etapa de "programación de las revisiones en la oficina de auditoría" (ver punto 2.3.1 inciso d). Si por alguna circunstancia lo mostrado en el no se apega a la realidad, debe rectificarse en el curso de la auditoría.

El memorando de planeación de auditoría (definitivo), en complemento al "inicial", debe contener por lo menos los siguientes datos:

--- Información básica sobre el área a auditar.

--- Nombres y puestos de los principales funcionarios con los que el equipo de auditoría tendrá contacto constante en el curso del examen.

--- Asuntos a los cuales debe dárseles seguimiento, indicando los asuntos identificados en las reuniones con los funcionarios del área, los archivos de correspondencia, las hojas de trabajo de años anteriores, informes anteriores y sus cartas de sugerencias que requieran seguimiento durante la auditoría en desarrollo.

--- Factores externos. Deben indicarse los factores externos respecto al área, que puedan afectar lo apropiado de las conclusiones de auditoría; condiciones legales o reglamentarias.

--- Características de operación:

- Naturaleza y/o giro del área a revisar.
- Los servicios y/o productos principales, así como la naturaleza de las operaciones que los generan.
- La estructura organizacional y presupuesto asignado.
- Sistemas de control presupuestal, contabilidad y de preparación de informes.
- Volumen de operaciones.

--- Fecha de entrega de informe. Indicar el tipo de reporte o informe que se ha de emitir y la fecha en que debe presentarse.

--- Fechas de ciertas pruebas de auditoría, como, inventarios físicos, arqueos de caja circularizaciones y/o confirmaciones de proveedores bancos y clientes, etc.

--- Ayuda del personal del área. Describir la naturaleza de cualquier ayuda significativa que pueda ser proporcionada por el personal del área a revisar.

--- Secciones críticas de auditoría. Detallar las secciones críticas de auditoría, señalar por qué se le considera así y describir para cada una, los objetivos de auditoría, el grado de confianza en los controles internos y los procedimientos más importantes que han de llevarse al cabo para lograr los objetivos. Se refiere básicamente a:

- Debilidades significativas en el sistema de control interno, con respecto a una sección específica.
- Aplicaciones complejas de los sistemas de operación.
- La aplicación de un nuevo procedimiento de control.
- Ajustes significativos en el pasado, de una sección en particular, etc.

Todos los cambios significativos en la planeación mostrada en el memorando de planeación de auditoría, deben ser evidenciados por separado, complementándolo y mostrando su efecto sobre la revisión. Pueden existir varios motivos para la realización de cambios en la planeación, incluyendo las observaciones localizadas durante el examen, asuntos adicionales de control poco usuales y cambios subsiguientes en las circunstancias del área que afecten el alcance apropiado del trabajo de auditoría.

CAPITULO 3

SUPERVISIÓN DE LAS REVISIONES EN AUDITORIA INTERNA

3.1 CARACTERÍSTICAS GENERALES.

3.1.1 De la Supervisión.

3.1.2 Del supervisor.

3.1.3 Funciones del supervisor.

3.2 ETAPAS DEL PROCESO.

3.2.1 En la planeación.

3.2.2 En la ejecución.

3.2.3 En la terminación.

3.3 EVIDENCIA EN CEDULAS DE AUDITORIA.

CAPITULO 3

SUPERVISION DE LAS REVISIONES EN AUDITORIA INTERNA

3.1 CARACTERISTICAS GENERALES

En el punto 1.5 referente a responsabilidades del auditor interno y 1.6 normas de auditoría, señalados en el primer capítulo, se hizo mención de la necesidad de ejercer una adecuada supervisión sobre las personas que ejecutan el trabajo relativo a las revisiones en auditoría interna, sin embargo aún no se ha dado una definición de lo que debe entenderse por supervisión del trabajo de auditoría.

El éxito de cada auditoría depende en gran parte de la efectividad de la supervisión al personal en todos los niveles. El tiempo utilizado en dar una instrucción efectiva en el trabajo ahorra la necesidad de aplicar medidas correctivas durante su desarrollo y evita duplicidad de actividades.

En este sentido, la supervisión consiste en dirigir y orientar al equipo de auditoría en la elaboración del trabajo, asegurándose de la eficiencia, eficacia y economía con que se ejecuta para garantizar que se ha desarrollado con la calidad y resultados requeridos. Es decir, el trabajo desarrollado por el equipo de auditoría debe ser revisado para asegurarse del cumplimiento de los siguientes objetivos principales; se ha obtenido evidencia suficiente y competente que respalde la opinión del informe del auditor interno, que ha sido realizado de acuerdo con las normas de auditoría y que dicha evidencia quede debidamente plasmada en cédulas de auditoría. Así tenemos que el debido cumplimiento de los objetivos señalados proporciona indirectamente una adecuada capacitación técnica del personal profesional supervisado que labora como auditor.

3.1.1 De la supervisión.

Por la naturaleza del trabajo de auditoría y en función a lo comentado en el punto anterior, a continuación se presentan las principales características que debe tener la supervisión:

--- **Obligatoriedad.** Se fundamenta a través de las normas de auditoría y del código de ética profesional (ver punto 1.6. y 1.7).

--- **Oportunidad.** A fin de desarrollarse un trabajo con eficiencia, eficacia y economía, además de enterarse a tiempo de los problemas existentes, debe efectuarse la supervisión en todas las fases de la auditoría.

