



**ESCUELA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACION
DE LA CIUDAD DE MEXICO**

LA AUDITORIA INTERNA EN LA EMPRESA MODERNA

TESIS PROFESIONAL

FEDERICO GUILLERMO RAMOS RUIZ

MEXICO, D. F., 1971



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.

ESCUELA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACION DE LA CIUDAD DE MEXICO

con estudios incorporados a la U. N. A. M.

LA AUDITORIA INTERNA EN LA EMPRESA MODERNA

EXAMEN DE TITULACION

1971

T E S I S

que para obtener el título de
C O N T A D O R P U B L I C O
presenta

FEDERICO GUILLERMO RAMOS RUIZ

A MIS PADRES

A MI ESPOSA

A MIS HIJOS

A MIS HERMANAS

A MIS MAESTROS

A MIS AMIGOS

| <u>CONCEPTO</u> | <u>Página</u> |
|-------------------|---------------|
| P R E A M B U L O | A |

Capítulo Primero

CARACTERISTICAS DE LA AUDITORIA INTERNA

| | |
|--|------|
| I.- GENERALIDADES | I-3 |
| 1. Concepto de Auditoría | I-3 |
| 2. Clases de Auditoría | I-3 |
| 3. Concepto de Auditoría Interna | I-3 |
| 4. Evolución de la función de Auditoría Interna | I-3 |
| II.- FUNCION ANTIGUA DE LA AUDITORIA INTERNA | I-6 |
| III.- FUNCION MODERNA DE LA AUDITORIA INTERNA | I-8 |
| IV.- CONCEPTO DE LA AUDITORIA EN LAS OPERACIONES | I-10 |

Capítulo Segundo

NATURALEZA Y OBJETIVOS DE LA AUDITORIA INTERNA

| | |
|--|------|
| I.- NATURALEZA DE LA AUDITORIA INTERNA | II-3 |
| II.- OBJETIVOS Y ALCANCE DE LA AUDITORIA INTERNA | II-3 |
| III.- AUTORIDAD RESPONSABILIDAD E INDEPENDENCIA | II-4 |
| 1. Autoridad | II-4 |
| 2. Responsabilidad | II-5 |
| 3. Independencia | II-5 |

| | |
|---|-------|
| IV.- ACTITUD DE LA AUDITORIA INTERNA | II-7 |
| V.- FACTORES EN LA PRACTICA DE LA AUDITORIA INTERNA | II-11 |
| VI.- AUDITORIA INTERNA Y AUDITORIA EXTERNA | II-14 |

Capítulo Tercero

ORGANIZACION Y ADMINISTRACION DE LA AUDITORIA INTERNA

| | |
|---|--------|
| I.- PLANEACION DE LA AUDITORIA INTERNA | III-3 |
| II.- REQUISITOS PARA UNA AUDITORIA INTERNA EFECTIVA | III-4 |
| III.- DELEGACION DE AUTORIDAD DE LA DIRECCION | III-4 |
| IV.- POSICION DE LA ORGANIZACION | III-5 |
| V.- APOYO DE LA DIRECCION | III-6 |
| VI.- EL AUDITOR INTERNO ADECUADO | III-7 |
| VII.- PLANEACION DEL CUERPO DE AUDITORES | III-9 |
| 1. Auditores Supervisores | III-10 |
| 2. Auditores Jefes de Grupo | III-10 |
| 3. Auditores Ayudantes | III-10 |
| 4. Organización Funcional | III-11 |
| 5. Conocimientos Especializados y Experiencia | III-12 |
| VIII.- ADMINISTRACION DEL CUERPO DE AUDITORES | III-13 |
| 1. Cualidades Personales | III-13 |
| 2. Reclutamiento | III-13 |
| 3. Oportunidad para progresar | III-15 |
| 4. Entrenamiento de Nuevos Auditores | III-15 |
| 5. Evolución Contfnua de Auditores | III-17 |

| | |
|---------------------------|--------|
| 6. Entrenamiento Continuo | III-18 |
| 7. Rotación de Auditores | III-18 |

Capítulo Cuarto

PLANEACION DEL TRABAJO DE AUDITORIA INTERNA

| | |
|--|-------|
| I.- PLANEACION ANTICIPADA | IV-3 |
| II.- FRECUENCIA Y AREAS DE TRABAJO A CUBRIR | IV-3 |
| III.- SELECCION DE AUDITORES PARA CADA TRABAJO | IV-6 |
| IV.- FECHA DE AUDITORIAS | IV-6 |
| V.- AVISO ANTICIPADO DE FUTURAS AUDITORIAS | IV-7 |
| VI.- CONDUCCION DEL TRABAJO DE AUDITORIA | IV-8 |
| 1. Trabajo Preliminar | IV-8 |
| 2. Introducción con cada Departamento | IV-9 |
| 3. Programa de Auditoria y Manuales | IV-9 |
| 4. Libertad en la Aplicación de Programas | IV-11 |
| 5. Papeles de Trabajo | IV-11 |
| 6. Guarda de Papeles de Trabajo | IV-12 |
| 7. Distribución y Control de Tiempo | IV-12 |
| 8. Informes Parciales | IV-13 |
| 9. Solución Inmediata a Situaciones de poca Importancia | IV-13 |
| 10. Juntas con los Jefes de Departamentos Auditados | IV-15 |
| 11. Control Progresivo de las Recomendaciones Efectuadas en los Informes | IV-16 |

Capítulo Quinto

CONCLUSIONES V-1

BIBLIOGRAFIA VI-1

P R E A M B U L O

Casi al comienzo de mi carrera obtuve un empleo en el departamento de auditoría en una empresa de esta ciudad, y al irme familiarizando con lo que después había de ser mi profesión, encontré que en este departamento existía una de las ramas más importantes de la empresa a la que no se le daba, la importancia debida.

A través del tiempo que he trabajado en la empresa en donde ahora laboro, me he convencido de la importancia que tiene la auditoría interna, para que las empresas obtengan un mejor éxito en su desarrollo, si se le da un mayor apoyo a esta función.

Fue entonces, cuando mi jefe, convino conmigo en que debería dársele un desarrollo más amplio a la auditoría interna, al encaminar hacia las operaciones administrativas, eliminando la auditoría que tendía únicamente a la protección de los intereses de la empresa.

Considero que esta modalidad para mí, fue la principal motivación a intentar, dentro de la extensión de este trabajo, el tema con el que pretendo obtener el título de Contador Público, que es:

La Auditoría Interna en la Empresa Moderna

Soy el primero en comprender que es mucho el camino que me toca emprender para continuar los trabajos de la auditoría interna, y pido a los señores sinodales que vean en él un esfuerzo de mi parte, para iniciar en

- 1 A -

en las empresas mexicanas la necesidad de recurrir en todos los casos a la auditoría interna como una herramienta indispensable para su administración.

Capítulo Primero

CARACTERÍSTICAS DE LA AUDITORIA INTERNA

I. GENERALIDADES

1.- Concepto de Auditoría.- Es una revisión analítica y sistemática del control interno y de los registros contables de una empresa u otra entidad económica que precede a la expresión de determinada conformidad acerca de un control interno adecuado y de la corrección de los estados financieros de acuerdo con los principios aceptados.

2.- Clases de Auditoría.- Se puede clasificar en:

Externa.

Interna.

Para fines Fiscales.

Balance.

Operacional.

Administrativa.

Detallada.

3.- Concepto de Auditoría Interna.- Es una actividad de operación independiente dentro de una organización, dedicada al exámen de la contabilidad, del aspecto financiero y de otras operaciones como una base para asistir a la dirección de los negocios; es un control general cuyas funciones miden y evalúan la efectividad de otros controles. Se acepta a la auditoría interna, como los ojos y los oídos de la dirección.

4.- Evolución de la función de Auditoría Interna.- Aún cuando estamos acostumbrados a pensar que la auditoría interna es producto de la empresa moderna en gran escala, se debe considerar que prácticamente desde los tiempos antiguos, ha habido cuando menos un principio de revisión y verificación de las labores ejecutadas por el personal de una entidad.

Es indudable que desde el tiempo de los fenicios, grandes navegantes y comerciantes, se aplicaban ciertos principios de control: el individuo que primeramente tuvo un sólo barco, de seguro que viajaba con él y personalmente llevaba a cabo la labor de administración de las operaciones del mismo, pero qué sucedía cuando en vez de uno tuvo dos o más, que se vió precisado a confiar su inversión y responsabilizar a terceras personas, de su confianza, pero al mismo tiempo debió haberse valido de ciertos artificios de administración y vigilancia para cerciorarse de que sus instrucciones, verbales o tal vez escritas, eran cumplidas.

El comerciante en granos, para controlar sus existencias, tenía a una persona en su bodega para contar los sacos que iban descargándose, y así estar seguros de que había sido recibida la misma cantidad de mercancía por la que estaba pagando.

Pero esas incipientes medidas de control tuvieron que ir cambiando, y ahora, para todos es conocida la evolución de la auditoría interna.

Actualmente en los negocios pequeños, el propietario está metido en el trabajo de cada uno de sus empleados, pudiendo observar personal y directamente el progreso de todas y cada una de las operaciones, como parte de este proceso, él opera en realidad como su propio auditor interno, puede notar de inmediato desperdicios, irregularidades o desarrollo flojo de las actividades; su interés personal en las utilidades del negocio le dá un incentivo para vigilar cuidadosamente todos los aspectos. A medida que el negocio crece, tendrá más empleados y mayores operaciones, por lo que la vigilancia personal de las actividades realizadas se hace también más

compleja, por lo tanto, resulta casi imposible dirigir el negocio sobre la base de control por un solo individuo.

En las grandes empresas hay muchos departamentos separados y alejados aún geográficamente. Hay también un número considerable de empleados responsabilizados en una gran variedad de funciones que gastan el dinero de la empresa y otros que reciben fuertes sumas de efectivo.

La auditoría interna que en un principio era una simple labor de verificación de operaciones contables en nuestros días se ha convertido en auxiliar y muy importante para la dirección de los negocios, tanto en el aspecto financiero como en el operacional. El complejo crecimiento de las empresas, sus sistemas de operación y el aumento de la descentralización de la organización, con la consiguiente delegación de autoridad, ha creado la necesidad de aumentar las medidas de control a fin de determinar que los planes financieros y de operación, las políticas, y los procedimientos están siendo correctamente administrados; esta labor ha sido confiada a la auditoría interna.

Esa delegación de autoridad mencionada fué haciéndose gradualmente, ya que se reconoce que una de las facultades que el propietario de un negocio o el ejecutivo a cuyo cargo esté la administración, ha estado más renuente a delegar, es la revisión y apreciación independiente que él mismo ha venido haciendo de las actividades de sus colaboradores y la forma como ellos controlan sus áreas de responsabilidad; sin embargo, en nuestros días encontramos un buen número de compañías en que esa de-

legación de autoridad ha sido completa.

II. FUNCION ANTIGUA DE LA AUDITORIA INTERNA

En los principios del siglo veinte, la auditoría interna, era una actividad protectiva, ampliamente relacionada con la detección y prevención de fraudes. El panorama de esta actividad, pronto se amplió para cubrir otras funciones, como conciliación de cuentas bancarias, revisión de nóminas, verificación de cuentas de clientes y comprobación de la exactitud de las operaciones aritméticas en los registros y estados contables.

En las empresas que tenían sucursales, esas actividades eran consolidadas bajo grupos de inspección independientes que auditaban las sucursales para asegurarse que:

- 1.- los procedimientos prescritos fueran seguidos;
- 2.- que el efectivo y otras propiedades fueran conservadas y registradas, y
- 3.- reportar a las oficinas generales que la supervisión había sido completa y correcta.

Un desarrollo posterior en los conceptos de la auditoría interna en los Estados Unidos de Norteamérica, vino con el establecimiento del "Securities and Exchange Commission" (Comisión de Cambios y Valores) en 1930, en que las compañías cuyos valores eran negociados en mercado público, eran requeridas a rendir más reportes y con más detalle a los ac-

cionistas y al público. Estos reportes necesitaban ser "certificados" por contadores públicos independientes.

