

00666



**Universidad Nacional Autónoma de México**  
**Programa de Posgrado en Ciencias de la Administración**  
**Facultad de Contaduría y Administración**

# **T e s i s**

**La Auditoría Integral un Enfoque Estratégico**

**Que para obtener el grado de:**

**Maestro en Auditoría**

**Presenta: C.P. Iván López Fernández**

**Tutor: M. Aud. Julio Alonso Iglesias**

**México, D.F.**

**2005**



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**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.

Introducción

## Capítulo 1. Metodología de la Investigación

- 1.1 Planeación del Problema
- 1.2 Hipótesis
- 1.3 Objetivos

## Capítulo 2. La Auditoría Integral

- 2.1 Análisis Preliminar
- 2.2 Plan de Trabajo
- 2.3 Ejecución
- 2.4 Análisis, Interpretación y Evaluación
- 2.5 Diagnósticos

## Capítulo 3. Marco Teórico

- 3.1 Inducción
- 3.2 Antecedentes
- 3.3 Conceptos y definiciones de Auditoría
- 3.4 La Auditoría Integral y los enfoques más utilizados

## Capítulo 4. Enfoque estratégico de la Auditoría Integral

- 4.1 El plan Estratégico

## Capítulo 5. La Auditoría Integral y la Planeación Estratégica

- 5.1 El Plan Estratégico y la Auditoría Integral

## Capítulo 6. La Auditoría Integral según Andoid

Conclusiones

Bibliografía

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el contenido de mi trabajo receptacional.

NOMBRE: Don Lupat

FECHA: 13/11/23

FIRMA: [Firma]

## Capítulo 1. Metodología de la investigación.

Para llevar a cabo el trabajo de investigación, se propone utilizar el método deductivo – inductivo ya que se realizará una investigación documental de fuentes diversas sobre la materia. Para la metodología de Auditoría, se asume que la práctica recomendada por la normatividad de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, boletines y circulares, además de la Normas de Auditoría serán la guía para el análisis de un enfoque estratégico.

La investigación cualitativa que es muchas cosas al mismo tiempo, es multi-paradigmática en su enfoque, según Gregorio Rodríguez, cita que los que la practican son sensibles al valor del enfoque multi-metódico, que están sometidos a la perspectiva naturalista y a la comprensión interpretativa de la experiencia humana. Al mismo tiempo, el campo es inherentemente político y construido por múltiples posiciones éticas y políticas.

Agustín Cárdenas en su libro *Administración con el Método Japonés*, afirma que nadie puede avanzar a buen paso en medio de la fatiga, la dubitación, el riesgo y además situaciones ingratas de un trabajo, cuando la gente que se tiene al lado no se aprecia o se le desconfía<sup>1</sup>.

El investigador con perfil de lo cualitativo, se somete a una doble tensión simultáneamente. Por una parte, es atraído por una amplia sensibilidad, interpretativa, posmoderna y crítica. Por otra, puede serlo por unas concepciones más positivistas, postpositivistas, humanistas y naturalistas de la experiencia humana y su análisis<sup>2</sup>.

Sánchez Puentes, afirma que "en el ámbito de una didáctica de investigación, la práctica es el factor más relevante y por lo mismo más formador que la teoría a investigar se aprende investigando"<sup>3</sup>.

Sánchez menciona que un trabajo de tesis, es una tarea intelectual de orden científico que debiera abordarse con el mayor rigor, buscando que las propuestas sean lo más certeras y avanzadas en su género, y que el esfuerzo desarrollado sirva de base a futuras investigaciones, lamentablemente, muy a menudo, ese rigor científico es confundido por el investigador principiante, con el irrestricto apego a fórmulas de investigación que aparecen en algunos manuales que lejos de constituirse en una guía de orientación, constituyen verdaderas recetas impracticables, que desvirtúan el verdadero papel del método científico y pasan por alto sus limitaciones en la investigación.

<sup>1</sup> CÁRDENAS, Agustín. *Administración con el método japonés*. CECSA. México 1999.

<sup>2</sup> RODRÍGUEZ Gregorio et. al. *Metodología de la investigación cualitativa*. Ediciones Aljibe, España, 1996.

<sup>3</sup> SÁNCHEZ Puentes, Javier. "La formación de investigadores como quehacer artesanal". OMNIA, V3, no. 9, 1123, 1989.

Lo anterior se debe en parte, a la forma en que los distintos autores emplean los conceptos para caracterizar al proceso de la investigación científica, y aunque existe una aparente discrepancia entre las propuestas metodológicas, una revisión cuidadosa nos permite reconocer que tras de cada postura subyace una coincidencia implícita respecto a las etapas o pasos del proceso de investigación, pese a las diferencias en la designación y el orden de secuencia.

Umberto Eco, en su libro "Como elaborar una tesis"<sup>4</sup>, dice que una investigación es científica cuando versa sobre un objeto reconocible y definido de tal modo que también sea reconocible por los demás. Dice sobre este objeto cosas que todavía no han sido dichas o bien revisar con óptica diferente las cosas que ya han sido dichas. Si la investigación tiene que ser útil, entonces debe suministrar elementos para la verificación y la refutación de las hipótesis que presenta y tiene que suministrar los elementos necesarios para su seguimiento público.

En relación a la metodología para el análisis del tema de Auditoría integral se utilizan los conceptos de la Comisión de Auditoría Operacional que emitió un boletín con el propósito de identificar el trabajo de Auditoría operacional realizado por el Contador Público, con la intención de lograr unificar criterios sobre el tema.

La Comisión pretende definir el concepto, objetivo, alcance y aplicación de la Auditoría operacional, la metodología específica para las funciones de compras, ventas, cobranzas, administración de recursos humanos, centros de procesos electrónicos de datos, otorgamiento de créditos, administración de inventarios y sistemas administrativos de información<sup>5</sup>.

En las declaraciones sobre normas de Auditoría SAS 1, que trata sobre la introducción de las normas generales, las relativas a la ejecución del trabajo, a la información y al dictamen, otros tipos de informes y temas especiales<sup>6</sup>, son la guía metodológica de la tesis que sirve de plataforma para el análisis estratégico de la Auditoría integral.

La metodología de Auditoría considera el cumplimiento de las Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que a través de la Comisión de Normas y procedimientos de Auditoría (CONPA), emite las normas y procedimientos de Auditoría recomendables para el examen de los estados financieros que son sometidos a la opinión del Contador Público. Uno de los objetivos del IMCP consiste en propugnar por la unificación de criterios y lograr la implantación y aceptación de normas, principios y procedimientos básicos de ética y actuación profesional<sup>7</sup>.

---

<sup>4</sup> EC, Humberto. *Cómo se hace una tesis*. GEDISA. España. 2001.

<sup>5</sup> Comisión de Auditoría Operacional del IMCP. 2003.

<sup>6</sup> Consejo de normas de Auditoría del Instituto americano de Contadores Públicos (AICPA).

<sup>7</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.; Comisión de Normas y procedimientos de Auditoría (CONPA Normas y Procedimientos de Auditoría (2003).

## 1.1. Planteamiento del problema de la investigación.

La Auditoría financiera tradicional es suficiente para analizar las diferencias y recomendaciones que pueden encontrarse en una entidad, sin embargo, se requiere del uso de otra herramienta que proporcione una metodología para complementar los servicios profesionales, de manera que permita la identificación más precisa de la problemática y necesidades del cliente.

La Auditoría integral comprende, un campo de acción más amplio que el de la Auditoría financiera, este trabajo pretende establecer lineamientos mínimos para la búsqueda y selección de criterios de evaluación razonables y equitativos que sirvan para llevar a cabo una medición del desempeño de las entidades.

El problema que se abordará en este trabajo de investigación consiste en analizar por qué la Auditoría Integral carece de un enfoque estratégico que ofrezca la oportunidad de maximizar los beneficios (ya reconocidos por los auditores), de una Auditoría de este tipo, además de que no se aprovecha la metodología de la Auditoría integral como un mecanismo de diagnóstico interno para la retroalimentación de un plan estratégico.

Según el CP Mauricio Torres<sup>8</sup>, para la gran mayoría de las empresas, la Auditoría no sólo persigue los fines y objetivos normales de este tipo de proceso. Esto se debe a que particularmente en México los puntos regulatorios relacionados y su complejidad, representan un mayor riesgo de que la información no sea procesada, integrada y reportada de manera oportuna y con adherencias a todas las cambiantes y variadas características que las cuyo incumplimiento puede tener repercusiones legales para las empresas.

Existen varios factores que han complicado la realización de una Auditoría, pues han obligado a que las empresas afronten de diferentes maneras los nuevos retos que se presentan. La afectación directa que un proceso erróneo o inoportuno es un factor que también incide en la importancia de la adecuada supervisión, evaluación del riesgo y de la integridad de la información.

Identificar y cuantificar los riesgos relacionados con el proceso de la información se ha hecho más complicado por múltiples razones adicionales a la complejidad regulatoria y los grandes volúmenes de información, producto probable de los procesos de globalización, fusión o crecimiento de la compañía, que a su vez deberá generar empleo y aumentar el status organizacional, el crecimiento puede incrementar la rentabilidad y disminuir el riesgo<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> TORRES Mauricio. *Auditoría integral en aspectos de sueldos y beneficios*. IMCP. Revista, julio, 2003.

<sup>9</sup> SALLENAVE, Jean Paul. *La Gerencia Integral*. Grupo Editorial Norma, México, 1995.

Si se analizan estos factores, que de ninguna manera deben ser considerados como los únicos que inciden en la complejidad de la Auditoría.

La complejidad que estos factores determinan el manejo, administración y análisis de grandes volúmenes con múltiples características y variantes. Esto puede tener un impacto directo en el grado de confiabilidad de la muestra que se tome para analizar; o bien, en la cantidad de tiempo y recursos que se deben. Por otra parte, el factor relacionado con la presencia de la tecnología de información tiene repercusiones relacionadas con aspectos de especialización (perfil y formación), adicionales a los que el equipo de Auditoría normalmente posee.

Debe ser claro que en el alcance del plan de Auditoría ahora deben contemplarse aspectos que no había razón para considerar previo a la implantación de una infraestructura tecnológica y una aplicación para el registro, administración y procesamiento de la información. Dentro de estos aspectos se encuentran:

- Identificar dentro de los procesos correspondientes, dónde juega un papel importante la infraestructura tecnológica y sus aplicaciones.
- Cómo se lleva a cabo la interfase a otros procesos de negocio y/o probablemente a otras infraestructuras y aplicaciones.
- Qué riesgos genera la presencia de esta infraestructura y sus aplicaciones dentro del proceso.
- Qué controles están asociados a estos riesgos y cuál es su efectividad.

Los controles como lo señalan Koontz y O'Donnell, deben establecerse de acuerdo con:

- a) Los planes y puestos.
- b) Los individuos y sus personalidades.
- c) Las necesidades de eficiencia y efectividad<sup>10</sup>.

Estos factores orientan el control hacia los procesos estratégicos de la empresa, por lo que debe analizarse si existe una nueva área involucrada en este proceso, el área de sistemas o de tecnología de información, cuyo control interno debe ser evaluado para saber a qué grado puede estar resguardando y soportando a este proceso.

---

<sup>10</sup> FRANKLIN Enrique. *Auditoría Administrativa*. Mc Graw Hill, México 1998.

Es conveniente conocer qué tan capacitados están los usuarios para utilizar eficiente y oportunamente los sistemas de información y que tan íntegro es el proceso de la información por los sistemas, así como analizar qué tipos de control de acceso se tienen para los sistemas y quiénes son responsables del proceso de autorización.

Por último se requiere de evaluar aspectos que definitivamente tienen un impacto en la realización de una Auditoría como por ejemplo la informática como herramienta para una Auditoría con enfoque estratégico es indispensable para que el área de Auditoría cuente con herramientas que le permitan evaluar el correcto proceso, su integridad, en la totalidad de sus procesos, así como su contenido, oportunidad y cumplimiento de cada proceso.

Estas herramientas generalmente van desde extractores de datos, hasta herramientas de análisis de datos. Al almacenar la información en bases de datos informáticos del proceso de administración, se facilita el proceso de evaluación de la información. De esa manera, puede no sólo aportar observaciones que describan la problemática, sino descubrir inclusive las causas de ésta, con lo que logra facilitar el proceso de solución y, sobre todo, de prevención. Por lo anterior, es fundamental contar con auditores que entiendan y conozcan ampliamente el proceso de negocio, con la capacidad de definir claramente el diseño de las pruebas que permitan cubrir los objetivos de Auditoría planteados en el alcance.

Así, 80% del éxito de las pruebas depende del diseño adecuado de éstas; el otro 20% depende de la implantación, programación y/o creación de parámetros del diseño de la prueba en la herramienta que aunado a una buena implementación en la herramienta, permitirá al equipo de Auditoría reutilizar constantemente esta prueba en periodos diferentes, con sólo usar los mismos parámetros que se aplican las pruebas de Auditoría. De esta forma, se optimiza el esfuerzo de adecuación de la herramienta y se reduce la necesidad de contar con múltiples expertos en ella. Al menos, así se tienen dos grandes ventajas del uso de herramientas automatizadas<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> Cabe señalar que Belbin identificó nueve funciones arquetípicas que contribuyen a la creación de un equipo "ideal" de trabajo.

1. Creativo, imaginativo, nada ortodoxo; soluciona problemas. Debilidad admisible
2. Coordinador: maduro, seguro de sí mismo, irradia confianza; clarifica metas, y promueve la toma de decisiones. No es necesariamente el más inteligente
3. Formador: dinámico, extrovertido, reta, presiona, encuentra como salvar obstáculos.
4. Trabajador en equipo: sociable, moderado, perceptivo, complaciente.
5. Rematador: esmerado, concienzudo, ansioso.
6. Iniciador: Disciplinado, de confianza.
7. Investigador de recursos: extrovertido, entusiasta.
8. Especialista: Resuelto, dinámico, dedicado.
9. Evaluador supervisor: Moderado, estratégico, perspicaz.



El Enfoque metodológico de la Auditoría cuando se utiliza una herramienta informática optimiza el análisis de los datos relacionados con la revisión y evaluación del riesgo de la tecnología de información, los procesos relacionados y el área que la administra.

Uno de los problemas más comunes en este sentido es no incluir en el enfoque el alcance de la revisión de TI, sino querer sustituir la revisión tradicional.

Es erróneo no incorporar sistemas informáticos a la realización de una Auditoría, ya que por las características propias del proceso de administración el enfoque estratégico en la realización de una Auditoría con enfoque estratégico, puede considerar los aspectos relacionados con la revisión y evaluación del riesgo de la tecnología en el proceso y evaluación de la información. Un enfoque tradicional de Auditoría definitivamente se queda corto en su alcance si no incluye la evaluación de riesgos relacionados con la planeación estratégica. Con el apoyo de los sistemas de información informáticos, la tarea de capturar y procesar información se facilita y se garantiza una secuencia más firme en cuanto su relación con el plan estratégico de una empresa.

## **1.2 Hipótesis de la investigación**

Es factible realizar una Auditoría integral con un enfoque estratégico dentro de la planeación estratégica de la empresa, para apoyar la toma de decisiones y observar el cumplimiento de la normatividad.

## **1.3 Objetivos de la investigación**

### **Objetivo general**

Analizar el concepto, metodología y procesos de la Auditoría Integral para señalar su relación con la planeación estratégica de las empresas.

### **Objetivos específicos**

- Analizar el procedimiento de la Auditoría Integral.
- Investigar sus orígenes y aplicaciones.
- Realizar un análisis de la relación de un plan estratégico y la Auditoría Integral.
- Señalar las aportaciones de la Auditoría Integral a un plan estratégico.

## Capítulo 2. La Auditoría integral.

La Auditoría Integral es un Informe contable realizado por un Contador Público matriculado, donde coordina en forma interactiva e interdisciplinaria a otros profesionales y técnicos. La información financiera económica, la calidad y las normas, leyes y resoluciones nacionales e internacionales son los censores utilizados para que los Estados contables, con sus notas, cuadros y anexos, agreguen valor científicamente a los usuarios. Cada especialista trabaja un plan con el objeto de un informe final anual o intermedio, tendiendo al autocontrol y a la aplicación de las Norma de Auditoría integral.

Para Alfredo Álvarez "La auditoría integral es la evaluación multidisciplinaria, independiente y con enfoque de sistemas, del grado y forma de cumplimiento de los objetivos de una organización, de la relación con su entorno, así como de sus operaciones, con el objeto de proponer alternativas para el logro mas adecuado de sus fines y con eso el mejor aprovechamiento de sus recursos"<sup>12</sup>.

El Objetivo genérico de la Auditoría Integral para Álvarez es el de evaluar el grado y forma de cumplimiento de una entidad con sus objetivos, en tanto los objetivos específicos, menciona que la Auditoría debe evaluar el grado en que los recursos humanos, materiales y financieros son administrados con *eficacia, eficiencia y economía*, que les denomina las "3'es".

En el caso del sector público, Álvarez enfatiza que la Auditoría integral debe evaluar el grado y forma en que la administración de la entidad esta cumpliendo con la responsabilidad de informar sobre el resultado de la gestión que le fue conferida, además de evaluar el grado de cumplimiento con las disposiciones legales y reglamentarias aplicables a la entidad.

Si concebimos a la Auditoría integral como la revisión global de las actividades financieras, contables y administrativas que realizan las empresas y que se incluyen otros tipos de auditorías como son la Auditoría financiera, operacional y administrativa, es posible pensar que puede analizarse su relación con la planeación estratégica y obtener beneficios de los resultados y observaciones en la toma de decisiones que se consideran estratégicas.

### Análisis general y diagnóstico.

En esta fase se llevan a cabo los trabajos preliminares de la Auditoría integral, los cuales tienen el propósito de:

---

<sup>12</sup> Álvarez, Alfredo Cederborg. Conferencia en la Academia Mexicana de Auditoría Integral y al Desempeño, A.C.

- a) Dar a conocer la funcionalidad y control de las operaciones.
- b) Entender los riesgos y posibles oportunidades del entorno de la empresa, como son el marco legal, avance tecnológico, características del mercado.
- c) Analizar así como interpretar los resultados de operación de la entidad, además de entender su estructura y situación financiera.
- d) Precisar con qué tanto grado de eficacia y eficiencia se administran los recursos y se llevan a cabo los procesos.

Estos puntos son básicos para el auditor, ya que le proporcionan una visión global de la forma en que opera la entidad, y le proporcionan elementos necesarios para evaluar el grado y forma de cumplimiento de los objetivos y metas así como identificar las áreas de oportunidad para el mejoramiento de la entidad, y sobre la base de éstas determinar que beneficios puede alcanzar la entidad a través de la implantación de las sugerencias que propone. En otras palabras, en esta fase se determinan los beneficios que puede lograr la organización con la corrección de sus problemas y/o el aprovechamiento de las áreas de oportunidad que se presentan. El trabajo realizado en esta etapa es fundamental para las fases siguientes, por lo que debe concluir con trabajos concretos, en un tiempo breve, sólido y con un atractivo planteamiento del enfoque de la Auditoría integral. Las etapas más importantes de esta fase son las siguientes:

1. Análisis preliminar
2. Plan de trabajo
3. Ejecución
4. Análisis, interpretación y evaluación
5. Diagnóstico

## **2.1 Análisis Preliminar de la Auditoría integral**

El propósito fundamental de esta etapa es el de obtener la comprensión global de la entidad en aspectos tales como los siguientes: objetivos, funciones básicas, estructura, aspectos críticos de operación, magnitud de los ingresos, costos y recursos, nivel de tecnología utilizada, ambiente laboral, nivel de participación en el mercado y áreas claves de resultados.

Para lograr este propósito el auditor toma en cuenta principalmente:

## 1. Entrevistas

- a) Con los funcionarios y personal clave de la entidad sobre las ventajas y desventajas competitivas, los principales problemas y las posibles causas que los originan, las actitudes hacia la entidad.
- b) A los clientes y proveedores para evaluar el grado de satisfacción que tienen.

## 2. Observar

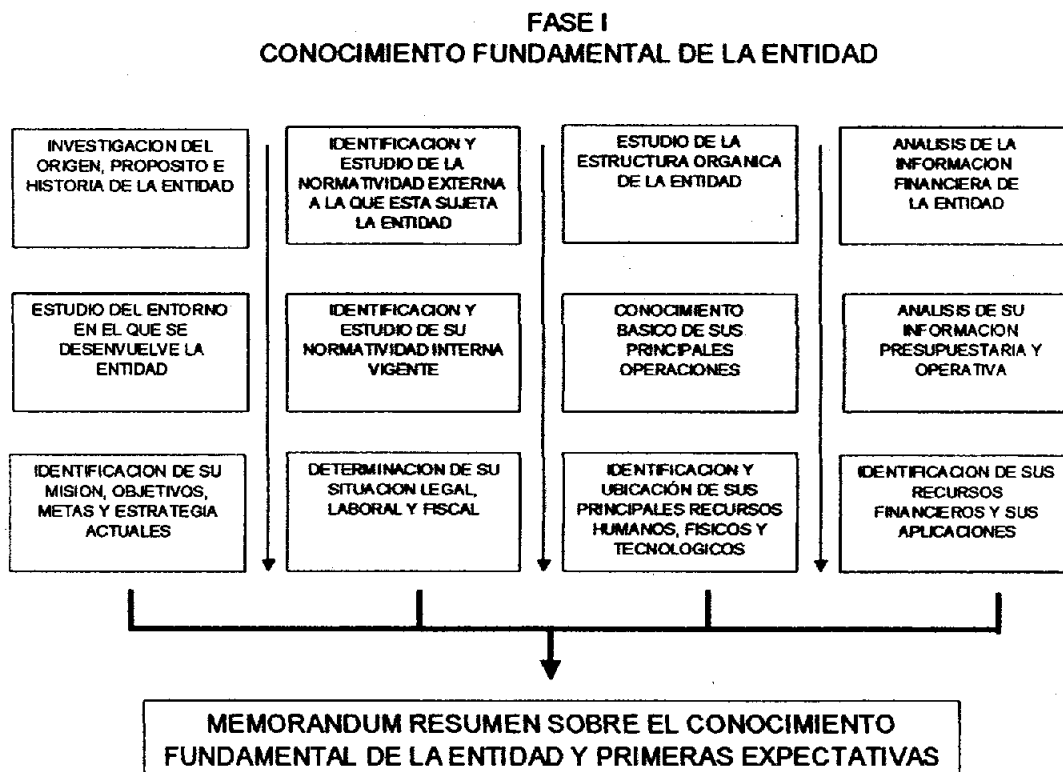
El desarrollo de los procesos y la forma en que se atiende tanto a los clientes como a los proveedores.

## 3. Inspeccionar

Las instalaciones y equipos para hacer una evaluación de su estado físico, nivel de operación y grado de obsolescencia.

## 4. Análisis de Estados Financieros e Indicadores de Operación y Control de Gestión.

En esta fase es importante analizar los aspectos mencionados y se sugiere atender el seguimiento recomendado por Álvarez Cederborg.



Fuente: C.P.C. Juan Alfredo Álvarez Cederborg. Presidente del Consejo Consultivo de la Academia Mexicana de Auditoría Integral y al Desempeño, A.C.

Es importante hacer una adecuada selección de la información a estudiar, a fin de obtener una visión global tanto de la situación financiera de la entidad como de los principales procesos y estructura organizacional de la entidad. Entre los principales documentos que es importante seleccionar se encuentran:

- Acta constitutiva
- Actas de consejo de administración
- Misión, objetivos, planes
- Cultura organizacional, de liderazgo y de aprendizaje
- Organigramas generales
- Principales funcionarios
- Marco legal y régimen fiscal
- Estados financieros presupuestos y de operación
- Informes de Auditoría interna y externa
- Informes de consultoría
- Información sobre el entorno (social, político, económico, tecnológico)

Al tener un conocimiento global de la entidad, el auditor puede presentar a la administración de la entidad la propuesta de los servicios a proporcionar en esta etapa.

La evaluación preliminar en la planeación de la auditoría se basa en el examen de la información recopilada en la etapa de Análisis General el Director de la Auditoría preparar un análisis preliminar para:

- Identificar las áreas críticas que podrían ser auditables
- Identificar las fuentes de criterio de Auditoría que deberían examinarse durante la etapa de diagnóstico
- Bosquejar los proyectos de diagnóstico y preparar un plan para la ejecución de los mismos.

La Determinación de las Áreas Generales de Responsabilidad que podrían ser Auditadas como resultado del análisis preliminar, deben identificarse las áreas generales que han de ser examinadas para lograr un mejor conocimiento y comprensión de la entidad auditada. Los siguientes aspectos podrían ser explorados para identificar áreas críticas:

- La preparación de un informe general de las funciones básicas de la administración, tales como el proceso de planeación estratégica, enfocándose sobre la interrelación existente con los programas operacionales.
- La descripción del sistema de entrega empleado para garantizar que los resultados de los programas sean recibidos por los beneficiarios.
- La identificación de la existencia de procedimientos para medir e informar sobre la eficacia de los programas.

- La descripción de los elementos principales que constituyen los sistemas de información de recursos humanos.
- Identificación de los controles ejercidos sobre los sistemas de procesamiento electrónico de datos empleados para el manejo de las transacciones financieras.
- La descripción del manejo y el control de los activos físicos, haciendo énfasis sobre la utilización, o de ser el caso, sobre todo el ciclo de vida.

Las áreas críticas identificadas para ser revisadas durante el diagnóstico, serán diferentes de una Auditoría a otra, dependiendo de la naturaleza de los objetivos de la entidad auditada, el tamaño y la complejidad de sus operaciones, y los diversos tipos de recursos financieros, físicos y humanos<sup>13</sup>.

La evaluación preliminar es la fase que parte del supuesto que habiendo especificado los criterios de Auditoría para la evaluación de las actividades claves de la administración, los sistemas y controles aplicados, el auditor debe proceder a recopilar evidencias para hacer una evaluación preliminar de su adecuación.

La información requerida se relaciona con la existencia y el rendimiento de los controles claves. El auditor debe preocuparse principalmente por los controles para garantizar que:

- Las normas, políticas y prácticas prescritas están siendo cumplidas
- Las necesidades de los usuarios se están satisfaciendo
- Las operaciones se realizan en forma económica y eficiente
- El rendimiento se revisa en forma periódica y
- La elaboración de informes es adecuada, exacta, completa y oportuna.

En esta etapa, la información recopilada no debe ser de naturaleza exhaustiva, porque la recopilación en sí de pruebas de Auditoría suficientes para llegar a conclusiones y recomendaciones, constituye parte de la fase de ejecución de la Auditoría.

La evaluación preliminar de la información recopilada trata tanto con los puntos fuertes como con los puntos débiles. Por ejemplo, dicha evaluación preliminar deberá cubrir:

- Los controles que se juzgen bien diseñados y que parezcan funcionar adecuadamente
- Aquellos controles que no están diseñados adecuadamente ni parecen funcionar en forma apropiada y
- Aquellos controles que serían aconsejables pero que no existen.

---

<sup>13</sup> [http://www.hacienda.gob/sigfa/sin\\_frames/audi/vol2/audintegral/proceso1.htm](http://www.hacienda.gob/sigfa/sin_frames/audi/vol2/audintegral/proceso1.htm)

- La evaluación preliminar realizada por el auditor constituye las bases para:
- Determinar qué asuntos parecen de vital importancia y cuya naturaleza indica que debe informarse sobre ellos y
- Determinar la naturaleza, el alcance y la exactitud de procedimientos de Auditoria posteriores para reafirmar las hipótesis determinadas para cada asunto que se considere de vital importancia<sup>14</sup>.

---

<sup>14</sup> [http://www.hacienda.gob/sigfa/sin\\_frames/audi/vol2/audintegral/proceso1.htm](http://www.hacienda.gob/sigfa/sin_frames/audi/vol2/audintegral/proceso1.htm)

## **2.2 Plan de Trabajo de la Auditoria integral**

La Etapa de preparación del plan y los programas de auditoria es el paso final de la etapa de diagnóstico es la preparación de un bosquejo del plan de Auditoria generalmente elaborado y presentado como parte del informe de diagnóstico. Este plan, preparado por el director conjuntamente con los líderes del proyecto que han participado en el diagnóstico, constituye uno de los puntos principales de control del proceso de Auditoria. El propósito de este plan es definir el alcance global de la Auditoria integral en términos de los objetivos y proyectos, para estudiar aquellos asuntos que requieran mayor atención, identificar los recursos requeridos, identificar las capacidades especiales que se necesiten, establecer los presupuestos de tiempo que se han de requerir en el proyecto de Auditoria, establecer las metas y puntos de control y determinar la fecha de finalización. Así mismo, es importante en este momento, determinar los elementos que habrán de utilizarse en los informes de Auditoria.

Debe anotarse, así mismo, que los objetivos del plan de Auditoria, se basan en conclusiones tentativas resultantes de la evaluación preliminar. Una vez se realicen las pruebas adecuadas y se recopilen las evidencias adicionales necesarias durante la fase de ejecución, es posible que sea necesario introducir modificaciones al plan de Auditoria, así como a sus objetivos. Es responsabilidad del director y de los líderes de los proyectos, el expresar su juicio profesional sobre la necesidad de revisiones o modificaciones al plan de Auditoria.

La especificación de los objetivos de Auditoria consiste en determinar el punto al cual los criterios de Auditoria previamente determinados son cumplidos por la organización auditada. Para esto se requiere la recopilación de evidencias adecuadas, tanto de calidad como de cantidad. El director de la Auditoria debe considerar la importancia y la materialidad de los distintos hallazgos, y el potencial de las acciones que pueden adoptar aquellos que se encuentren influenciados por ellos, o que deban tomar decisiones basándose en el informe presentado por el auditor. Así mismo, debe considerar lo adecuado del alcance de la Auditoria para poder indicar la calidad global de la administración financiera de la entidad y del manejo de los recursos, así como la disponibilidad de expertos requeridos para realizar juicios de Auditoria en áreas especializadas.

La preparación del Plan detallado de Auditoria es el último paso en la fase de planeación lo constituye la preparación de un plan de Auditoria detallado. El plan describe, por proyectos, las labores que han de ser desarrolladas según cada objetivo de Auditoria aprobado en el plan. Cada proyecto se planifica de forma que incluya pruebas y la recopilación de evidencia de Auditoria adecuada para lograr los objetivos de Auditoria específicos.

En la selección o preparación de programas detallados de Auditoria se analizan los pasos que han de seguirse, durante el trabajo de campo, para determinar si los criterios están cumpliéndose o no. (En los Instructivos de eficiencia y eficacia, así como en otras secciones de este Manual, se acompañan modelos de programas).