--- **Formal.** Debe dejarse evidencia de la supervisión efectuada en las cédulas de auditoría. En ocasiones puede ser informal en el momento de dar orientaciones verbales al auditor supervisado.

--- **Profesional.** La supervisión se debe dar en relación directa al tipo de trabajo por realizar, la experiencia, así como la capacidad técnica y profesional del personal supervisado.

3.1.2 Del supervisor.

Para que una supervisión sea adecuada y/o correcta, ésta debe efectuarse durante toda la auditoría y a todos los niveles, cada gerente, encargado, semiencargado o ayudante debe ser supervisado por algunas personas de mayor jerarquía y experiencia y más aún, cada una de estas personas tiene que ejercer un procedimiento de auto-supervisión, que les permita quedar satisfechos por el trabajo realizado, al cumplir con los objetivos fijados para el mismo. Así, el personal que lleva al cabo la supervisión debe tener ciertas características que le permitan desempeñar la función de manera satisfactoria; el C.P. Víctor Panlagua Bravo en el artículo "El Supervisor" menciona las características que debe tener éste:

--- **"Madurez emocional"**. Lo cual lleva implícitos conceptos como auto-confianza, auto-respeto, auto-aceptación y auto-conciencia.

--- **"Ser hábil"**. Para comprender los puntos de vista de su interlocutor.

--- **"Creatividad e imaginación"**. A fin de poder captar ágilmente los problemas".

--- **"Independencia de criterio"**. Tanto para abordar los problemas de trabajo como para desarrollar ciertas actividades administrativas, como; calificación de méritos, juzgar los errores del personal, promociones, aumentos, etc.

--- **"Una gran dosis de sentido común"**. Para captar problemas y evaluar las repercusiones de éstas en la información que se rinde.

--- **"Don de gente, liderazgo y mando"**. Lo anterior se traduce en que el supervisor debe ser más que un dirigente, un amigo y maestro de sus colaboradores, pero sin perder el sentido de autoridad.

--- **"Habilidad"**. Para juzgar, dar capacitación sobre la marcha, tomar decisiones , motivar, lograr objetivos, comunicarse, etc.

--- **"Capacidad de trabajo de grupo y habilidad para coordinarlo"**. Tener buenos conocimientos o ideas acerca de las relaciones humanas.

--- **"Lealtad y cooperación"**. Antes de cualquier interés deben estar presentes los de la entidad en que presta sus servicios.

--- **"Debe saber realizar el trabajo que desarrollan sus colaboradores"**.

Por regla general, la supervisión la ejerce la persona con más experiencia en el trabajo a desarrollar, pero siempre considerando que debe aplicarse en proporción inversa al grado de experiencia y conocimientos técnicos del supervisado.

3.1.3 Funciones del supervisor.

Debido a las características particulares de la supervisión y la obligación de ejercerla en todos los niveles y tomando en cuenta que las estructuras de los departamentos de auditoría interna son muy variados y va desde el auditor interno que trabaja por si mismo, hasta el departamento en donde se encuentra una organización completa de tipo piramidal, se considera conveniente comentar las principales peculiaridades de la misma, en cada nivel en particular, ejemplificando en este caso las funciones del:

--- Ayudante,

--- Encargado, y

--- Gerente o supervisor.

a) Del ayudante.

Está encargado de asistir en la ejecución del trabajo y se desempeña bajo estrecha supervisión del encargado. El ayudante debe estar conciente que cuando realiza los procedimientos de auditoría, pudiera ser el único que llegue a tener contacto directo con ciertos documentos de origen y por consiguiente sería el único miembro del grupo de auditoría que determine ciertas deficiencias de la operación o algunos otros asuntos que pudieran tener efecto importante para la revisión. Por lo tanto sus principales responsabilidades se resumen en:

--- Ejecutar los procedimientos establecidos en el programa de auditoría, con respecto a las secciones que se le asignen.

--- Las cédulas de auditoría que haga y las conclusiones que logra sean adecuadas y razonables.

--- Informar al encargado los problemas que pudiera encontrar en el curso del examen.

Respecto a la experiencia adquirida, su trabajo le permite obtenerla de una manera amplia y diversificada. En cuanto a su desarrollo profesional debe cumplir, entre otras, con las siguientes funciones:

- Implementar planes personales para una eficiente y eficaz utilización de su tiempo.
- Desarrollar una conducta personal acorde a los requerimientos de la profesión.
- Buscar oportunidades para ampliar el conocimiento de la profesión de los servicios que proporciona.
- Ampliar su desarrollo profesional, familiarizándose con literatura relativa a la profesión, asistencia a seminarios, programas de capacitación y lectura en general.
- Lograr mayor conocimiento y experiencia con base a las oportunidades de desarrollo práctico de las explicaciones planteadas por los encargados y gerentes, sobre los problemas de la entidad.

b) Del encargado.

Su responsabilidad es dirigir la auditoría en el campo de trabajo, labora bajo supervisión directa del gerente y se le delega la responsabilidad de planeación, coordinación y supervisión del personal bajo sus órdenes. Las funciones específicas del auditor encargado son:

- Ayudar a elaborar el programa de auditoría, supervisando que se ejecute de acuerdo a lo planeado y, en su caso, informar al gerente y/o supervisor se hagan las adecuaciones necesarias.
- Participar con su superior jerárquico, en la determinación de los objetivos que se persiguen en la auditoría.