En esas compañías grandes, el campo de acción de sus operaciones y el gran número de transacciones, hacían imposible una auditoría detallada por parte de contadores públicos, ya que el tiempo de que disponían era muy limitado. El resultado fué el establecimiento de departamentos de auditoría interna, frecuentemente bajo la recomendación de los contadores públicos. Estos departamentos operaban la mayoría de las veces en forma paralela o similar a los contadores públicos, quienes generalmente planeaban y daban directrices, para el desarrollo de los programas de auditoría interna. En esos casos el departamento de auditoría interna asumía mucha de la responsabilidad de la verificación detallada, y los contadores públicos estaban dedicados gran parte de su tiempo a la evaluación de los controles generales y a otros exámenes necesarios para que emitieran su opinión sobre los estados financieros, elaborados para los valores negociados.

Los programas de auditoría interna, se fueron ampliando gradualmente para incluir verificaciones de las propiedades exactitud de los registros contables, probando y evaluando los controles contables y los de actividades más o menos similares. Aún con este crecimiento, y con la consecuente necesidad de que los auditores internos estuvieran capacitados en la teoría y en la práctica de la contabilidad, el trabajo del auditor interno continuaba siendo esencialmente protectivo. A él le tocaba examinar tipo "autopsia", o sea, después de los hechos; proteger los activos y únicamente

en forma indirecta ayudaba con su trabajo a que las operaciones fueran más eficientes y ayudaran a obtener mayores utilidades.

III. FUNCION MODERNA DE LA AUDITORIA INTERNA

Casi al tiempo en que la auditoría interna aumentaba su campo de acción en el área financiera, unos cuantos auditores internos en diversas partes comenzaron a ampliar más el concepto de la auditoría interna, viéndola capaz de rendir servicios constructivos a las empresas en el aspecto financiero y el de las operaciones.

Después que esos auditores demostraron a sus gerencias el valor de esos servicios constructivos, el nuevo concepto se difundió a otras compañías, y a otros auditores internos. La idea de ambos servicios, protectivos y constructivos en todas las áreas del negocio constituye hoy en día la función básica de la auditoría.

Cuando la auditoría interna era protectiva en su naturaleza, su actuación era sólo de interés a la gerencia de finanzas. Los gerentes de área consideraban las actividades de contaduría y auditoría como un mal necesario y se interesaban en esas cuestiones, nada más cuando podían obtener algún beneficio en sus actividades y su control; o bien cuando había algún error de importancia, o cuando las operaciones financieras o contables afectaban desfavorablemente su reputación con los clientes o con la gerencia. El interés principal de los gerentes de área es su desarrollo y no la contabilidad ni los registros. A ellos importa fundamentalmente la eficiencia de su sección, su economía, la coordinación,

los sobrantes de producción, las utilidades, etc.

Los pioneros de este nuevo concepto de la auditoría interna, probado en la práctica, razonaron que los elementos de control, tales como políticas, procedimientos, registros, informes y normas existen en ambas áreas, financieras y de operación. Las habilidades analíticas y las técnicas que son empleadas en la auditoría financiera, pueden ser fácilmente aplicadas a las estructuras del control administrativo de los departamentos operativos. Por ejemplo, el auditor interno puede ser de mucha ayuda a la gerencia de área y a la gerencia general al analizar y verificar la utilización, la confiabilidad, la equidad y la integridad de los reportes y registros, ya que tales reportes y registros influyen directamente en las decisiones y en las políticas. La auditoría interna podrá determinar y evaluar cómo están siendo aplicados la política y los programas y verá si hay controles adecuados en toda la operación. Es de comprenderse que en las áreas operativas la auditoría será asignada a cubrir análisis y revisiones de la función en sí. Su trabajo será y está relacionado con la administración y el control de las operaciones.

Este concepto no elimina el servicio valioso y necesario de las anteriores actividades de la auditoría protectora, de los activos y la exactitud de los registros contables, esto continúa y es de notarse que frecuentemente sirve como punto de partida para el enfoque constructivo del funcionamiento de la empresa que es el corazón de la auditoría interna de hoy.

Con frecuencia el término auditoría operacional se usa para descubrir el trabajo en los departamentos de operación. Algunas veces se interpreta para significar que "auditoría operacional" y "auditoría interna" son funciones distintas y separadas. Esto no es cierto. En la actualidad, no se deben usar diferentes técnicas o enfoques al auditar áreas financieras o de operación. La diferencia con el concepto antiguo de la auditoría estriba principalmente en el estado mental del auditor. Donde él acostumbraba concentrarse sobre la verificación y protección, ahora hace un exámen con toda la función de la empresa en mente. Propone sus recomendaciones porque serán para hacer más provechosa y útil la operación total del negocio; esas recomendaciones no estarán basadas en los arbitrarios principios de control los que frecuentemente no son entendibles o aceptables para la gerencia de área.

IV. CONCEPTO DE LA AUDITORIA EN LAS OPERACIONES

Esta auditoría es una técnica de control relativamente nueva, que proporciona a la gerencia un método para evaluar la efectividad de los procedimientos operativos y los controles internos. Se han escrito artículos excelentes sobre la naturaleza y el desarrollo de este tema. La mayoría de estos artículos ha seguido la trayectoria de esta técnica desde su origen en la contaduría pública, pasando por su crecimiento y su desarrollo dentro de la auditoría interna, hasta su definición y categoría actual. Además un número significativo de seminarios y conferencias han sido llevados a cabo por varias asociaciones desde 1953, con referencia a los principios y a los procedimientos empleados en la auditoría en

las operaciones. Aquí no se repetirá lo que se ha dicho anteriormente en forma adecuada, sino que se proporcionará un acuerdo general con respecto a los méritos, los límites y los beneficios que se derivan de este instrumento de la administración. En esencia, el objetivo no consiste en delinear programas de auditoría para los auditores, sino en proporcionar a la gerencia la base para entender los aspectos generales de esta disciplina. Para beneficio de aquellos lectores que no están familiarizados con esta técnica de la auditoría, este capítulo les proporcionará las definiciones y los antecedentes esenciales para comprender la naturaleza de la auditoría en las operaciones.

La auditoría en la administración puede tener diferentes significados para la gerencia de diferentes compañías. En gran parte esto se debe a que la naturaleza de las actividades comerciales varía de una compañía a otra. Se debe también a que la auditoría operacional es una extensión de la auditoría interna hacia todos los aspectos de un negocio, no meramente dedicada a las áreas financieras y contables. Dado que hay un mayor número de denominadores comunes en las actividades financieras del negocio que los que hay en otras operaciones, al ampliar el alcance de la auditoría aumentará las áreas en las que pueden ocurrir diferencias. Sin embargo, hay principios comunes de la auditoría operacional que permiten definir esta técnica.

La auditoría en la administración es un método constructivo de ayudar a la gerencia a mejorar las funciones en su negocio, puede hacer esto

de varias maneras: llamando la atención de la gerencia hacia el rompimiento de los controles operativos; señalando las áreas en las que se pueden reducir los costos; sugiriendo mejoras potenciales de operación, y señalando los casos en los que la falta de cumplimiento de las responsabilidades funcionales en diversas áreas ha afectado a éstas de una manera significativa.

Hay diferencias de opinión con respecto a la naturaleza de la auditoría operacional. Algunas autoridades creen que esta auditoría y la financiera no debieran ser separadas y distintas.

En su opinión, las mismas técnicas que se emplean en las auditorías financieras se aplican también a la auditoría interna de cualquier descripción. También advierten que nunca deberíamos perder de vista el hecho de que el auditor interno es un experto en cuestiones de control y no en las operaciones. Aunque estos puntos son válidos, el énfasis sobre los controles y los procedimientos distingue la auditoría operacional en forma significativa de otros aspectos de la auditoría interna. En la auditoría operacional, el auditor está completamente alejado del punto en que se lleva a cabo una verificación financiera de las cuentas y está sumergido en las funciones actuales del departamento.

Este tipo de auditoría se inicia generalmente en cualquiera de estas dos formas: como una extensión de una auditoría financiera, ó como una revisión planeada de operaciones específicas sin la cómoda relación de una

auditoría financiera. En el segundo caso, las auditorías se realizan como una parte esencial del control administrativo. Un aspecto distinto de la auditoría en las operaciones es el hecho de que no se inicia necesariamente a petición de los acreedores o a insistencia de los accionistas, ni es el resultado de los reglamentos gubernamentales. Estas auditorías se inician con frecuencia a petición de la gerencia departamental para reforzar su función de control. Puede también ser iniciadas por los auditores internos cuando las condiciones generales parecen hacerlas necesarias; o bien pueden ser el resultado de revisiones planeadas. Ante la pregunta de por qué la propia gerencia no revisa las operaciones dudosas, debemos hacer notar que debido a la complejidad cada vez mayor de los negocios modernos, la gerencia ha delegado muchas de sus responsabilidades a los subordinados a niveles ejecutivos, los cuales son en ocasiones poco comunicativos.

La extendida delegación de autoridad dentro de los negocios ha creado la necesidad de las auditorías financieras y de custodia. La más amplia delegación progresiva de autoridad a las áreas funcionales relativamente estrechas y especializadas ha producido una necesidad administrativa de recibir información en los siguientes aspectos de:

- 1.- La efectividad de las actividades en cada área funcional delegada.
- 2.- El impacto de un desajuste en un área funcional especializada sobre otras áreas especializadas de operación.

Como lo explica J. Dodwell, "en una época en que la gerencia necesita más y más información objetiva, la pericia y la habilidad de desarrollo del personal de auditoría interna se han puesto a prueba para llenar esta necesidad". Esta técnica trasciende el enfoque de "verificación financiera" del contador público para la necesaria auditoría anual y proporciona un oportuno enfoque de "amplia visión" a las funciones especializadas de los negocios. De esta manera, el auditor se convierte en una parte del "equipo administrativo", y la auditoría genera información, descubrimientos y recomendaciones que están más allá del alcance de la mayor parte de las auditorías. La opinión anterior no tiene la intención de reducir la importancia y la significación del papel representado por el tipo de auditoría que verifica los estados financieros. Simplemente ejemplifica los diferentes puntos de orientación que existen entre la auditoría en las operaciones y otros tipos de auditorías. Solamente comprendiendo la orientación particular, los objetivos y los límites de esta técnica se puede beneficiar la gerencia con el uso más efectivo de esta herramienta de control.

El control ejecutivo es sinónimo de la responsabilidad gerencial por las funciones, y una revisión de este control es lo esencial de la auditoría en las operaciones. Sin embargo, los ejecutivos tienen un conocimiento limitado de las diversas actividades que se efectúan bajo su autoridad. Desde este aspecto, la disciplina mencionada es un sistema de información objetiva referente a la suficiencia de los controles para estos ejecutivos y para la gerencia en general. Mientras que otros sistemas

pueden proporcionar información por medio de las líneas de comunicación establecidas, esta técnica evalúa también si se está cumpliendo con los objetivos de los controles ejecutivos de la gerencia.

Capítulo Segundo

NATURALEZA Y OBJETIVOS DE LA AUDITORIA INTERNA

I. NATURALEZA DE LA AUDITORIA INTERNA

La auditoría interna debe considerarse como una actividad evaluadora, independiente dentro de una organización. Se encarga de la revisión de la contabilidad, las finanzas, y otras operaciones como base de un servicio a la gerencia. Es un control de la gerencia, cuyas funciones son medir y evaluar la efectividad de otros controles.

II. OBJETIVOS Y ALCANCE DE LA AUDITORIA INTERNA.

El objetivo principal de la auditoría interna es el ayudar a todos los miembros de la gerencia, en el desempeño efectivo de sus responsabilidades, suministrándoles análisis objetivos, valuaciones, recomendaciones, y comentarios pertinentes relativos a la actividad que se revise. El auditor interno, por lo tanto, deberá tener ingerencia con cualquier fase de la actividad que desarrolle la empresa, donde pueda dar servicio a la gerencia. Para lograr este fin principal de servicio a la gerencia, debe participar en actividades, tales como:

1.- Evaluar y analizar todas las operaciones, tanto contables, financieras, administrativas, o propiamente de operación en que intervienen las compañías para, conjuntamente con las gerencias de área y departamento, mejorarlas reduciendo gastos o logrando mayor eficiencia.