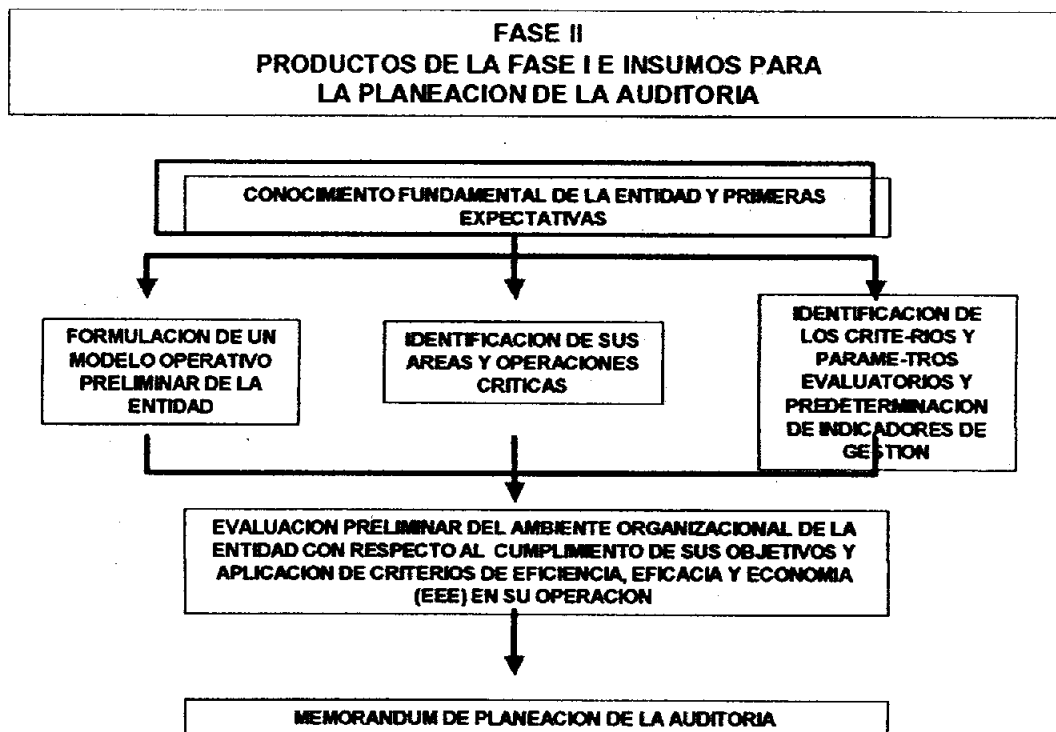


Es necesario tener mucho cuidado al preparar y utilizar los programas de Auditoría, para lograr cumplir los objetivos y recopilar evidencia adecuada. Al preparar y utilizar los programas de Auditoría, el director de Auditoría y los líderes del proyecto, deben siempre relacionar los costos de la recopilación de evidencia con los beneficios obtenidos al ayudar a alcanzar los objetivos del examen.

A medida que se desarrollan los trabajos de Auditoría, debe actualizarse el plan. Si se determina que los criterios de Auditoría son inadecuados o que los hallazgos no son los mismos que se habían previsto según la evaluación preliminar, es posible que sea necesario modificar el plan. Es esencial su rápida modificación.

El plan de Auditoría detallado debe ser aprobado por el director de la misma. El director es responsable así mismo de la coordinación de los esfuerzos de Auditoría realizados en los diversos proyectos, para cerciorarse de que cada líder se encuentre debidamente informado sobre las prioridades y los cambios introducidos al enfoque en la elaboración de los informes que pudieran resultar durante la fase de ejecución<sup>15</sup>.

Es el establecimiento de las áreas a revisar durante el análisis, de acuerdo a lo determinado en la etapa evaluación preliminar, así como de los diferentes estudios que se aplicarán en esta etapa.



Fuente: C.P.C. Juan Alfredo Álvarez Cederborg. Presidente del Consejo Consultivo de la Academia Mexicana de Auditoría Integral y al Desempeño, A.C.

<sup>15</sup> [http://www.hacienda.gob/sigfa/sin\\_frames/audi/vol2/audintegral/proceso1.htm](http://www.hacienda.gob/sigfa/sin_frames/audi/vol2/audintegral/proceso1.htm)

El plan de trabajo debe estructurarse con los capítulos y secciones que tendrá el informe del diagnóstico. En cualquier forma, debe utilizarse el método del análisis, es decir, descomponer el todo en sus partes hasta llegar al componente final que se haya decidido sujetar al análisis y determinar sus interrelaciones (causas y efectos). El análisis puede efectuarse en forma vertical, horizontal o combinada.

En el análisis vertical se descompone el factor sujeto a análisis en sus elementos constitutivos y a su vez en sub-elementos y, finalmente, en componentes, como el caso del procedimiento administrativo.

En el análisis horizontal se secciona una operación (por ejemplo compras) en etapas y sub-etapas hasta llegar a las actividades que la integran.

En el análisis combinado se utilizan ambos métodos (horizontal y vertical) en distintos momentos dadas las características del factor sujeto a análisis, como en el de funciones o programas, en que por un lado se analiza su proceso administrativo y por el otro el proceso de sus operaciones.

Por otra parte, es muy importante que el programa de trabajo contemple los siguientes aspectos:

1. *Evaluación de las condiciones del entorno.* Obtener y evaluar información de la competencia actual y potencial, como los principales proveedores y clientes; las condiciones de la economía que afecten el desempeño del sector en que participa la entidad; el marco normativo aplicable y régimen fiscal de la entidad.
2. *Revisión de informes anteriores.* Analizar los resultados que anteriormente se hayan presentado en diagnósticos, estudios técnicos e informes de auditores internos o externos.
3. *Estudio del proceso administrativo.* Analizar el proceso administrativo con el objeto de planear actividades y controlar el cumplimiento de lo planeado, y también reportar y evaluar los resultados obtenidos.
4. *Análisis operativo.* Analizar con detenimiento las operaciones cotidianas para identificar que tipo de problemas se presentan, así como dar elementos para su tratamiento y solución.
5. *Estudio de operación actual.* Identificar el impacto económico de la forma en que actualmente opera la entidad, mediante pruebas estadísticas, análisis de tendencias y análisis de variación de resultados.
6. *Estudio de clima organizacional.* Aplicar un estudio al clima organizacional mediante la aplicación de cuestionarios, entrevistas al personal directivo, así como el personal de niveles inferiores de la entidad.

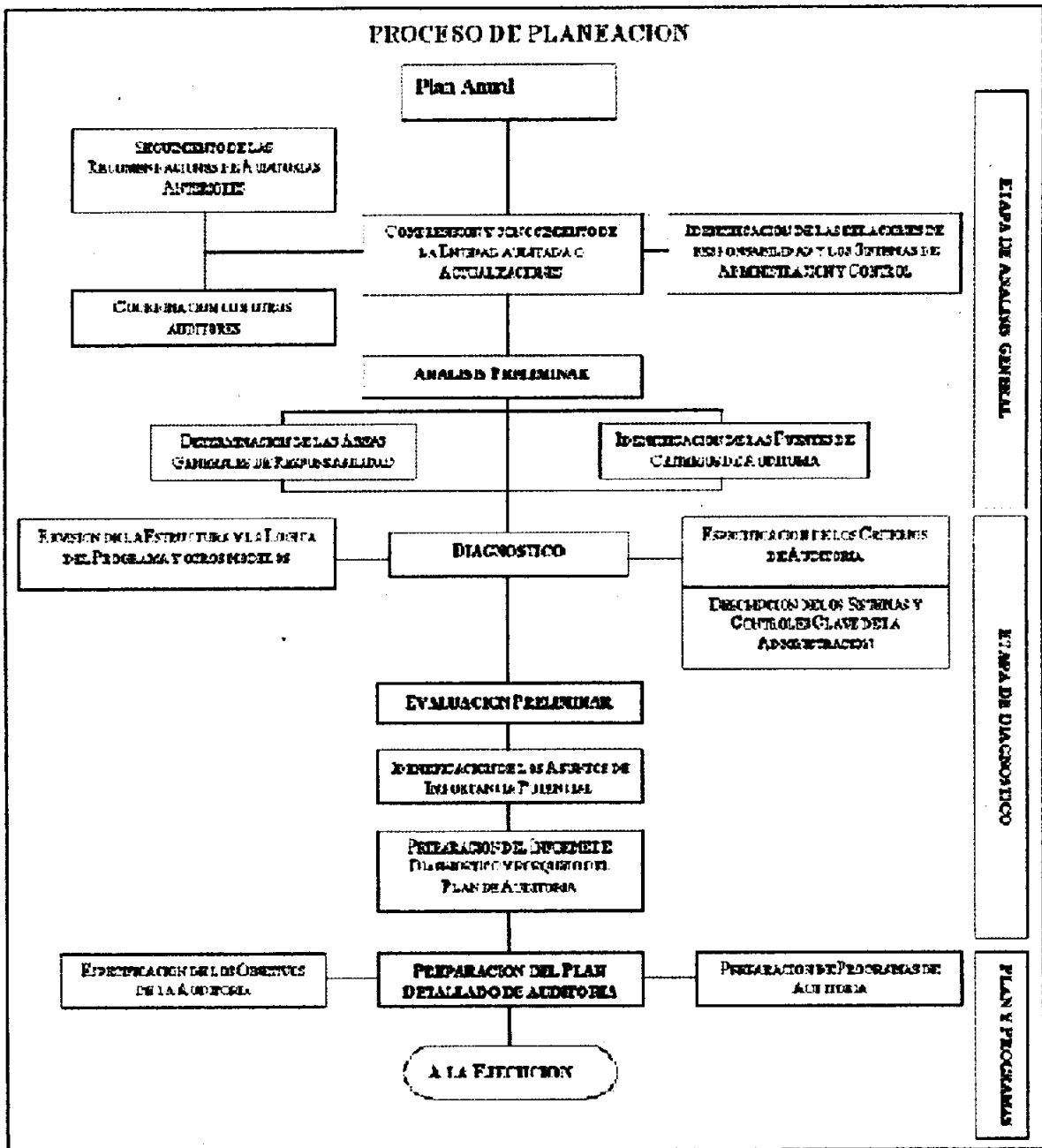
7. *Estudio de actitudes.* Identificar, a través de la aplicación de cuestionarios a los niveles superiores e intermedios, posibles actitudes incongruentes con el logro de los objetivos de la organización, como pueden ser las resistencias al cambio, problemas de comunicación, debilidades en los estilos de liderazgo, fallas en los métodos de motivación y de desarrollo de personal utilizados.
8. *Determinación de fuerzas y debilidades, oportunidades y amenazas.* Identificar las fuerzas y debilidades que pudiera tener la entidad en relación con su medio ambiente, esto es con el objeto de establecer estrategias para obtener una ventaja, también sirve para reducir posibles impactos negativos en los riesgos que se hubieran detectado.

#### Planeación de la auditoria:

Planeación. Significa desarrollar una estrategia general y un enfoque detallado para la naturaleza, oportunidad y alcance esperados con la Auditoria. El auditor planea para desarrollar la Auditoria en forma eficiente y oportuna. La planeación ayuda a asegurar que se preste atención adecuada a las áreas importantes, para que los problemas potenciales sean identificados y para efectos de coordinación del trabajo.

Para la Auditoria Integral, la planeación se divide en tres etapas:

- Análisis General
- Diagnóstico
- Preparación del Plan y los Programas de Auditoria



ETAPA DE ANALISIS GENERAL

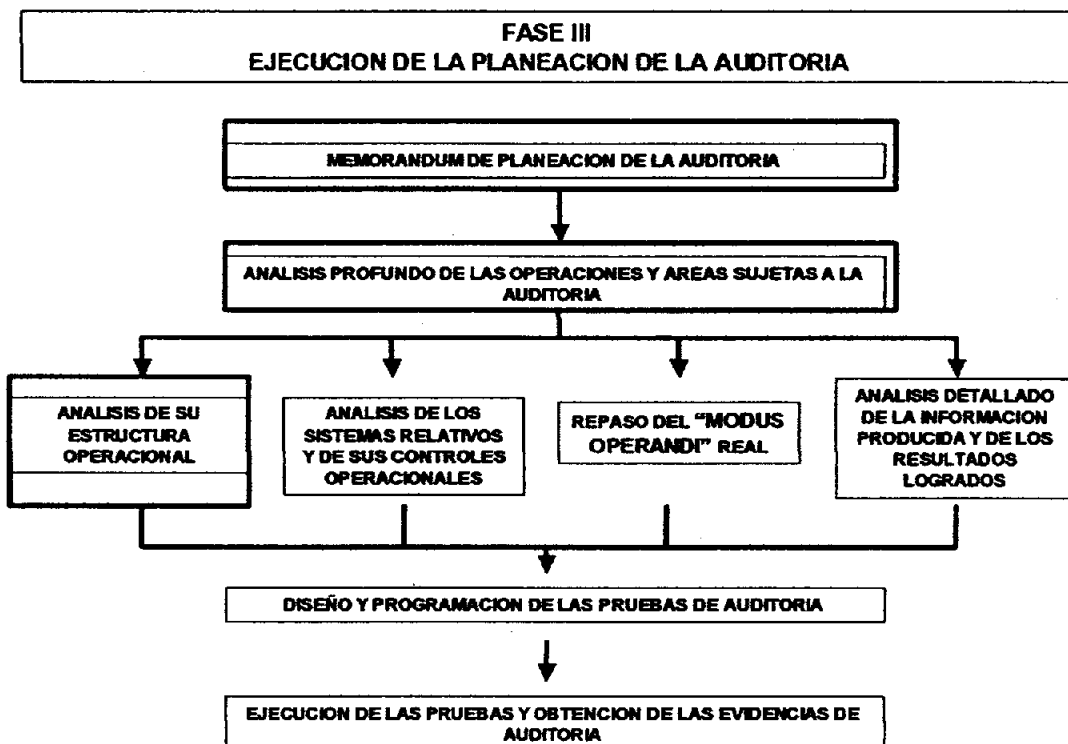
ETAPA DE DIAGNOSTICO

PLAN Y PROGRAMAS

### 2.3. Ejecución de la Auditoría Integral

En esta etapa se desarrolla el plan de trabajo. Aquí se realizan las pruebas relativas a las acciones programadas, estas pruebas consisten en la medición de transacciones o procesos seleccionados, con el propósito de obtener evidencia para formular conclusiones. Consiste principalmente en:

- *Obtención de evidencia.*- Es la realización de pruebas y obtención de evidencia suficiente, competente y relevante. La evidencia se obtiene a través de la aplicación de las técnicas de Auditoría, tales como: inspección física, observación, examen documental, cálculos, entrevistas, declaraciones y confirmaciones.
- *Determinación de hallazgos.*- Consiste en integrar, y evaluar con los responsables, los hallazgos resultantes de la aplicación del plan de trabajo.
- *Coordinación y supervisión.*- Este es con el fin de asegurar la correcta aplicación y calidad de los resultados, la realiza principalmente el director del diagnóstico.
- *Reuniones de avance.*- Tiene el propósito de enriquecer el trabajo en desarrollo. Es la presentación a los directores de la organización cuando se enriquece mediante la muestra de los avances y de los resultados preliminares.

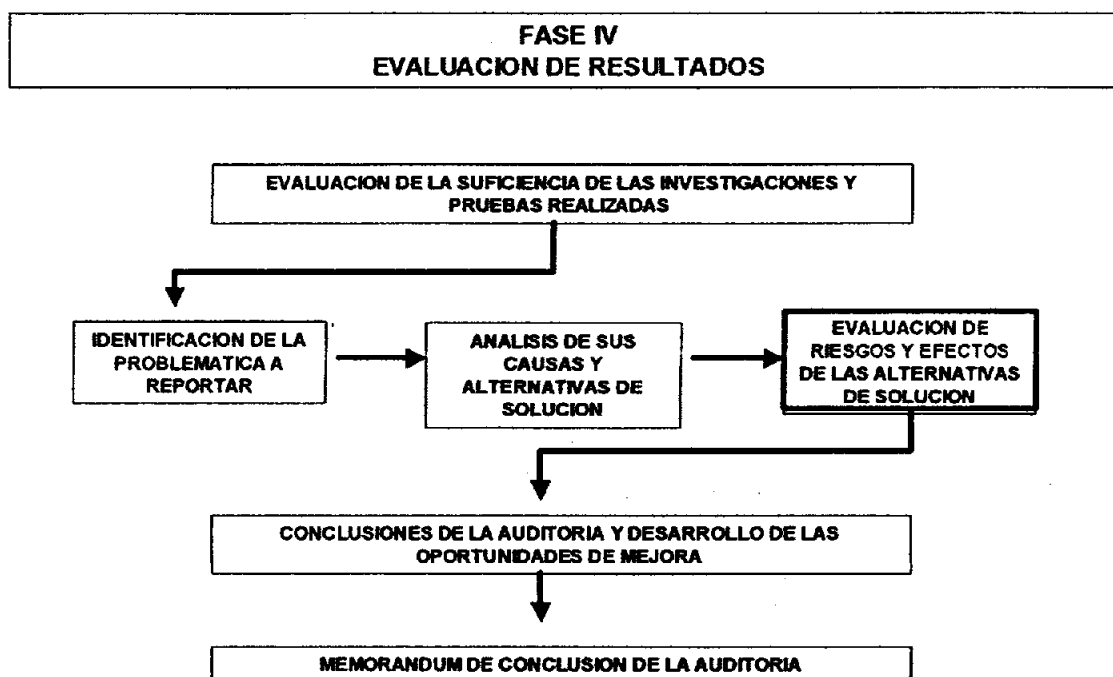


Fuente: C.P.C. Juan Alfredo Álvarez Cederborg. Presidente del Consejo Consultivo de la Academia Mexicana de Auditoría Integral y al Desempeño, A.C.

Es necesario que en esta etapa exista una coordinación, supervisión y monitoreo por parte del auditor integral, para asegurar la correcta aplicación de los procedimientos y calidad en los resultados obtenidos.

## 2.4 Análisis, Interpretación y Evaluación de la Auditoría integral.

En esta etapa es donde se interpretan las actuaciones de gestión administrativa, con base en las cuales se define el grado y forma de cumplimiento de misiones, objetivos, metas, planes, programas, se determinan los lineamientos generales de operación dentro del marco normativo aplicable, la calidad de su estructura organizacional, sus sistemas, métodos y procedimientos.



Fuente: C.P.C. Juan Alfredo Álvarez Cederborg. Presidente del Consejo Consultivo de la Academia Mexicana de Auditoría Integral y al Desempeño, A.C.

Evaluación de los resultados e identificación de los problemas y oportunidades de mejora a reportar.

El proceso de evaluación de los informes de Auditorías externas practicadas por firmas de contadores públicos se hará preferiblemente al culminar el trabajo de campo, en el caso de que el examen haya sido contratado por la Contraloría General de la República, o en el momento que se estime conveniente, después de la emisión de los informes, tratándose de exámenes contratados por una Entidad u Organismo del Estado. El proceso de evaluación sigue en general las siguientes etapas:

- Obtención de información
- Evaluación y comprobación del trabajo
- Conclusión sobre los resultados de la evaluación

La evaluación y comprobación del trabajo deben realizarse sobre la información indicada anteriormente; también implica entrevistar a los funcionarios de la Entidad u Organismo y a los niveles superiores del equipo de Auditoría designados por la firma (socio, gerente), y obtener la información adicional que se considere relevante en las circunstancias, procediendo a su revisión y análisis, como por ejemplo, información financiera actualizada de la Entidad u Organismo para identificar principales operaciones y/o áreas críticas; informes de Auditoría interna, etc. Para efectuar la evaluación del trabajo desarrollado por la firma de contadores públicos, el representante o representantes de la Contraloría General de la República desarrollará el cuestionario - programa, el cual contempla verificaciones sobre diversos aspectos relacionados con el cumplimiento de las NAGAS en las distintas etapas del examen y el cumplimiento del contrato en la parte técnica. Con frecuencia, el trabajo de evaluación implicará extender el análisis y comprobación más allá de la simple inspección de papeles de trabajo realizados por la firma de contadores públicos; dicha evaluación involucra la comprobación del trabajo realizado por la firma privada en uno o varios componentes, áreas o ciclos de transacciones importantes y se podrá llevar a cabo bajo dos enfoques:

- a) Efectuar algunas comprobaciones de transacciones que fueron examinadas previamente por los auditores externos.
- b) Efectuar algunas comprobaciones de transacciones que, estando dentro del alcance del trabajo de la Auditoría externa, no fueron seleccionadas dentro de sus muestras.

El resultado de aplicar estos enfoques deberá compararse con los resultados y condiciones obtenidas por la firma de contadores públicos, para verificar la similitud.

Cuál enfoque utilizar y qué extensión tendrán las pruebas sobre el trabajo de la firma privada, es una decisión que tendrá que ser tomada por el Director Específico de Auditoría, basado en la consideración de la cantidad de información necesaria para lograr una apreciación sobre la calidad de dicho trabajo.

Las deficiencias y/o excepciones encontradas en el desarrollo de las labores de Auditoría, realizadas por la firma, deberán quedar debidamente documentadas en los papeles de trabajo que sustenten la evaluación, para ser discutidas con los niveles superiores del equipo de Auditoría (socio y gerente), a fin de que se tomen las medidas correctivas necesarias con la mayor brevedad. No debe perderse de vista la importancia de mantener una constante comunicación con los representantes de la firma privada, ya que evaluaciones de este tipo deben contribuir al mejoramiento general de la eficiencia y eficacia de la Auditoría externa gubernamental, discutiendo apropiadamente los problemas encontrados y tomando en consideración los puntos de vista de los niveles superiores del equipo de Auditoría.

La responsabilidad del evaluador o evaluadores no consiste en juzgar la presunta conducta de un auditor externo integrante de una firma privada, simplemente se limitará a señalar las deficiencias encontradas y su concepto profesional sobre el cumplimiento o incumplimiento de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS).

Las conclusiones sobre los resultados de la evaluación es la etapa donde el Director Específico de Auditoría a cargo de la evaluación tomará en cuenta los resultados de sus análisis y comprobaciones, para formarse un criterio profesional respecto al grado de cumplimiento de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS) y por ende del contrato de Auditoría en su parte técnica. Dicho criterio deberá dejarse por escrito, en una conclusión que se expresará al final de la evaluación y que formará parte de los papeles de trabajo correspondientes.

Las conclusiones sobre lo adecuado de las labores de Auditoría efectuadas, que conduzcan a la emisión de un informe apropiado para su aceptación por parte del Contralor General de la República, conllevan una gran responsabilidad por las implicaciones profesionales que puede tener calificar un trabajo por incumplimiento de las NAGAS y por consiguiente, del contrato de servicios profesionales.

En el caso de que se hayan presentado deficiencias y/o incumplimientos que por alguna razón no fueron subsanados por la firma de contadores públicos, los mismos deberán constar en la conclusión y si se consideran que afectan significativamente el informe de resultados presentado por la firma, haciéndolo inaceptable, se deberá informar al Contralor General de la República de tal hecho, para que a través de su despacho comunique la no aceptación a la Máxima Autoridad de la Entidad u Organismo auditado y al representante de la firma de contadores públicos, concediendo un plazo prudencial para que se realicen las correcciones, ampliaciones o modificaciones que se consideran necesarias.

Si después de ser evaluadas y analizadas las complementaciones y/o correcciones por la Contraloría General de la República, se concluye que no son satisfactorias, el Contralor General de la República informará tal decisión a la Máxima Autoridad Ejecutiva y al representante de la firma privada para que considere la aplicación de las medidas que se consideren apropiadas

En el caso de que las deficiencias encontradas en el desarrollo de la Auditoría no sean significativas y por lo tanto no afecten el informe presentado para su aceptación, se procederá a dar la correspondiente aceptación y se efectuarán las recomendaciones pertinentes a la Entidad u Organismo auditado o a los auditores externos que hicieron el trabajo, según corresponda.



La evaluación es considerado el punto del desarrollo de la auditoria donde el auditor interno previamente ya precisó el objetivo de su intervención , llevó a cabo un estudio general de la entidad sujeta a auditoria, hizo un análisis de la función a estudiar, efectuó un estudio y evaluación del control interno y verificó la información recopilada, bien sea conforme la fue obteniendo o aplicando pruebas de Auditoria. Toca ahora evaluar todo ese cúmulo de información y resultados alcanzados. En este orden, por evaluación se entenderá el proceso mediante el cual se compara lo que está sucediendo o se está haciendo en la función sujeta a Auditoria, así como la calidad de acción y resultados obtenidos, contra lo que debe ser o lo ideal a hacer, en síntesis, es comparar lo que es con lo que debe ser . Obviamente, el "debe ser" implica un adecuado conocimiento del auditor interno de la teoría y la práctica de lo que está evaluando, no puede comparar ni juzgar si desconoce la referencia de conocimiento previamente o sobre la marcha adquiridos como punto de comparación.

#### A) Identificación de Objetivos del Proceso Sujeto a Evaluación.

Abundante en el proceso de comparación señalado, el auditor administrativo identificará primeramente los objetivos teóricos generales de aquella fase del proceso administrativo aplicables a la unidad administrativa o función sujeta a Auditoria, el auditor operacional identificará los objetivos de operación de la unidad administrativa o función sujeta a Auditoria, y el auditor financiero los correspondientes a cada rubro o cuenta contable sujeta a revisión, seguidamente los comparará en los aplicable con los correspondientes establecidos en la unidad administrativa o función a auditar. De tal comparación se deriva el proceso evaluatorio.

En coadyuvancia al proceso evaluatorio, y con el propósito de que éste lleve una secuencia ordenada, y para evitar además se omitan aspectos relevantes, el auditor se auxiliará de programas de Auditoria previamente elaborados. Aplicación de pruebas de Auditoria, tratados con antelación , obviamente y con el ánimo de evitar duplicidad de esfuerzos, en los programas (esencialmente los específicos) habrá de comprenderse tanto lo relativo a procedimientos a aplicar para el caso de pruebas de Auditoria, como a las instrucciones de evaluación correspondientes.

En cuanto al control de hallazgos y observaciones de auditoria se considera que el auditor administrativo operacional o financiero, durante el desarrollo de su trabajo, y en cualesquiera de sus etapas, irá detectando situaciones. Irregularidades o anomalías que merecen ser tomadas en consideración para su análisis y discusión con el personal de la unidad administrativa o función sujeta a Auditoria, del resultado del tal proceso se derivará su eventual inclusión en el informe de Auditoria. En este punto es determinante el término a aplicar. Si el auditor va a comentar con los auditados una "irregularidad", "anomalía", "deficiencia", "falta", etc., con toda seguridad que se va a enfrentar a un rechazo, conflicto o animadversión hacia él y su trabajo . Para evitar tales situaciones es conveniente

emplear el término genérico de "observación", que en filosofía audital viene siendo lo mismo a otros calificativos a emplear, pero en su presentación se recibe con posturas diferentes por parte de los auditados. Aquí es donde se definen las oportunidades de mejora, se precisan riesgos y posibles efectos negativos y quebrantos en los resultados de operación; en síntesis, se plantean las posibles conclusiones del informe y se dan a conocer algunas sugerencias para prevenir o bien para corregir situaciones susceptibles de mejorarse. Ya que en la Auditoría integral no se cuenta con un compendio de principios, normas o parámetros contra el cual se compare el desempeño de la entidad, sino que es necesario formularlos para evaluar dicho desempeño, si no se cuenta con una estructura formal de éstos, la evaluación queda al buen juicio del auditor integral. Ya que se han determinados los problemas u oportunidades de mejora, es necesario integrarlos, evaluarlos y confirmarlos con los directivos de la entidad, con el fin de conocer sus puntos de vista y con ello corregir, completar o enriquecer el trabajo que se está desarrollando.

La etapa de análisis general considera que el conocimiento y comprensión de la entidad bajo Auditoría, se deberá hacer con énfasis en la identificación de responsabilidades, siendo clave para los objetivos de la Auditoría Integral. Si bien es una trayectoria similar a la de otras Auditorías, es oportuno precisar las áreas y obligaciones de rendir cuenta por la responsabilidad.

El equipo de Auditoría debe lograr la mejor comprensión y conocimiento de las operaciones de la entidad que ha de ser auditada, de sus poderes y facultades, sus objetivos, sus productos y sus recursos financieros, etc. Si el director y otros miembros del equipo de revisión ya están familiarizados con la entidad que ha de ser auditada, los pasos descritos en la etapa de revisión podrán ejecutarse durante un periodo de tiempo muy breve. En los casos en que los miembros del equipo no estén familiarizados con la entidad, el director será responsable de asegurarse de que esta etapa se realice en la forma más económica y eficiente posible. Durante ella, se enfatiza el conocimiento y comprensión de la entidad a través de la recopilación de información y la observación física de la organización y sus operaciones. Se recopila así información que permite una identificación y un conocimiento y comprensión general.

Las relaciones de responsabilidad de importancia dentro del programa de la entidad, es decir, quién responde ante quién, por qué responde y qué tipo de información requiere. Las actividades clave de la administración, los sistemas y controles es decir, aquellos que tengan un gran impacto en el rendimiento de los programas y de las operaciones y las fuentes de criterio de auditoría aplicable a dichas actividades claves de la administración, a los sistemas y controles. Los sistemas contienen controles para asegurar el logro de los resultados propuestos.

Dichos controles constituyen los medios a través de los cuales la administración se asegura de que el sistema sea eficaz y manejado teniendo debida cuenta de la economía y la eficiencia, dentro de las leyes, reglamentos y demás limitaciones aplicables en cada caso.

Las fuentes de Información para el Análisis General se utilizan para lograr un conocimiento de la entidad auditada y de sus relaciones de responsabilidad más importantes, así como de las actividades claves de la administración y de los sistemas y controles aplicados, el auditor debe revisar elementos tales como:

- Legislaciones pertinentes, reglamentos y publicaciones internas y materiales de orientación;
- Las normas financieras, legislativas o administrativas externas del caso o de las pautas o normas establecidas por organismos centrales, así como los requisitos estipulados en leyes tales como la Ley de Administración Financiera;
- Todas las guías y pautas internas y externas que deban seguir los gerentes en la planificación, conducción o evaluación de sus operaciones, por ejemplo, aquellas establecidas por el Contralor General en las normas técnicas de control interno.
- Los Progresos logrados por la administración o gerencia en la adopción de medidas correctivas propuestas por Auditorias anteriores, que son fuente valiosa para el seguimiento de observaciones y cumplimiento de nuevas detecciones de problemas.

Además de la legislación pertinente y de las regulaciones y publicaciones del caso, existen otras fuentes de información en esta etapa inicial de la planeación, estas fuentes incluirían normalmente:

- El presupuesto y sus adiciones
- Los informes anuales de los Entes u Organismos
- Las principales inquietudes expresadas por miembros de la Asamblea Nacional, el Presidente, el Contralor y organizaciones ciudadanas si es el caso
- Archivos de Auditorias anteriores
- Los informes presentados por miembros o por consultores de organismos de la administración central, así como por funcionarios dentro de la entidad auditada, sobre la operación de controles significativos.
- Las entrevistas realizadas con los administradores o gerentes, de operaciones y financieros, de las entidades auditadas y
- Las discusiones con miembros de la Contraloría, que hayan estado relacionados con Auditorias realizadas anteriormente en esa entidad o quienes cuentan con experiencia sobre el tipo de operación que ha de auditarse.

Es importante anotar que gran parte de esta información puede encontrarse disponible en los archivos existentes de Auditoría. Los miembros del equipo deben, por consiguiente, familiarizarse con dichos archivos.

Es posible que los archivos de auditoría de años anteriores suministren datos importantes, lo cual debe establecerse antes de gastar tiempo y esfuerzos en la recopilación de información que ya se encuentra disponible. Dicha información deberá ayudar a determinar:

- La autoridad o el mandato de los programas de la entidad y sus actividades (responsabilidad conferida)
- Los objetivos y la estructura organizativa de la entidad
- Los componentes principales del programa, los resultados o efectos y su relación con los objetivos propuestos
- Las actividades básicas de la administración o gerencia, los sistemas y controles aplicados y
- El personal adecuado a quien se puede contactar dentro de las entidades auditadas.

Como parte del proceso de recopilación de información inicial y para poder mejorar la ejecución de la Auditoria, el auditor debe hacer un seguimiento de las recomendaciones hechas en Auditorias anteriores, y coordinar su trabajo con el realizado por otros auditores<sup>16</sup>.

## **2.5 El diagnóstico en la Auditoria integral**

Una vez haya sido aprobado el plan de diagnóstico, el director de la Auditoria deberá reunirse con la administración de la entidad auditada para presentar a los miembros del equipo de Auditoria encargados de desarrollarla y discutir las generales previstas en la Auditoria. Resulta además bastante útil reunirse con los auditores para minimizar la duplicación de esfuerzos en la ejecución de la Auditoria.