--- Establecer conjuntamente con el gerente y/o supervisor las pruebas de auditoría que se van a aplicar para obtener evidencia suficiente y competente.

--- Asignar tareas al ayudante y dirigir la acción diaria del plan de auditoría, tanto en el inicio y durante toda la revisión, asegurándose que entienda los objetivos, explicándole en qué consiste el trabajo y cómo ejecutarlo.

--- Supervisar el trabajo del ayudante y las cédulas que elabora, así como dar solución a las dudas y asuntos pendientes por resolver.

--- Verificar que las conclusiones y hallazgos determinados por el ayudante, están respaldados apropiadamente en cédulas de auditoría.

--- Identificar problemas o asuntos a comentar con el auditor interno en jefe, gerente y/o supervisor.

--- Concretar la conclusión general respecto a lo adecuado de las cédulas de auditoría, las observaciones que se reportarán y el informe de auditoría que se emitirá.

--- Revisar y preparar un borrador de la carta de observaciones e informe de auditoría conjuntamente con los ayudantes y someterlo a consideración de su superior jerárquico.

--- El encargado deberá comentar y discutir el borrador de la carta de observaciones con el responsable del área auditada, obteniendo evidencia mediante la obtención de la firma de responsabilidad y conocimiento de ésta.

Respecto a las funciones para el desarrollo práctico y profesional, debe cumplir las siguientes:

--- Desarrollar conocimientos sobre la aplicación de técnicas y desarrollo de supervisión del personal.

--- Preparar oportunamente las evaluaciones y comentarlas con sus ayudantes.

--- Mantener y manejar las relaciones entre el departamento de auditoría interna y las áreas auditadas, para asegurarse que ellos conozcan la capacidad profesional del departamento de auditoría.

--- Identificar los casos en los que existan oportunidades de desarrollar y ampliar la práctica profesional con las áreas auditadas.

c) Del gerente o supervisor

En forma general la función del gerente y/o supervisor es responsabilizarse de la planeación, organización, supervisión y terminación del trabajo de auditoría, además de ayudar al auditor interno en jefe en el cumplimiento de los requisitos de auditoría, que requieran un alto nivel de experiencia y juicio. En particular sus funciones son:

--- Cerciorarse que se planifique correctamente cada auditoría que se le asigne, así como del personal apropiado para su desarrollo.

--- Controlar el rendimiento del trabajo de acuerdo a los planes del programa de auditoría, considerando la necesidad de cambiar el plan conforme progresa la revisión, para que se alcancen los objetivos.

---- Durante la auditoría, el gerente debe mantenerse en comunicación con el encargado, así como con el responsable del área auditada a fin de estar al tanto del progreso de la revisión.

--- En su caso, comentar los problemas que se presenten en el curso de la auditoría con los especialistas del departamento de auditoría interna o con el auditor interno en jefe o, con ambos.

--- Vigilar y cerciorarse que las cédulas de auditoría y/o papeles de trabajo respalden debidamente los hallazgos y conclusiones que surjan como producto de la auditoría.

--- Asegurarse que la carta de observaciones que serán incluidas en el informe de auditoría, han sido comentadas y discutidas con el responsable del área auditada.

--- Examinar conjuntamente con el auditor interno en jefe, la carta de observaciones e informe de auditoría tan exhaustivamente como lo determine, supervisando su correcta elaboración en cuanto a; apoyo a la normatividad y legislación aplicable, estructura, redacción, contenido, etc.

--- Vigilar la entrega oportuna del informe de auditoría, reportando la formalización de las deficiencias determinadas a los responsables de implementar las medidas correctivas.

--- Confirmar la implementación de las medidas correctivas de las deficiencias detectadas.

En cuanto a su desarrollo personal, así como el del supervisado, el gerente debe cumplir las siguientes funciones.

--- Instruir y capacitar a los auditores (ayudantes y cargados) acerca del mejor desarrollo del trabajo ya sea sobre la marcha y/o a través de cursos de capacitación .

--- Asumir responsabilidad sobre aspectos administrativos del departamento de auditoría interna, además de mejorar su habilidad en la utilización efectiva y eficiente de su tiempo.

--- Escribir artículos para publicaciones, asistir y dirigir juntas, así como servir como guía en el desarrollo de seminarios y cursos de capacitación.

--- Inspirar y aconsejar al personal técnico del departamento de auditoría interna, contribuyendo a su desarrollo profesional, así como incrementar su habilidad para supervisar y desarrollar a su vez personal.

--- Por último, preparar oportunamente las evaluaciones y, comentarlas con los supervisados o, revisar las preparadas por ellos.

3.2 ETAPAS DEL PROCESO

Ya se mencionó la prioridad de supervisar el desarrollo del trabajo, por lo tanto, el suplemento de este capítulo se orientará a comentar el proceso de la supervisión desde el planteamiento previo hasta su terminación. En este sentido el I.M.C.P., en el boletín 4030 de la comisión de normas y procedimientos de auditoría, expone lo siguiente: "La supervisión debe ejecutarse en las etapas de planeación, ejecución y terminación del trabajo".

Por lo tanto, a continuación serán comentadas con mayor amplitud las tres fases del proceso de supervisión.

3.2.1 En la planeación.

Antes de iniciar el trabajo de auditoría, el auditor interno en jefe y el gerente y/o supervisor deben cerciorarse que se ha efectuado una adecuada planeación, asegurándose que el encargado de la revisión cumpla con los siguientes requisitos:

--- Definición de los objetivos del trabajo.