2.- Determinar el grado de acatamiento de las políticas, planes y procedimientos establecidos.

3.- Determinar el grado en que los activos de la compañía estén registrados en la contabilidad y la clase de resguardo que hay contra cualquier tipo de riesgo.

4.- Determinar la precisión y veracidad de la contabilidad y de cualquier otra clase de registros que tenga en uso la organización.

5.- Valorar la calidad de ejecución en el desempeño de las responsabilidades asignadas.

6.- Dar servicio a la gerencia y supervisión en todos los niveles, a través de críticas constructivas y objetivas, para mejorar los controles establecidos.

7.- Analizar las comunicaciones interdepartamentales, para que sean efectivas y oportunas; evitando, al mismo tiempo, que se dupliquen trabajos.

8.- Asegurarse de que todos los activos de las compañías estén debidamente protegidos y salvaguardados.

9.- Recomendar, de acuerdo con la gerencia y supervisión del departamento auditado, los cambios necesarios en los sistemas y procedimientos.

III. AUTORIDAD RESPONSABILIDAD E INDEPENDENCIA.

1. Autoridad.- La auditoría interna es una función "staff" más que de línea. Por lo tanto, el auditor interno no ejerce autoridad directa

sobre otras personas en la empresa, cuyo trabajo esté revisando.

2. Responsabilidad.— El auditor interno tendrá libertad para revisar y valorar políticas, planes, procedimientos y registros, pero esta revisión y valoración en ninguna forma releva a otras personas dentro de la empresa, de las responsabilidades que les hayan sido asignadas.

3. Independencia.— La auditoría interna es una actividad independiente dentro de la empresa, para la evaluación de la organización y el control, para la revisión de las operaciones y en especial de aquellas que tienen repercusión en la información contable y financiera, como base para proporcionar un servicio a la dirección.

Es un órgano de control de la administración, que funciona por medio de la evaluación y vigilancia de la efectividad de otros controles.

De lo anterior tenemos que, para la efectividad del programa de auditoría interna es indispensable la independencia, que tiene dos aspectos principales:

A.- La posición del auditor interno dentro de la organización y el apoyo que la gerencia acuerde darle, son determinantes, significativos de la potencia y valor de los servicios que la gerencia obtendrá de la función de la auditoría interna. Quien encabece el departamento de auditoría interna, por lo tanto, deberá quedar subordinado a un directivo de suficiente rango en la organización que asegure un amplio campo para desarrollar sus actividades, así como una consideración conveniente y una acción efectiva sobre los resultados o recomendaciones que haga el

auditor jefe del departamento.

B.- Ya que es esencial la objetividad en la función de auditoría, los auditores internos no deberán desarrollar ni instalar procedimientos, preparar registros o quedar comprometidos en ninguna otra actividad de la cual, normalmente, se espera que él revise y evalúe.

De aquí que el trabajo que realice la auditoría interna a este respecto, debe estar encaminado a asegurarse del grado en que se cumplen en la empresa, los siguientes aspectos:

- a.- Corrección de la información contable y financiera.
- b.- Protección de los bienes y valores contra pérdidas de cualquier clase.
- c.- Cumplimiento de las políticas administrativas, del plan de organización, y de los procedimientos.

Después de definir en términos muy amplios la naturaleza y objetivos del concepto actual de la auditoría interna, la declaración enlista actividades específicas que ilustran claramente las áreas de servicio. En "cualquier fase de la actividad que desarrolle la empresa donde pueda ser dado servicio a la gerencia", el auditor interno está conectado con la verificación, avalúo y análisis de "empleo de controles contables, financieros y de operación", con las políticas, activos, informaciones contables y estadísticas, y con la calidad de actuación.

La verificación de la información financiera y los aspectos protectivos de la auditoría interna son similares a los de la auditoría ex-

terna y son campos familiares para los estudiantes de contabilidad y administración. Por esta causa, la siguiente exposición está planeada para cubrir el trabajo constructivo del auditor interno como un "analista" cuyo trabajo es "ayudar a todos los miembros de la administración en el desempeño efectivo de sus responsabilidades". En este campo tan amplio, el auditor continúa su servicio protectorio, como auditor financiero, y rinde un servicio constructivo, a aquéllos que audita, como analista de administración.

IV. ACTITUD DE LA AUDITORIA INTERNA.

Como se mencionó, la principal diferencia entre la auditoría interna actual y la pasada no está en la técnica, sino estriba únicamente en la actitud mental. Anteriormente, el modo de pensar del auditor interno estaba limitado a la exactitud aritmética y a que la forma en que se registraba contablemente estuviera acorde con los "principios" específicos. Ahora, el mundo contable se caracteriza por la actitud práctica, más que por el intento de seguir cualquier "principio" de administración y control.

En este punto, ya sea que el auditor interno se dedique al área financiera o a las operaciones, él se pregunta lo siguiente:

¿Acusan estas hechas condiciones satisfactorias respecto a los objetivos de la empresa?

Si fuera el gerente de operación, ¿mi opinión sería dar apoyo a las recomendaciones?

¿Los registros e informes, retratan fielmente y con justicia las condiciones de operación?

Si fuera el gerente de operación, ¿me gustaría que mis superiores me juzgaran tomando únicamente en consideración los registros actuales y los informes producidos?

Si fuera un ejecutivo, ¿los registros actuales y los informes que se producen, me darían una idea clara de la actuación del departamento de operación?

Quando el auditor está revisando los controles protectivos se sentiría satisfecho si cada medida o punto de control contestara positivamente esta prueba.

Este control ¿tiene fuerza para controlar?

Este punto ¿conuerda con las líneas de responsabilidad, de manera que cada persona pueda sentirse responsable de las variaciones, y pueda recibir el reconocimiento en caso de resultados positivos?

¿Da esto una perspectiva clara de toda la empresa? En los detalles de poca importancia hay controles muy rígidos en cambio en los asuntos muy importantes la rigidez de los controles es floja, ¿por qué es difícil establecerlos?

¿Satisface esto los requerimientos de protección desde un punto de vista práctico? Ya sea en caja chica, en almacenes, o en sucursales, la

complicación y costo de estos controles protectivos debe ser evaluado en relación a posibles riesgos de fraude, pérdida o desperdicio.

¿Hace esto más fácil la operación? Los controles deben ser como diques que dirijan el flujo de las transacciones; no deben ser como la presa que más que ayudar, estanca.

¿Hay flexibilidad para hacer cambios cuando sea necesario?

Ningún negocio es estático. Los controles deben ser cambiados así como cambian los riesgos según la alteración de las condiciones del negocio.

¿Ayuda esto a tener mayores utilidades?

Esta es la pregunta más difícil de todas, ya que la respuesta puede depender de la evaluación de los "riesgos calculados" y el costo y los azares de los métodos alternativos.

El control interno es justamente una de las herramientas productivas de un negocio, y los objetivos y resultados del control deben ser sujetos a la evaluación y al análisis para que sean contribuyentes constructivos para mejorar la operación del negocio. No hay propósitos independientes de un control perfecto o ideal en sí mismo y esto nunca debe ser el objetivo.

En esto, se podría poner como ejemplo una operación de manufactura donde se producen partes y se ensamblan para tener el producto terminado. Cada parte es hecha con un cierto margen de tolerancia, de tal forma que

todas ellas ajusten entre sí, en la línea de ensamblado para obtener un producto terminado satisfactorio. Las especificaciones de ingeniería no exigirán una tolerancia de 1/10,000 de pulgada en una parte, si 1/2,000 es satisfactoria. La tolerancia y los límites de cada parte son establecidos e inter-relacionados a fin de que se obtenga de la línea de ensamble un producto satisfactorio.

Las preguntas anteriores explican por qué al auditor interno se le considera como representante de la gerencia, pues se entrena a sí mismo para pensar en términos de gerente. En el proceso de su trabajo, llega a darse cuenta que mientras la exactitud aritmética, los asientos contables y la terminología son necesarios, pero la exactitud no da la idea de la validez del juicio en que se apoyan la contabilidad y el control de la estructura de una organización.

Si esos juicios son erróneos, la estructura de los controles, así como las cuentas y los reportes, no tendrán valor, o serán extremadamente costosos para la gerencia, como una herramienta administrativa.

Los gerentes de operación y los ejecutivos de alto nivel, están interesados en los asuntos contables o financieros, únicamente como medios de control efectivo y de operaciones óptimas. Esto se aplica también a toda la operación.

Planes y políticas bien definidos, así como instrucciones firmes y observables, y sistemas económicos de control, es justamente lo que se necesita tanto en los departamentos de operación como en los finan-

cieros.

La oportunidad de la acción y la coordinación con otros es esencial en los negocios.

Acciones tomadas individualmente por una unidad de operación, pueden afectar positiva o negativamente todas las actividades de una empresa y aún a las relaciones con clientes y empleados. Los gerentes en cada departamento deben tener información adecuada que los ayude a saber si están desempeñando sus funciones en forma correcta o incorrecta y cuando deben prestar especial atención en una área específica.

El auditor interno, con un punto de vista "gerencial," tendrá en mente conceptos como los señalados anteriormente y su aplicación será buena si la auditoría que se le encarga es de perspectivas amplias.

En algunas empresas, la perspectiva puede ser restringida en estos casos, la experiencia común es que el campo asignado al auditor puede ser ampliado tan pronto como él demuestra su habilidad como analista y como componente de un equipo cuyo propósito es dar un servicio constructivo a la gerencia de operación y a la gerencia de alto nivel.

V. FACTORES EN LA PRACTICA DE LA AUDITORIA INTERNA.

En la auditoría financiera "protectiva" como se entendía antiguamente en auditoría interna, hay muchas reglas y guías estandarizadas para efectuar los análisis y revisiones. Algunas de esas reglas se han estado acep-

tando por años y el desarrollo se mide contra ellas (cuestionarios, programas rígidos, etc.); pero cuando el auditor trata de abandonar la auditoría financiera o contable, se encuentra con que no hay, para otros campos, reglas ni guías que lo ayuden.

En esa forma, su primera tarea será familiarizarse con las condiciones de la operación que vaya a auditar, así como conocer los objetivos básicos y los fundamentos de la operación.

El conocimiento de los antecedentes de lo que se va a auditar, es esencial; sin él, la revisión del auditor, el análisis, la evaluación y las recomendaciones finales no estarán cimentadas con la firmeza que es indispensable.

El auditor debe discutir con el personal del área auditada, acerca de: (1) cómo pueden ellos establecer planes para lograr los objetivos fijados en la auditoría, (2) cómo controlar al personal operativo y (3) cuáles son los problemas y cómo pueden tomar la decisión más viable para resolverlos.

Después de haberse familiarizado con la operación a auditar, el auditor puede hacer uso de muchas de las técnicas que se usan en la auditoría de estados financieros. Puede revisar la información para ver si es la base correcta de los reportes a la gerencia de operación acerca de las actividades desarrolladas. Por ejemplo: estado de producción, flujo de operaciones, etc.).

Por lo general, se principia la auditoría en los registros y a través de ellos cada empresa tiene formas especiales para registrar sus transacciones y operaciones, ya sea que se refieran a dinero, a cantidades, a tiempo, etc. Cualquiera que sea su naturaleza, todo esto debe ser revisado y evaluado para cerciorarse de la importancia que representa para la administración íntegra de la empresa.

Ya que la actitud mental del auditor interno es vital, se debe enfatizar que a menudo, es muy difícil para el auditor que anteriormente enfocaba su interés hacia la auditoría "protectora" o de balance, orientar su criterio hacia la auditoría de las operaciones, aplicando sus evaluaciones, enfoques y directrices para que estén en concordancia con el criterio de la gerencia. Las operaciones financieras, pueden ser juzgadas sobre bases de "correcto" o "incorrecto", pero en la gran mayoría de los casos, las decisiones sobre las operaciones (acción a tomar) no pueden ser analizadas o juzgadas con tanta ligereza.

El auditor debe no enfatizar demasiado en el aspecto "protectora", a menos que pueda justificar el costo de la "protección", comparado con el riesgo a evitar, para esto, en sus análisis y en sus recomendaciones, debe tomar en cuenta, principalmente, lo que sea de mayor beneficio para su empresa, ya sea ahorro de dinero o aprovechamiento de los recursos para obtener mayores utilidades. Después de esto, se puede asegurar de que haya controles protectores bien establecidos.