El objetivo de la etapa de diagnóstico es explorar en una forma eficiente las áreas de responsabilidad identificadas durante la etapa de Análisis General y profundizar el conocimiento y la comprensión inicial de las relaciones de responsabilidad y las actividades claves de la administración, así como los sistemas y controles aplicados.

Específicamente, el director de Auditoria, los líderes del proyecto y los miembros del equipo deben:

- Preparar y revisar la estructura y la lógica de los programas.
- Desarrollar y realizar pruebas iniciales de hipótesis (riesgos de inexistencia)
- Especificar los criterios de Auditoria más apropiados.
- Realizar una revisión preliminar de las actividades claves de la administración y una evaluación de la adecuación de los sistemas y controles clave identificados.
- Determinar los puntos que sean de importancia potencial para la elaboración de informes
- Establecer el grado de confianza en otras Auditorias, incluyendo la Auditoria interna
- Preparar un bosquejo del plan de Auditoria.

---

<sup>16</sup> [http://www.hacienda.gob/sigfa/sin\\_frames/audi/vol2/audintegral/proceso1.htm](http://www.hacienda.gob/sigfa/sin_frames/audi/vol2/audintegral/proceso1.htm)

Las fuentes de información del Diagnóstico deberá enfocarse a determinar cuáles son las áreas generales que revisten mayor importancia. Parte de la información puede estar incluida en el legajo preparado durante la etapa de Análisis General o disponible en los archivos de Auditoría de años anteriores. Las fuentes principales de información para realizar esta investigación incluyen:

- Comunicaciones internas y publicaciones de la organización auditada.
- Entrevistas con los gerentes o administradores de la organización auditada.
- Normas documentadas, políticas y procedimientos aplicables a los sistemas y controles claves.
- Fuentes de criterios de Auditoría identificadas en el Análisis General.
- Estudios realizados por grupos de evaluación o
- Observaciones del medio ambiente de trabajo<sup>17</sup>.

Este paso es fundamental, ya que además de que presenta resultados de la primera fase de la Auditoría integral y también establece el enfoque general que se dará a las siguientes fases del trabajo. En esta fase es donde se obtienen los resultados, se discute con los responsables y se presenta el informe final. El informe final constituye uno de los elementos más importantes del proceso de Auditoría y una herramienta vital para su control, este informe es preparado por el director de Auditoría, conjuntamente con los líderes del proyecto involucrados en el diagnóstico. El propósito del informe es el siguiente:

- Comunicar al comité de consultora de Auditoría y a la administración dentro de la Oficina del Contralor un mayor conocimiento y comprensión de la organización auditada, de sus actividades clave y de los sistemas y controles aplicados.
- Lograr su apoyo en cuanto a la importancia y adecuación de los asuntos seleccionados, para ser tratados como asuntos de importancia potencial.
- De haber asuntos reportables, como recomendaciones, se procederá a emitir un informe en ese sentido.
- El contenido de este informe deberá proporcionar al director una base de discusión con la administración de la organización auditada sobre el propósito, el alcance y el presupuesto de tiempo de la fase de ejecución. Las partes más importantes del contenido del informe de son las siguientes:
  - Especificación de las relaciones de responsabilidad; por ejemplo, proyectos de modelos de lógica y estructura del programa, otros modelos, etc.
  - Descripción de las actividades clave, los sistemas y de controles aplicados.
  - Identificación de los criterios de Auditoría que han de emplearse.
  - Evaluación preliminar.
  - Descripción de los asuntos de importancia potencial y
  - Un bosquejo del plan de Auditoría para la fase de ejecución.

---

<sup>17</sup> [http://www.hacienda.gob.sigfa/sin\\_frames/audi/vol2/audintegral/proceso1.htm](http://www.hacienda.gob.sigfa/sin_frames/audi/vol2/audintegral/proceso1.htm)

- o Recomendaciones para mejoras si son pertinentes.

La justificación de las impresiones o comentarios en relación con las actividades clave de administración, los sistemas y los controles aplicados, deberá enfatizarse.

Deben distinguirse claramente los hechos de las especulaciones. El informe debe ser breve. No debe entrar en detalle en asuntos que hayan sido cubiertos anteriormente y se encuentren en la carpeta de archivo o mencionados en el plan de diagnóstico. El contenido del informe debe presentarse en una forma lógica, detallando únicamente aquellos aspectos que sean de vital importancia para las decisiones que deban tomarse en relación con el bosquejo del plan de Auditoría<sup>18</sup>.

Consta fundamente en los siguientes puntos:

1. *Recopilación de resultados.* De los estudios que se hicieron y la elaboración del diagnóstico preliminar, con conclusiones sobre las áreas de oportunidad detectadas. Esta tarea debe enfocarse al registro de todo tipo de hallazgo y evidencias que haga posible su examen objetivo<sup>19</sup>.
2. *Cuantificación de áreas de oportunidad.* Determinar el beneficio económico potencial en las distintas áreas de oportunidad, de acuerdo con las fuerzas y debilidades identificadas.
3. *Presentación del diagnóstico.* Reunión con los directores de la Organización para la presentación formal y detallada de los resultados del diagnóstico.
4. *Informe final.* Integración de los resultados del diagnóstico en dos documentos que más adelante se mencionan en detalle.

Aunque los temas que se incluyen en el diagnóstico deben comentarse previamente con los funcionarios responsables (proporcionándoles el borrador de la parte que les compete), lo más conveniente es que el diagnóstico completo sea discutido únicamente a nivel de alta dirección de la entidad, con el objeto de preservar la confidencialidad del enfoque posterior de la Auditoría.

El diagnóstico puede comprender dos documentos:

a. El primero presenta en detalle:

- El objetivo de esta fase de trabajo, con la indicación de que es parte de un conjunto;
- El alcance de la investigación realizada y las limitaciones encontradas;

---

<sup>18</sup> [http://www.hacienda.gob/sigfa/sin\\_frames/audi/vol2/audintegral/proceso1.htm](http://www.hacienda.gob/sigfa/sin_frames/audi/vol2/audintegral/proceso1.htm)

<sup>19</sup> HANDY, op. cit.

- El informe de resultados de cada una de las áreas o procesos analizados, señalando:
  - El problema u oportunidad de mejora detectada, su causa y posible solución, considerando los criterios de economía, eficiencia y eficacia.
  - Los efectos positivos de la solución planteada o los efectos negativos de no resolverse el problema, cuantificándolos, ya sean monetariamente, por ejemplo.
  - Las acciones concretas que al respecto se realizarán en las siguientes etapas de la Auditoría integral.
  - Una conclusión global con respecto a los objetivos de la Auditoría integral, aunque por ser una etapa preliminar es conveniente dejar las conclusiones globales a la conclusión de la Auditoría.
  - El enfoque general de las siguientes fases de la Auditoría.
- b. El segundo documento es un resumen ejecutivo del contenido del primero redactado en forma breve, sin omitir algún aspecto importante. Este documento debe ser de circulación muy restringida.

Existe una fase que se encarga de la planeación específica que después de haber efectuado el diagnóstico preliminar sobre la organización auditada se esta en condiciones de reconocer el orden de prelación de los problemas derivados para orientar el desarrollo de la revisión. En la fase de Análisis General y Diagnóstico se obtienen elementos con los cuales se podrá llevar a cabo la Planeación Específica de la Auditoría Integral. Para orientar la revisión hacia los objetivos establecidos esta fase es fundamental, por lo cual debe contemplarse una serie de etapas en las que se incluyen los procedimientos por aplicar y las actividades a realizar.

La Planeación Específica de la Auditoría integral contiene la precisión de los objetivos detallados y el alcance del trabajo por desarrollar, considerando entre otros elementos, los parámetros e indicadores de gestión de la organización. También debe preverse como una etapa fundamental de esta fase, la identificación de los recursos necesarios tanto en número como en calidad del equipo de trabajo que se utilizará en el transcurso de la revisión, con especial énfasis en la estimación de costos.

Por último, también deben establecerse claramente los resultados que se espera de la Auditoría integral, como consecuencia directa del conocimiento profundo de las fuerzas y debilidades y de las oportunidades de mejora de la organización, dando especial énfasis y cuantificando en lo posible los ahorros esperados. Si se lleva a cabo una planeación adecuada de la Auditoría integral podremos conducir el proceso hasta la consecución de los objetivos previstos en la revisión dando respuesta con ello a las expectativas despertadas en la organización por obtener resultados concretos y tangibles que redunden en beneficios directos de carácter

económico para la misma. Las etapas que se enuncian para llevar a cabo la Planeación Específica son las siguientes:

1. Determinación de objetivos
2. Elaboración del programa
3. Determinación de recursos
4. Seguimiento del programa

Las bases para la Planeación Específica deben considerarse los problemas determinados y las correspondientes oportunidades de mejora, así como sus causas y las posibles soluciones propuestas en el diagnóstico preliminar o en otros diagnósticos, estudios técnicos o informes de Auditoría previos.

La determinación de los Objetivos de la Auditoría integral es necesario precisar si ésta se efectuará a la entidad en su conjunto o a sus procesos, divisiones, sectores, funciones, proyectos o programas específicos. En el caso de objetivos específicos, se aplicará la misma teoría, adecuada a las circunstancias, aún cuando deben tenerse presentes los objetivos de la entidad, y su congruencia entre éstos y los del segmento que se evaluará. Aún cuando los objetivos de la Auditoría integral deriven de los establecidos en la entidad, se requiere que estos últimos sean evaluados tanto en su congruencia con la misión y visión a futuro como en su correcta determinación, de acuerdo con las características del mercado, tecnología, medio ambiente y situación financiera de la entidad. La etapa de determinación de los objetivos abarca aspectos tales como:

*a) Objetivos de la organización*

Corroborar que la entidad, programa o área sujeta a revisión cumple con los objetivos para cuya consecución se le asignaron recursos, previa cuantificación en lo posible de los objetivos y metas deseados. Es necesario definir las líneas de acción a seguir mediante la ordenación de la información recabada y la identificación de los asuntos importantes. Por último identificar las áreas, programas o temas con potencial de resultados relevantes y factibles para el desarrollo de la revisión, sustentando cada uno en cuanto a los criterios y bases con los que se seleccionó.

*b) Alcances de cada función*

Precisar cuál es el alcance de las funciones seleccionadas con base en los resultados esperados

*c) Resultados esperados*

Establecer los resultados esperados de la Auditoría integral, considerando la naturaleza, magnitud y complejidad de los problemas identificados; Las fuerzas, debilidades y oportunidades de mejoramiento de la organización; los objetivos definidos y el informe final de diagnóstico preliminar.



#### d) *Confirmación don los responsables*

Confirmar la razonabilidad de los objetivos, alcances y resultados esperados con los responsables de las operaciones. Es importante utilizar el apoyo de los expertos en temas o procesos donde se requiera, por ejemplo los actuarios que determinan las estimaciones de algunas cuentas como el pasivo laboral. El alcance de los objetivos de Auditoria a aplicar depende fundamentalmente de los factores siguientes:

- ◆ *Fronteras del proceso, división, función, proyecto o programa examinado.* Es importante precisar el inicio y fin del segmento y sus interacciones con otras unidades.
- ◆ *Nivel de profundidad de la revisión.* Debe indicarse cantidad de oficinas (ubicaciones), periodo a examinar, cantidad de pruebas a realizar y tiempo asignado, para evitar discrepancias y falsas expectativas al presentar los resultados de la revisión.

Para cada Auditoria debe prepararse un plan por escrito, el cual debe incluir los siguientes documentos:

- Diagnóstico relativo al análisis general.
- Planeación específica
- Análisis preliminar del modelo operativo
- Objetivos de la Auditoria Integral
- Programa de Auditoria
- Documentación soporte de decisiones clave
- Cambios de plan

La elaboración detallada del programa debe considerar que contenga por lo menos los siguientes elementos:

##### 1. *Contenido del programa*

El programa de Auditoria debe comprender las actividades necesarias para alcanzar los objetivos de Auditoria integral. Además de la ampliación de los temas:

- a) *Sistemas de Control.*- Examinar que tan suficiente y adecuado es el sistema de control interno existente para los programas o unidades auditadas, evaluando la efectividad de su funcionamiento, así como la calidad de ejecución de las responsabilidades asignadas.
- b) *Exposición al riesgo.*- Determinar el grado de riesgo que muestran las áreas sujetas a examen con base en los resultados de la evaluación del control interno, así como del conocimiento que se obtenga del entorno global en que se desarrolla la entidad y del análisis de factores determinantes como lo son el mercado, la competencia, etc.

- c) **Objetivos y metas.**- Identificar que tanto se cumple con los objetivos y metas, así como el análisis de sus causas y la toma de acciones correctivas, para definir si se establecen en función de las posibilidades reales de cumplimiento y de los recursos asignados, definir los responsables de su ejecución.
- d) **Disposiciones legales.**- Verificar que cuenta sistemas de información que aseguran el cumplimiento completo, correcto y oportuno de las disposiciones aplicables de acuerdo al marco legal.
- e) **Normatividad interna.**- Evaluar y verificar el cumplimiento de las principales políticas, normas y procedimientos que rijan las operaciones y el manejo de los recursos.
- f) **Rendición de cuentas.**- Verificar si las obligaciones de rendir cuentas de carácter financiero u operacional, tanto en el ámbito interno como externo, incluyendo la calidad de los sistemas de información que las soporten, estén reconocidas y aceptadas por las partes involucradas, tomando en cuenta su oportunidad y calidad, analizando su existen vacíos en el cumplimiento dicha obligación.
- g) **Economía, eficiencia y eficacia.**- Determinar la eficacia y eficiencia de las operaciones, basados en la información obtenida del análisis del cumplimiento de objetivos y metas, así como de la comparación de los parámetros e indicadores de gestión esperados con los reales, para juzgar su cumplimiento y las razones de sus variaciones.

## 2. Estructura de programa

Es la especificación de las etapas, acciones, responsables e interacciones que permitan la dirección y control del programa de trabajo, los cuales deben contener los siguientes puntos:

- a) **Procedimientos.**- Determinar los procedimientos de Auditoria integral que serán aplicados para cumplir con los objetivos de la revisión.
- b) **Responsables.**- Identificar a cada uno de los responsables del grupo multidisciplinario y de la organización, encargados de las fases de revisión del programa general, considerando como principio el de la corresponsabilidad en la consecución de los objetivos de la Auditoria integral. Cabe señalar que es la organización la que con frecuencia cae en la inobservancia de lineamientos administrativos, pudiendo provocar situaciones discrepantes e incluso, fricciones entre personas y áreas de trabajo: algunas de ellas pueden evitarse, si de antemano se tiene presente

que, al organizar es necesario considerar los preceptos establecidos por los principios de la organización<sup>20</sup>.

- c) *Etapas y fechas de ejecución.*- Determinar las distintas etapas y fechas de ejecución del programa, señalando en cada una de ellas su correspondiente responsable.
  
- d) *Red de actividades.*- Diseñar una red de actividades completa y en detalle que permita controlar todo el programa y pueda verificarse la consecución de los objetivos anteriormente definidos. La Auditoría integral obliga, entre otros aspectos, a evaluar el proceso administrativo de la entidad en cada una de sus cuatro etapas:
  - Planeación
  - Organización
  - Dirección
  - Control

Para ello debe considerarse la aplicación de diversos enfoques que permiten mejorar el desempeño, tales como:

- Innovación y control estratégico
- Estructuras flexibles
- Teorías sobre motivación y liderazgo
- Cadenas de valor agregado
- Evaluación de desempeño
- Reingeniería de procesos
- Justo a tiempo
- Comparación con la clase mundial

Para la determinación de los recursos del programa se necesita definir el alcance y los procedimientos por aplicar en la ejecución de la Auditoría integral, es necesario precisar que recursos humanos y materiales son necesarios para tal fin, considerando entre otros aspectos los siguientes:

- a) *Especialidades.*- Consiste en determinar las disciplinas profesionales necesarias para llevar a cabo el programa, en función de la problemática a enfrentar y de los objetivos de la Auditoría.

Como parte de la evaluación específica que le corresponde revisar, el especialista debe considerar su interrelación con el resto de la entidad y con los otros especialistas que participen en la Auditoría.

- b) *Experiencia.*- Debemos asegurarnos que el personal asignado para el desarrollo de la Auditoría tiene la experiencia necesaria en los trabajos similares de cada una de las distintas especialidades. El responsable

---

<sup>20</sup> HERNÁNDEZ, Petra, *Administración Aplicada*, ECAFSA. México. 1999.

general de la Auditoría integral debe tener habilidad para seleccionar, dirigir y controlar el desarrollo de los trabajos, tanto por especialistas como por auditores.

- c) *Cantidad de personal.*- Establecer la cantidad de personal de cada especialidad y experiencia del grupo multidisciplinario y del personal de la entidad que intervendrá en la ejecución del programa, según la magnitud y complejidad del trabajo. Para determinar la cantidad de personal, debe tomarse en cuenta la necesidad de presentar resultados en periodos razonables (no más de dos meses).
- d) *Equipo y materiales.*- A fin de facilitar la ejecución de la Auditoría y evitar retrasos y limitaciones en su ejecución, es conveniente obtener de la entidad el equipo y materiales necesarios para el desarrollo de la investigación. Entre los recursos requeridos se encuentran principalmente: espacios, muebles y equipo de cómputo, software especializado, teléfono, fax, impresoras, fotocopadoras y papelería.
- e) *Estimación de costos.*- Es importante elaborar un presupuesto de costos u honorarios, ya sea que la Auditoría se ejecute en forma interna, externa o combinada, que incluya los costos directos de personal propio y de terceros, y los indirectos del personal administrativo, equipo y materiales.

Una forma de valuación de los servicios de Auditoría podría ser por conceptos o actividades específicas, horas a emplear y nivel del auditor que la realice.

Dicho presupuesto debe completarse con los beneficios esperados del desarrollo de la Auditoría y actualizarse conforme se determinen ajustes en objetivos, alcance y otras circunstancias y compararse contra los costos reales para su control.

Para el seguimiento del Programa se considera la incorporación y desarrollo durante la ejecución del programa, de acciones que aseguren su cumplimiento adecuado. Las etapas que abarca el seguimiento del programa son las siguientes:

- A) *Comité de Auditoría.*- Establecer un comité de Auditoría con la participación de ejecutivos de alto nivel en la entidad con el propósito de:
  - o Participar en la planeación específica.
  - o Establecer la coordinación entre el personal de Auditoría con el de la entidad.
  - o Apoyar y orientar la ejecución del trabajo de Auditoría.

- Definir y evaluar los reportes de avance dirigidos a la administración de la entidad, durante todas las fases de la Auditoría, para la toma de decisiones.
- Supervisar permanentemente la oportunidad y calidad del trabajo para asegurar la consecución de los objetivos.

**B) Coordinación.-** Determinar, en el desarrollo de la planeación, la coordinación que se requiera realizar por el responsable de la Auditoría, en lo que se refiere a:

- La oportunidad y secuencia de actividades y asignación de responsabilidades.
- La forma y tiempos de intervención del equipo de Auditoría y el personal responsable del segmento evaluado para optimizar el uso del tiempo.
- Para estructurar homogénea e integralmente los hallazgos de Auditoría.

**C) Supervisión.-** Mantener en el proceso de planeación actividades de control y supervisión que aseguren alcanzar los objetivos de la Auditoría, en el tiempo previsto, con los recursos asignados y con la calidad requerida, tales como:

- Asegurar que el proceso de planeación sea suficiente, congruente, integrado, analizado, aprobado y documentado.
- Establecer mecanismos que aseguren eficiencia en el uso de recursos y logro de los objetivos de Auditoría.
- Determinar los tiempos y lugares de supervisión para verificar que se cumpla en el tiempo y calidad con el trabajo asignado.
- Establecer reuniones de trabajo con el personal evaluado para analizar los resultados de Auditoría y en particular los hallazgos y sugerencias.

**E) Definir los reportes a generar durante el desarrollo de la Auditoría, que son los siguientes:**

- Contenido
- Responsable de su elaboración
- Personal de la entidad con quién analizar los resultados
- Fecha y forma de presentación

- Receptores de la información
- Decisiones a tomar
- Seguimiento de acuerdos

En la ejecución del programa de Auditoria se desarrollan los procedimientos de revisión definidos en la fase II (Planeación Específica) a través de la aplicación de las pruebas de Auditoria adecuadas a los procesos u operaciones que se va a evaluar.

Esta aplicación de pruebas es con el objeto de lograr obtener la suficiente y competente evidencia que permita sustentar las observaciones determinadas ya evaluadas que constituyen la base para la confirmación y presentación de las recomendaciones de mejoramiento.

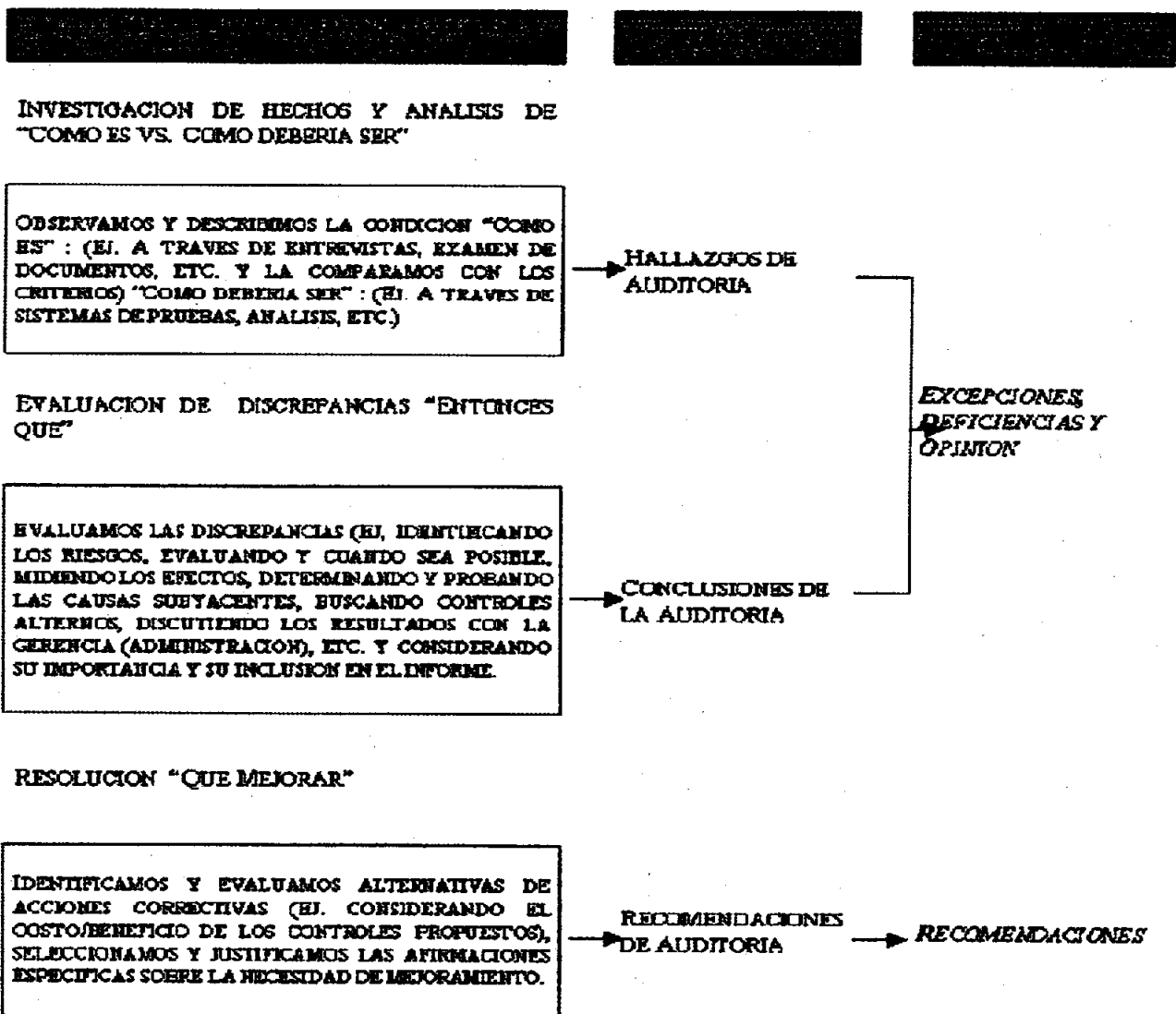
En el desarrollo de observaciones y recomendaciones específicas y conclusiones de la auditoria con base en el desarrollo de los hallazgos, les en esta fase en que os Auditores deben de preparar conclusiones que estén directamente relacionadas con los objetivos de la Auditoria y los resultados de la misma. Existen conclusiones para la evaluación del sistema de control interno, las pruebas sustantivas en una Auditoria Financiera y de Cumplimiento (incluyendo la preparación de la opinión) y las evaluaciones y mediciones en una Auditoria Operacional.

Las conclusiones implican un control de calidad que asegure la disponibilidad de evidencia suficiente y competente que las respalde. Además, cada área de responsabilidad evaluada debe tener documentada una conclusión en el anterior sentido. Antes de desarrollar los hallazgos y las conclusiones para proponer las recomendaciones, es necesario hacer un análisis de las causas y los efectos de las discrepancias con los criterios.

Las recomendaciones se preparan entonces como guías de acción. Punto central de las recomendaciones de Auditoria es indicar cuales son las mejoras que se requieren en lugar de indicar específicamente como lograrlas. Por ejemplo. Una recomendación puede referirse a la necesidad de recolectar información financiera adicional para mejorar el sistema de toma de decisiones, en lugar de identificar un sistema de contabilidad de Costos en particular, que suministre este tipo de información.

En el esquema se presenta el significado, interrelación y empleo de los términos, "hallazgos, conclusiones, excepciones y recomendaciones", que facilita y orienta el proceso de la información en una Auditoria.

## SIGNIFICADO, INTERRELACION Y EMPLEO DE LOS TERMINOS HALLAZGOS, CONCLUSIONES, EXCEPCIONES Y RECOMENDACIONES



En esta fase de ejecución podemos tomar en cuenta tres aspectos básicos, que son los siguientes:

1. Obtención de evidencia suficiente, competente y relevante
2. Técnicas y recursos
3. Coordinación y supervisión

Para la obtención de evidencia suficiente, competente y relevante se recomienda llevar a cabo del programa derivado de la fase II, La Planeación Específica de la Auditoría Integral, mediante la realización de pruebas y la obtención de evidencia suficiente, competente y relevante se toman en cuenta principalmente los siguientes conceptos (requisitos) que deben reunir la evidencia:

a) *Suficiente*.- La evidencia es suficiente cuando por los resultados de una sola prueba de Auditoría o por la concurrencia de varias, podemos alcanzar el objetivo de lo buscado.

b) *Competente*.- Es competente si se refiere a hechos, circunstancias o criterios que realmente tienen suma importancia cualitativa dentro de lo estudiado, y debido a ésta adquiere la certeza de los hechos que están juzgándose o investigándose.

c) *Relevante*.- Es relevante cuando de la documentación examinada se obtienen los hallazgos importantes que es necesario tomar en cuenta.

d) *Papeles de Trabajo*.- Deben contener la documentación relativa a la planeación y ejecución de los procedimientos aplicados, sustentando los análisis, pruebas y evaluaciones realizadas para facilitar su conexión directa con el contenido del informe que se va a emitir. Estos papeles proporcionan el soporte principal que, en su momento, el auditor habrá de incorporar en su informe, ya que incluyen observaciones, hechos y argumentos para respaldarlo<sup>21</sup>.

## 2.- Técnicas y Recursos

Este punto se refiere a la aplicación de las técnicas de Auditoría tradicionales, tales como la inspección física, observación, cálculo, etc. Toma en cuenta principalmente:

a) *Estadísticas*.- Utilizar las estadísticas de las operaciones como base para detectar tendencias, variaciones, etc.

b) *Parámetros e Indicadores*.- Estudiar cuales son los parámetros e indicadores de economía tanto reales como estándar. Estos parámetros se pueden determinar recurriendo a asociaciones profesionales, publicaciones especializadas, empresas del ramo, cámaras industriales, universidades, organismos internacionales, etc.

---

<sup>21</sup> HANDY. Op. cit



**Eficiencia.** Aprovechamiento pleno de los esfuerzos, evitando duplicidades o tareas innecesarias.

**Eficacia.** Logro de las finalidades previstas en los programas y presupuestos. Presupone comparar los objetivos previstos contra los obtenidos, independientemente de los recursos empleados.

c) **Flujo gramas.**- Elaborar flujo gramas en base a lo obtenido por parte de la administración como son las gráficas de los procesos sujetos a revisión, esto sirve para evaluar los sistemas de control y la eficiencia con la que éstos actúan

d) **Cuestionarios.**- Aplicarlos a los principales funcionarios a fin de conocer los objetivos, características y resultados de la función a su cargo, con el fin de evaluar el funcionamiento de los sistemas de control.

e) **Entrevistas.**- Programarlas para obtener y confirmar la información que sobre las operaciones se requiera o se haya obtenido por otros medios.

f) **Análisis de Causa y Efecto.**- Someter a un análisis de causa y efecto los hallazgos de Auditoria que se estimen relevantes, profundizando sucesivamente las primeras hasta el punto en que los resultados dejen de ser relevantes o no aporten información adicional sobre el origen del hallazgo. Los resultados del análisis de efectos ilustrarán los beneficios de la recomendación.

En los procesos de coordinación y supervisión se considera la conducción del proceso de Auditoria integral que asegure que éste, se está cumpliendo oportunamente, completo y correctamente.

En este proceso se toma en cuenta principalmente:

a) **Evaluación de hallazgos.**- Para que considerando su importancia relativa, se decida si se incorpora a los resultados finales.

b) **Confirmación de hallazgos.**- Confirmarlos a través de cualquier medio disponible, ya que esto enriquece los resultados de Auditoria, atendiendo a los objetivos de la revisión.

c) **Integración y concertación de hallazgos.**- Esto es discutir con los responsables los hallazgos resultantes del proceso de Auditoria.

d) **Programa de reuniones.**- Establecer un programa periódico de reuniones con la organización.

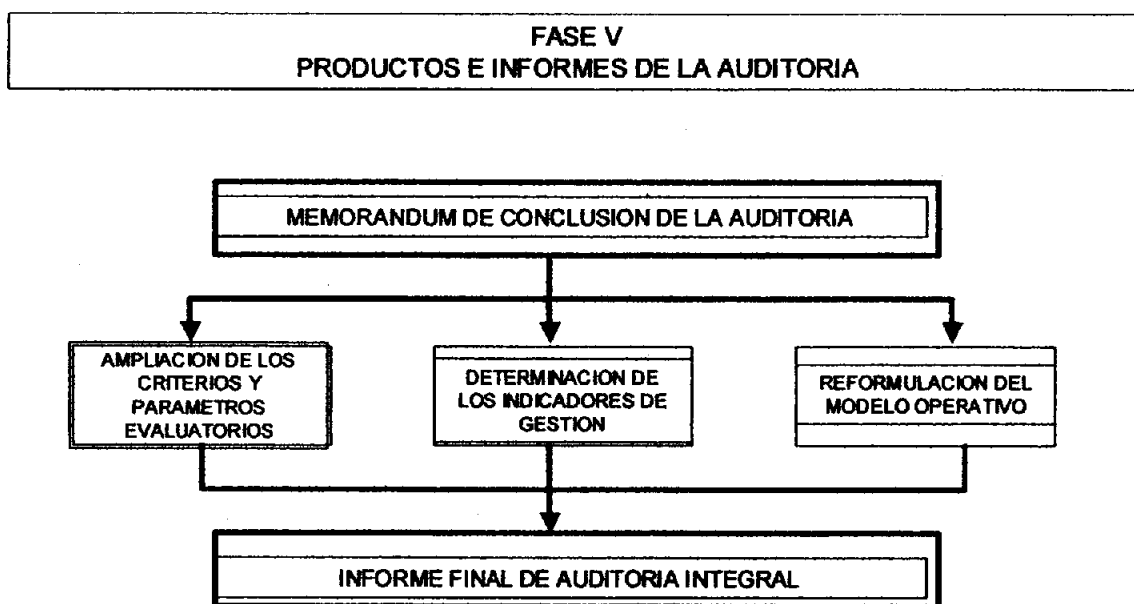
e) **Reportes de avance.**- Preparar y presentar periódicamente a la organización, reportes de avance durante todas las fases del proceso.

f) *Seguimiento de acuerdos.*- Dar seguimiento continuo, con la organización a los acuerdos derivados del proceso de Auditoría integral.

g) *Reporte de resultados preliminares.*- Preparar los reportes de los resultados preliminares derivados de la ejecución del programa de Auditoría integral, para presentarlos a los funcionarios de la organización.