En el memorando de "planeación de auditoría" (preliminar) quedan definidos los objetivos de la revisión, éstos deben ser transmitidos al encargado del trabajo, asegurándose que han sido atendidos, para garantizar que el enfoque que se le dará al examen es el correcto.

--- Conocimiento del personal que intervendrá en la auditoría.

En todo trabajo es conveniente analizar las cualidades del personal que tomará parte, para definir el grado de supervisión que requiere, considerando que ésta irá en proporción inversa a su capacitación profesional.

--- Revisión del programa de trabajo y/o auditoría.

Para lograr los objetivos de la intervención, es conveniente que se realice un programa de trabajo y/o auditoría, el cual debe ser revisado, para tener la certeza que se aplicarán los procedimientos de auditoría necesarios, con los alcances adecuados, en función al grado de seguridad que ofrece el sistema de control interno existente.

--- Fijación del presupuesto de tiempo.

La estimación del tiempo se hace con el fin de adecuar el mismo a las circunstancias, a efecto de elaborar correctamente la programación del personal para otros trabajos. Así mismo debe cuidarse que en la medida de lo posible, se cumpla con el tiempo asignado a cada sección, ya que éste se fija en relación a la participación del personal y sus categorías, los problemas que se esperan encontrar y el grado de confianza depositado en el sistema de control interno.

3.2.2 En la ejecución.

Considerando que el auditor interno en jefe debe auxiliarse de personal con distintos niveles de experiencia y capacidad, para realizar las labores que no requieren su intervención directa, pero de las cuales es el único responsable ante terceros, debe ejercer una supervisión en esta etapa de la auditoría, tendente a estar informado de los problemas que se presentan .

El encargado de la revisión es quien debe comunicar al auditor interno en jefe que dictamine o firme el informe de auditoría, el avance del trabajo, reportándole de los problemas importantes que se hubieran encontrado durante el transcurso del mismo. A su vez el encargado debe ejercer una adecuada supervisión del personal a su cargo, a fin de resolver los problemas que se presentan en el examen.

Por tanto, el trabajo de supervisión en la presente etapa comprende los siguientes aspectos:

--- Introducción al asistente del trabajo a desarrollar.

En términos generales, esta etapa abarca desde que se le notifica al auxiliar su asignación al trabajo, hasta el momento en que el mismo inicie la revisión de las secciones que le fueron encomendadas. Este proceso es importante, puesto que es necesario que quede bien comprendida la naturaleza del trabajo a realizar y se tenga un conocimiento amplio del área y/o aspecto a revisar, ésto para lograr los siguientes objetivos:

- Desarrollar más rápido y en forma ordenada el trabajo.
- Estar en posibilidad de localizar problemas en las secciones que revisará y sugerir la solución adecuada.
- Garantizar una mejor calidad en el trabajo.
- Facilitar la supervisión.

Una forma de lograr estos objetivos es comunicar oportunamente al auxiliar su asignación, orientándolo y motivándolo a:

- **Revisar las cédulas y papeles de trabajo de auditora anteriores.** Con único objeto de que pueda familiarizarse con las características del área a examinar y los procedimientos utilizados en cada sección, conozca los problemas que se hayan presentado y los procedimientos alternativos utilizados para solucionarlos. Lo anterior no debe considerarse como una guía a seguir, ya que puede delimitar la creatividad e imaginación del auditor en la preparación y estructuración de los papeles de trabajo, por lo que se debe tener en cuenta que cada auditoría contiene aspectos específicos a considerar.
- **Observar la evolución operativa del área.** Conocer el sistema de control interno que tiene establecido, su organización, situación jurídica, etc., revisar el expediente continuo de auditoría, así como la correspondencia recibida y despachada del área a revisar, actas de comités etc.

- **Examinar los informes de auditoría incluyendo las cartas de observaciones de años anteriores.** Para que se de una idea de las principales fallas del sistema de contabilidad y del sistema de control interno en vigor.

La investigación anterior debe ser complementada por el encargado de la auditoría, explicándole al auxiliar la naturaleza del área y/o sección dentro de la entidad incluyendo los servicios que presta, métodos de operación, capacidad del personal, políticas, sistemas, informes y reportes que emite, así como los problemas poco usuales que espera encontrar, además la planeación de la auditoría, los alcances y su objetivo, etc.

Una vez que llegue a las oficinas a auditar, se debe presentar a los auxiliares con el personal con que se tendrá relación durante el transcurso del trabajo, así mismo realizar un recorrido por las instalaciones, para observar físicamente la operación del área.

--- Instrucción para los trabajos específicos.

Una vez que el auxiliar tiene una idea general del área y de la revisión misma, debe familiarizarse en lo que será su trabajo específico. Para lograr dicha familiarización debe cerciorarse que se efectúen los siguientes pasos:

- **Explicación del trabajo encomendado.** Es conveniente que se examine el programa de auditoría del trabajo específico, conjuntamente con el asistente, utilizando las cédulas de auditoría anteriores como ejemplo, cuidando que comprenda cómo va a desarrollar el trabajo y por qué.
- **Relación del trabajo a desarrollar con el trabajo en conjunto.** Debe explicarse al auxiliar la relación existente entre la tarea específica que se le haya asignado y, el trabajo tomado en conjunto.