Los gerentes y directores piensan primero en lo mejor para su nego-

cio y, después, en segundo término piensan en protegerlo. El auditor interno no debe seguir esta misma tendencia si es que él quiere trabajar con eficiencia en la auditoría de operaciones.

Todos los negocios se hacen por dinero y van en busca de aumentar los ingresos. El trabajo del auditor consiste en ayudar a mostrar:

¿Dónde se está gastando?

¿Cómo se está gastando?

¿Por qué se está gastando?

Y, si lo que se gasta, produce utilidad o reduce gastos, impuestos o intereses.

En otras palabras: ¿se emplea el dinero en la forma planeada?

VI. AUDITORIA INTERNA Y AUDITORIA EXTERNA

El control interno es una responsabilidad administrativa, por lo que se considera primero la cuestión del control interno, que es el punto central de este razonamiento. El Instituto Norteamericano de Contadores Públicos, lo conceptúa como:

"El plan de organización y todos los métodos coordinados que se adopten dentro de un negocio, para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y veracidad de su contabilidad, promover la eficiencia en la opera-

ciones y fomentar la adhesión a las políticas administrativas".

Es ésta una amplia concepción. Se extiende más allá de la contabilidad, comprende la dirección, la investigación, los proyectos, la manufactura, el personal, las ventas; de hecho, todas las actividades del negocio.

Sin embargo, el control interno no es tan amplio como la administración en sí misma. Se integra con la organización, los métodos y las medidas. Es la máquina, y toda máquina necesita una motivación. La tarea administrativa consiste no solamente en mantener la máquina en buen estado para funcionar, sino en tenerla funcionando. Esto se consigue mediante la definición de objetivos, la creación de políticas y el análisis y crítica de los resultados. En síntesis, proporciona a la empresa, dirección y control.

El libro de Cadmus y Child, intitulado "El Control Interno contra el Fraude y el Desperdicio", contiene un resumen excelente de los elementos del control interno, y señala los pilares sobre los que se basa el sistema de control, como sigue:

Una buena estructura de organización.

Procedimientos adecuados y eficaces.

Registros diseñados y llevados correctamente.

Un sistema de comunicación que produzca información clara y oportuna.

Normas de ejecución para medir los resultados.

Auditoría interna.

Los autores hacen énfasis en que los controles no son un sustituto del juicio o criterio, ni tampoco pueden ser analizados ni corregidos por sí mismos. Son esencialmente un mecanismo que requiere la participación de las personas, como son la aceptación de los empleados y los demás elementos necesarios para su consecución. El sistema de control interno debe ser adaptado para enfrentarse a las necesidades individuales de cada negocio y debe también mejorarse y evolucionar al mismo ritmo y en la misma medida que cambian y evolucionan las operaciones y las necesidades administrativas del negocio.

La responsabilidad para procurar el desarrollo y funcionamiento del sistema de control interno corresponde exclusivamente a la administración, por lo que no es responsabilidad de la auditoría interna ni tampoco de la auditoría externa, aunque ambos estén íntimamente relacionados con dicho sistema.

La esfera de acción de los servicios administrativos está profundamente relacionada con el sistema de control interno establecido por la administración, pues de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, debe estudiarlo y evaluarlo al practicar la auditoría de los estados financieros de su cliente. Al hacerlo así, le está proporcionando un valioso servicio a la administración. Y como la auditoría externa puede haberse practicado primero, es posible que el cliente haya pedido consejo al Contador Público sobre el particular. Es así que la intervención del Contador Público en los servicios administrativos, no es una novedad, y lo que es más, hay un aspecto de estos servicios que forma parte integral de la práctica de la auditoría externa: el aspecto fiscal para

el debido pago de los impuestos.

Ahora bien, aunque es verdad que el Contador Público atiende y proporciona servicios administrativos, no lo es menos que los problemas y operaciones que están cambiando y evolucionando constantemente y volviéndose más y más complejos. Cada vez se requiere mayor información para hacer buenas y atinadas decisiones, aunque el costo de esa información vaya también en aumento. Los costos en general van siendo más elevados y, lógicamente, más difícil su control; por su parte, la competencia es cada vez más reñida, por lo que la necesidad de asesoramiento y consejo adecuados para emplear los mejores procedimientos administrativos, es en la actualidad imprescindible.

Para enfrentarse a estas necesidades, muchas firmas de Contadores Públicos han establecido departamentos de especialistas, para dar mejor atención a su clientela en los aspectos financieros de su control interno. Estos especialistas requieren un adiestramiento y una experiencia de naturaleza diferente de la que se necesita para practicar solamente una buena auditoría.

La profesión, por medio de cuestionarios exhaustivos, se ha preguntado acerca de la naturaleza y alcance de los servicios que el Contador Público debe proporcionar propiamente a su clientela. Hay una gran diversidad de opiniones sobre este punto. No obstante, existe una regla orientadora que indica al Contador Público que nunca debe considerarse como un experto en ningún campo especializado de servicio, a menos que se

pueda calificar a sí mismo como experto en un campo determinado.

Entre las funciones en las que el Contador Público comunmente se compromete, están las siguientes:

Organización.

Informes administrativos internos.

Sistemas y procedimientos, incluyendo mecanización y electrónica.

Simplificación del trabajo.

Eficiencia del trabajo de oficina.

Problemas especiales de administración financiera.

Sin embargo, sobre cualquier radio de acción, por amplio que sea, debe ser su propia capacidad, en cualquier eventualidad, el factor que determine su limitación, procurando cumplir siempre con las normas profesionales establecidas, pues de no hacerlo, su licencia para practicar la profesión, puede ponerse en peligro.

En muchos aspectos, la posición del auditor interno es similar a la del Contador Público que practica la auditoría externa, ya que la auditoría interna es también una función de evaluación, más que ejecutiva o de línea, la cual se extiende propiamente sobre cualquier área de la actividad del negocio, o sea, con la misma amplitud que el control interno debe cubrir; por lo que el auditor interno debe estar interiorizado de cualquier aspecto del negocio en el que pueda proporcionar sus servicios a la administración.

Casi siempre, la auditoría interna de operaciones empieza con una verificación contable de los recursos, experimentando el mismo fenómeno que en la auditoría externa. Su esfera de interés e influencia se extiende así más allá del sistema de contabilidad, para adentrarse en primer término en las operaciones. Y en muchos casos, la actividad de la auditoría interna se iniciaron por recomendación del Contador Público al respecto, a fin de vigorizar el sistema de control interno del negocio, en sus más amplios aspectos.

Así como el radio de acción del auditor externo está limitado por su propia capacidad y experiencia (en las áreas en las que no es un verdadero experto) de la misma manera lo está el del auditor interno, aún admitiendo que éste no se arriesga al peligro de perder su licencia si se compromete en áreas en las que no está calificado. Pero se expone a perder algo que es igualmente valioso, que es la confianza de los directores de su empresa. Mientras más técnicas se vuelvan las operaciones, la capacidad del auditor interno se va reduciendo para auxiliar a la administración en la apreciación de ciertos aspectos de dichas operaciones. Debe ser realista a este respecto. Mientras él pueda conducir propiamente las auditorías operacionales, no debe extenderse más allá de su habilidad para practicarlas eficazmente.

El examen de las operaciones que hace el auditor interno, puede variar por causa de muy diversas circunstancias, como son, su propia capacidad e iniciativa, las políticas administrativas y la fuerza del trabajo, en calidad y número, de que se disponga para ponerlas a sus órdenes.

Cuando el personal de auditoría interna es manejado con habilidad y eficacia y se le enfoca hacia la revisión de operaciones, el consejo u orientación del auditor externo puede reducirse considerablemente, sin que esto quiera decir que deba eliminarse por completo. A guisa de ilustración examinaremos dos ejemplos:

Primero, supóngase que el auditor interno ha hecho cierto tipo de recomendaciones de naturaleza radical. Sucede entonces que encuentra resistencia casi siempre, y que al proponer el auditor interno cierto programa de acción, el jefe de contabilidad propone otro, quedando empujado la administración. Se encuentran así dos exponentes de capacidad a los que no les es posible concordar en un campo de intereses comunes. Entonces la administración recurre a sus Contadores Públicos para que exploren la situación y le den su consejo.

Segundo, supongamos que el auditor interno se enfrenta a una situación en la que es necesario hacer una renovación total de procedimientos, pero que él no maneja la instalación de éstos, y no hay en la empresa personal de organización para el estudio de sistemas y procedimientos. En este caso, a menos que el auditor interno esté dispuesto a sacrificar y retardar el cumplimiento de su programa mínimo, la administración contratará también a sus Contadores Públicos para que hagan ese trabajo.

Existen todos los elementos para crear un conflicto entre las dos profesiones, o bien para una combinación de esfuerzos que pueda rendir beneficios para la empresa a la que se sirve. Ambos, auditor interno y auditor externo, deben permanecer para desempeñar la parte que a cada uno corresponde en los servicios que proporcionan a la administración.

¿Cuáles, entonces, son los factores que deben llevar a decidir la parte que le corresponde a cada uno?

1.- En primer lugar, debe mencionarse la actitud o postura que adopte el Contador Público. Este debe darse cuenta de que el auditor interno tiene su función propia por separado y que no es un instrumento a su servicio, sino al de la administración; de que no está para practicar su auditoría detallada para él, sino para evaluar la eficacia del control interno para la administración. Algunos Contadores Públicos, desafortunadamente, no lo reconocen así, es más, algunos Auditores Internos actúan de manera tan limitada, que de hecho sólo duplican las funciones rutinarias del auditor externo.

2.- En seguida, hay que considerar la importante cuestión de la independencia, pues la auditoría interna "es una actividad de apreciación independiente". El auditor interno debe preservar su independencia en dos sentidos: Primero, a través de los estatutos e instructivos de la empresa. Segundo, absteniéndose de intervenir en la instalación y desarrollo de procedimientos y registros, ni en ninguna otra actividad que normalmente se espera que deban ser revisados y evaluados por él.

Supóngase que la administración requiere un examen crítico de sus métodos administrativos. ¿Sería lógico y natural que se le encomendara al auditor interno? Tal vez no. En primer lugar, se le colocaría en una posición muy poco envidiable, pues podría ser presionado para criticar las acciones y decisiones de su propia gerencia. Y en segundo término,

podría estar demasiado imbuido en la organización, métodos y políticas de su empresa, de tal manera que no pudiera hacer una apreciación enteramente objetiva e imparcial. O bien, supóngase finalmente, que la administración necesita una evaluación de la función de su auditoría interna. ¿Podría el auditor interno llevarla a cabo? Obviamente, no. Así pues, la independencia resulta ser un factor decisivo al juzgar de la amplitud de capacidad y talento del auditor interno para dar servicio a su administración.

3.- Viene después la cuestión de la experiencia. Las experiencias de primera mano del Auditor Interno radican principalmente en las actividades y en el medio ambiente de su propia empresa. Por su parte, la experiencia del Contador Público es menos penetrante a ese respecto, aunque, por otra parte, tiene el conocimiento de otros negocios y de los métodos que no han sido puestos en uso en esta empresa en particular. La administración puede con frecuencia estar justificada al contratar al Contador Público para adquirir su experiencia y saber cómo se hacen las cosas; es entonces cuando esa experiencia se extiende más allá de los dominios del Auditor Interno.

4.- La especialización es también un factor. El Auditor Interno, por razón natural, llega a ser un especialista en la revisión y evaluación de los controles dentro de su propia empresa. Por su parte, el Contador Público que atiende a una clientela numerosa, puede necesitar tener especialistas dentro de su personal, capacitados en particular en diversos

campos. Por ejemplo, la habilidad para dirigir un estudio sobre la viabilidad de instalar un equipo electrónico de procesamiento. Cuando se necesitan servicios de naturaleza especializada, como éste, la administración será servida generalmente mejor contratando a esa firma de Contadores Públicos.