Para el informe de resultados, además de los informes que se hayan elaborado durante la Auditoría integral, debe emitirse un informe escrito y firmado por el encargado de la revisión, que contenga los resultados relevantes, debidamente soportados, así como las respuestas a dichos informes por parte de los auditados y las revisiones subsecuentes sobre el seguimiento de observaciones estos deberán ser puestos a la disposición de los auditores externos.

Toda esta información los ayuda en la determinación y ajustes sobre los alcances de su trabajo. <sup>22</sup> Alfredo Álvarez propone el siguiente proceso para aprovechar la información en el informe de la Auditoría integral.



Fuente: C.P.C. Juan Alfredo Álvarez Cederborg. Presidente del Consejo Consultivo de la Academia Mexicana de Auditoría Integral y al Desempeño, A.C.

Al adquirir una mayor experiencia que coadyuve a una mejor solución, sin embargo se presenta a continuación unas recomendaciones sobre la estructura y contenido mínimo en la presentación de los resultados de la Auditoría integral. Es importante mencionar que cada caso es diferente y que pudieran existir situaciones en las que sea justificable apartarse de estas recomendaciones, lo cual será responsabilidad del auditor integral.

<sup>22</sup> SANTILLANA Juan Ramón. *Auditoría interna integral*, THOMSON, México, 1999.

Este informe debe satisfacer básicamente al requerimiento del cliente y cumplir con la finalidad para lo cual fue contratado el servicio de Auditoría integral, mismo que estará detallado en los objetivos y procedimientos del programa de Auditoría y, consecuentemente en las conclusiones fundamentadas derivadas de su ejecución. Así mismo, para una mejor comprensión del informe de resultados, requiere considerarse que sea confiable, razonable y con características de información.

La confianza que tiene la administración en la entidad, en la exactitud de las conclusiones dadas en los informes de Auditoría se denomina *Confiability*, los lectores pueden dar por hecho que todas las conclusiones significativas, ya sean positivas o negativas, sobre el área auditada han sido reportadas.

Las conclusiones presentadas por el auditor integral en su informe deben basarse en la evidencia suficiente, competente y relevante y en el concepto de *Razonabilidad*, entendiéndose éste como el juicio al que una persona llegaría razonablemente informada de las operaciones de la entidad, basadas en su opinión.

Es necesario que se defina e informe previamente a la administración los criterios para juzgar el cumplimiento o no de los objetivos básicos de la entidad. Los auditores deben hacer uso de su juicio profesional al decidir lo que debe informarse y lo que no, para esto debe basarse en los siguientes criterios:

- La evidencia que sea necesaria para apoyar sus conclusiones, representa la comprobación fehaciente de los hallazgos durante el ejercicio de la Auditoría<sup>23</sup>.
- La información que requiere la administración de la entidad para cumplir con sus responsabilidades

La importancia relativa de los asuntos a examinar variará en función del alcance de la Auditoría, por lo que deben darse a conocer aquellas situaciones que sean suficientemente importantes como para afectar el desempeño de la unidad examinada. Por lo que el informe, en cuanto a su contenido debe incluir por lo menos:

- Los principales problemas de las operaciones y de la administración de sus recursos.
- Cumplimiento de las obligaciones de rendir cuentas, así como de las disposiciones legales y de normatividad interna.
- Oportunidades y amenazas del entorno, fuerzas y debilidades de la organización.

---

<sup>23</sup> HANDY, op. cit.

- Propuestas de soluciones con definición de etapas, acciones, responsables, tiempos de ejecución, costos y beneficios.

El contenido de este informe debe ser comentado con los ejecutivos a cargo de las operaciones, antes de ser presentado al director general u órgano directivo, al que también deberá ser entregado un informe ejecutivo para la toma de decisiones.

Los Criterios de Auditoría proporcionan normas o parámetros razonables para que el auditor pueda hacer comparaciones de la realidad contra dichos parámetros y evaluar tanto el diseño como el desempeño de los sistemas de administración y control de gestión.

Los criterios son parámetros de referencia para comparar operaciones, procesos completos y resultados. Proporcionan elementos de juicio para evaluar diseños, funcionamiento, productos y servicios. En la práctica los criterios más importantes pueden ser: estándares, normas legales, normas internas, índices de la industria o sector, relaciones generalmente aceptadas (ratios financieros), indicadores públicos (inflación, devaluación, etc.).

#### **En resumen los criterios de Auditoría deben:**

- Suministrar pautas que faciliten la evaluación del manejo de los recursos físicos, humanos y financieros.
- Servir de medio para establecer que se obtiene valor agregado (valor por dinero).
- Proporcionar a la misma administración elementos de gerencia para:
- Medir su desempeño (Ver introducción al Sistema de Control de Gestión en la Sección 3 de este Parte) y/o
- Diseñar mecanismos para mejorar el control de la gestión.
- La entidad dispone de criterios de administración razonables. En este caso, el auditor los utilizará para su análisis.

La entidad dispone de criterios que no son razonables (el auditor deberá evaluar los criterios existentes). En este caso el auditor le sugerirá a la entidad la forma de volver razonables los criterios. Por ejemplo, la deficiencia en los sistemas de control interno constituyen aspectos incompletos de los criterios previstos en las normas técnicas de control interno. Dicha deficiencias, dificultan o hacen imposible la evaluación. Entonces el auditor, recomienda que ajusten sus sistemas o los completen según lo previsto en las normas.

Por otra parte, el auditor deberá evaluar el beneficio-costos de diseñar criterios que le permitan hacer una evaluación razonable.

La entidad no dispone de criterios y el auditor deberá evaluar la relación beneficio-costos de diseñarlos para poder hacer mediciones.

## **Estructura del informe**

La estructura del informe debe contemplarse desde la planeación del trabajo, la cual es responsabilidad del auditor integral, y debe comprender como mínimo los siguientes apartados:

1. Objetivos y alcance
2. Descripción de la entidad
3. Criterios, parámetros e indicadores de gestión
4. Conclusiones
5. Apéndice (de ser necesario)

### **Objetivos y alcance**

Es importante mencionar en el inicio del informe el objetivo de la Auditoria integral. Así mismo, debe tomarse en cuenta los principales aspectos de la entidad, línea de negocios, función básica, etc. Además se debe llevar a cabo una descripción del alcance de la Auditoria, incluyendo si hubo limitaciones por parte de la administración, con el propósito de que los lectores no malinterpreten que la opinión expresada por parte del auditor no esta manejada ni espera obtener beneficios propios.

En forma general el alcance puede comprender los siguientes aspectos, depende del objetivo, recursos y requerimientos externos a la empresa.

- Toda la entidad. Cuando se requiere de cumplir un aspecto legal o cuando se tiene la intención de evaluar el potencial de la empresa.
- Una función u operación básica. Cuando se tienen resultados negativos o se desee alcanzar niveles de productividad o desempeño nuevos y más exigentes.
- Todos los aspectos de una o más unidades de la entidad. Cuando se desee obtener información de una función específica de la empresa o cuando existe la intención de encontrar anomalías que pueden ser barreras para una serie de trámites normativos o legales.
- Un programa o proyecto crítico por la misma. Cuando se requiere de maximizar el beneficio de un proyecto o de investigar el cumplimiento normativo del proyecto. Con sus debidas adecuaciones el proyecto debe contener básicamente<sup>24</sup>.

---

<sup>24</sup> HANDY, Charles. Metodología de Auditoria.

- Naturaleza
- Alcance
- Antecedente
- Objetivos
- Estrategia
- Justificación
- Acciones
- Recursos
- Costo
- Resultados

y un programa de trabajo que contenga<sup>25</sup>.

- Identificación
- Responsable
- Área
- Clave
- Actividades
- Fases
- Calendario
- Representación grafica
- Formato
- Reportes de avance
- Periodicidad

Cuando el alcance no permite al auditor expresar una opinión en forma precisa y contundente, es necesario que se indiquen las razones que lo imposibilitan.

Otro tema que puede añadirse a este apartado es el resumen de la metodología utilizada en el desarrollo del trabajo, descrita en forma general. En el caso de que se requiera en forme detallada, éste debe presentarse en el apéndice.

#### Descripción de la entidad

Comprende la información que le permite al lector de este informe de resultados, adentrarse en la entidad evaluada. Los temas más comunes son:

- Modelo operativo de la entidad, división o función evaluada, mostrar los principales procesos y divisiones organizacionales que los componen, así como los insumos, productos y recursos utilizados.
- Características de la entidad, tales como: misión, estructura, dimensiones, servicios, clientes, área geográfica, políticas, participación en el mercado, etc.

---

<sup>25</sup> HANDY, op. cit.

- La descripción en forma general de los planes o programas a mediano y a largo plazo de la entidad, para así ubicar hacia donde pretende ir la misma.
- Problemática o retos de la entidad y los antecedentes del motivo de la Auditoría integral.

Los criterios, parámetros e indicadores de gestión en Auditoría son los indicadores necesarios para poder mejorar. Lo que no se mide no se puede controlar, y lo que no se controla no se puede gestionar. Por lo tanto los indicadores son fundamentales para:

- Poder interpretar lo que está ocurriendo
- Tomar medidas cuando las variables se salen de los límites establecidos
- Definir la introducción de un cambio y poder evaluar sus consecuencias
- Planificar actividades para dar respuesta a nuevas necesidades

El Propietario de Proceso se plantea por lo tanto la necesidad de definir indicadores dando respuesta a las siguientes preguntas:

- ¿Que debemos medir?
- ¿Donde es conveniente medir?
- ¿Cuándo hay que medir? ¿En que momento o con que frecuencia?
- ¿Quién debe medir?
- ¿Cómo se debe medir?
- ¿Cómo se van a difundir los resultados?
- ¿Quién y con que frecuencia se va a auditar el sistema de obtención de datos?

Una vez definidos los indicadores estos se llevan a un panel para su gestión por El Equipo del Proceso. Donde la primera labor a realizar con los citados indicadores consiste en concretar los objetivos de todos los indicadores definidos en la fase anterior, de modo que estos sean coherentes con los Objetivos Básicos del Proceso y garanticen su cumplimiento<sup>26</sup>.

Para poder llevar a cabo cualquier evaluación, es necesario que se tengan puntos de referencia que permitan determinar si los resultados obtenidos de la evaluación de una entidad han sido superiores, similares o inferiores a las expectativas. Para tal efecto, es importante que se determinen, desde la etapa de la planeación, los criterios, parámetros e indicadores de gestión que se utilicen en el desarrollo de la Auditoría integral. A diferencia de la Auditoría financiera en la que se cuenta con un cuerpo normativo de la información financiera, que son los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, contra los cuales se comparan y enjuician los estados financieros sujetos a examen, en el caso de la Auditoría integral, no se cuenta con tal cuerpo doctrinario, ni existen normas o estándares de aplicación general para juzgar el desempeño de la administración de las entidades.

<sup>26</sup> [http://web.jet.es/amoarrain/metodo\\_creativo.htm](http://web.jet.es/amoarrain/metodo_creativo.htm)

La Auditoría integral comprende un campo de acción más amplio que el de la Auditoría financiera por lo que solo se limita a establecer lineamientos mínimos para la búsqueda y selección de los criterios de evaluación razonables y equitativos, así como para la utilización de indicadores de gestión que auxilien en la medición del desempeño de las entidades.

Los criterios de evaluación de la Auditoría integral se definen como las normas o estándares contra los cuales se compara el desempeño de la administración de la entidad en el cumplimiento de sus objetivos, en la relación con su entorno y en el grado de economía, eficiencia y eficacia logrado en sus operaciones. Los criterios de evaluación son de gran amplitud y varían de acuerdo con la naturaleza, características, tamaño y circunstancias de las entidades. Unas de las características fundamentales de estos criterios consiste en que deben ser plenamente aplicables y congruentes con la naturaleza y circunstancias de la entidad que está siendo evaluada. Otras de las características que deben reunir los criterios de evaluación son:

- Relevancia
- Objetividad
- Comprensibilidad
- Confiabilidad
- Aceptabilidad
- Utilidad
- Completividad
- Comparabilidad.

En las entidades del sector público las fuentes específicas para establecer criterios de evaluación aplicables a dichas entidades son por ejemplo, la propia constitución política, los planes nacionales y sectoriales de desarrollo, el decreto de creación de la entidad, leyes y reglamentos aplicables, la normatividad externa e interna específica y sus propios planes y programas entre otros.

Por lo que respectan al sector privado estos criterios se pueden derivar de la escritura constitutiva de la empresa donde se consigna su objeto social; en su código de conducta; en sus planes estratégicos y operativos; en sus manuales de políticas, de organización y procedimientos; en sus convenios de adhesión a cámaras u organismos empresariales o instituciones que promueven la mejora en la producción, la mejora continua o la calidad total, se deben de cambiar las ideas que se tienen sobre la capacidad de producción. No se puede medir la capacidad de un recurso sin relacionarla con otros recursos. La capacidad de producción de una empresa depende del lugar que ocupe en la cadena productiva. Intentar equilibrar la capacidad de la demanda para reducir los costos es perjudicial<sup>27</sup>.

Los indicadores de gestión son un firme apoyo para los criterios de evaluación, ya que son medidas concretas de desempeño. Toda entidad, sea de sector público o

---

<sup>27</sup> GOLDRATT, Eliyahu. *La Meta*. Ediciones Castillo. México 1991.



privado, debe tener un sistema de evaluación para así saber como se ha desempeñado para lograr sus fines y metas, ya que lo que no puede medirse no puede controlarse y por lo tanto no puede dirigirse. Un buen sistema de medición guía a la entidad hacia el logro de sus objetivos y al mejor aprovechamiento de sus recursos.

Los sistemas de medición del desempeño de una entidad comprenden una amplia y equilibrada variedad de indicadores de gestión tanto operativos como financieros. Por ejemplo en una empresa privada debe medirse tanto la satisfacción de los clientes, la participación en el mercado, la competitividad de los precios y la calidad de los productos, así como la rentabilidad del capital, la utilidad sobre las ventas, la solidez de la estructura financiera, la rotación del capital del trabajo, con dichos indicadores puede una entidad regirse hasta hacer que funcione como una entidad global, en el entendido que<sup>28</sup>:

- La empresa global debe entregar beneficios a los consumidores.
- La empresa global debe prestar servicios a clientes
- La presencia es esencial
- Información de mercados
- Uso constante de la eficiencia global en costos
- Evitar la repetición y la duplicación
- Eficiencia de los ejecutivos

Es ahí en donde la intervención de la auditoría integral dejará sus frutos buscando la mejora continua.

### **Normas de Auditoría Integral**

Las normas de la Auditoría integral tienen como objetivo establecer los requisitos mínimos personales y técnicos de quien vaya a desempeñar un trabajo de Auditoría integral, buscando también precisar los propósitos y alcances de la Auditoría integral en su conjunto, implantando criterios generales básicos para encausar la práctica de esta Auditoría, tratando de uniformar su desarrollo de una manera objetiva y profesional para que exista un mayor entendimiento entre quienes la ejerzan y quienes la soliciten, además de especificar la responsabilidad que adquiere el auditor integral al aceptar un trabajo de esta índole.

Estas normas se encuentran agrupadas en cuatro mecanismos, mismos que tomados en su conjunto precisan el alcance y la calidad que debe poseer un trabajo de Auditoría integral.

---

<sup>28</sup> CRAINER, Stuart, *Ideas Fundamentales de la Administración*. Panorama. México, 1997.

### **Clasificación de las Normas de Auditoría:**

- Normas generales
- Normas para ejecución de la Auditoría integral
- Normas para la preparación de informes de resultados
- Normas para el diseño, implantación y evaluación de las recomendaciones resultantes de la Auditoría integral

Hay diversas metodologías para llevar a cabo un trabajo de Auditoría integral, sin embargo existen fases que necesariamente deben contemplarse, las cuales son: análisis general y diagnóstico, planeación específica, ejecución, informe de resultados y diseño, por último implantación y evaluación.

### **Conclusiones de la Auditoría Integral**

Las conclusiones son responsabilidad absoluta y directa del auditor integral y deben presentarse en forma clara, concisa y precisa para que faciliten el entendimiento del resultado de la auditoría integral, así como debe presentarse debidamente cuantificada, de preferencia en importes y contener al menos la siguiente información:

- Aspectos a evaluar y el criterio o estándar utilizado para su valuación.
- Indicación de si se cumplió o no en forma razonable el aspecto a evaluar y su nivel de cumplimiento.
- Evidencia en que se fundamenta la opinión.
- Propuestas de soluciones que sean las idóneas y que vallan de acuerdo con las características del entorno económico, político, social y tecnológico.

También deben incluir la opinión del auditor integral respecto a:

- Cumplimiento de los objetivos de la entidad.
- Grado de avance de los planes, programas, etc., a mediano y largo plazo.
- Relación de la entidad con su entorno.
- Principales operaciones.
- Opciones para el logro más adecuado de sus fines y el mejor aprovechamiento de sus recursos.
- 

En el caso de una entidad gubernamental deben incluirse en sus conclusiones el cumplimiento de:

- Obligaciones que tiene la entidad.
- Criterios de economía, eficiencia y eficacia.
- Normatividad a que esta sujeta la entidad.
- Programas de modernización u otros que este obligada la entidad.

Las propuestas de solución deben cubrir por lo menos los siguientes requisitos:

1. Su orientación debe ser más proactiva que reactiva, y más preventiva que correctiva.
2. Sujetarse a la misma severidad que se aplicó en la detección de problemas.
3. Enfocarse principalmente a la explotación de las fortalezas y oportunidades en el entorno; y en la eliminación de las debilidades y obstáculos o riesgos en el entorno de la entidad.
4. Presentarse con la indicación de las diversas opciones con sus ventajas y desventajas.
5. Promover cambios integrales en la operación en vez de mejoras parciales, como por ejemplo la combinación de varias tareas en una sola, reducción de verificaciones y controles, minimización de conciliaciones, etc.
6. Considerar su implantación tanto en el corto como en el mediano y largo plazo.

Antes de que sea elaborado el informe definitivo se debe involucrar a los más altos niveles de la entidad, esto con el fin de aprovechar las experiencias tanto para el planteamiento de la problemática como en la propuesta de soluciones, cuando así sea conveniente.

De ser necesario puede incluirse en este apartado un apéndice con información de interés relacionada con la entidad, como por ejemplo:

- Determinación de objetivos y alcances de la Auditoría integral y quiénes y cómo se determinaron.
- Resumen de la metodología de la Auditoría integral, haciendo mención de sus etapas del desarrollo, personal del equipo de Auditoría, y criterios de evaluación utilizados.
- Flujo grama de los procesos básicos de la entidad.
- Organigrama general y divisional de la entidad.

### **El Informe ejecutivo**

Con el propósito de que el informe de Auditoría integral sea leído en su totalidad, dada la importancia de su contenido, éste debe dirigirse al máximo cuerpo directivo de la entidad, presentarse por separado y ser de circulación restringida.

El informe ejecutivo debe contener en forma sumariada y concisa la evaluación de si la entidad cumplió o no con sus objetivos para la cual fue creada, y el cual contendrá:

- Fallas relevantes detectadas y su impacto global en la organización.
- Propuestas de solución con sus características cuantificadas para mejorar la productividad, calidad y competitividad de la organización.
- Requerimientos para la implantación del proyecto (recursos humanos y sus características, recursos materiales, equipos, adquisición o desarrollo de sistemas, instalaciones, costos asociados, etc.).

Del diseño, implantación y evaluación de las recomendaciones del informe de Auditoría, dependen las recomendaciones del informe de Auditoría integral depende del grado de mejora en la productividad, competitividad y eficiencia en general de la organización. El trabajo de Auditoría integral debe cumplir cabalmente las cuatro fases previas:

- Análisis General y Diagnóstico
- Planeación Específica
- Ejecución
- Informe de Resultados

Se deben concretar y materializar las recomendaciones en beneficio de la organización auditada. La labor del auditor integral no termina con la entrega del informe de Auditoría, sino que incluye el determinar las ineficiencias existentes, proponer soluciones y colaborar con la organización para el diseño e implementación de las recomendaciones resultantes de la Auditoría integral. La implantación debe ser dirigida por un líder natural de la organización, por el propio auditor integral, o por un consultor externo que permita lograr los cambios que se requieran. De las recomendaciones plasmadas en el informe final podrían surgir a desarrollar uno o varios proyectos independientes o relacionados entre sí, simultáneos o consecutivos y de corto, mediano y largo plazo. Por tal motivo se puede llegar a concebir, para la realización de estos proyectos tres etapas o fases con las que se llevará a cabo la implantación de las recomendaciones, las cuales son las siguientes:

#### **a) Diseño**

El diseño consiste en elaborar un plan de trabajo debidamente autorizado, que permita precisar los objetivos, el alcance y los resultados de lo que será necesario implantar de las recomendaciones del informe de Auditoría integral, conjuntamente con la organización, para que cada proyecto sea diseñado con la calidad requerida, en el tiempo y costo establecido. El plan de trabajo comprende:

1. La definición de los productos o servicios a obtener, las funciones o transformaciones a efectuar.
2. La implicación de identificar los límites del proyecto (que comprende y que no) y sus dimensiones.
3. Definición del líder del proyecto y de los miembros del equipo encargado de implantar la alternativa seleccionada (auditores integrales, y/o personal propio de la organización).
4. Definir la estructura organizacional del proyecto, así como selección y contratación de personal.
5. Designación específica de responsables de cada etapa o actividad, asignación de roles, relaciones jerárquicas y técnicas del personal, así como las fechas de conclusión.
6. Programación de reuniones periódicas de evaluación, de avances, análisis de problemas y la toma de acciones correctivas.
7. Firma del plan propuesto por todos los participantes.

## **b) Implantación**

La implantación de cada una de las recomendaciones del informe de Auditoría integral puede implicar el desarrollo de un proyecto.

Esta fase tiene por objeto dejar en funcionamiento normal al producto del proyecto, tratándose de un nuevo producto, servicio, proceso o sistema, o bien de su modificación o eliminación.

La implantación comprende los aspectos siguientes:

1. Elaboración del programa detallado de ejecución, con las actividades a llevarse a cabo y las consecuencias de su realización (ruta crítica), así como las fechas de iniciación, terminación y presentación de los informes de avance y control.
2. Preparación del presupuesto detallado, incluyendo los requerimientos de recursos materiales y humanos.
3. Formación de equipos de trabajo, con la asignación de responsables y recursos por actividades.

El programa de implantación debe elaborarse de tal manera que se obtengan resultados parciales mientras se avanza en su desarrollo. Se deben de incluir programas de información y orientación sobre la naturaleza, propósito y bondad de las medidas que habrán de implantarse, para así minimizar los obstáculos y las resistencias al cambio que presenten quienes se vean afectados por los nuevos sistemas y procedimientos de trabajo.

## **Métodos de Implantación**

Existen diversas formas de implantar las recomendaciones y cada una de ellas responde al problema que se trate, al grado de complejidad de las mejores propuestas, así como de las condiciones que se van a establecer. Los métodos más utilizados son:

1. *Método de Implantación Instantáneo.*- Este método se aplica cuando las recomendaciones son relativamente sencillas y no involucran un gran número de operaciones o una cantidad considerable de unidades administrativas.

2. *Método de Implantación de Proyecto Piloto.*- Consiste en llevar a cabo un ensayo de las recomendaciones en sólo una parte de la entidad o de un sistema, para medir su funcionamiento; esto solo es posible cuando existe una relativa similitud en las condiciones que prevalecen en la organización o en el sistema como un todo.

3. *Método de Implantación en Paralelo.*- Consiste en la operación simultánea, por un periodo determinado, tanto del sistema actual como del que se va a implantar. Esto permite llevar a cabo modificaciones y ajustes sin crear graves problemas, para que los cambios estén funcionando normalmente antes de que se suspenda la operación anterior.

4. *Método de Implantación Parcial o de Aproximaciones Sucesivas.*- Consiste en seccionar en etapas la implantación del nuevo sistema y pasar de una a otra etapa sólo hasta que se haya consolidado adecuadamente la anterior. Permite no causar grandes alteraciones al sistema y un cambio gradual y controlado, sin embargo es un método lento. Para la implantación deben efectuarse las acciones siguientes:

□ Preparación, elaboración y autorización del plan calendarizado (instalación, conversión, capacitación, difusión, pruebas, liberación, etc.).

□ Ejecución y validación. Deben realizarse las labores propias de la implantación, tales como:

- Preparación de los sitios
- Adquisición, instalación y aceptación del equipo por los usuarios
- Compra de materiales y suministros
- Preparación de manuales de operación, procedimientos de emergencia y plan de contingencias
- Preparación y realización de cursos de capacitación
- Operación en paralelo, en su caso
- Liberación del proyecto
- Afinaciones o correcciones no detectadas en la prueba piloto

### **c) Evaluación**

Una vez que se haya implantado el proyecto, debe evaluarse, ya sea por el personal que ejecutó la Auditoría o por un tercero, el cumplimiento de sus objetivos (economía, eficiencia y eficacia), así como analizarse las causas de las desviaciones para determinar si se requieren adecuaciones.

Esta etapa debe realizarse generalmente dentro de los seis meses posteriores a la liberación del proyecto e incluir las acciones siguientes:

- Determinar las debilidades que se presenten durante un lapso razonable de operación del proyecto, así como si éste resolvió la problemática planteada en el informe de Auditoría.
- Evaluar la conveniencia de efectuar modificaciones al proyecto.

La experiencia ha mostrado la necesidad de poner especial atención a la revisión periódica de los sistemas, la cual nos permite evitar que se desactualicen afectando directamente a la eficiencia de la entidad en su conjunto.

### **La importancia de implantar el nuevo proceso**

La fase de implantación puede prolongarse en el tiempo, por lo que es necesario desarrollar un plan concreto con la definición de responsables, plazos para cada uno de los hitos. La fase del diseño o rediseño termina con la presentación del nuevo proceso, los indicadores seleccionados, los objetivos planteados para los mismos y el Plan de Implantación al Consejo de Dirección para su aprobación. Antes de implantar el nuevo proceso es necesario reflexionar acerca de las posibles resistencias al cambio y las posibles contramedidas a adoptar de entre las que se pueden citar las siguientes:

- Comunicar y hacer partícipes a las personas que se verán implicadas en la puesta en práctica del nuevo proceso.
- Dar la formación y adiestramiento necesarios
- Escoger el momento adecuado
- Desarrollar una implantación progresiva, procurando iniciar esta con las personas más receptivas y con las de más prestigio entre sus compañeros.

Previamente a su implantación, se introducirán en los sistemas habituales de la empresa los cambios relacionados con la puesta en marcha del nuevo proceso, al objeto de consolidar la nueva estructura y evitar contradicciones internas. El Propietario del Proceso impulsa la aplicación del Plan de Implantación, controla su cumplimiento y evalúa la efectividad de las labores realizadas mediante el seguimiento de los resultados obtenidos y realizando descargos periódicos ante el Consejo de Dirección y/o Director Gerente de la empresa<sup>29</sup>.

---

<sup>29</sup> [http://web.jet.es/amoarrain/metodo\\_creativo.htm](http://web.jet.es/amoarrain/metodo_creativo.htm)

### Capítulo 3. Marco teórico

El origen de la Auditoria es uno de los factores que caracteriza a las sociedades modernas a través de sus organizaciones, es su dependencia de la información para hacer funcionar los sistemas<sup>30</sup> y subsistemas que se integran dentro de ellas, incluyendo el análisis de sistemas de una empresa de negocios que incluye hombres, máquinas, edificios, entrada de materia prima, salida de productos, valores monetarios, ganancias y otros imponderables<sup>31</sup>.

## AUDITORIA INTEGRAL CONCEPTOS

<b>EFICACIA: (LOGRO)</b>	<b>GRADO EN EL CUAL SE LOGRAN LAS METAS O LO QUE SE PRETENDIA CON ALGUNA ACCION O PROGRAMA.</b>
<b>EFICIENCIA: (HACER MAS CON MENOS)</b>	<b>OBTENER LA MEJOR RELACION ENTRE PRODUCCION E INSUMOS; ES DECIR, PRODUCIR EL MAXIMO DE BIENES Y SERVICIOS DADA CIERTA CANTIDAD DE INSUMOS O CONSUMIR EL MINIMO DE INSUMOS ANTE UNA CANTIDAD DADA DE PRODUCCION.</b>
<b>ECONOMIA (MINIMO COSTO)</b>	<b>ADQUIRIR RECURSOS EN LA CANTIDAD Y CALIDAD REQUERIDAS AL MENOR COSTO POSIBLE.</b>

Fuente: C.P.C. Juan Alfredo Álvarez Cederborg. Presidente del Consejo Consultivo de la Academia Mexicana de Auditoria Integral y al Desempeño, A.C.

<sup>30</sup> "Del vasto espectro, la extendida confusión y las contradicciones de las teorías sociológicas contemporáneas emerge una conclusión segura: que los fenómenos sociales deben ser considerados en términos de "sistemas", por difícil y hoy en día fluctuante que sea la definición de entidades socioculturales". SOROKIN :*Contemporary Sociological Theories*, Nueva York, Harper Torchbook, 1964.

<sup>31</sup> BERTALANFFY, Ludwing Von.: *Teoría General de sistemas*, Fondo de Cultura Económica, México, 1986.



El estudio del marco normativo es imprescindible para realizar una Auditoria, por ello se comentan las Normas de carácter obligatorio para darle validez a este tipo de trabajos.