- **Explicación sobre registros y ayuda con la que cuenta.** Se le debe mostrar al auxiliar los registros que se utilizan en el área y/o aspecto a revisar, explicándole cualquier situación poco usual de los procedimientos relacionados con ellos y se le debe pedir que lea cualquier información concerniente a su trabajo, que pueda estar contenida en las cédulas de auditoría relacionados con el sistema de control interno.
- **Informar al asistente de la estimación de tiempo para desarrollar su trabajo.** Es necesario que el auxiliar esté enterado del tiempo con que cuenta para la realización de su labor, haciéndole notar la importancia de mantener informado al encargado del desarrollo de la misma, así como aquellos problemas que vayan surgiendo y que puedan modificar la planeación.
- **Asegurarse que el asistente ha comprendido perfectamente el trabajo a desarrollar.** Una vez cumplidos los pasos anteriores, el encargado debe cerciorarse que se han comprendido las instrucciones, aclarando todas las dudas que se deriven.

--- Revisión del trabajo efectuado.

Esta fase da comienzo cuando el auxiliar ha iniciado la labor asignada, ya que la supervisión debe ejercerse durante el desarrollo del trabajo y en la terminación del mismo. Durante la ejecución del trabajo, es necesario que se vigile su avance para convencerse que se está efectuando correctamente.

Al través de preguntas, el encargado se da cuenta que el asistente entiende y está satisfecho con el propósito, método y resultado de su trabajo, señalando los errores observados y explicando cómo y por qué ocurrieron, así como la forma de evitarlos en lo futuro. Con esta supervisión logran evitarse demoras innecesarias, asimismo pueden aclararse dudas oportunamente, además de tener la seguridad de que el trabajo se está desarrollando conforme a lo planeado de manera efectiva, evitando que se realice un trabajo que no conduzca al objetivo planeado.

Esta etapa no sólo comprende la supervisión del trabajo que está realizando el auditor auxiliar, sino también el encargado de la auditoría debe prestar atención a aspectos de tipo administrativo y disciplinarios, como son, el uso de los instrumentos de trabajo, cédulas preestablecidas y el comportamiento del ayudante en el campo de labor tanto con sus compañeros de trabajo como con el personal del área que se está examinando, ya que es importante que en todo momento se mantenga un comportamiento profesional.

La supervisión que se efectúa del trabajo terminado debe hacerse inmediatamente después de que el auditor auxiliar haya concluido su labor, con objeto de determinar si la prueba fue realizada de manera satisfactoria, en caso de que esté incompleta, el auxiliar tiene presente el trabajo que realizó y puede concluirlo rápidamente. Si se determina que deben hacerse pruebas adicionales, también es útil revisarlo de inmediato, puesto que el auxiliar sabrá a quién recurrir y con una simple explicación comprenderá el trabajo.

Revisar oportunamente el trabajo terminado, además, permite que todos los puntos pendientes que surjan de la revisión de las cédulas de auditoría, quedan cubiertos antes de abandonar las oficinas del área, dejando evidencia de la supervisión realizada.

Para lograr una efectiva supervisión de cada una de las secciones de la auditoría, en algunos casos los departamentos de auditoría interna cuentan con cuestionarios que deben ser cubiertos como mínimo para que el trabajo pueda considerarse terminado, estos cuestionarios presentan la ventaja de evitar omisiones importantes por parte del encargado.

--- Aportación de la supervisión al desarrollo técnico y profesional del personal.

Ya se mencionó que uno de los factores de ayuda al desarrollo técnico y profesional de los auditores auxiliares, es una adecuada supervisión. Es conveniente que quién la ejerza se preocupe por estimular su desarrollo, para lo cual debe procurarse que intervenga en tantas fases de la revisión como sea posible y le comunique los resultados finales de la misma.

Durante el desarrollo del trabajo y de acuerdo a las secciones que vaya a revisar el auxiliar, es conveniente que el encargado de la auditoría recomiende material de lectura sobre aspectos técnicos de cada una de ellas, por ejemplo, recomendar estudiar principios de contabilidad relacionados con los procedimientos de auditoría a aplicar, normatividad aplicable al área, etc.

Nadie mejor para evaluar la efectividad con que el auxiliar realizó su trabajo, la preparación técnica y capacidad, así como sus posibilidades de desarrollo futuro, que la persona que lo supervisó. Con el fin de establecer controles que permiten conocer tal desarrollo, es conveniente la elaboración de un informe sobre la actuación de cada uno de ellos al finalizar la auditoría. Algunos departamentos de auditoría interna ya tienen preimpresos formatos para evaluar el desarrollo, los cuales contienen entre otros los siguientes aspectos a evaluar:

- **Confiabilidad.** Se considera cuan confiable es el auxiliar para realizar adecuadamente las órdenes.
- **Calidad del trabajo.** Se considera la calidad del trabajo efectuado, independientemente de su cantidad.
- **Cantidad de trabajo.** Se contempla la cantidad de trabajo efectuado, independientemente de la calidad.
- **Conocimientos.** Se considera los conocimientos del auxiliar en su categoría y su dominio en todas las fases de la auditoría.
- **Cooperatividad.** Se determina el grado en que el auxiliar coopera con sus compañeros y supervisores para la prestación del servicio.
- **Iniciativa.** Se considera el grado en que el auditor utiliza su iniciativa para la realización de sus labores y trabajos, sin necesidad de una supervisión estrecha.

- **Impresión dejada en el área examinada.** Se evalúa el estado en que se mantuvieron las relaciones con el personal del área y el mejoramiento de ellas.
- **Puntualidad y presentación.** Se considera este aspecto íntimamente ligado con el punto anterior.