5.- Otro aspecto en el que se justifica la contratación del Contador Público para servicios administrativos, es la autoridad. Su opinión como profesional independiente tiene a menudo más peso, sobre todo cuando el asunto de que se trate está vinculado con negocios o informes externos para el Consejo de Administración, que incluye normalmente personas diferentes a las que figuran en las nóminas de la empresa. Debido a esa combinación entre su independencia de la administración y la extensión de su reputación profesional, a la opinión del Contador Público se le concede un alto grado de autoridad y tiende a producir resultados más eficaces.

6.- Se debe considerar también la cuestión de tiempo. Es raro encontrar un auditor interno que disponga de un personal más que suficiente para desahogar su programa de actividades en un período razonable. Y además, es frecuente que reciba otros encargos y comisiones especiales que atender, generalmente fuera del estricto campo de acción de la auditoría interna, y como casi siempre se presentan para ser atendidos con carácter de urgentes, para poder cumplirlos tiene que desatender el programa regular de auditorías. Y cuando una de estas comisiones especiales toma demasiado tiempo, puede llegar a ser para el auditor interno físicamente imposible atenderla sin un serio perjuicio de sus actividades regulares, sin que se le asegure, por otra parte, un aumento permanente de su personal. En casos

como éste, la contratación de un Contador Público independiente se justifica, no porque se le considere a éste más competente, sino porque puede destinar a ese trabajo un personal que no está en las manos del auditor interno disponer.

Las seis consideraciones anteriores han sido analizadas sin mencionar la colaboración que puede haber entre el Contador Público y el Auditor Interno, en la atención de los servicios para la administración, la cual ha sido ampliamente discutida, existiendo gran cantidad de literatura sobre el particular.

Una oportunidad similar y quizás mayor, existe en el caso de los servicios administrativos. Entre los principales caracteres distintivos de la contratación de servicios administrativos, están los siguientes trabajos:

- Determinación de hechos.
- Análisis de los mismos.
- Desarrollo de recomendaciones.
- Instalación.
- Continuidad del esfuerzo.

En todos estos aspectos, el auditor interno y el Contador Público pueden trabajar juntos y en colaboración, lo cual seguramente redundará en beneficio de la empresa, al procurar que el trabajo se lleve a cabo con más rapidez, reduciendo el tiempo (y también el costo) que el auditor ex-

terno dedique a su labor, sin perjuicio de que pueda madurar su punto de vista basado en aquel que tiene una amplia experiencia y comprensión de los problemas y prácticas internas del negocio.

Por todo lo anterior, algunos de los factores más importantes que afectan las relaciones y los campos de acción de cada uno, auditor interno y auditor externo, son los siguientes:

Actitud.

Independencia.

Experiencia.

Especialización

Autoridad.

Tiempo.

El Contador Público, como auditor externo, debe darle completo reconocimiento a la capacidad y experiencia del auditor interno, aprovechando al máximo los servicios que éste proporciona y dándoles a conocer a la gerencia, sin dejar pasar ninguna oportunidad para trabajar con él en colaboración, con el fin de cumplir mejor con su cometido. Debe inclusive estimular la idea de que el auditor interno necesita ampliar y enfocar sus revisiones hacia las operaciones tanto como a la contabilidad. Pero no debe considerar el trabajo del auditor interno como una revisión que se le proporciona, como subordinada a su propia labor de Auditor Externo.

Por su parte, el Auditor Interno debe aceptar el hecho de que el Contador Público puede con frecuencia proporcionar servicios a la administración que él no está en condiciones de dar. La objetividad e indepen-

dencia de este último, su amplia experiencia, su especialización en determinado campo en particular o su habilidad para producir la fuerza de trabajo necesaria, son factores que pueden capacitarlo mejor, en ciertas circunstancias, para servir mejor a la administración.

La comprensión mutua de sus respectivas capacidades, vistas objetivamente y con simpatía, y el deseo de procurar que las necesidades de la administración queden siempre lo mejor y más económicamente atendidas, son los factores que pueden crear las mejores relaciones de trabajo entre estas dos profesiones hermanas, actitud ésta que puede ser la base de un impulso importante y benéfico en el mundo de los negocios, donde nunca ha sido tan grande como ahora, la necesidad de controles de toda índole.

Capitulo Tercero

ORGANIZACION Y ADMINISTRACION DE LA AUDITORIA INTERNA

I. PLANEACION DE LA AUDITORIA INTERNA

En los últimos años, la labor de auditoría interna ha sido considerada progresivamente más importante; la oportunidad que los auditores internos tienen para ayudar a la dirección de sus compañías se debe entre otros, a los siguientes aspectos:

- 1.- Al complejo crecimiento de los negocios y los sistemas de los mismos.
- 2.- Al aumento de la descentralización en la organización, con el consiguiente aumento en la delegación de autoridad.

Esta situación ha creado la necesidad de aumentar los medios de control, dando con ello lugar a que la auditoría interna en su concepto moderno, desempeñe un importante papel ayudando a determinar que los planes financieros y de operación; las políticas y los procedimientos están siendo correctamente administrados. Lo anterior se refleja en el siguiente concepto mencionado, de auditoría interna: "La auditoría interna es una actividad de evaluación independiente dentro de una organización, dedicada al análisis de la contabilidad, de las finanzas y de las demás operaciones como base de un servicio a la dirección. Es un control cuyas funciones son medir y evaluar la efectividad de otros controles".

Aceptando este concepto se llega a la conclusión de que la auditoría interna existe para dar servicio a la dirección. Por lo tanto, al considerar la organización y administración de las funciones de auditoría

interna, debe concedérsele suma importancia a las relaciones entre la auditoría interna y la dirección.

II. REQUISITOS PARA UNA AUDITORIA INTERNA EFECTIVA

Los requisitos para una auditoría interna efectiva pueden resumirse como sigue:

- 1.- Una adecuada delegación de autoridad por parte de la dirección.
- 2.- Un efectivo y continuo apoyo de la dirección.
- 3.- Un grupo de individuos capaces, que piensen como la dirección y que tengan un trato accesible con el personal.

La operación efectiva de auditoría interna necesita la presencia de cada uno de estos factores; no podrá esperarse demasiado de los resultados de la auditoría interna, si la dirección no la apoya totalmente, y en la misma forma, la compañía obtendrá pocos beneficios, si el personal de auditoría no es suficientemente capaz para manejar las responsabilidades que le sean asignadas.

III. DELEGACION DE AUTORIDAD DE LA DIRECCION

El alcance del trabajo del auditor interno deberá definirse en la delegación de autoridad que establezca las funciones de auditoría interna. Si la delegación es ambigua o no se precisa correctamente, el auditor interno se encontrará en desventaja desde el principio. En vista de ello, cuando la auditoría interna se establece por primera vez, es importante que exista una completa y adecuada descripción de los alcances y responsabilidades del trabajo del auditor. Esta descripción debe mantenerse

al día, modificándose y ampliándose según sea necesario.

Para establecer los alcances del trabajo de auditoría, deberá considerarse que el área de trabajo efectivo del auditor, será determinada por la clase de autoridad asignada al ejecutivo de quien el auditor depende. Si esta persona se encuentra restringida para acercarse a determinadas áreas del negocio, el trabajo del auditor se verá limitado en la misma forma. En vista de ello, la dirección debe indicar claramente qué es lo que se espera del departamento de auditoría interna.

IV. POSICION DE LA ORGANIZACION

Bajo la forma más común de organización, el auditor interno depende del gerente de finanzas. Los nombres significan diferentes cosas en cada compañía o industria, por lo que el puesto mencionado, podría ser llamado vicepresidente de finanzas, contralor o tesorero. Este ejecutivo debe dar un apoyo efectivo al programa de auditoría, debe tener alta jerarquía dentro de la organización.

También es común encontrar que los auditores internos dependan de la dirección general o directamente del consejo de administración o de la autoridad máxima de la empresa; en este último caso, el auditor interno tiene acceso al consejo cuando hechos importantes así lo ameritan. Esta elevada posición del auditor dentro de la organización, determina una gran amplitud en su trabajo.

Cualquiera que sea su posición en la organización, la auditoría in-

terna necesita que el auditor interno tenga un alto grado de independencia. La independencia es esencial para que el programa de auditoría sea efectivo; la forma de organización del auditor interno y el apoyo que reciba de la dirección, constituyen las principales determinantes de la calidad y valor de los servicios que dicha dirección obtenga de las funciones de auditoría interna. El jefe del departamento de auditoría interna por lo tanto, deberá ser responsable ante un ejecutivo de suficiente jerarquía en la organización, que pueda asegurar un amplio campo de actividades y una adecuada consideración en las sugerencias o descubrimientos efectuados por aquél.

V. APOYO DE LA DIRECCION

El respaldo al auditor lo lleva a lugares en donde otros ejecutivos estén muy por encima de él, o donde sus descubrimientos o recomendaciones puedan afectar la susceptibilidad de los empleados.

Como se verá adelante, la conducción del trabajo de auditoría requiere un grado considerable de flexibilidad, tanto en el tiempo como en el personal asignado. Algunas situaciones pueden requerir mayor atención que la esperada originalmente y el auditor nunca debe estar en la posición de abreviar un trabajo de auditoría o pasar sobre una situación importante, sólo por ajustarse a determinado plan de trabajo. La necesaria flexibilidad en la distribución del personal y del tiempo para el trabajo de auditoría, será obstruida si el auditor tiene responsabilidad substancial en trabajos de rutina.

Aunado a lo anterior, una razón importante para mantener al auditor libre de actividades rutinarias es que el personal de auditoría deberá estar disponible para proyectos especiales, como sucede normalmente en la mayoría de los departamentos de auditoría interna; tales proyectos son ventajosos debido al amplio conocimiento de la compañía que tiene el auditor a través de sus actividades normales. Por ejemplo, la designación de auditores para trabajar con grupos que planeen sistemas a base de tarjetas perforadas u otros sistemas avanzados o con otros grupos consultores de la dirección o interviniendo en otras compañías, son ejemplos de trabajos especiales en los que el auditor interno puede prestar un valioso servicio.

VI. EL AUDITOR INTERNO ADECUADO

A pesar de lo completa que pueda ser la responsabilidad establecida para el auditor, así como el apoyo que le brinde la dirección, las funciones de auditoría interna pueden ser no más efectivas que el personal que administra y desarrolla el programa de auditoría interna. Así como para elegir el personal de cualquier departamento se hace una selección previa, la selección de auditores adecuados es de suma importancia.

Un auditor debe estar familiarizado con la teoría y práctica de la contabilidad y debe tener conocimiento de sus propósitos técnicos y objetivos. Esto es esencial ya que mucho del trabajo de auditoría se inicia con el exámen y análisis de los registros e informes de contabilidad, para determinar que los mismos representan correctamente lo que tratan

de mostrar; sin embargo, debe tenerse cuidado en no poner excesivo énfasis en el detalle de la contabilidad, a expensas de otras actividades esenciales en la práctica de la auditoría interna.

Además de su habilidad en contabilidad, el auditor interno debe pensar como la dirección; esto requiere un sentido de proporción tal, que cada parte de las actividades del negocio debe ser examinada y evaluada en su aspecto de contribución al progreso del negocio y de acuerdo con los objetivos establecidos por la dirección. No debe existir demasiada atención en alguna fase del negocio que determine tener que excluir algunas otras, no tampoco en detalles menores que carezcan de importancia para la dirección local o general. La intervención del auditor debe ser como si se tratara del representante del dueño del negocio, por lo que cada recomendación debe hacerse teniendo en la mente el beneficio que el negocio pueda obtener.

Otra importante cualidad del auditor interno, debe ser la habilidad para tratar a las personas; no quiere decir que a cualquiera debe simpatizarle, pero es indudable que esto ayuda. Igualmente importantes son las siguientes cualidades para un buen auditor interno:

Habilidad para razonar lógicamente.

Habilidad para expresarse en forma verbal y en comunicaciones por escrito.

Objetividad y honradez.

Integridad de carácter.

Independencia mental.

Con estas cualidades el auditor será respetado por los jefes de departamento como un individuo imparcial que está tan ansioso como ellos de ver prosperar a la compañía.

VII. PLANEACION DEL CUERPO DE AUDITORES

Las consideraciones previas de un problema básico en la organización de un departamento de auditoría interna, es determinar el número de auditores que serán necesarios para manejar las responsabilidades asignadas; esto no es un problema fácil de resolver y es imposible generalizar para todo tipo de empresas.