El Boletín 1010 describe y explica 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. Este Boletín clasifica las Normas en tres grupos:

#### Normas personales:

1. Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional
2. Cuidado y Diligencia Profesional
3. Independencia

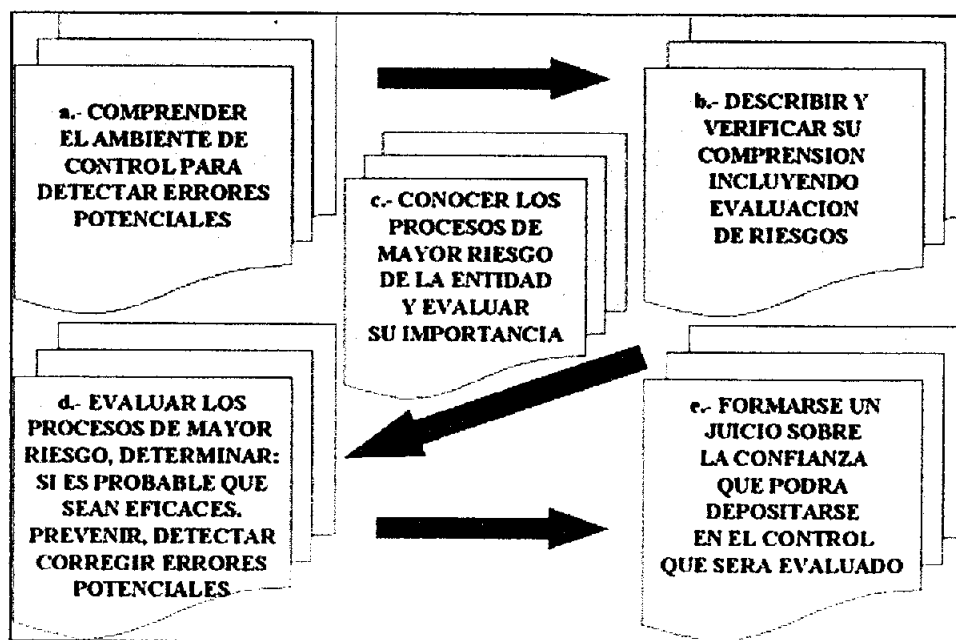
#### Normas de ejecución del trabajo:

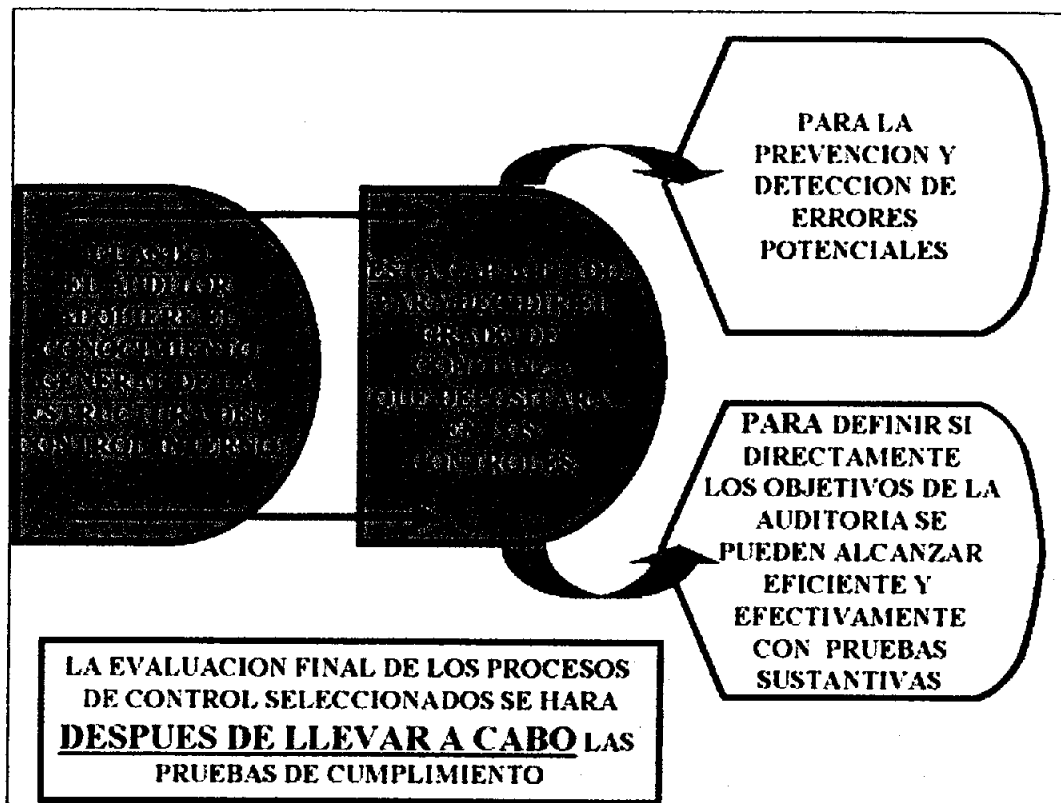
1. Plantación y Supervisión
2. Estudio y Evaluación del Control Interno
3. Obtención de Evidencia Suficiente y Competente

#### Normas de información:

1. Aclaración de la relación con Estados Financieros
2. Bases de Opinión sobre Estados Financieros.

El boletín 3030 enfatiza importancia relativa y el riesgo de auditoria, así como los tipos de riesgo y el efecto en la planeación y desarrollo de una auditoria de estados financieros.





El boletín 3050 menciona el estudio y evaluación del control interno donde el auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuado del control interno existente, que le sirva de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en el y le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría

Es importante señalar que existen Normas Internacionales de Auditoría que sustituyen supletoriamente a las nacionales cuando sea imposible aplicar las nuestras, en relación a este punto, la Auditoría Integral que recientemente se aplica en el Sector Privado de Países Desarrollados como, Estados Unidos, Inglaterra, Gales, y Canadá, no existen aun Normas autorizadas que la regulen. Sin embargo, como su origen se encuentra en la Auditoría Gubernamental, se pueden considerar aplicables.

El boletín 4100 orienta la opinión sobre el control interno contable, la opinión que el auditor emite sobre el control interno existente en una empresa para establecer los pronunciamientos normativos aplicables a la opinión que el auditor emite cuando es contratado para efectuar una revisión específica del control interno contable de una empresa

**Este boletín menciona la obligación del auditor para:**

- Estudiar el control interno
- Evaluar el control interno

**con el fin de determinar:**

- La naturaleza
- La extensión
- La oportunidad

La evaluación de sus riesgos y/o efectos es la identificación y análisis de riesgo relevantes para el logro de los objetivos y la base para determinar la forma en que tales riesgos deben ser manejados. Así mismo, se refiere a los mecanismos necesarios para identificar y manejar riesgos específicos asociados con los cambios, tanto los que influyen en el entorno de la organización como en el interior de la misma.

En toda entidad, es indispensable el establecimiento de objetivos tanto globales de la organización como de actividades relevantes, obteniendo con ello una base sobre la cual sean identificados y analizados los factores de riesgo que amenazan su oportuno cumplimiento.

La evaluación de los riesgos debe ser una responsabilidad ineludible para todos los niveles que están involucrados en el logro de los objetivos. Esta actividad de auto evaluación debe ser revisada por los auditores internos para asegurar que tanto el objetivo, enfoque, alcance y procedimiento han sido apropiadamente llevados a cabo. Los aspectos sobresalientes de la evaluación de riesgos son:

#### **a. Objetivos.**

La importancia que tiene este aspecto en cualquier organización es evidente, ya que representa la orientación básica de todos los recursos y esfuerzos y proporciona una base sólida para un control interno efectivo. La fijación de objetivos es el camino adecuado para la identificar factores críticos de éxito.

Una vez que tales factores han sido identificados, la gerencia tiene la responsabilidad de establecer criterios para medirlos y prevenir su posible ocurrencia a través de mecanismos de control e información, a fin de estar enfocando permanentemente tales factores críticos de éxito.

**Las categorías de los objetivos son las siguientes:**

- ◆ **Objetivos de cumplimiento.** Están dirigidos a la adherencia a leyes y reglamentos, así como también a las políticas emitidas por la administración.
- ◆ **Objetivos de operación.** Son aquellos relacionados con la efectividad y eficacia de las operaciones de la organización.
- ◆ **Objetivos de información financiera.** Se refieren a la obtención de información financiera confiable.

En ocasiones la distinción entre estos tipos de objetivos es demasiado sutil, debido a que unos se trasladan o apoyan a otros. El logro de los objetivos antes mencionados esta sujeto a los siguientes eventos:

Los controles internos efectivos proporcionan una garantía razonable de que los objetivos de información financiera y de cumplimiento serán logrados, debido a que están dentro del alcance de la administración. En relación con los objetivos de operación, la situación difiere de la anterior debido a que existen eventos fuera de control del ente. Sin embargo, el propósito de los controles en esta categoría esta dirigido a evaluar la consistencia e interrelación entre los objetivos y metas en los distintos niveles, la identificación de factores críticos de éxito y la manera en que se reporta el avance de los resultados y se implementan las acciones indispensables para corregir desviaciones. Todas las entidades enfrentan riesgos y estos deben ser evaluados.

#### **b. Riesgos.**

El proceso mediante el cual se identifican, analizan y se manejan los riesgos forma parte importante de un sistema de control efectivo. Para ello la organización debe establecer un proceso suficientemente amplio que tome en cuenta sus interacciones más importantes entre todas las áreas con el exterior. Desde luego los riesgos incluyen no solo factores externos sino también internos; por ejemplo la interrupción de un sistema de procesamiento de información; calidad del personal; la capacidad o cambios en relación con las responsabilidades de la gerencia. Los riesgos de actividades también deben ser identificados, ayudando con ello a administrar los riesgos en las áreas o funciones más importante. Desde luego, las causas de riesgo en este nivel pertenecen a un rango amplio que va desde lo obvio hasta lo complejo y con distintos grados de significación. El análisis de riesgos y su proceso, sin importar la metodología en particular, debe incluir entre otros aspectos los siguiente:

- ◆ La estimación de la importancia del riesgo y sus efectos.
- ◆ La evaluación de la probabilidad de ocurrencia.
- ◆ El establecimiento de acciones y controles necesarios.
- ◆ La evaluación periódica del proceso y

El manejo de cambios es un elemento que resulta de vital importancia debido a que esta enfocado a la identificación de los cambios que pueden influir en la efectividad de los controles internos. Tales cambios son importantes, ya que en los controles diseñados bajo ciertas condiciones pueden no funcionar apropiadamente en otras circunstancias. De lo anterior, se deriva la necesidad de contar con un proceso que identifique las condiciones que puedan tener un efecto desfavorable sobre los controles internos y la seguridad razonable de que los objetivos sean logrados. El manejo de cambios debe estar ligado con el proceso de análisis de riesgo comentado anteriormente y debe ser capaz de proporcionar información para identificar y responder a las condiciones cambiantes. Por lo tanto, la

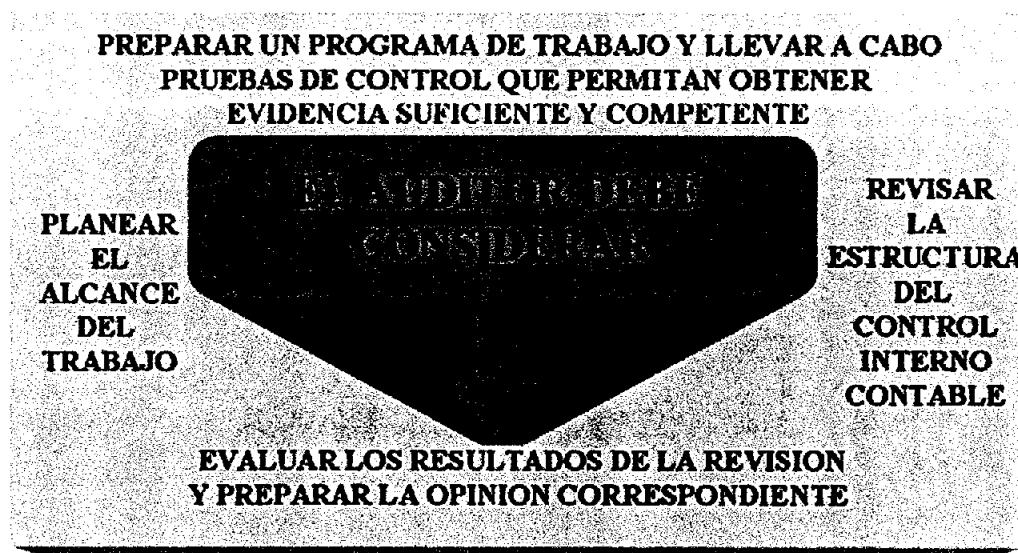
responsabilidad primaria sobre los riesgos, su análisis y manejo es de la gerencia, mientras que el auditor le corresponde apoyar el cumplimiento de tal responsabilidad.

Existen factores que requieren atenderse con oportunidad ya que presentan sistemas relacionados con el manejo de cambios como son: nuevo personal, sistemas de información nuevos o modificados; crecimiento rápido; nueva tecnología, reorganizaciones corporativas y otros aspectos de igual trascendencia.

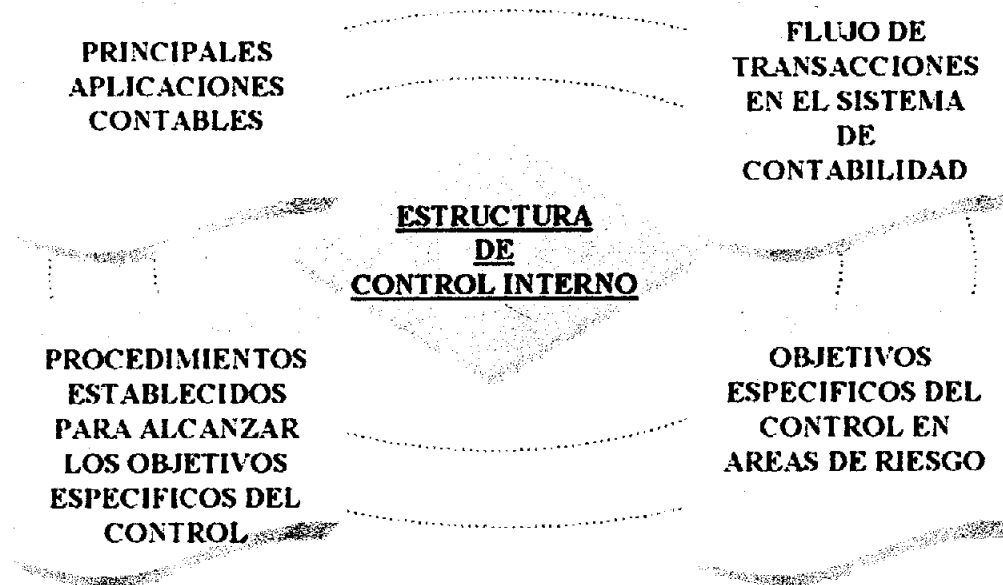
Los mecanismos contenidos en este proceso deben tener un marcado sentido de anticipación que permita planear e implantar las acciones necesarias, que respondan al criterio de costo-beneficio.

El boletín 5250 contiene la metodología de revisión relativa a la opinión sobre el control interno contable. la opinión sobre el control interno difiere de la opinión de los estados financieros y se relaciona con el objetivo para recomendar una metodología al efectuar una revisión en los términos del boletín 4100.

### METODOLOGIA



## REVISIÓN DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO CONTABLE



En el análisis profundo de la operación y de la efectividad de sus sistemas se revisan los controles e informes operativos, por ello se comentan con detalle los aspectos más comunes en este tema.

Un sistema consiste en un conjunto de funciones y actividades las cuales están interrelacionadas para alcanzar un objetivo planificado. Cualquier organización u operación o parte de ellas, puede ser considerada como un sistema, cuando los recursos (entradas) son organizados (procesados) para suministrar resultados (salidas) de acuerdo con propósitos determinados (objetivos). Todas las organizaciones tienen variedad de sistemas, los cuales difieren considerablemente en su naturaleza y propósito. Los sistemas interactúan para proveer los mecanismos a través de los cuales funcionan las organizaciones. En este sentido, los sistemas administrativos, son un conjunto de funciones y actividades interrelacionadas para Planificar, Organizar, Dirigir y Controlar un ente económico de conformidad con las políticas de los propietarios (en su caso el Estado) y un marco legal vigente para su desarrollo.

El sistema administrativo es el medio donde las decisiones de políticas adoptadas por los niveles superiores, se concretan en múltiples decisiones para tramitar transacciones individuales que continuamente van configurando la actividad de la Entidad. A través del sistema de administración se reciben, preparan, registran y conservan todos los elementos de información que impulsan los actos físicos que caracterizan las operaciones, facilitando la realimentación de los efectos que estas han producido y por consiguiente permitiendo que tenga lugar el proceso de "autocontrol".

El sistema de control interno, por su naturaleza respecto del Control Interno puede ser explicado con mayor claridad como un proceso vinculado directamente al

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

Los componentes básicos de control interno que son necesarios para su eficaz funcionamiento son los siguientes:

1. Un deseo básico, necesidad, directiva o disposición y la autoridad y capacidad para su ejecución
2. Un entendimiento común de los objetivos perseguidos y de los resultados esperados.
3. Un plan de organización
4. Un plan de acción
5. Unidades de organización con autoridad claramente delimitada.
6. Evidencia de que se ha asumido la responsabilidad para el ejercicio de tal autoridad
7. Identificación de los objetivos a ser logrados por cada unidad de organización y las funciones y actividades a ser efectuadas para lograrlos
8. Establecimiento de políticas que orienten las operaciones, incluyendo políticas pertinentes a control interno, información gerencial y Auditoría interna
9. Desarrollo de normas de rendimiento factibles a ser cumplidas y preparadas en términos que faciliten la comparación
10. Revisiones continuas por los niveles superiores, del flujo de operaciones y rendimiento efectivo, por medio de la observación directa e informes internos (retroalimentación), seguidas por decisiones dirigidas a tomar medidas en cuanto a los cambios propuestos de propósito, alcance y procedimiento.
11. Exámenes profesionales e independientes efectuados en forma periódica (Auditorías internas y externas) de los objetivos de la entidad, de los logros reflejados en sus actividades, de la presentación razonable de su situación financiera, de los cambios en la misma y de los resultados de sus operaciones presentados en sus estados financieros; la evaluación del valor y aceptación de sus servicios o productos, de la pertinencia del actual plan de operación en lo relativo a su ejecución y rendimiento, así como las recomendaciones para mejoras, modificaciones, reducciones y posibles eliminaciones.

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

Normalmente para una entidad específica se refiere a su "sistema de control interno" a pesar de que no existe un sistema definido en forma separada con sus propios procedimientos, normas, manuales, etc., siendo los procedimientos y procesos de control interno incluidos en todos los demás sistemas administrativos y operativos. Es importante reconocer la necesidad de canalizar en la dirección deseada los esfuerzos del personal designado para llevar a cabo la labor de establecer y operar el control. Por lo tanto, aun cuando existen ciertos principios y requerimientos que deben observarse al calificar y seleccionar el personal adecuado, todos los otros elementos de control interno están diseñados para

"controlar" las actividades de los funcionarios y empleados de la entidad. En otras palabras, el concepto de control se refiere a la acción y no a la forma. Las técnicas específicas empleadas para ejercer un control sobre las operaciones y recursos varían de una entidad a otra según la magnitud, naturaleza, complejidad y dispersión geográfica de las operaciones. Sin embargo, los siguientes pasos básicos deben ser parte de un sistema de control eficaz.

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

Cada uno de estos pasos implica algún tipo de acción. Su eficacia depende de la competencia y actitud de todos los funcionarios y empleados directamente encargados de llevar a cabo una tarea y de rendir cuenta de los resultados. El proceso administrativo no está en manos de unos cuantos funcionarios, aún tratándose de organismos pequeños. Cubre todos los niveles de supervisión y su eficacia es el resultado de los esfuerzos de muchos funcionarios empleados.

La esencia del control está en las acciones tomadas para dirigir o llevar a cabo las operaciones. Dichas medidas incluyen el corregir las deficiencias y adaptar las operaciones para que estén de conformidad con las normas prescritas o con los objetivos perseguidos. El control es consustancial a todos los actos y procesos administrativos de una entidad, de tal forma que no se puede ni debe concebirse separadamente. El término "control" se emplea en una amplia gama de sentidos y aplicaciones; por tal motivo, para enfocarlo en el contexto de la entidad, se emplea el término "control interno" para dar énfasis a su naturaleza interna en la entidad, pudiéndose agregar el término "gerencia" con fines de enfatizar en la responsabilidad principal de la gerencia por el funcionamiento efectivo de todos los niveles<sup>32</sup>.

El control Tiene como propósito asegurar una operación y continuidad adecuada, e incluyen el control sobre el centro de procesamiento de datos y su seguridad física, contratación y mantenimiento del hardware y software, así como la operación propiamente dicha. También lo relacionado con las funciones de desarrollo y mantenimiento de sistemas, soporte técnico, administración de base de datos, contingencia y otros.

Estas actividades están expresadas en las políticas, sistemas y procedimientos. Ejemplos de estas actividades son la aprobación, la autorización, la verificación, la conciliación, la inspección, la revisión de indicadores de rendimiento, la salvaguarda de los recursos, la segregación de funciones, la supervisión y entrenamiento adecuados.

---

<sup>32</sup> [http://www.hacienda.gob.ni/sigfa/sin\\_frames/audi/vol2/audintegral/control1.htm](http://www.hacienda.gob.ni/sigfa/sin_frames/audi/vol2/audintegral/control1.htm)



**El Control Interno es la base donde descansan las actividades y operaciones de una empresa, es decir, que las actividades de producción, distribución, financiamiento, administración, entre otras son regidas por el control interno.**

**Es un instrumento de eficiencia y no un plan que proporciona un reglamento tipo policiaco o de carácter tiránico, el mejor sistema de control interno, es aquel que no daña las relaciones de empresa a clientes y mantiene en un nivel de alta dignidad humana las relaciones de patrón a empleado.**

**La función del control interno es aplicable a todas las áreas de operación de los negocios, de su efectividad depende que la administración obtenga la información necesaria para seleccionar las alternativas, las que mejor convengan a los intereses de la empresa.**

**Muchas personas interpretan el término control interno como los pasos que da un negocio para evitar los fraudes del personal. En realidad tales medidas son más bien una pequeña parte del control interno. El propósito básico del control interno es el de promover la operación eficiente de la organización. El sistema de control interno consta de todas las medidas empleadas por una organización para:**

- 1) Proteger los activos en contra del desperdicio, el fraude, y el uso ineficiente**
- 2) Promover la exactitud y la confiabilidad en los registros contables**
- 3) Alentar y medir el cumplimiento de las políticas de la compañía**
- 4) Evaluar la eficiencia de las operaciones,**

**En pocas palabras, el control interno esta formado por todas las medidas que se toman para suministrar a la administración la seguridad de que todo está funcionando como debe.**

**El control interno va más allá de las funciones de contabilidad y financieras; su alcance es tan amplio como la propia compañía, y toca todas las actividades de la organización. Incluye los métodos por medio de los cuales la alta administración delega autoridad y asigna responsabilidades para funciones tales como ventas, compras, contabilidad, y producción. El control interno también incluye programas para preparar, verificar, y distribuir a los diversos niveles de supervisión aquellos informes y análisis comunes que capacitan al ejecutivo para mantener el control sobre la variedad de actividades y funciones que constituyen una gran empresa comercial.**

**El uso de técnicas presupuestales, normas de producción, laboratorios e inspección estudio de tiempos y movimientos, y programas de entrenamiento de personal, incluyen a ingenieros y muchos otros técnicos muy alejados de las actividades contables y financieras; sin embargo, todos estos medios son parte del**

mecanismo que ahora se concibe como un sistema de control interno.<sup>33</sup> Los elementos del control interno son:

- Organización
- Catálogo de cuentas
- Sistema de contabilidad
- Estados financieros
- Presupuestos y pronósticos
- Entrenamiento personal<sup>34</sup>.

Los principios del control interno son:

- Separación de funciones de operación, custodia y registro.
- Dualidad o plurilateral de personas en cada operación: es decir, en cada operación de la empresa, cuando menos debe intervenir dos personas.
- Vigilar el acceso a los registros contables que controlan su actividad.
- El trabajo de empleados será de complemento y no de revisión.
- La función de registro de operaciones será del departamento de contabilidad<sup>35</sup>.

La estructura del control interno consta de los siguientes elementos:

- Ambiente de control.
- Sistema Contable.
- Procedimientos de Control<sup>36</sup>.

Los objetivos del control interno son:

- Prevenir fraudes.
- Descubrir robos y malversaciones.
- Obtener información administrativa, contable y financiera contable y oportuna.
- Localizar errores administrativos, contable y financieros.
- Proteger y salvaguardar los bienes, valores, propiedades y demás activos.
- Promover la eficiencia del personal.
- Detectar desperdicios innecesarios tanto de material, tiempo, etc.
- Mediante su evaluación, graduar la extensión del análisis, comprobación (pruebas) y estimación de las cuentas sujetas a Auditoría, etc.

---

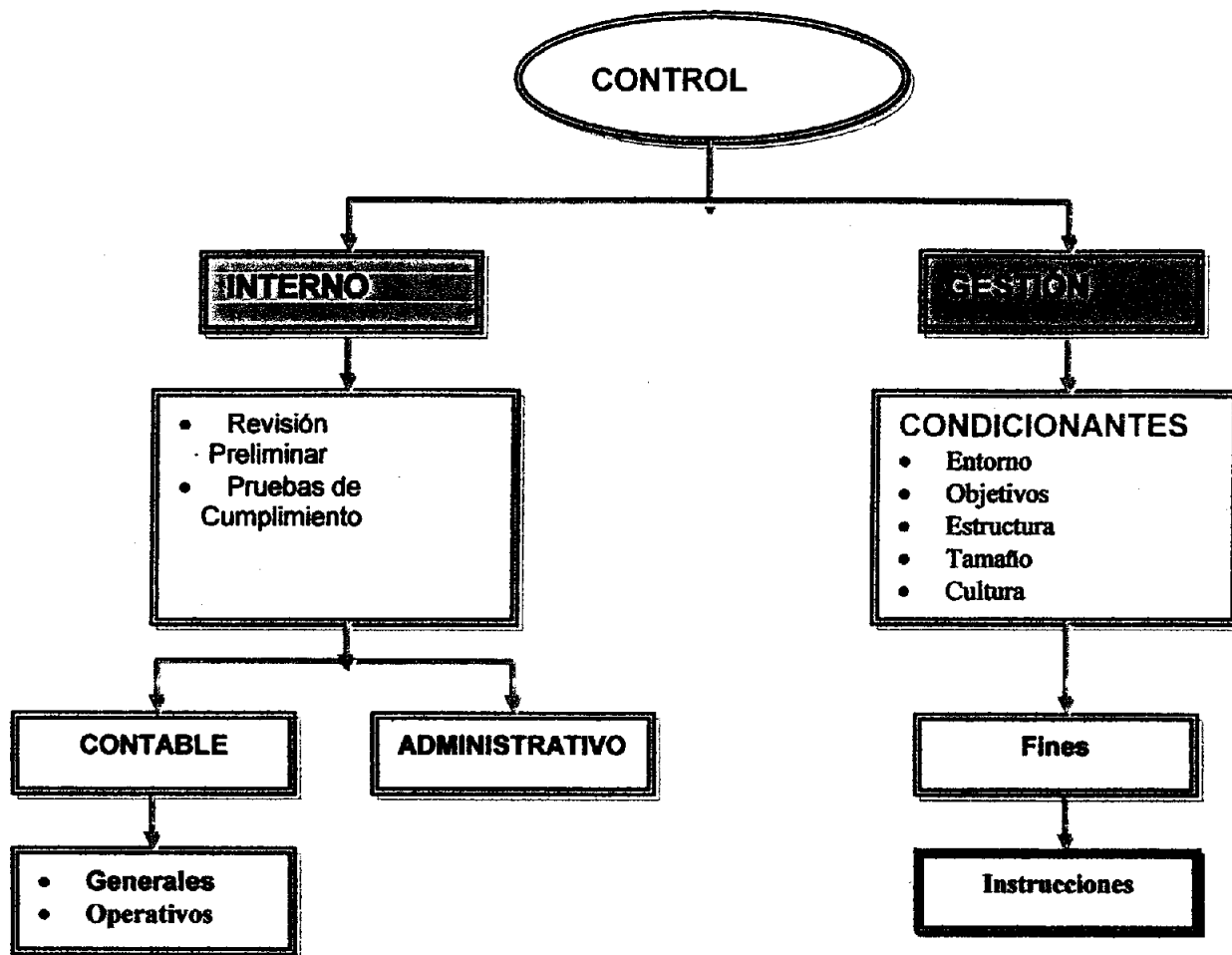
<sup>33</sup> Zazueta, Edelmira, Auditora y Contadora, (entrevista personal), Culiacán, Sinaloa, 27 de Noviembre de 2002.

<sup>34</sup> Perdomo Moreno, *op. cit.*, p. 4

<sup>35</sup> Perdomo Moreno, *op. cit.*, p. 4

<sup>36</sup> Perdomo Moreno, *op. cit.*, p. 5

## SISTEMA INTEGRAL DE CONTROL INTERNO



El control administrativo comprende el plan de organización, los procedimientos y los registros relacionados con los procesos de decisión que dan lugar a la autorización de las operaciones por la gerencia. Esta autorización es una función administrativa asociada directamente con la obligación de lograr los objetivos de la entidad y constituye el punto de partida para establecer el control contable de las operaciones.

La gerencia requiere establecer políticas y procedimientos capaces de fomentar la eficiencia en cada área de actividad; implantarlos mediante una selección, capacitación y remuneración adecuadas del personal; comunicar las maneras de llevarlos a la práctica y vigilar su cumplimiento mediante una supervisión adecuada. Por ejemplo, los registros de ventas y costos clasificados por productos se pueden usar con fines de control contable y para que la administración tome decisiones acerca de los precios de los productos.

El control contable comprende el plan de organización y los procedimientos y registros que se requieren para la salvaguardia de los activos y la confiabilidad de los estados financieros, y en consecuencia tiene la finalidad de proporcionar una seguridad razonable de que:

- a) Las transacciones se llevan a cabo con la autorización general o específica de la gerencia
- b) Las transacciones se registran según se requiere 1) para permitir la preparación de los estados financieros de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, o cualquier otro criterio aplicable a dichos estados y 2) para mantener el registro contable de los activos.
- c) El acceso a los activos se permite solamente de acuerdo con la autorización de la gerencia.
- d) El registro contable para los activos se compara con los activos que existen a intervalos adecuados, y se actúa adecuadamente con respecto a cualesquiera deferencias.

Los principios generales de auditoria integral tienen las siguientes características:

**Independencia:** Determina que en todas las tareas relacionadas con la actividad, los miembros del equipo de auditores, deberán estar libres de toda clase de impedimentos personales profesionales o económicos, que puedan limitar su autonomía, interferir su labor o su juicio profesional.

**Objetividad:** Establece que en todas las labores desarrolladas incluyen en forma primordial la obtención de evidencia, así como lo atinente a la formulación y emisión del juicio profesional por parte del auditor, se deberá observar una actitud imparcial sustentada en la realidad y en la conciencia profesional.

**Permanencia:** Determina que la labor debe ser tal la continuación que permita una supervisión constante sobre las operaciones en todas sus etapas desde su nacimiento hasta su culminación, ejerciendo un control previo o exente, concomitante y posterior por ello incluye la inspección y contratación del proceso de decisión generador de actividades.

**Certificación:** Este principio indica que por residir la responsabilidad exclusivamente en cabeza de contadores públicos, los informes y documentos suscritos por el auditor tienen la calidad de certeza es decir, tienen el sello de la fe pública, de la refrenda de los hechos y de la atestación. Se entiende como fe pública el asentamiento o aceptación de lo dicho por aquellos que tienen una investidura para atestar, cuyas manifestaciones son revestidas de verdad y certeza.

**Integridad:** Determina que las tareas deben cubrir en forma integral todas las operaciones, áreas, bienes, funciones y demás aspectos consustancialmente económico, incluido su entorno. Esta contempla, al ente económico como un todo compuesto por sus bienes, recursos, operaciones, resultados, etc.

**Planeamiento:** Se debe definir los objetivos de la Auditoria, el alcance y metodología dirigida a conseguir esos logros.

**Supervisión:** El personal debe ser adecuadamente supervisado para determinar si se están alcanzando los objetivos de la Auditoria y obtener evidencia suficiente, competente y relevante, permitiendo una base razonable para las opiniones del auditor.

**Oportunidad:** Determina que la labor debe ser eficiente en términos de evitar el daño, por lo que la inspección y verificación /deben ser ulteriores al acaecimiento de hechos no concordantes con los parámetros preestablecidos o se encuentren desviados de los objetivos de la organización; que en caso de llevarse a cabo implicarían un costo en términos logísticos o de valor dinerario para la entidad.