3.2.3 En la terminación.

Una vez que se ha cumplido con el objetivo de la revisión y se ha acumulado la evidencia competente y suficiente, para fundamentar la opinión que se emitirá sobre el área y/o aspecto revisado, se está en posibilidad de iniciar el borrador del informe y la carta de observaciones y sugerencias.

El licenciado en contaduría únicamente estará en posibilidad de rendir su informe, después de haber realizado una revisión crítica del trabajo desarrollado por sus colaboradores, puesto que pueden surgir puntos que escapen a la experiencia del encargado y que sólo el auditor interno en jefe puede definir con su capacidad profesional.

En términos generales, es posible afirmar que no existe fórmula para la revisión de las cédulas de auditoría, ya que está sujeta a la naturaleza de cada examen y a la confianza que se tenga en la capacidad del encargado de la auditoría, sin embargo, es posible dar algunos lineamientos generales de los puntos que debe cuidar el auditor interno en jefe, antes de emitir una opinión y rendir su informe. De hecho, con la revisión de los siguientes puntos se cumple con la tercera etapa de la supervisión:

--- Asegurarse que las cédulas cumplen con las normas de auditoría.

El auditor interno en jefe, debe asegurarse que las cédulas de auditoría cumplen con normas para lo cual es indispensable que revise el contenido de las mismas. Como resultado del examen debe satisfacerse que:

- Las pruebas realizadas fueron adecuadas de acuerdo al grado de confianza que proporcione el sistema de control interno, una vez estudiado y evaluado. Consecuentemente, los alcances de dichas pruebas fueron suficientes.
- Se obtuvieron en su caso, confirmaciones de abogados, bancos, así como de los principales clientes, proveedores y acreedores.
- Las conclusiones y explicaciones, que aparecen en las cédulas de auditoría, amparan los resultados que han de informarse.

--- Comentarios y consultas de carácter técnico.

Es conveniente elaborar una relación de problemas importantes que deben ser comentados con el auditor interno en jefe y anotar en la misma la solución dada. Cuando se presenten dudas de carácter técnico en las conclusiones alcanzadas, se sugiere consultar libros y/o comentar con otros especialistas del propio departamento de auditoría interna, para ratificarlas o rectificarlas, con objeto de poder medir el efecto en el informe que se rendirá.

--- Preparación y revisión del informe.

Es indiscutible que el auditor interno en jefe y el supervisor o gerente, deben participar en la preparación del informe para lograr la calidad requerida, pero también es recomendable que el encargado de la auditoría intervenga en su elaboración, puesto que el fue quien trató los problemas desde su origen y puede aportar interesantes e importantes puntos de vista.

--- Discusión previa del borrador del informe con personal del área auditada.

Es muy conveniente que el supervisor primeramente prepare un borrador del informe, para que pueda discutir las observaciones detectadas con el responsable del área auditada. En la preparación de este borrador, es recomendable que se haga participar a los auditores que

intervinieron en la revisión, ya que se repasan los problemas importantes que se encontraron, las soluciones que se les dieron y la repercusión que tienen en el área auditada. Esta situación es muy útil para completar el ciclo de capacitación de los auditores.

Una vez concluido el borrador del informe, el supervisor debe discutirlo con los responsables del área auditada (salvo casos excepcionales debidos a la naturaleza de la investigación o bien, cuando incluya resultados que le den carácter de confidencial) para llegar a un acuerdo en relación a la implantación de las medidas correctivas. Este procedimiento es de gran utilidad para la imagen de la función de auditoría interna, ya que se evita que el auditado se sienta sorprendido por los hallazgos revelados en dicho informe.

--- Revisión del trabajo por un segundo gerente del departamento de auditoría interna.

Algunos departamentos de auditoría interna tienen como política examinar los informes y cédulas de algunas auditorías, por personal diferente al que los preparó, con objeto de comprobar que se está cumpliendo con las normas de auditoría y, en consecuencia, asegurarse que la opinión que se emite está respaldada.

--- Verificación de la implantación de medidas correctivas

Sin duda alguna un trabajo de auditoría bien hecho no cumple con su cometido si las recomendaciones propuestas no son implantadas por los responsables de las áreas que fueron sujetas a revisión. En muchas ocasiones, se llega a pensar que la responsabilidad de un auditor interno culmina con la presentación del informe, pero ¿de qué sirve un buen informe si las recomendaciones de mejora no son llevadas a la práctica?. Por esta razón, el auditor interno en jefe debe:

- Verificar, las acciones tomadas por los responsables, para la implantación de las recomendaciones propuestas.

- Evaluar, los logros o mejoras alcanzados como producto de la aplicación de las sugerencias.
- Asesorar, en caso de ser necesario, el desarrollo de las acciones que se realicen para atender las recomendaciones.
- Investigar, en su caso, las causas de que no se hayan atendido las recomendaciones y ejecutar las acciones procedentes.

Una revisión de estas características es importante, puesto que ayuda a conservar el prestigio profesional adquirido por el área de auditoría, aumenta la calidad del trabajo y hay posibilidad de intercambio de opiniones.

3.3 EVIDENCIA EN CEDULAS DE AUDITORIA

Con objeto de estar en posibilidad de demostrar a terceras personas que se ha efectuado la supervisión como norma de auditoría, debe dejarse evidencia de que fue realizada por el auditor interno en jefe, el supervisor o gerente y el encargado de la auditoría.