La determinación de la fuerza de trabajo requiere completa consideración de los siguientes factores:

El número de departamentos, locales, etc., que deberán ser visitados por los auditores.

El alcance del trabajo de auditoría que será ejecutado en cada uno de ellos.

La frecuencia con que se desea cubrir el trabajo de auditoría.

La necesidad de tener personal disponible para trabajos especiales.

Para la clasificación de auditores, se puede calificar el cuerpo de auditores internos en la forma utilizada por los auditores externos; en

Un departamento de auditoría interna de cierta importancia, después de colocar a los asistentes directos del auditor interno (jefe) los siguientes puestos formarán el cuerpo de auditores:

1.- Auditores Supervisores.- Estas personas son responsables del manejo principal del trabajo de auditoría con mínima dirección de la oficina principal, planean el alcance y programas de auditorías individuales, contando con la asesoría del auditor interno y otro personal supervisor.

2.- Auditores Jefes de Grupo.- Este personal tiene completa responsabilidad para auditorías pequeñas o está encargado de alguna parte de auditorías mayores. Tiene una cantidad limitada de libertad en la planeación y ejecución del trabajo que les sea asignado.

3.- Auditores Ayudantes.- Son los que tienen relativamente poca libertad en la planeación y desarrollo de las secciones específicas del trabajo de auditoría. Son usualmente elementos nuevos del cuerpo de auditores que son destinados a trabajos de rutina y de poca responsabilidad, como parte de su entrenamiento para trabajos posteriores de mayor responsabilidad.

Para la determinación del personal necesario, a continuación se presenta un cuadro comparativo que muestra el personal que podría ser utilizado en cuatro diferentes compañías. Hipotéticamente la compañía "A"; es una empresa de gran tamaño con varias plantas, sucursales o agencias para ser auditadas; la compañía "B" es una empresa igualmente importante pero contando sólo con la mitad de plantas que la compañía "A" la compañía

"C" se supone como una empresa de gran tamaño que no cuenta con planta o sucursales y que ha iniciado recientemente las funciones de auditoría interna; la compañía "D" es una empresa similar a la "C" pero que se encuentra iniciando las mencionadas funciones:

| <u>DESCRIPCION DE PUESTOS</u> | <u>CIA "A"</u> | <u>CIA "B"</u> | <u>CIA "C"</u> | <u>CIA "D"</u> |
|-------------------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| Auditor interno | 1 | 1 | 1 | 1 |
| Asistente del Auditor I. | 1 | | | |
| Audidores Supervisores | 2 | 1 | 1 | |
| Audidores Jefes de Grupo | 4 | 2 | 1 | |
| Audidores Ayudantes | 4 | 2 | 1 | 2 |
| Secretarias y Oficinistas | <u>2</u> | <u>1</u> | <u>1</u> | <u>1</u> |
| Total de Personal | 14 | 7 | 5 | 4 |

En todo caso las necesidades de cada empresa determinarán el personal necesario.

4.- Organización Funcional.- La forma más común de organizar al cuerpo de auditores, es como un grupo que opera fuera de las oficinas principales. En las grandes organizaciones y en las pequeñas que tienen concentración de operaciones en más de un lugar, pueden ser mantenidas una o más oficinas separadas de auditoría; estas oficinas estarán bajo el control directo del auditor interno (jefe) desde las oficinas principales.

Algunas empresas grandes mantienen auditores en sus divisiones o sucursales, los cuales rinden sus informes a las direcciones locales; cuando las auditorías de las divisiones son hechas por los auditores princi-

pales, gran parte de su trabajo consiste en la revisión de papeles e informes elaborados por los auditores locales. Lo más adecuado en estos casos es que los auditores locales sean responsables ante el auditor interno (jefe) en la oficina principal y que dependan administrativamente de la dirección local. Un requisito importante debe consistir en que los programas y planes de los auditores locales sean sometidos al auditor interno para sus sugerencias y aprobación. En donde son utilizados auditores locales, el departamento de auditoría interna principal será responsable de establecer control efectivo y coordinación del trabajo a desarrollar.

5.- Conocimientos Especializados y Experiencia.- En cualquier departamento de auditoría interna es muy provechoso contar con auditores expertos en ciertas fases de las operaciones de la compañía; en algunos casos, se pueden emplear auditores que han tenido experiencia especializada en rengones como inventarios, control de producción, cuentas por cobrar y por pagar, etc. Otros medios de asegurar experiencia especializada es transfiriendo al departamento de auditoría interna personal de otros departamentos operativos, cosa poco recomendable, por carecer este personal de la experiencia necesaria en auditoría.

En el proceso normal de rotación de los trabajos de auditoría asignados, se encontrará con frecuencia que algún auditor muestra particular talento o interés en ciertos trabajos; cuando esto ocurra, debe estimularse dándole los medios suficientes para ampliar sus conocimientos sobre el particular. Los elementos especialistas en ciertos aspectos, pue-

den ser aprovechados para supervisar las auditorías de su especialidad cuando ellos no intervengan directamente.

VIII. ADMINISTRACION DEL CUERPO DE AUDITORES

1.- Cualidades Personales.- La cualidad más deseable en un auditor y una de las más difíciles de encontrar es la que se puede denominar "Sentido de los Negocios". La persona con esta cualidad, distinguirá lo importante de lo trivial y dirigirá su atención a aquellos aspectos que son más importantes para el funcionamiento efectivo del negocio.

Unido a este sentido de los negocios, es esencial que el auditor tenga la habilidad para inspirar confianza y para obtener el respeto de los demás; particularmente importantes también son cualidades tales como tacto, apariencia personal y la impresión general que el auditor cause en sus contactos con otras personas ya sea en forma verbal o en comunicaciones por escrito.

Un requisito previo indispensable es el conocimiento de la contabilidad; los métodos comunes para obtener estas cualidades pueden ser a través de un entrenamiento adecuado, por la experiencia en el departamento de contabilidad de la compañía o en alguna firma de contadores públicos independientes, principalmente.

2.- Reclutamiento.- Si es posible hacerlo, el cuerpo de auditores puede ser integrado transfiriendo personal de otros departamentos al de auditoría interna; esta forma puede ser ventajosa por la experiencia de

dicho personal en las operaciones de la compañía; también se conseguiría en esta forma de reducir el entrenamiento. Sin embargo, el personal en este caso puede carecer de la experiencia y conocimientos especializados necesarios.

El departamento de contabilidad puede ser un buen campo para reclutar personal para auditoría interna; otro personal que muestre interés y aptitudes, puede también ser transferido. La experiencia adquirida dentro de la compañía es muy valiosa cuando el trabajo a realizar se refiere más al control de las operaciones que a los registros contables.

Donde los medios de la compañía no puedan proveer el grupo de auditores necesarios, el reclutamiento seguirá los canales usuales. Las compañías efectúan también reclutamiento para sus departamentos de auditoría entre egresados de las escuelas de comercio y administración; en este caso es necesario entrenarlos durante un período razonable, después del cual adquieren un buen conocimiento de las operaciones de la compañía.

El objetivo general del reclutamiento, es el poder contar siempre con un cuerpo de auditores bien balanceado que ofrezca un buen grado de conocimientos, experiencia y habilidad. No existen pruebas específicas que midan las aptitudes para trabajar en auditoría interna; las únicas pruebas son aquellas que normalmente el departamento de personal efectúa con todos los prospectos para empleados. Una de las cualidades más apreciadas, "Sentido de los Negocios" o "Sentido Común", es difícil determinarlas a través de las técnicas normales de prueba.

3.- Oportunidad para progresar.- El auditor con aspiraciones siempre está en posibilidad de progresar. El mejor camino para ascender más allá de la categoría de "Supervisor" es el obtener un cambio del grupo de auditores a un puesto ejecutivo en la compañía; usualmente estos traslados se efectúan a los departamentos financieros o administrativos.

En muchas compañías el departamento de auditoría interna se utiliza específicamente como campo de entrenamiento para futuros funcionarios; existe un grupo semi-permanente compuesto del auditor interno y un número de personal clave; el resto del grupo consta de personal con experiencia en los departamentos de operación con algunos prospectos para futuras promociones. El trabajo en el cuerpo de auditores internos son destinados a trabajar en todas las fases de la compañía, familiarizándose con ellas en toda su amplitud. Después de un período de entrenamiento, pueden ser asignados a posiciones de considerable responsabilidad en cualquier departamento de la compañía.

4.- Entrenamiento de Nuevos Auditores.- Cuando un auditor nuevo es contratado fuera de la compañía, debe recibir primeramente un curso de instrucción acerca de las operaciones de la compañía, que puede ser un curso formal o consistir en un período corto de lectura acerca de los objetivos, operaciones y otros aspectos de la compañía.

El siguiente paso consiste en un breve período de aprendizaje acerca de las actividades del departamento de auditoría interna; en este aspecto los nuevos empleados ya sea que provengan de la compañía o de fuera de ella,

utilizarán algunos días en leer material acerca del trabajo general del departamento de auditoría interna. Esto incluye los manuales e instructivos de la compañía y los manuales y programas específicos del departamento. La parte final en este aspecto del programa de entrenamiento, es la lectura y revisión de un número determinado de informes típicos y sus correspondientes papeles de trabajo. Estos deberán ser seleccionados para dar al nuevo auditor una panorámica general del trabajo de auditoría, tanto en las situaciones normales como en las anormales.

Esta fase instructiva del entrenamiento puede efectuarse en una o dos semanas. A continuación el nuevo auditor iniciará el entrenamiento para su trabajo específico. El método universal para este entrenamiento es el propio trabajo con otros auditores experimentados; el nuevo auditor es generalmente asignado a una fase simple de alguna auditoría regular en donde el auditor "jefe de grupo" trabaja muy cerca del nuevo auditor, ayudándolo a comprender cómo y por qué deben ser efectuados los diversos pasos en la auditoría, especificando que la parte de trabajo que le ha sido encomendada encaja dentro del plan general para la totalidad del trabajo.

Cuando el trabajo es concluido, debe promoverse una discusión final en la cual el "jefe de grupo" revisa la auditoría con el nuevo miembro, contesta sus preguntas y le hace sugerencias constructivas. Antes de regresar a las oficinas principales el "jefe de grupo" entrega un reporte formal o informal a su "Supervisor", especificando las recomendaciones que considere pertinentes para futuras auditorías.

El nuevo auditor irá obteniendo un mayor progreso en su trabajo a medida que sea asignado a otras fases de las operaciones de la compañía; la responsabilidad que se le otorgue debe ir en aumento, disminuyéndole la supervisión en el trabajo de detalle (según lo vaya garantizando su trabajo). En esta forma se utilizarán sus capacidades al máximo.

5.- Evolución Continua de Auditores.- El departamento de auditoría interna tiene una responsabilidad definida, para mantenerse al día en la evolución que tengan las prácticas de auditoría interna y en otros aspectos en el mundo de los negocios. Deben tenerse siempre presentes las condiciones cambiantes dentro de la compañía que motiven la revisión de programas y técnicas de trabajo.

Muchas compañías impulsan a determinados empleados para tomar cursos después de las horas de oficina en relación con la clase de trabajo que desempeñen.

En muchos casos la compañía paga parte o la totalidad de las colegiaturas, después que el empleado ha completado sus cursos con resultados satisfactorios.

Debe mantenerse una biblioteca de publicaciones relativas a auditoría interna en este departamento; la misma debe comprender además libros sobre auditoría general, contabilidad general, contabilidad de costos, análisis de estados financieros, relaciones humanas, etc. También debe mantenerse información acerca de las funciones que sean cubiertas en el programa de

auditoría interna tales como compras, producción, etc. Son de mucho provecho las suscripciones que se tengan con revistas técnicas especializadas.

6.- Entrenamiento Continuo.- El entrenamiento y desarrollo dentro de la compañía puede ser de varias formas: Muchas compañías grandes mantienen programas de entrenamiento para empleados de cierta categoría; algunos tienen el objeto de mantener a dichos empleados informados y al día en las fases más importantes de las operaciones de la compañía.