**Forma:** Los informes deben ser presentados por escrito para comunicar los resultados de Auditoria, y ser revisados en borrador por los funcionarios responsables de la dirección de la empresa.

**Cumplimiento de las Normas de Profesión:** Determina que las labores desarrolladas deben realizarse con respecto de las normas y postulados aplicables en cada caso a la práctica contable, en especial, aquellas relacionadas con loas normas de otras Auditorias especiales aplicables en cada caso<sup>37</sup>.

El conocimiento fundamental de la entidad e identificación de sus áreas y aspectos críticos de operación es una responsabilidad del Auditor, el conocimiento del negocio que le dé validez a su trabajo para identificar el funcionamiento de los sistemas de contabilidad y control interno, la evaluación del riesgo de la Auditoria y de los efectos al procesar la información. El informe del comité de auditoria , el cual representa un consenso define el Control Interno como un proceso, efectuado por la Junta de Directores, la Gerencia y otros funcionarios de una Entidad, diseñado para proveer razonable seguridad para el logro de objetivos en las siguientes categorías: Eficacia y Eficiencia Operacional

- Confiabilidad de la información financiera
- Cumplimiento de las Normas Legales

En función de cada una de estas tres categorías de objetivos, las Entidades establecerán sus propios objetivos y procedimientos específicos de control, para el logro de los objetivos generales mencionados.

Para que se logren los objetivos, deberán estar presentes cinco componentes:

- Ambiente de Control
- Evaluación de Riesgos

---

<sup>37</sup> <http://www.monografias.com/trabajos10/auin/auin.shtml>

- Actividades de Control
- Información y Comunicación y
- Monitorea

Los objetivos de Control en cada categoría estarán estrictamente relacionados con los cinco componentes anteriores.

**El ambiente de Control** consiste en el establecimiento de un entorno que estimule e influence la actividad del personal con respecto al control de sus actividades.

Es en esencia el principal elemento sobre el que se sustenta o actúan los otros cuatro componentes e indispensable, a su vez, para la realización de los propios objetivos de control.

**Los elementos asociados con el ambiente de control son, entre otros:**

**a. Integridad y valores éticos.** Tiene como propósito establecer los valores éticos y de conducta que se espera de todos los miembros de la organización durante el desempeño de sus actividades, ya que la efectividad del control depende de la integridad y valores del personal que lo diseña, y le da seguimiento.

Es importante tener en cuenta la forma en que son comunicados y fortalecidos estos valores éticos y de conducta. La participación de la alta administración es clave en este asunto, ya que se presencia dominante fija el tono necesario a través de su ejemplo. La gente imita a sus líderes.

Debe tenerse cuidado con aquellos factores que puedan inducir a conductas adversas a los valores éticos como pueden ser: Controles débiles o inexistencia de ellos; alta descentralización sin el respaldo del control requerido; debilidad de la función Auditoria; inexistencia o inadecuadas sanciones para quienes actúan inapropiadamente;

**b. Competencia.** Son los conocimientos y habilidades que deben poseer el personal para cumplir adecuadamente sus tareas;

**c. Junta directiva, consejo de administración y/o comité de Auditoria.** Debido a que estos órganos fijan los criterios que perfilan el ambiente de control, es determinante que sus miembros cuenten con la experiencia, dedicación y compromisos necesarios para tomar las acciones adecuadas e interactúen con los auditores internos y externos.

**d. Filosofía administrativa y estilo de operación.** Los factores más relevantes son las actitudes mostradas hacia la información financiera, el procesamiento de la información, y principios y criterios contables entre otros.

Otros elementos que incluyen en el ambiente de control son: estructura organizativa, delegación de autoridad y de responsabilidad y políticas y prácticas del recurso humano.

El ambiente de control interno ejerce gran influencia en la forma como se desarrollan las operaciones, se establecen los objetivos y se estimulan los riesgos. Tiene que ver igualmente en el comportamiento de los sistemas de información y con la supervisión en general. A su vez es influenciado por la historia de la entidad y su nivel de cultura administrativa.

### ***Evaluación de riesgos***

Es la identificación y análisis de riesgo relevantes para el logro de los objetivos y la base para determinar la forma en que tales riesgos deben ser manejados. Así mismo, se refiere a los mecanismos necesarios para identificar y manejar riesgos específicos asociados con los cambios, tanto los que influyen en el entorno de la organización como en el interior de la misma.

En toda entidad, es indispensable el establecimiento de objetivos tanto globales de la organización como de actividades relevantes, obteniendo con ello una base sobre la cual sean identificados y analizados los factores de riesgo que amenazan su oportuno cumplimiento.

La evaluación de los riesgos debe ser una responsabilidad ineludible para todos los niveles que están involucrados en el logro de los objetivos.

Esta actividad de autoevaluación debe ser revisada por los auditores internos para asegurar que tanto el objetivo, enfoque, alcance y procedimiento han sido apropiadamente llevados a cabo.

**Los aspectos sobresalientes de este componente, son entre otros:**

**a. Objetivos.** La importancia que tiene este aspecto en cualquier organización es evidente, ya que representa la orientación básica de todos los recursos y esfuerzos y proporciona una base sólida para un control interno efectivo. La fijación de objetivos es el camino adecuado para la identificar factores críticos de éxito. Una vez que tales factores han sido identificados, la gerencia tiene la responsabilidad de establecer criterios para medirlos y prevenir su posible ocurrencia a través de mecanismos de control e información, a fin de estar enfocando permanentemente tales factores críticos de éxito.

Las categoría de los objetivos son las siguientes:

- **Objetivos de cumplimiento.** Están dirigidos a la adherencia a leyes y reglamentos, así como también a las políticas emitidas por la administración.

- **Objetivos de operación.** Son aquellos relacionados con la efectividad y eficacia de las operaciones de la organización.
- **Objetivos de información financiera.** Se refieren a la obtención de información financiera confiable.

En ocasiones la distinción entre estos tipos de objetivos es demasiado sutil, debido a que unos se trasladan o apoyan a otros. El logro de los objetivos antes mencionados esta sujeto a los siguientes eventos:

1. Los controles internos efectivos proporcionan una garantía razonable de que los objetivos de información financiera y de cumplimiento serán logrados, debido a que están dentro del alcance de la administración.
2. En relación con los objetivos de operación, la situación difiere de la anterior debido a que existen eventos fuera de control del ente. Sin embargo, el propósito de los controles en esta categoría esta dirigido a evaluar la consistencia e interrelación entre los objetivos y metas en los distintos niveles, la identificación de factores críticos de éxito y la manera en que se reporta el avance de los resultados y se implementan las acciones indispensables para corregir desviaciones.

**Todas las entidades enfrentan riesgos y estos deben ser evaluados:**

**b. Riesgos.** El proceso mediante el cual se identifican, analizan y se manejan los riesgos forma parte importante de un sistema de control efectivo. Para ello la organización debe establecer un proceso suficientemente amplio que tome en cuenta sus interacciones más importantes entre todas las áreas con el exterior. Desde luego los riesgos incluyen no solo factores externos sino también internos; por ejemplo la interrupción de un sistema de procesamiento de información; calidad del personal; la capacidad o cambios en relación con las responsabilidades de la gerencia. Los riesgos de actividades también deben ser identificados, ayudando con ello a administrar los riesgos en las áreas o funciones más importante. Desde luego, las causas de riesgo en este nivel pertenecen a un rango amplio que va desde lo obvio hasta lo complejo y con distintos grados de significación. El análisis de riesgos y su proceso, sin importar la metodología en particular, debe incluir entre otros aspectos los siguiente:

- La estimación de la importancia del riesgo y sus efectos.
- La evaluación de la probabilidad de ocurrencia.
- El establecimiento de acciones y controles necesarios.
- La evaluación periódica del proceso y

**c. Manejo de cambios.** Este elemento resulta de vital importancia debido a que esta enfocado a la identificación de los cambios que pueden influir en la efectividad de los controles internos. Tales cambios son importantes, ya que en los controles diseñados bajo ciertas condiciones pueden no funcionar apropiadamente en otras circunstancias.



De lo anterior, se deriva la necesidad de contar con un proceso que identifique las condiciones que puedan tener un efecto desfavorable sobre los controles internos y la seguridad razonable de que los objetivos sean logrados. El manejo de cambios debe estar ligado con el proceso de análisis de riesgo comentado anteriormente y debe ser capaz de proporcionar información para identificar y responder a las condiciones cambiantes. Por lo tanto, la responsabilidad primaria sobre los riesgos, su análisis y manejo es de la gerencia, mientras que el auditor le corresponde apoyar el cumplimiento de tal responsabilidad. Existen factores que requieren atenderse con oportunidad ya que presentan sistemas relacionados con el manejo de cambios como son: nuevo personal, sistemas de información nuevos o modificados; crecimiento rápido; nueva tecnología, reorganizaciones corporativas y otros aspectos de igual trascendencia. Los mecanismos contenidos en este proceso deben tener un marcado sentido de anticipación que permita planear e implantar las acciones necesarias, que respondan al criterio de costo-beneficio. Las actividades de control son aquellas que realizan la gerencia y demás personas de la organización para cumplir diariamente con las actividades asignadas. Estas actividades están expresadas en las políticas, sistemas y procedimientos. Ejemplos de estas actividades son la aprobación, la autorización, la verificación, la conciliación, la inspección, la revisión de indicadores de rendimiento, la salvaguarda de los recursos, la segregación de funciones, la supervisión y entrenamiento adecuados. Las actividades de control tienen distintas características. Pueden ser manuales o computarizadas, administrativas u operacionales, generales o específicas, preventivas o detectivas. Sin embargo, lo trascendente es que sin importar su categoría o tipo, todas ellas están apuntando hacia los riesgos (reales o potenciales) en beneficio de la organización, su misión y objetivos, así como la protección de los recursos propios o de terceros en su poder. Las actividades de control son importantes no solo porque en sí misma implican la forma "correcta" de hacer las cosas, sino debido a que son el medio de asegurar en mayor grado el logro de los objetivos.

**Control en los sistemas de información (automáticos).** Los sistemas están diseminados en todo el ente y todos ellos atienden a uno o más objetivos de control. De manera amplia, se considera que existen controles generales y controles de aplicación sobre los sistemas de información.

**Controles Generales.** Tienen como propósito asegurar una operación y continuidad adecuada, e incluyen el control sobre el centro de procesamiento de datos y su seguridad física, contratación y mantenimiento del hardware y software, así como la operación propiamente dicha. También lo relacionado con las funciones de desarrollo y mantenimiento de sistemas, soporte técnico, administración de base de datos, contingencia y otros.

**Controles de aplicación.** Están dirigidos hacia el "interior" de cada sistema y funcionan para lograr el procesamiento, integridad y confiabilidad, mediante la autorización y validación correspondiente. Desde luego estos controles cubren las aplicaciones destinadas a las interfaces con otros sistemas de los que reciben o entregan información.

Los sistemas de información y su tecnología son y serán sin duda un medio para incrementar la productividad y competitividad. Ciertos hallazgos sugieren que la integración de la estrategia, la estructura organizacional y la tecnología de información de un concepto clave para lo que queda de este siglo y el inicio del próximo. Es conveniente considerar en esta parte la tecnología que evoluciona en los sistemas de información y que también, en su momento, será necesario diseñar controles a través de ellas. Tal es el caso de CASE, el procesamiento de imágenes, el intercambio electrónico de datos y hasta asuntos relacionados con los sistemas expertos. Conviene aclarar, al igual que en los demás componentes, que las actividades de control, sus objetivos y su estructura deben responder a las necesidades específicas de cada organización.

### ***Información y comunicación***

Para poder controlar una entidad y tomar decisiones correctas respecto a la obtención, uso y aplicación de los recursos, es necesario disponer de información adecuada y oportuna. Los estados financieros constituyen una parte importante de esa información y su contribución es incuestionable. Sin embargo, la información contable tiene fronteras. Ni se puede usar para todo, ni se puede esperar todo de ella. Esto puede parecer evidente, pero hay quienes piensan que la información de los estados financieros pudiera ser suficiente para tomar decisiones acerca de una entidad. Con frecuencia se pretende evaluar la situación actual y predecir la situación futura solo con base en la información contable. Este enfoque simplista, por su parcialidad, solo puede conducir a juicios equivocados. Para todos efectos es preciso estar conscientes de que la contabilidad nos dice, en parte, lo que ocurrió pero no lo que va a suceder en el futuro. Por otro lado, en ocasiones la información no financiera constituye la base para la toma de decisiones, pero igualmente resulta insuficiente para la adecuada conducción de una entidad.

La información pertinente debe ser identificada, capturada y comunicada al personal en la forma y dentro del tiempo indicado que le permita cumplir con sus responsabilidades. Los sistemas producen reportes que contienen información operacional financiera y de cumplimiento que hace posible conducir y controlar la organización. Todo el personal debe recibir un claro mensaje de la alta gerencia de sus responsabilidades sobre el control. También debe atender su propia participación en el sistema de control así como la forma en que las actividades individuales se relacionan con el trabajo de otros. Así mismo, debe contarse con los medios para comunicar información relevante hacia mandos superiores, así como entidades externas.

**Los componentes que integran este componente, son entre otros:**

**La información.** La información generada internamente así como aquella que se refiere a eventos acontecidos en el exterior, es parte esencial de la toma de decisiones así como el seguimiento de las operaciones. La información cumple distintos propósitos a diferentes niveles.

1. **Los sistemas integrados a la estructura.** Los sistemas están integrados o entrelazados con las operaciones. Sin embargo, se observa una tendencia a que estos se deben apoyar de manera contundente en la implantación de estrategias. Los sistemas de información como elemento de control, estrechamente ligados a los procesos de planeación estratégica son un factor clave de éxito en muchas organizaciones.
2. **Los sistemas integrados a las operaciones.** Son medios efectivos para la realización de las actividades de la entidad. Desde luego, el grado de complejidad varía según el caso, y se observa que cada día están más integrados con las estructuras o sistemas de organización.
3. **La calidad de la información.** Constituye un activo, un medio y hasta una ventaja competitiva en todas las organizaciones importantes, ya que está asociada a la capacidad gerencial de las entidades. La información, para actuar como un medio efectivo de control, requiere de las siguientes características: oportunidad, pertinencia, actualización, razonabilidad y accesibilidad. En lo anterior, se invierte una cantidad importante de recursos. En la medida que los sistemas de información apoyan las operaciones, se convierten en un mecanismo de control útil.
4. **La comunicación.** A todos los niveles de la organización deben existir adecuados canales para que el personal conozca sus responsabilidades sobre el control de sus actividades. Estos canales deben comunicar los aspectos relevantes del sistema de control interno, la información indispensable para los gerentes, así como los hechos críticos para el personal encargado de realizar las operaciones críticas.

Los canales de comunicación con el exterior, son el medio a través del cual se obtiene o proporciona información relativa a clientes, proveedores y contratistas, entre otros. Así mismo, son necesarios para proporcionar información a las entidades de vigilancia y control sobre las operaciones de la entidad e inclusive sobre el funcionamiento de su sistema de control. En general, los sistemas de control están diseñados para operar en determinadas circunstancias. Claro está que para ello se tomaron en consideración los objetivos, riesgos y las limitaciones inherentes al control; sin embargo, las condiciones evolucionan debido tanto a factores externos como internos, provocando con ello que los controles pierdan su eficacia. Como resultado de todo ello, la gerencia debe llevar a cabo la revisión y evaluación sistemática de los componentes y elementos que forman parte de los sistemas de control. Lo anterior no significa que tengan que revisarse todos los componentes y elementos, como tampoco que deba hacerse al mismo tiempo. Ello dependerá de las condiciones específicas de cada organización, de los distintos niveles de riesgos existentes y del grado de efectividad mostrado por los distintos componentes y elementos de control. La evaluación debe conducir a la identificación de los controles débiles insuficientes o innecesarios, para promover con el apoyo decidido de la gerencia, su robustecimiento e implantación. Esta evaluación puede llevarse a cabo de tres formas: durante la realización de las actividades diarias en los distintos niveles de la organización; de manera separada por personal que no es el responsable directo de la ejecución de las actividades (incluidas las de control) y mediante la combinación de las dos formas anteriores.

**El sistema administrativo** es el medio donde las decisiones de políticas adoptadas por los niveles superiores, se concretan en múltiples decisiones para tramitar transacciones individuales que continuamente van configurando la actividad de la Entidad.

**La naturaleza del Control Interno** puede ser explicada como mayor claridad con un proceso vinculado directamente al conjunto de actividades gerenciales.

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

**El control interno financiero** comprende el plan de organización y los procedimientos y registros que conciernen a la custodia de los recursos, así como a la verificación de la exactitud y confiabilidad de los registros e informes financieros.

**El control interno administrativo** comprende el plan de organización y los procedimientos y registros que conciernen a los procesos de decisión que llevan a la autorización de las transacciones y actividades por parte de la gerencia.

En resumen podemos afirmar que tanto el sector privado como publico son coincidentes al definir el control interno como:

1. Un conjunto de objetivos generales y específicos orientados a:
  - La obtención de eficiencia, eficacia y economía
  - La protección de los bienes
  - La preparación y revelación de información confiable
  - El cumplimiento de Normas
2. Un conjunto de técnicas gerenciales orientadas a lograr los objetivos mencionados anteriormente.
3. Una capacidad de autoevaluación que asegure la supervivencia del mismo sistema.
4. Un política tanto de propietarios (En su caso el Estado) como de la Gerencia, para apoyar constantemente la inversión en recursos que mejoren la calidad del control, visto como un comportamiento o actitud de toda la organización<sup>38</sup>.

---

<sup>38</sup> [http://www.hacienda.gob.ni/sigfa/sin\\_frames/audi/vol2/audintegral/control1.htm](http://www.hacienda.gob.ni/sigfa/sin_frames/audi/vol2/audintegral/control1.htm)

### 3.1 Antecedentes

Los objetivos de la Auditoría Integral, están íntimamente relacionados con los objetivos de las Auditorías que la componen, con la particularidad de que la parte focal de su interés está en propender por la calidad en la rendición pública de cuentas sobre las responsabilidades conferidas. En el contexto de las NAGAS, los objetivos de esta Auditoría son:

- La formación de una opinión sobre los Estados Financieros y
- Determinar si la Administración Pública ha logrado valor a cambio de dinero.

Estos serían los objetivos a corto plazo. Sin embargo, en el mediano plazo, lo que se busca con esta Auditoría es *"generar una conciencia en los Servidores Públicos, los Auditores de la Contraloría y los Ciudadanos en general, de que los recursos del Estado deben ser manejados con los más altos estándares de administración y transparencia y que ello puede ser medido para tranquilidad y perdurabilidad de las instituciones democráticas."*

Finalmente, en el largo plazo, la Auditoría Integral, "unirá la gestión pública con los estamentos de la sociedad, de tal forma que contribuya a crear y mantener una cultura de control de los recursos públicos, apoyando constante y oportunamente los esfuerzos por retomar a los contribuyentes, en forma de servicios de alta calidad, los impuestos y otras contribuciones que tienen que hacer para la subsistencia del Estado"<sup>39</sup>.

El objetivo general de una Auditoría integral consiste en evaluar los sistemas de control, implantados por la Gerencia General que le permitan medir el rendimiento económico y los recursos financieros de la empresa.

**Los objetivos específicos consisten en:**

- Conocer la normativa que regula a la Auditoría Integral.
- Analizar el ambiente de aplicación de la Auditoría Integral.
- Verificar a través de la Utilización de un conjunto estructurado de proceso tomando como objetivo la evaluación sistemática y permanente del ente económico para una aseveración verificable.<sup>40</sup>

La Auditoría Integral implica la ejecución de un trabajo con el trabajo o enfoque, por analogía de las revisiones financieras, de cumplimiento, control interno y de gestión, sistema y medio ambiente con los siguientes objetivos:

- Determinar, si los Estados Financieros se presentan de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

<sup>39</sup> [http://www.hacienda.gob.ni/sigfa/sin\\_frames/audi/vol2/audintegral/generalidades.htm](http://www.hacienda.gob.ni/sigfa/sin_frames/audi/vol2/audintegral/generalidades.htm)

<sup>40</sup> <http://www.monografias.com/trabajos10/auin/auin.shtml>

- Determinar, si el ente ha cumplido, en el desarrollo de sus operaciones con las disposiciones legales que le sean aplicables, sus reglamentos, los estatutos y las decisiones de los órganos de dirección y administración.
- Evaluar la estructura del control interno del ente con el alcance necesario para dictaminar sobre el mismo.
- Evaluar el grado de eficiencia en el logro de los objetivos previstos por el ente y el grado de eficiencia y eficacia con que se han manejado los recursos disponibles.
- Evaluar los mecanismos, operaciones, procedimientos, derechos a usuarios, responsabilidad, facultades y aplicaciones específicas de control relacionadas con operaciones en computadora.
- Evaluar el impacto medioambiental producido de manera directa o indirecta por empresas que presentan un perfil ambiental diferente, condicionado por los riesgos aparentes asociados con sus procesos y productos; la edad, historia y estado de una planta, el marco jurídico en el cual opera<sup>41</sup>.

La Auditoria Integral suele incluir la evaluación y examen de:

- Sistemas de Control Financiero
- Sistemas de Control de Gestión
- Estados Financieros
- Informes Financieros diferentes a Estados Financieros
- Informes Operativos y de Resultado

Implicando evaluar la confiabilidad, el cumplimiento, la eficiencia, la eficacia, y la economía, donde sea aplicable y práctico<sup>42</sup>.

En relación a la revisión de la estructura organizacional se comentan algunas interpretaciones como por ejemplo: Para Franklin Benjamín, un organigrama es la representación gráfica de la estructura orgánica de una institución o de una de sus áreas o unidades administrativas, en las que se muestran las relaciones que guardan entre sí los órganos que la componen.

En tanto para Gómez Ceja, es la gráfica que muestra la estructura orgánica interna de la organización formal de una empresa, sus relaciones, sus niveles de jerarquía, y las principales funciones que desarrollan.

Otra interpretación es la que ofrecen Kast, Freemont y James E. Rosenzweig que mencionan que es una manera característica de describir la estructura es por medio del organigrama impreso, en el que se especifican las redes de autoridad y comunicación formales de la organización. A menudo, el organigrama es un modelo simplificado de la estructura. No es una representación exacta de la realidad y por lo tanto tiene limitaciones. Muestra sólo algunas relaciones aun en el nivel de la organización formal, y ninguna en la organización informal.

<sup>41</sup> <http://www.monografias.com/trabajos10/auin/auin.shtml>

<sup>42</sup> [http://www.hacienda.gob.ni/sigfa/sin\\_frames/audi/vol2/audintegral/generalidades.htm](http://www.hacienda.gob.ni/sigfa/sin_frames/audi/vol2/audintegral/generalidades.htm)

Koontz, Harold, cita que Toda estructura organizacional, incluso una deficiente, se puede representar en forma gráfica puesto que un diagrama simplemente señala las relaciones entre los departamentos a lo largo de las líneas principales de autoridad. Munch Galindo y García Martínez, mencionan que los organigramas son representaciones gráficas de la estructura formal de una organización, que muestran las interrelaciones, las funciones, los niveles jerárquicos, las obligaciones y la autoridad, existentes dentro de ella. Reyes Ponce, Agustín, menciona que los sistemas de organización se representan en forma intuitiva y con objetividad en los llamados organigramas, conocidos también como Cartas o Gráficas de Organización<sup>43</sup>.

El análisis del entorno o medio ambiente ocupa un papel fundamental en la concepción de la Planeación Estratégica y es por ello que en esta metodología se le da un tratamiento especial. El propósito fundamental de este sistema de planeación contempla la respuesta de la empresa a su medio ambiente presente y futuro, "con el fin de permitir que el negocio opere con un máximo de congruencia y un mínimo de fricciones en las condiciones cambiantes de un mundo incierto". (Wilson, 1.983).

El análisis del entorno es el marco contextual de la planeación estratégica plantea actualmente una visión mucho más amplia que la que se tenía hace unas décadas. Ya no solamente interesa estudiar los cambios en los gustos y los hábitos del consumidor o usuario, o de la tecnología ; no, la empresa debe responder también a los cambios en los valores sociales y culturales, a su ambiente político y a las tendencias de crecimiento de la economía. El ámbito del análisis del medio ambiente no necesariamente se limita a lo regional y nacional, las tendencias hacia la globalización de la economía (Perez y Dulcey, 1988), "los factores geopolíticos y las acciones de las corporaciones multinacionales se han convertido en parte integral del escenario nacional de los negocios". (Wilson, 1983). Se considera el análisis ambiental de esta manera en el espacio y simultáneamente en el tiempo. Se trata de enfocar cuál es la situación actual del medio ambiente y como podría llegar a presentarse en el futuro, identificando las implicaciones que en el comportamiento de la empresa se pueden deducir de dicha evaluación.

La influencia que tiene y puede tener el medio ambiente en la empresa, la forma en que afecta su comportamiento y en general las implicaciones que se pueden pronosticar como conclusiones de su análisis, hacen posible identificar posibles oportunidades y amenazas para el desarrollo de la organización. La Planeación estratégica propone que se considere el medio ambiente como un todo y su análisis como parte integral de su proceso ; enfoca el estudio del contexto en que existe y trabaja la organización de manera global e integrada y así mismo plantea que los planes de desarrollo de la empresa deben contener directrices que orienten y comprometen su desempeño en su conjunto, como un sistema total<sup>44</sup>.

<sup>43</sup> <http://www.monografias.com/trabajos10/auin/auin.shtml>

<sup>44</sup> <http://www.micheltissot.com/academia/proyectos/Entorno.htm>

## **Análisis de información financiera, presupuestal y operativa**

La análisis de los proyectos constituye la técnica matemático-financiera y analítica, a través de la cual se determinan los beneficios o pérdidas en los que se puede incurrir al pretender realizar una inversión u alguna otro movimiento, en donde uno de sus objetivos es obtener resultados que apoyen la toma de decisiones referente a actividades de inversión. Asimismo, al analizar los proyectos de inversión se determinan los costos de oportunidad en que se incurre al invertir al momento para obtener beneficios al instante, mientras se sacrifican las posibilidades de beneficios futuros, o si es posible privar el beneficio actual para trasladarlo al futuro, al tener como base específica a las inversiones. Una de las evaluaciones que deben de realizarse para apoyar la toma de decisiones en lo que respecta a la inversión de un proyecto, es la que se refiere a la evaluación financiera, que se apoya en el cálculo de los aspectos financieros del proyecto. El análisis financiero se emplea también para comparar dos o más proyectos y para determinar la viabilidad de la inversión de un solo proyecto.

### **Sus fines son, entre otros:**

- a. Establecer razones e índices financieros derivados del balance general.
- b. Identificar la repercusión financiar por el empleo de los recursos monetarios en el proyecto seleccionado.
- c. Calcular las utilidades, pérdidas o ambas, que se estiman obtener en el futuro, a valores actualizados.
- d. Determinar la tasa de rentabilidad financiera que ha de generar el proyecto, a partir del cálculo e igualación de los ingresos con los egresos, a valores actualizados.

Establecer una serie de igualdades numéricas que den resultados positivos o negativos respecto a la inversión de que se trate.

La Auditoria, con un enfoque Integral comprende: La Auditoria Financiera, De Cumplimiento y la Auditoria Operacional. El requerimiento de evaluar el cumplimiento de la responsabilidad, siempre implicara examinar la calidad del sistema de información que genera datos financieros, operativos o administrativos según aplique, en lo que tiene que ver con la generación de información financiera, debe entenderse que para estudiar la responsabilidad es requisito auditar los Estados Financieros como una base para rendir cuenta. Si embargo, debido a que estos no revelan condiciones de desempeño de factores distintos a los Financieros, es necesario ampliar el alcance para estudiar, mediante la Auditoria Operacional, la eficiencia, la eficacia y la economía. En términos de lo que aporta la metodología de la Auditoria Financiera, es necesario recordar algunas de las condiciones Financieras mas importantes que necesariamente están presentes en las operaciones de las Entidades Publicas o Privadas.



La Administración, incluyendo el Control de las Finanzas de un Ente Publico, se relaciona con decisiones que requieren un conocimiento completo de implicaciones de responsabilidad por:

- 1- Asegurarse que el dinero es gastado o invertido con el debido cuidado en términos de Economía, Eficiencia y Eficacia
- 2- Proveer seguridad mediante controles que protegen los activos o derechos de la Entidad o de terceros en poder de la misma
- 3- Asegurar que el dinero es recaudado y desembolsado de acuerdo con las normas legales

Por otro lado la Auditoria Operacional se ocupa por evaluar la forma Económica, Eficiencia y Eficaz con los cuales se manejan las operaciones de una Entidad Publica. Pero se revisión no necesariamente se extiende a todas las Operaciones o Programas. Puede ser selectiva a los que se consideren clave para el éxito de los objetivos de la Entidad examinada, así las cosas, la Auditoria Integral se vale de esta Auditoria para obtener la evidencia competente sobre los criterios generales comprendidos en la Gerencia. En la aplicación de procedimientos de revisión y obtención de evidencia de auditoria integral, los programas de Auditoria establecen las labores y las pruebas que deben realizarse. En general las pruebas se refieren a la aplicación de un procedimiento de Auditoria dado a ciertos aspectos de un grupo. El objetivo de la realización de las pruebas es recopilar evidencias de Auditoria adecuadas sobre el funcionamiento eficaz o ineficaz de las actividades clave, los sistemas y los controles identificados durante la etapa de diagnostico y la confiabilidad de las rendiciones de cuenta, incluyendo los Estados Financieros.