Generalmente la evidencia de la supervisión efectuada se encuentra dentro de las cédulas de auditoría, sin embargo, parte de ella puede estar contenida en cartas dirigidas al área examinada o bien, mediante memorandos internos.

El boletín de la 3040 de la comisión de normas y procedimientos de auditoría del I.M.C.P., menciona las principales formas de plasmar la evidencia de la supervisión realizada:

--- Inicialando las cédulas preparadas por los auditores auxiliares, los programas de auditoría y las portadas de los legajos que forman el juego de papeles de la auditoría.

--- Completando las pruebas realizadas por los auxiliares o corrigiéndolas, mediante anotaciones en las cédulas de auditoría.

--- Aumentando o corrigiendo las conclusiones a que se llegaron.

--- Al través del control y comparación de los tiempos estimados con los reales, procurando explicar las diferencias importantes.

--- Mediante informes donde se juzgue la actuación de los auditores en el trabajo.

--- Preparando cuestionarios de supervisión.

--- Relacionando los problemas importantes determinados anotando el trabajo que se realizó para concluir, las soluciones que se les dieron y el efecto que pudieran tener en el informe y carta de observaciones y sugerencias.

COMENTARIOS FINALES

COMENTARIOS FINALES.

Como corolario de la presente investigación, se expone a continuación los comentarios relevantes:

- La planeación y supervisión son dos elementos necesarios en las revisiones en auditoría interna a tal grado que la misma profesión la impone como norma de auditoría.
- La planeación además de ser un requisito a cumplir, constituye un elemento valioso en la ejecución de las revisiones en auditoría interna, ya que proporciona elementos suficientes para realizar el trabajo eficientemente.
- La planeación debe aplicarse desde el momento que se programa la auditoría en el departamento de auditoría interna, hasta la entrega del producto final correspondiente.
- Considerando que el auditor interno en jefe que dictamina y/o rinde un informe, no efectúa en forma directa la totalidad del trabajo y que es el único responsable del mismo ante terceros, es necesario que se auxilie en la delegación de la supervisión para asegurarse que la revisión se realizó de acuerdo con normas de auditoría, así como los resultados y la calidad deseada.
- La supervisión debe ser constante e inmediata y debe de ejercerla la persona con más experiencia en el trabajo a desarrollar, en este caso el auditor interno en jefe que firma y emite el informe hasta los ayudantes, pero siempre considerando el grado de experiencia y conocimientos técnicos del supervisado, esto ayuda al desarrollo técnico y profesional de los auditores auxiliares

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

BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFIA.

" Formación y Papel del Supervisor".

L.A.E. Fernando Arias Galicia.

Editorial TRILLAS 1989.

" Manual de Auditoría Interna ".

C.P. Charles A. Bacón.

Unión Tipográfica Editores Hispano-Americana 1991.

" La Auditoría Interna Ante los Fraudes ".

C.P. Sergio Dávila Galván.

Ediciones Contables y Administrativas S.A. 1988.

" Auditoría Interna su Enfoque Operacional, Administrativo y de Relaciones Humanas ".

C.P. Jorge Lozano Nieva.

Ediciones Contables y Administrativas S.A. 1989.

" Auditoría Integral ".

C.P. Víctor Paniagua Bravo y C.P. Fernando Espinoza.

Fondo Editorial de la F.C.A. 1987.

" Administración de Empresas ".

L.A. E. Agustín Reyes Ponce.

Editorial LIMUSA 1991.

" La auditoría interna en la Operación Fiduciaria".

C.P. Raúl Rodríguez Ruiz.

Asociación de Banqueros de México 1978.

" Conoce las Auditorías ".

C.P. Juan Ramón Santillana González.

Ediciones Contables y Administrativas S.A. 1994.

" Auditoría Interna Moderna ".

Víctor Z. Brink y Herbet Witt.

C.P. Juan Ramón Santillana González (Traductor).

Ediciones Contables y Administrativas, S.A. 1990.

" El Enfoque Moderno de la Auditoría Interna " (curso).

Instituto Mexicano de Auditores Internos, A.C.

1990.

" Normas y Procedimientos de Auditoría ".

Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Edición 1995.

" Código de Ética Profesional ".

Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

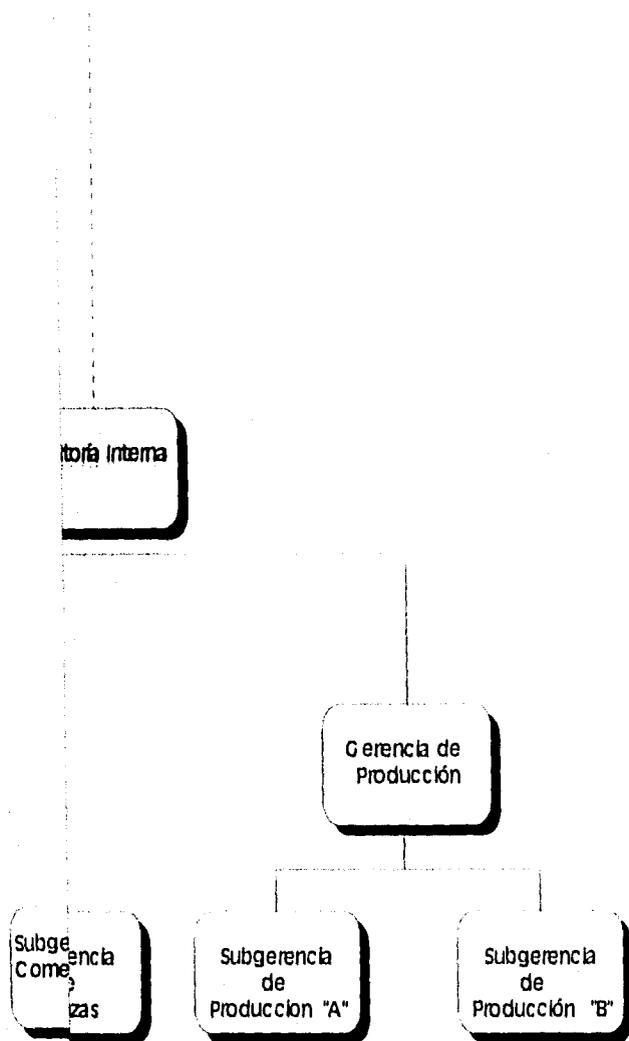
Edición 1995.