Dentro del departamento de auditoría interna los medios más comunes de mantener al corriente al personal, son a través de conferencias y rotación en la distribución del trabajo. Normalmente cada grupo de auditores se reúne periódicamente para celebrar juntas informales con objeto de transmitir a los miembros del grupo los últimos progresos y evoluciones en el campo de la auditoría interna. En donde el grupo de auditores es pequeño, se efectúan reuniones más frecuentemente y menos formales.

Cualquiera que sea el método que se siga, las reuniones periódicas del "grupo" de auditores son una parte importante de su entrenamiento y progreso. A través de dichas reuniones, jefes y subordinados discuten sus problemas, planes y sugerencias.

7.- Rotación de Auditores.- El rotar a los auditores a través de las diferentes fases de las operaciones de la compañía, es práctica común de todos los departamentos de auditoría interna; esto tiene la ventaja de ampliar las perspectivas y conocimientos sobre las operaciones de la compañía y mantener la independencia y objetividad del trabajo del auditor.

Cada nueva auditoría recibirá el beneficio de ser efectuada por una nueva persona con nuevas y frescas ideas constructivas, así como con sugerencias valiosas.

Otro método para promover el desarrollo de los miembros del "grupo", es por medio de su asignación a proyectos especiales; este trabajo proporciona al auditor la oportunidad para trabajar muy de cerca con el personal de departamentos como producción, ventas, compras, etc., y aportar sus valiosos conocimientos en control interno, contabilidad y aspectos financieros; cuando estos proyectos se presentan deben ser designados los miembros más capacitados, tanto para que la compañía obtenga los mejores resultados de su intervención, como para mostrar a la dirección el enorme valor de las funciones de auditoría interna.

Capitulo Cuarto

PLANEACION DEL TRABAJO DE AUDITORIA INTERNA

I. PLANEACION ANTICIPADA

Una buena medida en la planeación del trabajo de auditoría, es la elaboración, por parte del auditor interno, de una cédula anual de tiempo, antes de la iniciación de cada ejercicio; debe considerarse algún margen de días que eventualmente puedan ser utilizados en trabajos especiales o en auditorías que resulten mayores, en tiempo, que lo programado.

Esta cédula se divide en áreas específicas del trabajo de auditoría dependiendo las mismas del tamaño y complejidad de cada auditoría. Donde el trabajo de auditoría puede ser efectuado en un período relativamente corto (tres días hombre, por ejemplo) puede anotarse en la cédula de trabajo una corta explicación sin ningún análisis de tiempo para cada renglón a revisar.

Debido a situaciones imprevistas, como los trabajos especiales que seguramente se presentarán, prácticamente ningún departamento de auditoría interna está en posibilidad de cumplir estrictamente lo programado anticipadamente en cédula de trabajo; ésta debe ser vista como una programación de tiempo más o menos estándar, que irá modificándose a medida que avance el año; esto podrá hacerse cada 4 meses, por ejemplo, actualizando lo presupuestado con base en los cambios que se hayan presentado.

II. FRECUENCIA Y AREAS DE TRABAJO A CUBRIR

Anteriormente, la mayoría de las auditorías se llevaban a cabo sobre bases anuales y siguiendo un rígido programa comparativo para cada auditoría.

Actualmente la tendencia es variar la frecuencia y aspectos a cubrir para tener una adecuada auditoría interna con el menor costo posible; esta variación puede efectuarse en las formas siguientes:

1.- En donde las auditorías son comparativamente pequeñas en alcance y semejantes en su procedimiento, puede hacerse un estudio del valor constructivo de la auditoría en relación con las necesidades de protección. Por ejemplo, una compañía con un considerable número de agencias de ventas, basada en los hechos importantes y recomendaciones efectuadas en las auditorías anuales, determinó que las revisiones futuras podrían efectuarse sobre la base de 18 meses, siendo ello suficiente para proteger los intereses de la compañía. Se llegó a esta conclusión en virtud de que existían supervisores de ventas en cada distrito, que efectuaban periódicamente algún trabajo de revisión que podía considerarse como una auditoría informal.

En donde las auditorías se presentan en forma dudosa o francamente mala, con toda seguridad no podrá seguirse un programa específico, siendo necesarias frecuentemente nuevas auditorías posteriores a la primera.

2.- Otra variación puede ser la de revisar diferentes renglones en cada departamento, agencia o sucursal durante las auditorías sucesivas; este plan puede ser aplicado donde las condiciones se han encontrado razonablemente satisfactorias en las auditorías precedentes. Por ejemplo, Caja e Inventarios pueden haber sido examinados en forma muy completa en una auditoría; si el resultado fue aceptable la siguiente auditoría recibirá menos atención, lo que podrá significar mayor énfasis en compras,

tráfico, etc.

3.- Una tercera variación puede ser la que se refiere a la distribución diferente y a la frecuencia para efectuar cada tipo de auditoría, dependiendo de la naturaleza de la operación y de las áreas a cubrir. Por ejemplo, en una tienda de auto servicio, "Caja" se cubre 2 veces al año, una por sorpresa y la otra al terminar el ejercicio; la toma de inventarios físicos se observa al final del ejercicio; las nóminas, cuentas por pagar y por cobrar se auditan anualmente; cargos diferidos y otros conceptos varios se examinan cada 2 años.

Activos fijos probablemente no hubiera necesidad de revisarlos, en vista de que los auditores externos los examinan cada año en forma muy completa. Toda esta programación se aplicará de acuerdo con las situaciones particulares que se presenten.

En resumen, la planeación en la distribución del trabajo de auditoría deberá ser flexible tanto en la frecuencia como en las áreas de trabajo a cubrir. Las auditorías que se efectúen deben ser suficientes pero no demasiadas; deben tener la amplitud para cubrir lo necesario, pero no ser tan amplias que resulten de poca utilidad. No existe ni debe haber una fórmula establecida para la planeación de auditorías; la programación deberá basarse en la experiencia y juicio del auditor interno. En donde se efectúe una reducción del trabajo a cubrir, los posibles riesgos deben ser analizados y las personas afectadas, particularmente el superior del auditor interno y los auditores externos, deben tener pleno conocimiento de ello.

III. SELECCION DE AUDITORES PARA CADA TRABAJO

En la mayoría de los trabajos asignados, los miembros del grupo de auditores son de diferentes categorías (Jefe de Grupo, Ayudante, etc.); es necesario que este personal tenga conocimientos acerca de la función o tipo de operación que será auditada. Cuando se va a auditar una nueva área, éstos conocimientos pueden ser teóricos y se obtendrán a través de lectura y de las preguntas que se efectúen al personal encargado de las secciones o departamentos que serán auditados; éstas preguntas serán acerca de los planes, operaciones y problemas de dichos departamentos.

En donde es posible contar con personal con conocimientos o práctica especializados, por ejemplo, un auditor con experiencia en inventarios, es una buena medida utilizar esas capacidades asignando a dicha persona al trabajo de auditoría de inventarios. Sin embargo, el objetivo en el manejo del personal de auditoría debe ser el amplio desarrollo de analistas del negocio; consecuentemente, el especialista deberá ser también asignado en aspectos fuera de su especialidad y trabajar con otros miembros del "grupo" para ayudarlos a adquirir conocimientos acerca de ella.

IV. FECHA DE AUDITORIAS

El auditor será mejor recibido en los departamentos, secciones o divisiones de la compañía en donde vaya a efectuar su revisión, si puede planearla de manera que no coincida con los períodos críticos de trabajo del departamento que será auditado. En donde existe continuo trabajo de auditoría por un tiempo considerable y en un solo departamento, las diversas fases de la auditoría deben ser programadas para tener mínima interfe-

rencia con los períodos claves. Esta situación ayudará al auditor a ser mucho más agradable para el personal operativo; no siendo así, si él solicita ayuda e información en los momentos cruciales del trabajo.

V. AVISO ANTICIPADO DE FUTURAS AUDITORIAS

La práctica universal hasta hace poco tiempo, era la de efectuar auditorías por sorpresa; los auditores se presentaban sin haber sido anunciados e iniciaban su trabajo contando los fondos de caja. La razón para ello era la posible disposición de dichos fondos para su utilización fuera de las necesidades de la compañía. Se pensaba que el valor de la auditoría se vería muy reducido si la oficina respectiva tenía conocimiento previo de la auditoría y podía prepararse para recibir a los auditores.

La práctica actual en relación con las auditorías por sorpresa, se lleva a cabo únicamente cuando las partidas, particularmente las expuestas a fraudes, son de tanta importancia que el elemento sorpresa puede tener valor. Por ejemplo, en la tienda de Auto Servicios mencionada, el dinero en efectivo puede ser una cantidad considerable; en este caso una auditoría por sorpresa serviría para verificar la corrección de su monto y comprobar los controles sobre el efectivo en operaciones normales.

En una compañía con varias oficinas pequeñas de ventas donde los riesgos son de importancia, podría ser necesario efectuar algunas o todas las auditorías por sorpresa. En general, estas auditorías deben ser reducidas al mínimo, debido a la favorable reacción del departamento y ofici-

na auditada cuando recibe la noticia por anticipado.

Excepto en auditorías por sorpresa, la práctica actual es dar aviso por anticipado a los departamentos u oficinas que serán auditados; esta noticia será comunicada por escrito al jefe del departamento respectivo, especificándose la fecha de iniciación y los nombres de las personas que intervendrán.

VI. CONDUCCION DEL TRABAJO DE AUDITORIA

1.- Trabajo Preliminar.- En todas las auditorías de cierta importancia usualmente es necesario determinado trabajo preliminar, mismo que puede ser efectuado en el propio departamento de auditoría; el objeto de ello es familiarizar al auditor con las operaciones que serán examinadas. La práctica común consiste en la revisión de los informes de auditoría efectuados, sus relativos papeles de trabajo, así como la información permanente que cubra estas operaciones.

Cuando la auditoría se efectúe por primera vez o sea la primera intervención de determinado auditor, la forma de familiarizarse con los renglones especiales puede ser en las siguientes formas:

- A.- A través de los manuales e instructivos de la compañía (los específicos de las operaciones que serán auditadas).
- B.- Estudio de textos y otro material descriptivo en relación con los renglones a revisar (compras, almacenes, cuentas por pagar, etc.).

C.- Estudio de literatura que describa los métodos de auditoría relativos.

D.- Reportes e informes rendidos a la dirección, contraloría y otros departamentos, por el departamento o sección que será auditado.

2.- Introducción con cada Departamento.- División o local que será auditado: Al iniciarse la visita a la unidad que será auditada, debe existir una reunión previa con los jefes de departamento; según sean estos jefes y la naturaleza de la auditoría, esta reunión podrá ser algo más que un simple cambio de saludos, o bien comprender una discusión acerca de los problemas específicos de la unidad en cuestión y de los planes generales del auditor. El propósito de estas reuniones iniciales es dar a cada auditoría un buen comienzo, haciendo ver a los jefes de departamento que el trabajo que el auditor tiene que efectuar los ayudará enormemente para el mejor control y operación de sus actividades; cuanto mayor sea la información obtenida por el auditor acerca de las operaciones y problemas del departamento a revisar, mejor será la panorámica que se forme del mismo. El auditor debe preguntar específicamente si existen algunos aspectos en los cuales deba ponerse especial atención durante la auditoría.

3.- Programa de Auditoría y Manuales.- Existen diversas opiniones acerca de la necesidad y uso de programas de auditoría. En aquellas compañías que los utilizan se pueden considerar las siguientes aplicaciones:

A.- En compañías en donde un número considerable de auditorías semejantes son efectuadas por diferentes auditores, es usual tener un programa

ma detallado; éste podrá tomar la forma de un cuestionario o de una lista de puntos que deban checarsse o verificarse. El objetivo de esta lista o cuestionario es el asegurar que el trabajo se efectúe completamente y en forma similar en cada oficina, local, sucursal, agencia, etc.; compañías que cuentan con varias oficinas de ventas son un ejemplo de aplicación de programas detallados.

B.- En donde gran parte del trabajo de auditoría está dedicado a la verificación de rutina por los auditores ayudantes, es común encontrar un programa detallado que sirva de guía a dichos ayudantes y ahorra tiempo a los supervisores y jefes de grupo.