**Los métodos de verificación varían dependiendo de:**

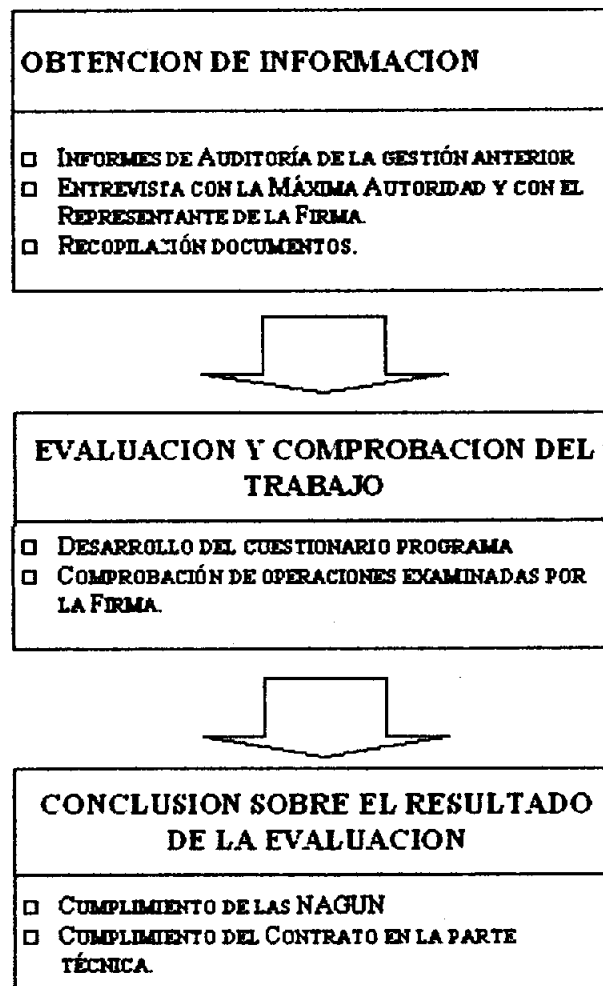
- La operación o área de actividad en particular al cual se refieran
- El objetivo de la prueba, por ejemplo, confirmar la confiabilidad del control
- El tipo de evidencia disponible

Cuando quiera que se realicen pruebas o muestreos, deben existir bases racionales para la selección de un asunto, un punto dado, para someterlos a dicha prueba o muestreo. El muestreo estadístico, en los casos en que sea aplicable, agrega precisión al proceso de la selección de muestras y el proceso de la evaluación de los resultados de las pruebas. El boletín 5010 emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos define el concepto de Procedimientos de Auditoria como "son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen, mediante los cuales, el contador publico obtiene las bases para fundamentar su opinión". Asimismo define técnicas de auditoria como "son los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador publico utiliza para comprobar la razonabilidad de la información financiera que le permita emitir su opinión profesional"

Las evidencias de Auditoría están comprendidas por información suficiente y adecuada que el auditor emplea para formarse una opinión sobre la fidelidad, exactitud y el cubrimiento de la contabilidad y los Estados Financieros de la Organización auditada, así como del cumplimiento de las Normas Legislativas del caso. En la Auditoría Integral, la evidencia incluye información que ayuda al auditor a formarse un concepto sobre las responsabilidades conferidas y la forma como se cumplan esas responsabilidades. Las Técnicas principales para recopilar evidencias son el análisis, entrevistas, observación, documentación y confirmación. El proceso de evaluación de los informes de Auditorías externas practicadas por firmas de contadores públicos se hará preferiblemente al culminar el trabajo de campo o en el momento que se estime conveniente, después de la emisión de los informes. El proceso de evaluación sigue las siguientes etapas:

- Obtención de información
- Evaluación y comprobación del trabajo
- Conclusión sobre los resultados de la evaluación

Las principales actividades que se llevan a cabo en cada etapa:



El análisis funcional de la operación comprende la elaboración del análisis funcional es muy sencilla, sin embargo debe tenerse muy clara la metodología para que no se produzcan errores, ya que no se debe de olvidar que éste es el punto de partida para la elaboración de Normas Técnicas de Competencia Laboral. Todos los análisis funcionales son distintos, pues cada uno, como su nombre lo indica, requiere de un análisis profundo de las funciones que el área de aplicación realiza, obteniéndose como producto final un mapa funcional, que en algunos casos se le llama árbol funcional debido a que tiene una estructura que no es uniforme<sup>45</sup>.

El desarrollo del diagrama de flujo del proceso es una herramienta para conocer como esta trabajando la empresa, es muy importante desarrollar el diagrama de flujo de ella, con esta tarea se detectan aquellas etapas del proceso que requieran de una atención especial. Este diagrama debe ser lo más claro y sencillo posible para que cualquier miembro del equipo lo interprete correctamente. Los flujo gramas permiten a las personas ver los flujos principales en un procedimiento, reconociendo los procesos claramente definidos y también aquellos redundantes. En un procedimiento escrito, es complicado describir simultáneamente más de un proceso, por lo tanto puede resultar engorroso notar la interacción entre procedimientos. Los flujo gramas son documentos vivos, pueden cambiarse muy fácilmente y ayudan diariamente a definir y redefinir los procesos de la organización.

Una compañía bien documentada en base a flujo gramas, tendrá la mejor herramienta disponible para promover las innovaciones y mejoras al diseño de los procesos y a la estructura del Sistema de Gestión <sup>46</sup>

La Auditoria integral es un concepto que se basa en dos principios fundamentales de la administración.

El primer principio se refiere a que los negocios deben ser conducidos de manera objetiva y clara tan es así que para que se haga un buen uso de los fondos ejecutando las políticas de la mejor manera posible y que los funcionarios y directivos responsables de tomar decisiones al disponer de dichos fondos sean legales y éticos para que resulten eficientes y efectivos todas las disposiciones en los servicios que se proporcionen a la sociedad.

El segundo principio se refiere a que las personas que tienen a su cargo los negocios, deben rendir sus cuentas y resultados sobre la manera en que manejan los recursos confiados a ellos, este principio es aplicado de manera total en el sector público y privado a los funcionarios públicos, a los representantes electos

---

<sup>45</sup>[http://www.cinterfor.org.uy/public/spanish/region/ampro/cinterfor/temas/complab/banco/id\\_nor/gui\\_a\\_a.pdf](http://www.cinterfor.org.uy/public/spanish/region/ampro/cinterfor/temas/complab/banco/id_nor/gui_a_a.pdf)

<sup>46</sup><http://www.qgrupoasesor.com/newsletter7modificado.html>

que rinden cuentas y resultados a la sociedad, a los ejecutivos de las empresas que deben rendir cuentas a los accionistas.

El objetivo principal de la Auditoría integral es el mejorar el manejo y la gestión directa de las empresas, tomando en consideración los criterios fundamentales de eficiencia y eficacia y economía, en otros términos, aumentar la productividad de las mismas a menores costos en períodos de tiempo reducidos, por ello la Auditoría integral consiste en evaluar multidisciplinaria e independientemente a los sistemas, si estos cumplen los objetivos para los que fueron creados dentro de la misma organización, de la relación con su entorno, así como de sus operaciones, con el propósito de proponer alternativas y soluciones para lograr el mayor aprovechamiento de los recursos. Se ha desarrollado una gran actividad con el objetivo de avanzar la investigación y el mismo desarrollo de la Auditoría integral a través de la academia mexicana de Auditoría integral, con proyectos audaces y ambiciosos para lograr difundirla, posicionarla de manera definitiva dentro de todos los sectores de la sociedad.

La Auditoría integral, como herramienta y disciplina moderna para la evaluación del avance paulatino y cumplimiento de los objetivos con sus programas, es un mecanismo indispensable para detectar debilitamientos, señalando o haciendo énfasis en la infinidad y variedad de oportunidades de mejora para las organizaciones. La Auditoría integral debe ser considerada como una ayuda para los inversionistas, dueños y ejecutivos de las empresas, coadyuvando a la obtención de información confiable que sirva para la toma de decisiones precisas con el fin de asegurar la plena satisfacción cualitativa, cuantitativa y oportuna de los objetivos sociales que deben cumplir las instituciones, para lo que fueron creadas.

Sería inimaginable que en el mundo moderno las economías pudieran funcionar de manera eficiente sin contar en cada momento, con la información precisa en la que puedan sustentarse las decisiones correspondientes. La información económica-financiera que produce y utiliza el sistema económico es a su vez suministrado por un sistema de información contable de las empresas, ya sea para su utilización interna y a su vez para tomar decisiones relacionadas con la gestión de las mismas o bien para ser difundida en su entorno. La información será asentada y denominada cuenta anual o estados financieros, y ocupará un papel importantísimo en el suministro de la información requerida, en este sentido Larriba Díaz Zorita y Gonzalo Angulo aseveran que tanto la contabilidad como la Auditoría han tenido la función de satisfacer una necesidad de carácter privado en situaciones de separación entre propiedad y control.<sup>47</sup> De esta forma, la información contable trasciende sus límites iniciales que la circunscribían a la propia empresa y a su entorno más próximo, para insertarse en un marco considerablemente más amplio, debido, fundamentalmente, " a la notable sensibilización de la sociedad actual con la actividad empresarial, que lleva a

---

<sup>47</sup> LARRIBA Díaz-Zorita y Gonzalo Angulo.: *La responsabilidad social del auditor*. Revista Técnica, No.9, Medellín, 1999.

poner de manifiesto la incidencia social de las cuestiones económicas y a responsabilizar a la empresa de sus consecuencias en la colectividad<sup>48</sup>.

Larriba Diaz Zorita y Gonzalo Angulo afirman que "La responsabilidad de la empresa otorga a la información que concierne a la misma la importante dimensión de bien social<sup>49</sup>, pero, ¿cómo procurar el bien de todos?. Cumpliendo cada cual su deber, haciendo cada uno lo que sabe hacer. Por consiguiente, se producirán más cosas y mejor y más fácilmente si cada uno trabaja en el momento oportuno y acorde con sus aptitudes naturales, liberado de las demás ocupaciones<sup>50</sup>. Toda empresa tiene por condición sine qua non el beneficio, es decir, ganar dinero, ganar dinero es la condición necesaria para la existencia de cualquier empresa: es su condición de supervivencia. El que haya beneficios es condición indispensable para que exista. Pero no es correcto obtener beneficio con medios lícitos, es decir, con una actuación virtuosa. Si existe una autoridad que se encarga del bien común, es justo que el empresario tenga deberes para con ella, es decir, para con todos sus semejantes, a los que ella representa, así como tiene unos derechos.

### 3.2 Conceptos y definiciones de Auditoria

La Auditoria se ha ido generalizando en todo el mundo, por iniciativa de los profesionales de la contabilidad que, a su vez han asumido la tarea de regular la propia actividad. Los gobiernos también han ido imponiendo la práctica de las auditorias y han ido comprendiendo el alcance y la importancia de la Auditoria, y así lograr transparencia en el desarrollo de la actividad económica.

El vocablo "Auditoria", sinónimo de examinar, verificar, investigar, consultar, revisar, comprobar y obtener evidencias sobre informaciones, registros, procesos, circuitos<sup>51</sup>. Tiene su origen en la antigüedad, al igual que el de auditor, nombre por el que se designaba a la persona que "escuchaba" las rendiciones de cuentas de los funcionarios y agentes reales, quienes por falta de instrucción no podían presentarlas por escrito<sup>52</sup>.

La obra de Lucca Pacioli "*La Summa*" comprende cinco partes principales: la primera, la más importante y extensa se ocupa de aritmética y álgebra, la segunda de la aplicación de ambas a la práctica comercial, la tercera de teneduría de libros, la cuarta de los distintos sistemas monetarios entonces en uso en Italia, y la quinta, que forma casi un tratado por sí mismo, considera la geometría pura y aplicada. Esta preocupación que ya mostraban los antiguos se hace hoy más profunda ya que en la presente situación económica de el país es necesario optimizar los recursos ya sean humanos, monetarios o como sea su caso.

<sup>48</sup> TUA Pereda y Gonzalo Angulo.: *La responsabilidad social del auditor*. Técnica Contable.

<sup>49</sup> TUA . op. cit.

<sup>50</sup> PLATÓN: *República*, II, 370 a.

<sup>51</sup> MILLAN, Fernández.: *Auditoria Empresarial*. Instituto de Planificación Contable, Madrid.

<sup>52</sup> Cita tomada de la obra "*La censura de cuentas y los Institutos de Censores*" del Instituto de Censores de Cuentas de España.

Millán Fernández<sup>53</sup> opina, referido a la Auditoria como actividad general, que el mejor calificativo sería aquel que hace referencia al sujeto del estudio de la misma, en el caso de la empresa, el concepto de Auditoria integral es según Millán el más apropiado tanto por su alcance como por el objetivo que se persiga. Entendiendo que hoy la Auditoria trasciende el ámbito de la propia empresa, aunque su desarrollo como actividad se haya mantenido, y se mantenga en la actualidad, estrechamente vinculado a la misma, circunscribiéndose en un contexto más amplio: el contexto de lo económico. Surgiría de esta manera la "Auditoria integral", como una actividad diferenciada de otra clase de Auditorias denominadas "especiales", y que, aunque en muchos casos también se encuentran vinculadas al mundo empresarial, se diferencian en que su actuación se centra principalmente en otras magnitudes cualitativas y cuantitativas sin un significado económico inmediato, aunque en las mismas, frecuentemente subyazca y se puedan derivar consecuencias de esta naturaleza. De esta manera podíamos establecer una primera gran clasificación de la Auditoria de la siguiente forma<sup>54</sup>:

- Auditoria integral
- Auditoria especial

Barrantes<sup>55</sup> ofrece una concepción de la Auditoria, en general, que podría encajar perfectamente dentro de los que nosotros entendemos por Auditoria integral, definiéndola "como la actividad encargada de examinar y verificar documental y físicamente un patrimonio (puede ser de un ente físico o jurídico, público o privado, con afán de lucro o. No lucrativo), con el fin de emitir una opinión sobre su gestión y su situación económica, u organizativa, con vistas a su repercusión en el aspecto económico en el aspecto económico. Lo mismo la verificación y examen que la opinión puede ser retrospectivos, actuales y / o proyectivos.

La Auditoria integral se desarrolló fundamentalmente para responder a las demandas de contar con una extraordinaria información para cumplir con las responsabilidades en la rendición de cuentas y resultados. En la década de los setenta los miembros del poder legislativo de Canadá y de varios lugares del citado país observaron que no se obtenía la información que necesitaban las instituciones para conocer sus mismos resultados, se dieron cuenta que había un abismo en lo referente a la rendición de cuentas; es decir, tenían que elegir entre pedir que la dirección presentase el informe de los resultados siguiendo el mismo modelo de los informes financieros, o acudir con un tercero, al auditor como primera opción, para que se llenase ese abismo que siempre se hacia presente.

---

<sup>53</sup> Cita tomada de la obra "La censura de cuentas y los Institutos de Censores" del Instituto de Censores de Cuentas de España.

<sup>54</sup> DE LA PEÑA Gutiérrez, "Contaduría". Universidad de Antioquia. Colombia, 1999.

<sup>55</sup> BARRANTES, A. "Aspectos conceptuales de Auditoria operativa", Revista Técnica, Instituto de Auditores-Censores de Cuentas Jurados de España 3 Época, # 5. 1994.

Los legisladores del país de Canadá, probablemente cansados y frustrados por la falsa mala intención o incapacidad de las direcciones de las instituciones para cumplir con sus responsabilidades de informarles sobre los resultados que se obtuvieron durante un período, pidieron de manera formal a sus auditores que debían proporcionar una información más amplia y detallada sobre las cuentas y los resultados que hayan sido obtenidos; así de manera tajante nace la Auditoría integral o comprehensiva en Canadá de donde posteriormente, se extiende su ejercicio a los países mas desarrollados del mundo tales como Estados Unidos, Inglaterra, Australia, Alemania y Francia.

Actualmente la sociedad en su totalidad está más atenta y está en constante guardia, atenta y vigilante de las acciones de los gobiernos, exigiendo honestidad y transparencia en el manejo de los recursos, vigilando también que las instituciones públicas cumplan las funciones para las que fueron creadas.

Para el logro de todos estos objetivos y propósitos la práctica profesional de la Auditoría integral constituye una herramienta básica e insustituible ya que se ha demostrado su gran utilidad en otros países en donde ya desde hace veinte años se ha venido aplicando con mucho éxito. La Auditoría integral es un concepto que se basa en dos principios fundamentales de la administración.

- El primer principio se refiere a que los negocios deben ser conducidos de manera objetiva y clara tan es así para que se haga un buen uso de los fondos de la mejor manera posible y que los funcionarios y directivos responsables de tomar decisiones al disponer de dichos fondos sean legales y éticas y que resulten eficientes y efectivas en los servicios que se proporcionen a la sociedad.
- El segundo principio se refiere a que las personas que tienen a su cargo los negocios deben rendir sus cuentas y resultados sobre de que manera en que manejan los recursos confiados a ellos; este principio es aplicado de manera total en el sector público y privado a los funcionarios públicos a los representantes electos que rinden cuentas y resultados a la sociedad, a los ejecutivos de las empresas que deben rendir cuentas a los accionistas.

Para las administraciones públicas de los países, sería insuficiente contar con un dictamen de contador público de una institución de educación, cuando principalmente no se conoce si los recursos aplicados han permitido elevar el nivel educativo, técnico y profesional de la población objetivo a formar recursos humanos capacitados y productivos que contribuyan al desarrollo de la sociedad, de aquí surge la necesidad de evaluar con un enfoque orientado a la productividad, a las operaciones y el cumplimiento de los objetivos sociales de cualquier institución, sean públicas o privadas.

### **3.3 La Auditoría integral y los enfoques más utilizados.**

El objetivo principal de la Auditoría integral es el mejorar el manejo y la gestión directa de las empresas, tomando en consideración los criterios fundamentales de eficiencia, eficacia y economía, en otros términos aumentar la productividad de las mismas a menores costos en períodos de tiempo reducidos.

La Auditoría integral consiste en evaluar de manera multidisciplinaria, e independiente, a los sistemas, si estos cumplen los objetivos para los que fueron creados dentro de la misma organización, de la relación con su entorno, así como de sus operaciones, con el propósito de proponer alternativas y soluciones para lograr el mayor aprovechamiento de los recursos.

Dentro de un marco jurídico, tenemos el reglamento de la Ley federal de Entidades Paraestatales vigente en donde se establece la obligación de practicar una Auditoría integral a la gran variedad de instituciones del sector público que la mencionada ley rige. En nuestro país se ha desarrollado una gran actividad con el objetivo de avanzar la investigación y el mismo desarrollo de la Auditoría integral a través de la academia mexicana de Auditoría integral, con proyectos audaces y ambiciosos para lograr difundir y posicionar de manera definitiva dentro de todos los sectores de la sociedad.

Por su importancia en la actualidad, es fundamental tener técnicas que faciliten las evaluaciones en las operaciones de las empresas y conocer que tan eficientes y eficaces resultan, determinar si es necesario aumentar los niveles de eficiencia y eficacia. La Auditoría integral posee una infinidad de características, la más importante básica es promover o alentar acciones preventivas, debido a que descubre con oportunidad errores voluntarios o involuntarios en los terrenos administrativos, financieros así como en el mismo recurso humano; e igualmente identifica desviaciones de objetivos e incumplimiento de las responsabilidades delegadas y compartidas.

La Auditoría integral, como herramienta y disciplina moderna para la evaluación del avance paulatino y cumplimiento de los objetivos con sus programas, es un mecanismo indispensable para detectar debilitamientos señalando o haciendo énfasis de la infinidad y variedad de oportunidades de mejora para las organizaciones.

Al detectar estos debilitamientos y señalar o enfatizar en las oportunidades de mejora para las organizaciones, la Auditoría integral encauza la corrección del rumbo para lograr las metas y propósitos a través del seguimiento de todas las recomendaciones que se harían así como su correcto cumplimiento.

Hoy en día, por la relación multidisciplinaria de las profesiones tenemos una visión más amplia de la gran problemática que enfrentan las organizaciones, haciendo latente que las soluciones tengan una enorme trascendencia a comprometer a las instituciones en su efectiva y segura aplicación.



La Auditoría integral debe ser considerada como una ayuda para los inversionistas, dueños y ejecutivos de las empresas para la obtención de información confiable que sirva para la toma de decisiones precisas con el fin de asegurar la plena satisfacción cualitativa, cuantitativa y oportuna de los objetivos sociales que deben cumplir las instituciones en sí, para lo que fueron creadas.

Con la finalidad de enmarcar la Auditoría integral, se analiza una clasificación de los diferentes tipos de Auditoría.

La Clasificación de la Auditoría en términos generales se determina en los siguientes apartados:

#### Según la naturaleza del profesional

- Auditoría Externa
- Auditoría Interna
- Auditoría Gubernamental

#### Según la clase de objetivos perseguidos

- Auditoría Financiera o Contable
- Auditoría Operativa
- Auditoría Estratégica
- Auditoría de Valoración
- Auditoría de Legalidad
- Auditoría de Cumplimiento

#### Según la amplitud del trabajo y el alcance de los procedimientos aplicados

- Auditoría completa o convencional
- Auditoría parcial o limitada
- Según el sustento teórico Auditoría General
- Auditoría aplicada o de sectores

#### Según su obligatoriedad

- Auditoría Obligatoria
- Auditoría Voluntaria

#### Según la aplicación temporal de sus procedimientos

- Auditoría Permanente
- Auditoría Periódica

#### Según la técnica utilizada

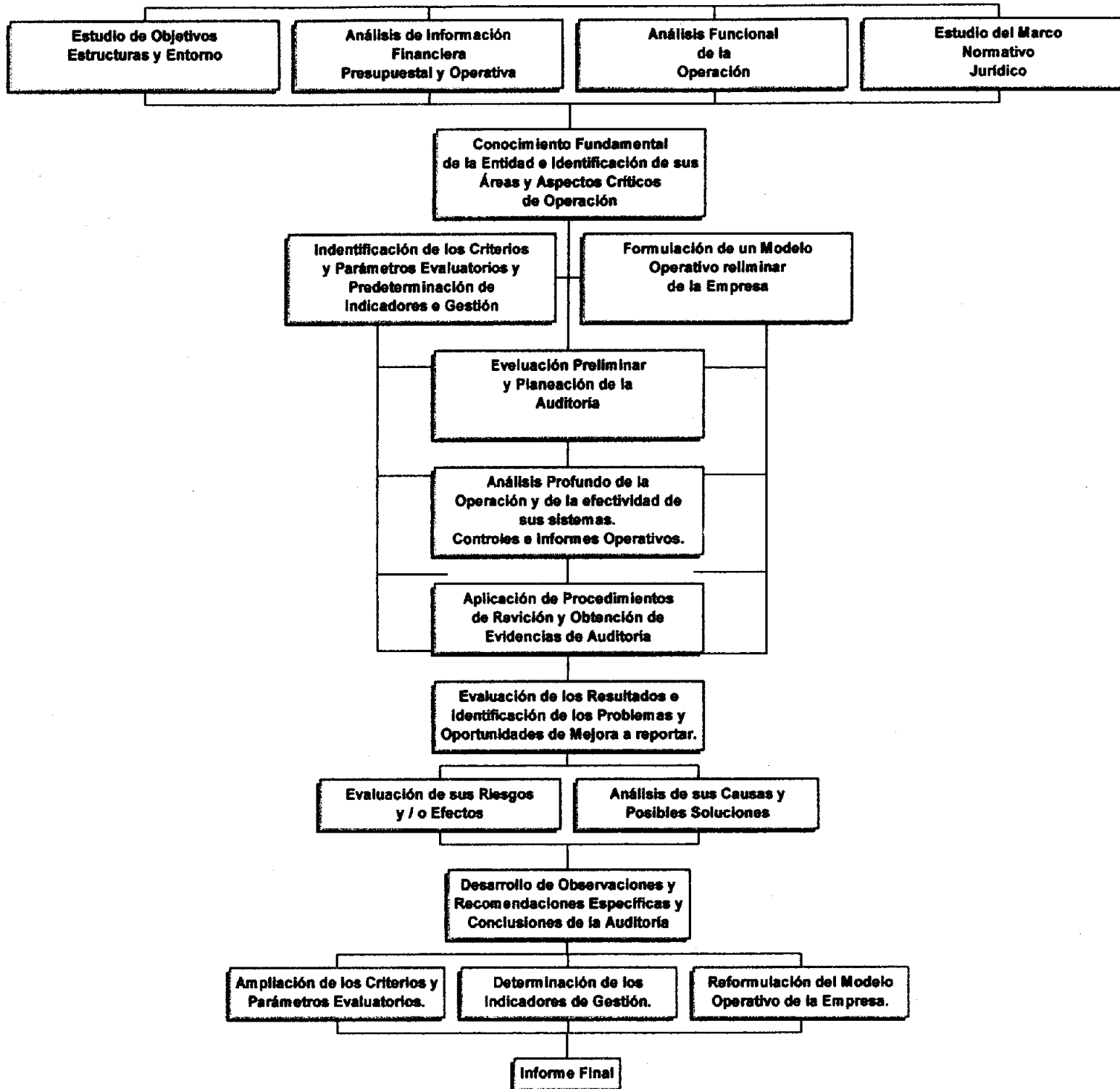
- Auditoría por comprobantes
- Auditoría por controles

Para diferenciar la Auditoría Integral de otros tipos, se señala la diferencia que tiene respecto de la Auditoría de Estados Financieros.

<b>Elementos</b>	<b>Auditoría de Estados Financieros</b>	<b>Auditoría Integral</b>
<b>Propósito</b>	Emitir opinión sobre la razonabilidad de las cifras de los Estados financieros tomados en conjunto.	Evaluar y comprobar el logro de operaciones económicas, eficientes y efectivas en una empresa, examinando sus controles internos de apoyo y las bases de datos. Además probar el sistema de medición de la Gerencia.
<b>Finalidad</b>	Dar seguridad a los usuarios externos sobre la objetividad de la información financiera.	Ayudar a la más alta autoridad de una empresa o a la dirección de un ente a mejorar las operaciones y actividades en termino de eficiencia en el uso de los recursos y el logro de objetivos operativos mediante la proposición de alternativas de solución.
<b>Alcance</b>	Actividades financieras y económicas, así como la función de control en el área financiera.	La organización total de la empresa, o solo algunas de sus reparticiones y operaciones enfocando su evaluación al sistema de control gerencial, comprende al ente económico incluido en el entorno que lo rodea.
<b>Elementos</b>	Auditoría de Estados Financieros	Auditoría Integral

<b>Elementos</b>	<b>Auditoria de Estados Financieros</b>	<b>Auditoria Integral</b>
<b>Enfoque</b>	Persigue la correcta determinación del Balance General y Estado de Resultados.	Persigue la obtención de eficiencia, economía y eficacia de los recursos materiales y humanos que posee la entidad.
<b>Aporte en solución de problemas</b>	No es responsable de proponer soluciones	Si es responsable de buscar alternativas de solución a los problemas.
<b>Procedimientos</b>	Planeación anticipada de las pruebas a realizar de acuerdo a la actividad económica de la empresa que permita obtener una opinión sobre la razonabilidad de los Estados Financieros.	Planeación estratégica del trabajo que permita una labor integral, oportuna y permanente de las operaciones del ente auditado.
<b>Labor de seguimiento a problemas</b>	No existe responsabilidad.	Es responsable de dar seguimiento a cada problema surgido.
<b>Informe a emitir</b>	Dictamen sobre la razonabilidad de los Estados financieros de acuerdo a Normas y procedimientos de Auditoria Generalmente Aceptados.	Informe con opinión de los resultados del área, actividad u operación auditada tendiente a formular recomendaciones para lograr los objetivos propuestos.
<b>Objeto de examen</b>	Estados Financieros, registros contables y documentos anexos.	Actividades, operaciones, programas o toda la organización en sí, además de elementos indicadores y normas de rendimiento medibles.

## Esquema General de la Metodología de Auditoría Integral



## **Capítulo 4. Enfoque estratégico de la Auditoría Integral**

Con la intención de orientar la propuesta a la hipótesis establecida en esta tesis, se señalan las fases de la metodología de la Auditoría Integral en paralelo al modelo de Planeación estratégica más utilizado.

Las etapas de un plan estratégico y las actividades inherentes a cada una de ellas, son complementadas con las fases de la Metodología, no se excluyen, se fortalecen y se atiende a los requerimientos normativos de los Principios De Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) y de las Normas de Auditoría Generalmente aceptadas (NAGAS)

### **4.1 Un plan estratégico**

El consultor de KPMG Carlos Busta menciona que el vínculo de la Auditoría y la Planeación Estratégica es una materia conocida por profesionales que de una u otra forma nos relacionamos con estos temas. Los enfoques modernos de Auditoría se basan en el análisis de riesgos, y el Auditor toma conocimiento de la estrategia de la Empresa que se audita con el objeto de identificar los riesgos del negocio y en una secuencia, se asegura que los esfuerzos del trabajo de auditoría se focalizarán hacia los aspectos más relevantes<sup>56</sup>.

Al efectuar el Análisis Estratégico, el Auditor recopila información que le permite conocer las particularidades de la industria y de la empresa que audita. Su entorno, mercado, clientes productos, debilidades, fortalezas, riesgos y sus ventajas competitivas. Por otra parte, cuando analiza las ventajas competitivas, determina los riesgos asociados e identifica los procesos claves, es decir, el conjunto de actividades que hacen realidad dichas ventajas o que tratan de impedir que los riesgos asociados con dichas ventajas, se materialicen<sup>57</sup>.

Busta cita que cuando el Auditor ha analizado los procesos básicos o claves y de apoyo, está en condiciones inmejorables de emitir opiniones relacionadas con oportunidades de mejoras de la "Implementación Estratégica" ya que no solamente conoce las estrategias de la Empresa que audita si no que además, al realizar el análisis de los procesos, ha efectuado indagaciones que le permiten corroborar hasta que punto la estrategia definida por la dirección superior se encuentra internalizada en los distintos niveles de la organización. Lo anterior, es un valor agregado de la Auditoría Interna de no poca relevancia. Según un informe de la Revista Fortune, nueve de cada diez estrategias aprobadas por la dirección superior de las empresas, fracasan por que el proceso de implementación fue ineficiente. Diferencias internas, procesos y procedimientos inadecuados, malas comunicaciones, estructura organizacional no alineada con la estrategia y

---

<sup>56</sup>BUSTA, Carlos. *Risk and Advisory Services (RAS)*, KPMG. Auditoría Interna e Implementación estratégica

<sup>57</sup> PORTER, Michael. *The competitive advantage of Nations*. Free Press. New York, 1990.

problemas de poder son, entre otros, algunos de los obstáculos que pueden hacer fracasar la implementación de las estrategias dentro de una organización.

Los aspectos que el Auditor debe evaluar como posibles causas de fracasos en la implementación de las estrategias corporativas son desde la preocupación diaria de las personas que integran la organización, los énfasis adecuados que se derivan de la estrategia, explicada como un "proceso de desdoblamiento" de la estrategia que interpreta el plan estratégico para construir programas de trabajos específicos a nivel de áreas, secciones, departamentos, sub-departamentos y finalmente al nivel de las personas que ejecutan las tareas.

Por otro lado es preciso analizar los mensajes claves de la estrategia corporativa y verificar que estén suficientemente claros y difundidos en lugares comunes de la Empresa.

Es importante determinar si el lenguaje diario y las preocupaciones cotidianas de las personas que integran la organización están relacionadas con el plan estratégico. La transmisión de la estrategia no es solamente comunicarla si no que también se debe lograr que las personas se "apropien" de los objetivos que le han sido asignados a la unidad de la organización a la que pertenecen y para ello, deben lograr un nivel de compenetración tal que su accionar diario esté permanentemente orientado por las metas que se desean lograr. De acuerdo a la Misión y Visión de la empresa.

Los aspectos relacionados con los Procesos Claves o estratégicos de la empresa son los que están directamente relacionados con el éxito o fracaso del negocio, y son sujetos a evaluar por el Auditor a través del conocimiento de los objetivos estratégicos y su cumplimiento. Estos objetivos estratégicos tienen la característica de que su accionar sistemático de excelencia asegura el éxito de la organización como un todo. Generalmente están íntimamente relacionadas con la "ventaja competitiva", que como la define Porter,<sup>58</sup> es la ventaja que la organización fomenta y desarrolla como parte del plan estratégico de la empresa que se audita y además tienen una relación directa con la información de ingresos o costos del Estado de Resultado que son relevantes.

Es importante considerar que los Procesos Claves están compuestos por un conjunto de operaciones que pueden darse dentro de una misma área o en áreas distintas de la organización y en distintos niveles de la empresa. En relación a los aspectos relacionados con los Sistemas de Dirección se analiza que los sistemas de Dirección sean herramientas destinadas a hacer que en la organización sucedan cosas o para inducir conductas específicas en los equipos de trabajos. Estos sistemas están integrados por diversos subsistemas, pero para los efectos del análisis se concentran en la atención de los Sistema de Control de Gestión, de los Sistemas de Incentivos y de los Sistemas de Evaluación de Desempeño, de manera integral se analiza como repercute en el plan estratégico y el impacto en los objetivos de la empresa.

---

<sup>58</sup> PORTER, Michael. *The competitive advantage of Nations*. Free Press. New York, 1990.

El Sistema de Control de Gestión sirve como aditivo del plan estratégico, dentro de este sistema y para los efectos del análisis estratégico deben analizarse aspectos vinculados a los indicadores generados periódicamente y que permiten conocer que está ocurriendo en los distintos niveles de la organización en relación al "Plan Estratégico", es decir aquellos indicadores que guardan relevancia y relación las metas planteadas en la estrategia, generalmente llamados "índices de Gestión". Por lo tanto es pertinente señalar si existen índices de gestión, si están relacionados con los objetivos estratégicos, si son factibles, si se desarrolla un proceso de gestión a través de estos índices, o si pueden ser mejorados.