" Supervisión del Trabajo de Auditoría " (curso).

Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo.

1995.

APENDICE 1

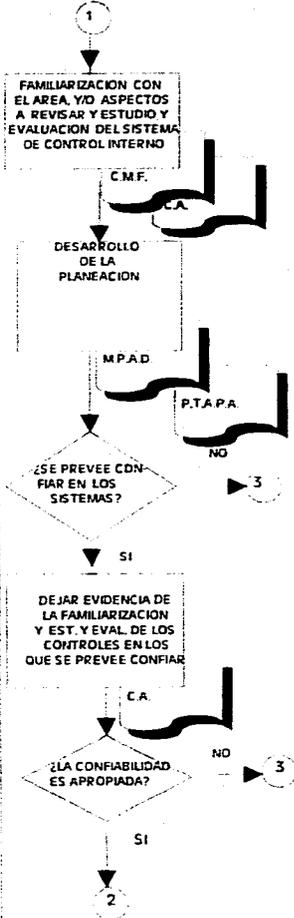


FLUJograma PARA LA PROGRAMACION Y DESARROLLO DE UNA REVISION EN AUDITORIA INTERNA

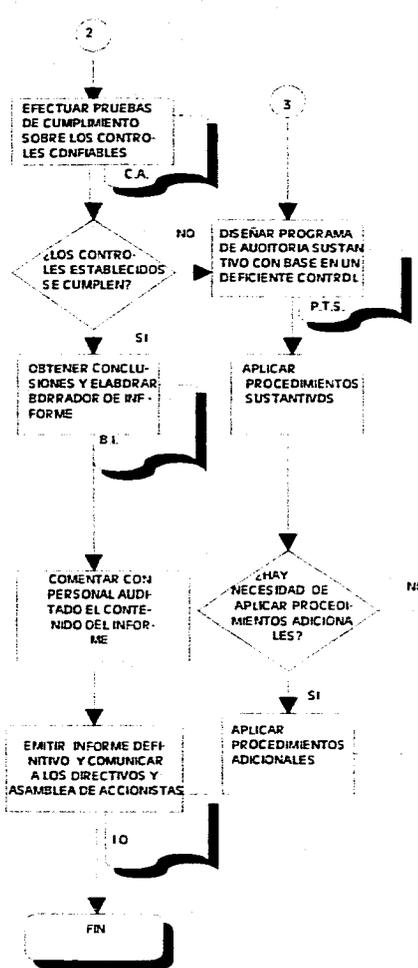
EN LA OFICINA DE AUDITORIA INTERNA (ETAPA PRELIMINAR)



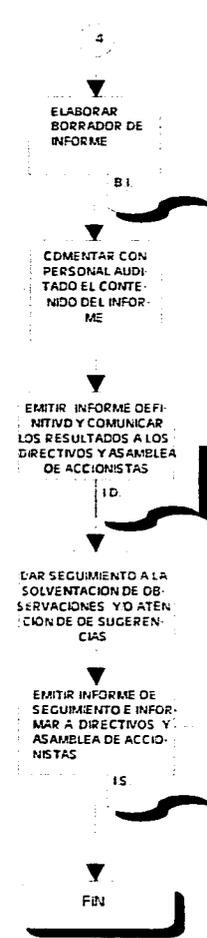
AL INICIO DE LA REVISION (ETAPA INICIAL)



EN LA EJECUCION DE LA REVISION (ETAPA DE DESARROLLO)



AL CONCLUIR LA REVISION (ETAPA FINAL)



NOTAS

- P.A.T. PROGRAMA ANUAL DE TRABAJO
- M.D. MEMORANDUM DE DESIGNACION
- M.P.A.P. MEMORANDUM DE PLANEACION DE AUDITORIA PRELIMINAR
- C.M.F. CUESTIONARIOS, MEMORANDOS O FLUJOGRAMAS
- C.A. CEDULAS DE AUDITORIA
- M.P.A.D. MEMORANDUM DE PLANEACION DE AUDITORIA DEFINITIVO
- P.T.A.P.A. PROGRAMA DE TRABAJO PARA LA APLICACION DE PRUEBAS DE AUDITORIA
- P.T.S. PROGRAMA DE TRABAJO SUSTANTIVO
- B.I. BORRADOR DE INFORME
- I.D. INFORME DEFINITIVO
- I.S. INFORME DE SEGUIMIENTO