C.- A medida que las necesidades de auditoría progresen hacia revisiones más intensas de operaciones y controles y menos relacionadas a rutina, el programa se vuelve más general. Para dichas auditorías deben emplearse auditores que tengan la habilidad y experiencia necesaria para planear un trabajo efectivo y para aplicar las técnicas de auditoría con toda flexibilidad. Un programa demasiado rígido no es recomendable, ya que puede influenciar a algunos auditores a concretar su trabajo a las especificaciones del mismo.

Cualquiera que sea el programa, general o detallado, debe mantenerse al día; esto puede lograrse incorporando notas en los papeles de trabajo, que describan las revisiones sugeridas, de tal manera, que reciban atención cuando los papeles se revisen antes de la siguiente auditoría. Al momento de terminar la auditoría, el programa debe ser corregido o aumentado.

El departamento de auditoría interna debe mantener, además, algún tipo de manual de auditoría que contenga información específica sobre las auditorías a realizar. Un tipo de manual informal consiste en una serie de boletines o instrucciones elaboradas por el auditor interno (jefe) que se entregan al cuerpo de auditores. Esta información puede referirse a los planes, políticas y procedimientos del departamento de auditoría interna, así como a cualquier otro aspecto que deban conocer los miembros de este departamento.

4.- Libertad en la Aplicación de Programas.- Cualquiera que sea la naturaleza del programa o del manual, el auditor debe tener cierta libertad en su aplicación; el programa generalmente se considera como una guía y sirve para estimular las ideas e imaginación del auditor. Si a juicio de éste debiera efectuarse algún trabajo adicional en situaciones dudosas, dicho asunto debe ser comentado con el supervisor del trabajo. Por ejemplo, en una compañía, una variación del 10 al 15% sobre el tiempo planeado para la auditoría, no necesita de la aprobación directa del auditor interno; si la variación es mayor, debe ser discutida y aprobada por él. Cuando la auditoría sea efectuada en un tiempo considerablemente menor al presupuestado, el auditor encargado deberá presentar un análisis y una explicación de la variación.

5.- Papeles de Trabajo.- En virtud de que los auditores internos siempre tienen acceso a los libros y registros de contabilidad, debe elaborarse y mantenerse un mínimo de papeles de trabajo; dichos papeles en términos generales, seguirán la forma utilizada por los auditores externos y mostrarán principalmente lo siguiente:

A.- El alcance de la auditoría.

B.- Suficiente detalle que apoye los hechos importantes determinados y las recomendaciones de los informes de auditoría. Este detalle debe ser lo suficientemente claro y específico para que sea accesible mientras dura la auditoría y cuando se presenten aclaraciones o preguntas relativas a él o cuando los papeles sean revisados antes de la siguiente auditoría.

C.- Explicación especial sobre aquellos renglones cubiertos en la auditoría que no hubiesen sido programados y cualquier partida que no se hubiera examinado.

6.- Guarda de Papeles de Trabajo.- Los papeles de trabajo que proporcionan información de un valor continuo, permanente, como por ejemplo, notas de organización, sistemas, operaciones, etc., deben mantenerse en archivo por separado que irá modificando según sea necesario. Este archivo permanente debe ser revisado regularmente antes de cada auditoría.

Los papeles actuales de trabajo normalmente serán revisados y utilizados en la siguiente auditoría; después de ella, pueden ser desechados o conservarse hasta después de una o dos auditorías más; también pueden ser archivados por un número determinado de años.

7.- Distribución y Control de Tiempo.- Como quedó mencionado, es conveniente presupuestar el tiempo que será necesario para cada sección de auditoría (Caja, Inventarios, etc.). De acuerdo con el avance del

trabajo, se irá modificando y ajustando el tiempo presupuestado, a las necesidades reales. Pueden registrarse en papeles de trabajo o en reportes especiales de tiempo, las horas actuales utilizadas en cada área general de auditoría; esto es muy valioso para mostrar lo que se ha hecho y el tiempo empleado, sirviendo de base para la planeación de auditorías subsecuentes.

8.- Informes Parciales.- La práctica general es la de proporcionar al auditor encargado un grado considerable de autoridad en relación con el manejo de la auditoría que se le haya encomendado; esta situación da lugar a la presentación de informes sobre el progreso de las auditorías; se puede seguir la costumbre de que estos informes se elaboren únicamente cuando se trate de auditorías largas. Si alguna situación especial que se presente modifica el tiempo presupuestado originalmente, será necesario efectuar nueva estimación. En las auditorías largas, existe normalmente cierta correspondencia entre el supervisor del trabajo y la oficina del auditor interno para mantenerlo al corriente del trabajo y de los progresos efectuados.

9.- Solución Inmediata a Situaciones de poca Importancia.- Lo común en el trabajo de auditoría es que los errores y discrepancias de menor importancia sean revelados en el curso de la revisión; cuando éstos se localizan y son comparativamente sin importancia, la práctica usual es que el auditor interno los aclare directamente con los departamentos afectados, no siendo necesaria la presentación de informes por separado, bas-

tando con la anotación en los papeles de trabajo. Los errores pequeños ocurren en cualquier operación de cualquier empresa y su repetición puede indicar fallas de consideración como las siguientes:

- A.- Deficiente ejecución del trabajo.
- B.- Entrenamiento deficiente.
- C.- Supervisión deficiente.
- D.- Procedimientos deficientes.
- E.- Control deficiente o falta de él.

En donde el número de discrepancias es tan importante que indique posibles deficiencias como las comentadas, será necesario dedicar una mayor atención; después que las situaciones especiales se han hecho notar y han sido evaluadas de acuerdo con su importancia, el siguiente paso será normalmente una discusión con el empleado y supervisor inmediato que sea responsable del área o departamento afectado. En estas discusiones el auditor debe tener cuidado de no culpar directamente a nadie y de no hacer resaltar su labor, sólo por que se han encontrado errores u omisiones.

Cuando las situaciones especiales que se hayan encontrado determinen el tener que efectuar cambios en los registros u operaciones en forma inmediata-una vez contando con la aprobación del departamento revisado-dichos cambios deberán hacerse constar en memorándum por separado, o bien reportarse como asunto cerrado en el informe final de auditoría. En esta forma tanto el auditor interno como el departamento auditado quedarán cubiertos en el caso de futuras preguntas acerca de que fué hecho y por

qué fueron efectuados los cambios.

10.- Juntas con los Jefes de Departamentos Auditados.- Al terminar el trabajo de auditoría programado, el auditor habrá acumulado cierta cantidad de hechos importantes de cuya apreciación se derivarán recomendaciones de la acción que deba tomarse. A estas alturas, las partidas poco importantes también deben haber sido discutidas con el personal operativo, llegándose a un acuerdo sobre algunos renglones, deberán hacerse notar para su resolución posterior según indica más adelante.

Puede seguirse la práctica de que el auditor interno al término de cada auditoría parcial, se entreviste con el jefe del departamento auditado o del local o agencia distante de las oficinas principales, para discutir los hechos importantes determinados en la auditoría, así como las recomendaciones efectuadas. Esta discusión versará sobre el contenido del informe preliminar que prepare el auditor interno antes de la entrevista; cuando exista desacuerdo sobre algunos aspectos, los puntos de vista de ambos lados (de auditores y auditados) deben hacerse constar en el informe para simplificar el siguiente exámen y decisión a cargo de la dirección o del ejecutivo indicado.

En caso necesario, la entrevista puede ser aprovechada por los ejecutivos de administración o de otras ramas del negocio para efectuar una visita a los departamentos auditados. El informe relativo puede ser adionado con fotograffas, gráficas o cualquier otro medio visual que haga más objetiva la presentación.

Cualquiera que sea la forma de la entrevista, al final de cada auditoría deben revelarse y discutirse francamente todos los hechos importantes que se hubiesen encontrado, sin esperar a que el auditor regrese a sus oficinas; por esta razón, es conveniente que al momento de la junta, el informe ya haya sido redactado provisionalmente y esté listo para su discusión. Si lo que se utiliza son únicamente las notas de los papeles de trabajo, base para elaborar el informe posteriormente, se corre el riesgo de que los conceptos que se incluyan en el informe final se presenten de manera diferente a la entendida durante la junta; las palabras y las frases pueden fácilmente ser interpretadas de modo diferente por diversas personas. Las malas interpretaciones se evitarán teniendo listo para la junta el borrador del informe.

Las copias del informe final podrán ser enviadas al jefe o ejecutivo encargado del departamento o de las operaciones auditadas, al ejecutivo que supervisa las funciones de auditoría interna y a aquellas personas afectadas por los hechos importantes determinados y las recomendaciones efectuadas.

11.- Control Progresivo de las Recomendaciones Efectuadas en los Informes.- Una auditoría pierde mucho de su valor constructivo, si no se establece un control de las recomendaciones contenidas en los informes. Puede establecerse la obligación a los departamentos o locales auditados para que en un plazo, por ejemplo de 30 días presenten una respuesta formal al informe de auditoría; esta respuesta describirá la acción que ha sido tomada o planeada como resultado de la auditoría; cuando exis-

ta desacuerdo o no se haya cumplido con lo recomendado, deberán darse las razones necesarias que sirvan de base a la dirección o al departamento correspondiente para dictar una decisión final..

Un requisito perfectamente definido en relación con el método para llevar un control de las recomendaciones de los informes, se refiere a la verificación que de ellas debe hacerse en la siguiente auditoría. Mención especial será necesaria en el próximo informe, de aquellos asuntos no resueltos completamente o aún pendientes de decisión.

Capitulo Quinto

CONCLUSIONES

1.- La auditoría interna no debe ser una función exclusivamente protectora, sino que debe entenderse como una función capaz de obtener frutos constructivos, tanto en los aspectos financieros como de operación.

2.- La auditoría a las operaciones no es un concepto diferente a la auditoría interna, sino que esta es parte de aquella.

3.- Aún cuando la auditoría interna forma parte de la organización de la empresa, se le debe considerar como una actividad evaluadora independiente, ya que su función está encaminada a la obtención de resultados positivos, susceptibles de ser medidos fructíferamente.

4.- La auditoría interna debe ser una herramienta para ser usada por la administración en la solución de sus problemas.

5.- La auditoría interna debe establecerse como un departamento "staff" del consejo de administración a fin de que sus funciones sean realizadas con la mayor eficiencia.

6.- La auditoría a las operaciones no debe analizarse mediante la aplicación de programas de trabajo basados en cuestionarios rígidos, sino que debe hacerse con base en puntos enunciativos, los que nunca deberán ser limitados.

7.- El jefe del departamento de auditoría al asignar los trabajos a su personal, de preferencia, deberá hacerlo de acuerdo con la experiencia que ésta persona tenga sobre el área de auditar.

9.- El jefe del departamento de auditoría, antes de iniciar, cada trabajo deberá ponerse de acuerdo con el jefe del área a auditar sobre la fecha en la que deberá iniciar la revisión a su operación.

10.- Al concluir cada auditoría, antes de que el departamento de auditoría interna edite un reporte, el auditor interno (jefe) y el auditor encargado del trabajo se deben reunir con el jefe del departamento auditado con el fin de discutir el borrador del informe, y obtener del jefe del departamento auditado sus puntos de vista sobre las observaciones que arrojó la auditoría y sus críticas a las recomendaciones, así como para la fijación de fechas para la ejecución de lo recomendado.

B I B L I O G R A F I A

1.- AUDITORIA

Eric L. Kohler
Editorial Diana
1a. Edición
1963

2.- AUDITORIA ADMINISTRATIVA

J. A. Fernández Arena
Editorial Jus
1a. Edición
1966

3.- INTERNAL CONTROL AGAINST FRAUD AND WASTE

B. Cadmus & A. J. Child
Editorial Prentice Hall
1a. Edición
1953

4.- OPERATIONAL AUDITING HAND BOOK

Bradford Cadmus
The Institute of Internal Auditors
1a. Edición
1964

5.- OPERATIONAL AUDITING

J. Dodwell

The Institute of Internal Auditors

1a. Edición

1961

6.- THE INTERNAL AUDITOR

Revista publicada bimestralmente por "The Institute of Internal Auditors of New York.

7.- DIVERSAS CONFERENCIAS DEL INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS DE MEXICO A. C. Y DEL MANAGMENT CENTER DE MEXICO A. C.