Los Sistema de Incentivos se refieren a las remuneraciones que son un componente importante en los esfuerzos de la dirección superior para motivar a los trabajadores de todos los niveles de la organización, para desarrollar los esfuerzos individuales necesarios de tal manera que la estrategia de la empresa sea una realidad.

El total de beneficios que reciben los empleados de la empresa, si están bien diseñados, pueden ser un eficiente y eficaz elemento para lograr el comportamiento deseado. El auditor puede analizar si en el sistema de remuneraciones, existen incentivos vinculados a los objetivos estratégicos, también es recomendable analizar su el diseño es adecuado para saber si están vinculados con aquellos elementos inductores de las conductas que se quieren lograr. Con ello se puede observar si los compromisos adquiridos por la dirección superior son respetados.

Los incentivos deben ser suficientemente flexibles para estar permanentemente alineados con la estrategia, analizar si los montos de los incentivos son justos y equitativos en relación a los niveles de responsabilidad, permite explicar las causas de mal desempeño.

El sistema de evaluación de desempeño tiene como objetivo evaluar el desempeño individual o grupal de las personas que trabajan en la organización, se justifica si logra orientar los comportamientos de las personas hacia los énfasis y logros de los objetivos estratégicos vinculados con su unidad de trabajo.

Es importante considerar que la evaluación de desempeño debe ser considerada como un proceso de aprendizaje, en donde el empleado va ajustando su conducta a futuro como resultado de su desempeño pasado, por lo que el auditor encontrará explicaciones si analiza la existencia de un sistema formal de evaluación de desempeño, si el sistema existente es honesto y transparente y apreciado por los empleados, de tal manera que las evaluaciones que se efectúan estén directamente relacionadas con los procesos estratégicos. Es importante auditar si existe un proceso de capacitación para el personal evaluado y analizar si el proceso de capacitación es eficaz para atender los compromisos y acuerdos concretos de aprendizaje por parte de la empresa.

Los aspectos relacionados con la estructura organizacional son aspectos importantes en la implementación estratégica es la estructura de la organización, ya que sobre ella recae la responsabilidad de soportar y hacer realidad el mecanismo estratégico del plan. Las personas desempeñan sus funciones a través de la estructura de la organización, los procesos claves estarán más o menos protegidos según la forma que la estructura adopte y los sistemas de dirección también se aplican y están íntimamente ligados con la estructura organizacional. Las posibilidades de implementar con éxito una estrategia aumentarán en la medida en que al estructura organizacional y estrategia se encuentran alineadas.

Es necesario considerar que si la estrategia varía en el tiempo, la estructura de la organización también debiera ir ajustándose a estos cambios. Por todo lo anterior, el auditor debiera también discutir este aspectos con la dirección superior de la organización y focalizar su análisis fundamentalmente a verificar si es posible introducir mejoras en los procesos claves de la empresa a través de cambios en las estructuras de la organización.

Otros aspectos que sin duda también influirán en el análisis que como auditores se analizan en la implementación estratégica, se refieren a la calidad de los objetivos estratégicos, el liderazgo y estilo de dirección, la cultura y los valores de la organización. Como podemos apreciar, una opinión sobre la implementación estratégica de las empresa, requiere por parte del Auditor un particular enfoque que deberá estar siempre sustentado de una adecuada experiencia profesional.



## Capítulo 5. La Auditoría Integral y la planeación estratégica

En toda Entidad existen activos tangibles a los que se presta atención tradicionalmente y áreas críticas intangibles pero esenciales para una gestión eficaz. Pensamos que estas áreas pueden clasificarse en siete grupos o sistemas.

### Factores críticos de una entidad

Áreas Críticas Intangibles	Indicadores Clave	Ratios	Estándares
<b>Situación Financiera</b>	Resultados globales y unitarios Rentabilidad Expansión Inmovilización Costo de los Recursos Independencia Disponibilidad	Búsqueda de las Relaciones o Índices más Significativos	Función de Niveles Óptimos en Función de:  Situación Histórica de la Entidad  Circunstancias Previstas  Niveles del Sector
<b>Posición Comercial</b>	Ventas por productos Servicios Zonas Canales de distribución Crecimiento del mercado Participación en el mercado		
<b>Producción</b>	Crecimiento Productos Servicios Innovación		
<b>Productividad</b>	Técnicas Utilización de equipos Rendimientos Economía Costos		
<b>Personal</b>	Estructura por: Funciones Familias Clima social (Rotación, ausentismo, quejas) Formación y desarrollo Salarios		
<b>Servicio a Cliente</b>	Juicio de la clientela Calidad de los productos Descuentos especiales Servicios post ventas		
<b>Relaciones con la Comunidad</b>	Actitud de la administración Imagen de la entidad Participación en actividades de la comunidad		

Algunos aspectos de la Entidad, como el clima social, son difíciles de cuantificar y es preciso sondear diversas manifestaciones para medir de alguna manera, algo que por su misma naturaleza se resiste a la cuantificación. Si embargo, unos gráficos de ausentismo, de quejas, de sugerencias y de peticiones de traslados, darán una idea más justa de la realidad que los rumores de los pasillos.

Los ratios solo adquieren plena significación, cuando se refieren a un nivel pretendido por la Entidad: el estándar. Por ejemplo, el ratio de ausentismo nos dice que de cada cien jornadas se pierden ocho por ausentismo. Este nivel es bueno o es malo?. Es preciso estudiar lo que sucede en otras Entidades, contemplar la historia de la propia Entidad, analizar las circunstancias actuales y determinar el nivel que se considera óptimo<sup>59</sup>.

Uno de los mayores problemas que presentan las organizaciones de la actualidad, es la falta de instrumentos que le permitan evaluar de manera permanente las posibles desviaciones que se presentan dentro de su núcleo de operaciones, por ello es indispensable forjar un conjunto de herramientas que le ayuden a mejorar su labor frente al conjunto de la empresa.

Las organizaciones económicas como entidades diseñadas por las personas para alcanzar fines individuales y colectivos, tienen en estos momentos un gran reto frente a los sistemas de control que aplican en las actividades de su diario funcionamiento, por ello se torna viable establecer algunos puntos de soporte para establecer las herramientas necesarias para tener un buen sistema de inspección y verificación, que en el corto plazo nos dará las luces para evaluar si los procedimientos que se están implementando son los adecuados y los que nos proporcionan el mayor beneficio.

Ya que las organizaciones pueden planificar e implementar cambios en su carácter y estructura fundamental por lo anteriormente dicho, toman gran relevancia los conceptos de eficacia en cuanto afectan las relaciones entre la organización y el entorno y la eficiencia por que afectan la estructura interna y las actividades operativas de la organización.

Las actividades instrumentales al servicio de los objetivos corporativos se resumen en explotación comercial, producción, aprovisionamiento, Inversiones y mantenimiento de las finanzas, por ello es de vital importancia crear los vínculos necesarios entre todo el conjunto para así estructurar un buen sistema, que proporcione mayor seguridad y estabilidad a la organización.

---

<sup>59</sup> [http://www.hacienda.gob.ni/sigfa/sin\\_frames/audi/vol2/audintegral/control2.htm](http://www.hacienda.gob.ni/sigfa/sin_frames/audi/vol2/audintegral/control2.htm)

## **La gestión financiera**

La gestión financiera esta íntimamente relacionada con la toma de decisiones relativas al tamaño y composición de los activos, al nivel y estructura de la financiación y a la política de dividendos enfocándose en dos factores primordiales como la maximización del beneficio y la maximización de la riqueza, para lograr estos objetivos una de las herramientas más utilizadas para que la gestión financiera sea realmente eficaz es el control de gestión, que garantiza en un alto grado la consecución de las metas fijadas por los creadores, responsables y ejecutores del plan financiero.

## **Los sistema de control de gestión**

Es activo o proactivo cuando colabora con el buen funcionamiento de la gestión empresarial, estructurándose en etapas esenciales, estas son:

- Establecimiento de objetivos jerarquizados de corto y largo plazo
- Establecimiento de planes, programas y presupuestos que cuantifiquen los objetivos.
- Establecimiento de estructura organizativa (Ejecución y control)
- Medición, registro y control de resultados
- Calculo de las desviaciones
- Explicación del origen y causas de las desviaciones
- Toma de decisiones correctoras

## **Objetivos del Control de Gestión**

- Interpretación global de todas las funciones gerenciales.
- Integrar las variables estratégicas y operacionales.
- Correcta toma de decisiones del presente y del futuro.
- Construir los indicadores adecuados de gestión.
- Mejora continuada de los resultados.
- Corregir sobre la marcha desviaciones
- Reaccionar ante los cambios.

## **La relevancia del análisis del entorno empresarial**

La globalización de la competencia y la rapidez de procesar y comunicar la información, obliga a todas las empresas a desarrollar y mantener la flexibilidad necesaria para seguir las innovaciones y estrategias de la competencia.

## **El Control de gestión de los costos financieros**

El comportamiento de los costos financieros puede ser explicado por los motivos de: inversión Total neta, estructura de financiación y pasivo ajeno oneroso. El control de los costos financieros implica un control de los recursos invertidos en las

áreas funcionales, un control de La estructura de financiación y de los tipos de interés. Al analizar todos estos componentes se puede tener una visión mucho más clara de la importancia que tiene un control efectivo de la parte financiera de las empresas, ya que de una forma u otra esta es la que garantiza la consecución de los objetivos que se establecen en un inicio y por ende los que avalan la firmeza de la organización.<sup>60</sup>

### **Los indicadores de gestión:**

Qué es un indicador: Se define un indicador como la relación entre variables cuantitativas o cualitativas que permite observar la situación y las tendencias de cambio generadas en el objeto o fenómeno observado, en relación con objetivos y metas previstos e impactos esperados. Estos indicadores pueden ser valores, unidades, índices, series estadísticas, etc.

**Qué miden los indicadores:** La definición de indicadores es quizá el aspecto más sensitivo para la efectiva implementación de un modelo eficaz de control de gestión.

Los indicadores se deben definir para evaluar:

- Resultados de actividades primarias (eje, producción de servicios)
- Entradas de procesos intermedios en la producción, si ellas son indicativas de la calidad de los productos o servicios.
- El proceso de transformación de entradas en resultados

Los indicadores deben ser disidentes y claros en forma instantánea para los ejecutivos y les deben permitir actuar, en forma proactiva, sin esperar análisis posteriores que dilaten sus decisiones y acciones.

**Cuáles son los niveles de medición:** Para cada uno de los índices definidos, los administradores responsables de cada área crítica de éxito, debería medir los siguientes parámetros:

**Valor actual:** Valor corriente de la variable medida. Se debe medir tan pronto como ocurre el evento que se mide. Corresponde a la situación real lograda hasta la fecha, sin modificaciones al plan inicial, dados los recursos y las limitaciones existentes en el momento.

**Valor de la capacidad:** El mejor valor que la variable puede tomar, aceptando el nivel presente de recursos disponibles y las limitaciones actuales. Es el excedente que se debe lograr para cumplir con las metas del plan.

---

<sup>60</sup><http://www.uch.edu.ar/rrhh/Temas%20Varios/Finanzas/Control%20de%20Gestion%20como%20herramienta%20fundamental.doc>

Si hay datos históricos sobre producción, se podría calcular con base en un estudio de producción o sino con base en mejor valor histórico logrado por la variable dentro del período de producción que se conozca. Se asume que el valor de la capacidad no se alterará muy frecuentemente, pero no se asume que deba ser rígido en atenerse a un valor originalmente planteado.

**Valor potencial:** El valor que la variable podría llegar a tener si se removieran las limitaciones y se desarrollaran los recursos. Es lo mejor que podría lograrse de acuerdo con los registros históricos, entre la meta propuesta y la meta teórica más alta posible, con un mínimo de restricciones, removiendo las limitaciones de corto plazo.

Una vez establecidos el valor de la capacidad y el valor potencial de cada indicador, los administradores deberían definir conjuntamente los niveles aceptables de logro y latencia, coherentes con sus visiones actuales y futuras de la organización.<sup>61</sup>

La formulación de un modelo operativo preliminar de la empresa

El modelo al cual se ha denominado asimismo modelo de responsabilidad de un programa, puede servir de ayuda tanto al auditor como a la organización auditada para lograr una mejor comprensión y alcanzar un consenso sobre aspectos muy significativos de los distintos programas. La revisión o elaboración de dicho modelo ayuda a:

- Comprender los objetivos del programa y los objetivos establecidos por la administración de dicho programa.
- Determinar hasta qué punto pueden medirse esos objetivos y
- Determinar si el auditor está de acuerdo con la organización auditada en lo que respecta a la relación de los objetivos del programa, según hayan sido especificados por la gerencia o administración.

El modelo de lógica y estructura de un programa suministra las bases para una mejor comprensión de la organización y para preparar los proyectos de Auditoría en la diagnóstico, utilizando el modelo de la organización o desarrollando modelos de lógica y estructura de programas individuales adicionales.

### **El Modelo del negocio**

Las ideas que dan lugar al negocio y su proyección en el futuro, relacionando a los clientes con los productos y servicios de manera creativa y generadora de valor, en las condiciones que el entorno impone, constituyen un Modelo del Negocio.

---

<sup>61</sup> [http://www.hacienda.gob.ni/sigfa/sin\\_frames/audi/vol2/audintegral/control2.htm](http://www.hacienda.gob.ni/sigfa/sin_frames/audi/vol2/audintegral/control2.htm)

La consistencia del Modelo del Negocio obra como un cimiento de toda la organización, permitiendo enfocar los esfuerzos y alinear los recursos de manera productiva. Por ello es de fundamental importancia establecer de manera temprana, que la lógica del negocio implícita permita lograr los niveles de rentabilidad esperados y que la estrategia comercial contenida sea realista y factible.

La construcción del Modelo de Negocios permite:

- La identificación temprana de las condiciones de viabilidad del negocio
- La identificación de factores claves de éxito
- La identificación de los Indicadores de Posicionamiento Competitivo
- El diseño de la estrategia comercial del negocio

### **El modelo operativo**

El Modelo Operativo es un conjunto de procesos de negocio subordinados al Modelo del Negocio y adaptados a las condiciones impuestas por el mercado, que aprovechan las ventajas ofrecidas por las tecnologías actuales en materia de comunicaciones e informática. Para efectuar el análisis se relevan y miden los procesos críticos de la gestión, con especial énfasis en aquellos que generan valor y permiten cumplir las metas económicas y financieras de la empresa.

Según sea la situación de la empresa, o área de la empresa, se trabaja en el ajuste de los procesos relevados, o en su cambio radical a través de un completo rediseño de los mismos. En todos los casos se entrega una documentación completa de los procesos implantados a los fines de la capacitación del personal involucrado.

El ajuste del Modelo Operativo permite:

- Lograr importantes aumentos de la productividad.
- Orientar la tarea a los resultados buscados.
- Simplificar las tareas operativas

### **La cultura de negocios**

El éxito en la gestión del Modelo de Negocios de una empresa requiere de una Cultura Organizacional específica que lo potencie naturalmente, posibilitando un ambiente de alto consenso alrededor de los objetivos básicos y de los valores que guían los comportamientos de las personas. Este tipo de sintonía permite establecer las competencias que son necesarias en las personas de la organización para asegurar un alto desempeño y una rentabilidad satisfactoria. Identificar que tipo de Cultura se requiere, de acuerdo al Modelo de Negocios existente es el primer paso. Luego se ha de actuar para difundir esa cultura en toda la organización.

En este proceso, la selección y desarrollo del personal juega un rol muy importante, porque alinea de manera casi natural las expectativas, con los comportamientos y las actitudes de las personas.

**Establecer una Cultura de Negocios adecuada, permite:**

- Implantación exitosa de la estrategia elegida.
- Reducción de los conflictos interpersonales.
- Mayor motivación y compromiso del personal

**La gestión de recursos:**

Todos los procesos que conforman el Modelo Operativo de la empresa necesitan la aplicación de recursos de diversa índole, humanos, materiales, financieros, energéticos, informativos.

El concepto tradicional basado en la optimización de las actividades en forma independiente puede llevar a mejorar la productividad de los recursos de una parte de la gestión de la compañía, pero en desmedro de la productividad del conjunto.

La metodología BPD permite realizar un mapa de conectividad de procesos, que tratados en conjunto determinan necesidades integradas de recursos y permite darles respuesta con una visión integral.

El tratamiento de los recursos se realiza por grupos de procesos conexos y se atienden cinco aspectos fundamentales:

- Evaluación de necesidades.
- Posibilidad de sustitutos
- Adquisición
- Utilización productiva
- Desperdicios (identificación y eliminación)<sup>62</sup>.

**5.1 El plan estratégico y la Auditoria Integral**

Los formatos son ejemplos, los datos se deben adaptar a cada circunstancia, lo que es condición sin condición es el cumplimiento de la Metodología de Auditoria Integral.

---

<sup>62</sup> <http://www.btarg.com/Estrategia.htm>

**FASE I.- ANALISIS GENERAL Y DIAGNOSTICO**

<b>1.- NOMBRE DE LA EMPRESA</b>		<b>METODOLOGIA AUDITORIA INTEGRAL</b>
<b>2.- MISION DE LA EMPRESA</b>	<b>3.- OBSERVACIONES DE AUDITORIA INTEGRAL</b>	
		ESTUDIO DE OBJETIVOS ESTRUCTURA Y ENTORNO
<b>DIFERENCIAS ENTRE 2 Y 3</b>	<b>COINCIDENCIAS ENTRE 2 Y 3</b>	ANALISIS DE OBJETIVOS ESTRUCTURA Y ENTORNO
<b>4.- VISION DE LA INSTITUCION</b>	<b>5.- OBSERVACIONES DE AUDITORIA INTEGRAL</b>	ANALISIS DE OBJETIVOS ESTRUCTURA Y ENTORNO
<b>6.- NORMATIVIDAD VIGENTE</b>	<b>7.- OBSERVACIONES DE AUDITORIA INTEGRAL</b>	ESTUDIO DEL MARCO NORMATIVO JURIDICO
<b>8.- INDICADORES DE LA EMPRESA</b>	<b>9.- OBSERVACIONES: AUDITORIA A INDICADORES</b>	IDENTIFICAR PARAMETROS DE GESTION



**FASE II.- PLANEACION DE AUDITORIA**

<b>10.- DIAGNOSTICO DE LA EMPRESA</b>		EVALUACION PRELIMINAR DE LA EMPRESA
<b>PROCESO ADMINISTRATIVO</b>		
<b>PLANEACION</b>	<b>ORGANIZACION</b>	IDENTIFICAR PARAMETROS DE GESTION
<b>DIRECCION</b>	<b>CONTROL</b>	ANALISIS PROFUNDO DE LA OPERACION DE LA EMPRESA SISTEMAS CONTROLES INFORMES

**FASE III.- EJECUCION**

<b>11.- ANALISIS Y FORMUACION DE UN MODELO OPERATIVO</b>		APLICACION DE PROCEDIMIENTOS REVISION Y OBTENCION DE EVIDENCIAS DE AUDITORIA
<b>DIAGNOSTICO INTERNO</b>	<b>DIAGNOSTICO EXTERNO</b>	
<b>FUERZAS</b>	<b>AMENAZAS</b>	
<b>DEBILIDADES</b>	<b>OPORTUNIDADES</b>	

FASE IV.- EJECUCION

EVALUACION DE RESULTADOS DE AUDITORIA	
1	
2	
3	
4	
5	
6	
7	
8	
9	
10	

ANALISIS DE CAUSAS  
RIESGOS  
EFECTOS  
SOLUCIONES

INDICADOR PROGRAMADO	COMPRAS	PRODUCCION	VENTAS	DEVOLUCIONES	LIQUIDEZ	ROI	UPA
TRIMESTRE I	1	1	1	1	1	1	10
TRIMESTRE II	1	1	1	1	1	1	10
TRIMESTRE III	1	1	1	1	1	1	10
TRIMESTRE IV	1	1	1	1	1	1	10
TOTAL ANUAL	4	4	4	4	4	4	10

INDICADOR REALIZADO	COMPRAS	PRODUCCION	VENTAS	DEVOLUCIONES	LIQUIDEZ	ROI	UPA
TRIMESTRE I	2	2	2	2	2	2	9
TRIMESTRE II	2	2	2	2	2	2	9
TRIMESTRE III	2	2	2	2	2	2	9
TRIMESTRE IV	2	2	2	2	2	2	9
TOTAL ANUAL	8	8	8	8	8	8	9

ANALISIS DE INDICADORES

DESVIACIONES ABSOLUTAS	COMPRAS	PRODUCCION	VENTAS	DEVOLUCIONES	LIQUIDEZ	ROI	UPA
TRIMESTRE I	-1	-1	-1	-1	-1	-1	1
TRIMESTRE II	-1	-1	-1	-1	-1	-1	1
TRIMESTRE III	-1	-1	-1	-1	-1	-1	1
TRIMESTRE IV	-1	-1	-1	-1	-1	-1	1
TOTAL ANUAL	-4	-4	-4	-4	-4	-4	1

DESVIACIONES RELATIVAS	COMPRAS	PRODUCCION	VENTAS	DEVOLUCIONES	LIQUIDEZ	ROI	UPA
TRIMESTRE I	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	-10.00%
TRIMESTRE II	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	-10.00%
TRIMESTRE III	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	-10.00%
TRIMESTRE IV	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	-10.00%
TOTAL ANUAL	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	-10.00%

CAUSAS DE LA DESVIACION		OBSERVACIONES DE INCUMPLIMIENTO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA:  <b>PCGA NAGAS</b>
COMPRAS		
PRODUCCION		
VENTAS		
DEVOLUCIONES		
LIQUIDEZ		
ROI		
UPA		

**FASE V.- INFORME DE RESULTADOS**

**INFORME FINAL DE AUDITORIA INTEGRAL**

**FASE VI.- DISEÑO DE IMPLANTACION Y EVALUACION DE RECOMENDACIONES RESULTANTES DE AUDITORIA INTEGRAL**

RECOMENDACIONES RESULTANTES DE LA AUDITORIA INTEGRAL	
COMPRAS	
PRODUCCION	
VENTAS	
DEVOLUCIONES	
LIQUIDEZ	
ROI	
UPA	

## **Conclusiones.**

La información proporcionada a través de este documento, darán las bases al auditor para conocer los principios y procedimientos aplicados a una organización que se propone analizar a la Auditoría integral en torno a su planeación estratégica

La ejecución de la Auditoría Integral en una empresa puede ser realizada por un auditor, con la asesoría de profesionales en otras disciplinas si fuere necesario, como ingenieros, abogados, para maximizar los beneficios de la planeación estratégica y aprovechar los resultados de una Auditoría Integral.

La Auditoría Integral, para su desarrollo, exige del auditor interno un cambio de actitud, caracterizado por la adquisición de nuevas capacidades y habilidades, así como un amplio conocimiento de las operaciones de la empresa y de las variables internas y externas que la afectan.

Una Auditoría de alcance completo de los Estados Financieros o representaciones financieras o contables de la entidad en función de los objetivos estratégicos de la empresa.

La evaluación de la eficacia, eficiencia y economía de las operaciones y programas más importantes o claves de la organización se pueden reorientar con mejor precisión al analizar el plan estratégico y su relación con la Auditoría integral.

Toda Auditoría Integral implica haber hecho una evaluación de los sistemas de administración y control en el contexto de las 3 E's, si solo se hubiese hecho para establecer naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de una Auditoría Financiera, no será suficiente, se requiere que los sistemas mencionados, hayan sido sometidos al escrutinio de la Auditoría Operacional.

## Bibliografía

ALVAREZ ANGUIANO, Jorge, Auditoria Administrativa (apuntes), México: F.C.A.,UNAM 1983, ultima edición.

BARRANTES,A. "Aspectos conceptuales de Auditoria operativa",Revista Técnica, Instituto de Auditores-Censores de Cuentas Jurados de España 3 Epoca, # 5. 1994.

BARRANTES,A. "Aspectos conceptuales de Auditoria operativa",Revista Técnica, Instituto de Auditores-Censores de Cuentas Jurados de España 3 Epoca, # 5. 1994.

BERTALANFFY, Ludwing Von.: Teoría General de sistemas, Fondo de Cultura Económica,México, 1986.

BRINK H Witt. "Auditoria Interna Moderna. Evaluación de Operaciones y Controles." (5ª reimp), México: ECASA, 1994.

BUSTA, Carlos. Risk and Advisory Services (RAS), KPMG. Auditoria Interna e Implementación estratégica.

CÁRDENAS, Agustín. Administración con el método japonés. CECSA. México 1999.

CENAPRO, Diagnóstico por Funciones, México: 1987, Material Disponible en el Depto. de Administración Avanzada.

CERVANTES, Abreu S., Dinámica de la Auditoria Administrativa., (2a.ed.), México: ECASA, 1987.

Comisión de Auditoria Operacional del IMCP. 2003

CONLA, Código de Ética Profesional, México: 1996, (3a.ed, 2a. reimpresión), ECASA.

Consejo de normas de Auditoria del Instituto americano de Contadores Públicos (AICPA)

CRAINER, Stuart, Ideas Fundamentales de la Administración. Panorama. México, 1997.

DE LA PEÑA Gutierrez, "Contaduría".Universidad de Antioquia. Colombia, 1999.

ECO.Umberto. Cómo se hace una tesis. GEDISA. España.2001.

ETZIONI. Organizaciones Modernas. Editorial LIMUSA, México, 1997.

FERNANDEZ ARENAS, José, La Auditoria Administrativa, (5a.ed.), México: Diana, 1985, 226 pp.

FOLLETO CONLA, Auditoria Interna, su enfoque Operacional, Administrativo y de Relaciones Humanas, México: ECASA, 1989.

FRANKLIN Enrique. Auditoria Administrativa. Mc Graw Hill, México 1998.

GARCÍA, Salord, Susana. La Especificidad. Buenos Aires, Lumen, Humanistas. 1998.

GOLDRATT, Eliyahu. La Meta. Ediciones Castillo. México 1991.

GOMEZ MORFIN, Joaquín, El Control en la Administración de Empresas, México: Diana, 1991, 245 pp.

HANDY, Charles. Metodología de Auditoria, ¿???????

HERNÁNDEZ. Petra, Administración Aplicada, ECAFSA. México. 1999.  
IMCP. Auditoria operacional. 2000

IMCP. Comisión de Normas y procedimientos de Auditoria (CONPA). Normas y Procedimientos de Auditoria. 2003

IMCP. El contador como asesor de negocios. 1998

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.; Comisión de Normas y procedimientos de Auditoria (CONPA) Normas y Procedimientos de Auditoria (2003)

ISOARD, Carlos, La Auditoria en el Gobierno, México: Fondo de Cultura Económica, 1983

ISOAT Carlos. "La Auditoria en el Gobierno". Fondo de cultura económica, 1983.

KLEIN, Alfred. y GRABINSKY, Nathan, El Análisis Factorial, México: Banco de México, S.A. 1986.

KRAS, Eva. El desarrollo sustentable y las empresas, Grupo editorial Iberoamérica. México, 1994.

LARIS, Casillas, Estrategias de planeación y el control empresarial. Trillas, México, 1988.

LARRIBA Díaz-Zorita y Gonzalo Angulo.: La responsabilidad social del auditor. Revista Técnica, No.9, Medellín, 1999.

LAZCANO SERES, Juan M., El Manejo de las Organizaciones y su Auditoria Interna, México: Mc. Graw Hill, 1995.

LEONARD P William. "Auditoria Administrativa. Evaluación de los Métodos y Eficiencia Administrativa"(2ª edición, México Diana, 1983.

LOZANO, Jorge N. Auditoria interna, su enfoque operacional Administrativo y de Relaciones Humanas, (2a. edición), México: ECASA, 1987.

Manual de Auditoria Gubernamental, México: Secretaría de Programación y Secretaría de la Contraloría, 1984.

MARTÍNEZ, Fabián. Auditoria estratégica. IMCP. 1995

MILLAN, Fernández. Auditoria Empresarial, Instituto de Planificación Contable, Madrid.

PAZOS Luis. Problemas Socioeconómicos de México. Diana. México, 1997.

PERDOMO MORENO, Abraham, Fundamentos de Control Interno, (3a.ed.), México: ECASA, 1991.

PETRAS James. Globalización. UNAM-Centro de Investigaciones Interdisciplinarias en Ciencias y Humanidades, UNAM, México, 1999.

PLATÓN: República, II, 370 a.

PORTER, Michael. The competitive advantage of Nations. Free Press. New York, 1990.

RODRÍGUEZ Gregorio et. al. Metodología de la investigación cualitativa. Ediciones Aljibe, España, 1996.

RUBIO Ragazzoni, Víctor y HERNANDEZ Fuentes, Jorge, Guia Práctica de Auditoria Administrativa, México: 1987.

SALLENAVE, Jean Paul. La Gerencia Integral. Grupo Editorial Norma, México, 1995.

SÁNCHEZ Puentes, Javier: "La formación de investigadores como quehacer artesanal". OMNIA, V3, no. 9, 1123, 1989.

SANTILLANA Juan Ramón. Auditoria interna integral, THOMSON, México, 1999.

SANTILLANA Ramón . "Auditoria Interna Integral", 3ª edición, México: ECASA, 1987.

SOROKIN :Contemporary Sociological Theories, Nueva York, Harper Torchbook, 1964.

THIERAUF J., Roberto, Auditoria Administrativa con cuestionarios de trabajo, México: LIMUSA, 1988.18.V. BRINK, H. WITT, Auditoria Interna Moderna. Evaluación de Operaciones y Controles, (5a. Reimpresión), México: ECASA, 1994.19.

FRANKLIN F. Enrique Benjamín. Auditoria Administrativa, México, Mc. Graw Hill, 2001,567 pp.

Torres Mauricio. Auditoria integral en aspectos de sueldos y beneficios. IMCP. Revista, julio.2003

TUA Pereda y Gonzalo Angulo.: La responsabilidad social del auditor. Técnica Contable.

Normas y procedimientos de auditoria IMCP.

Principios de contabilidad generalmente aceptados. IMCP.

#### DIRECCIONES DE INTERNET

1. <http://www.dfmex.com/esquemaaudint.htm>
  2. <http://www.monografias.com/trabajos10/auin/auin.shtml>
  3. [http://www.hacienda.gob.ni/sigfa/sin\\_frames/audi/vol2/audintegral/generalidades.htm](http://www.hacienda.gob.ni/sigfa/sin_frames/audi/vol2/audintegral/generalidades.htm)
  4. <http://www.micheltissot.com/academia/proyectos/Entorno.htm>
  5. [http://www.cinterfor.org.uy/public/spanish/region/ampro/cinterfor/temas/complab/banco/id\\_nor/guia\\_a.pdf](http://www.cinterfor.org.uy/public/spanish/region/ampro/cinterfor/temas/complab/banco/id_nor/guia_a.pdf)
  6. <http://www.qgrupoasesor.com/newsletter7modificado.html>
  7. [http://www.hacienda.gob.ni/sigfa/sin\\_frames/audi/vol2/audintegral/control1.htm](http://www.hacienda.gob.ni/sigfa/sin_frames/audi/vol2/audintegral/control1.htm)
  8. <http://www.uch.edu.ar/rrhh/Temas%20Varios/Finanzas/Control%20de%20Gestion%20como%20herramienta%20fundamental.doc>
- [http://www.hacienda.gob.ni/sigfa/sin\\_frames/audi/vol2/audintegral/control2.htm](http://www.hacienda.gob.ni/sigfa/sin_frames/audi/vol2/audintegral/control2.htm)