

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN

EL CONTROL INTERNO Y LA AUDITORIA INTERNA

T E S I S

Para obtener el título de:

LICENCIADO EN CONTADURIA

Q u e p r e s e n t a :

ANTONIO MATA GARCIA

Director de la Tesis. C. P. José Luis Saavedra Rodríguez

1981



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

**Capítulo 1.- La Auditoría Interna como
Elemento de Control Admi-
nistrativo.**

	Página
1.1.- Antecedentes.	1
1.2.- Definición y Objetivos de la Audito- ría Interna.	3
1.3.- Campos de Acción de la Auditoría In- terna.	5
1.4.- El Control Interno como Parte Medular de la Función de Auditoría Interna.	8

**Capítulo 2.- Estudio y Evaluación del
Control Interno.**

2.1.- Revisión del Aspecto Administrativo.	11
2.2.- Necesidad de Evaluar los Métodos de - Control y Procedimientos que los Ori- ginan.	21
2.3.- Elementos de Control Interno.	24
2.4.- Técnicas de Auditoría Interna.	44

**Capítulo 3.- Desarrollo del Trabajo
de Auditoría Interna.**

3.1.- Preparación del Programa de Auditoría Interna.	54
---	----

	Página
3.2.- Elaboración del Informe de Auditoría Interna.	62
3.3.- Vigilancia Posterior a las Recomendaciones Contenidas en el Informe de Auditoría Interna.	70
Capítulo 4.- La Auditoría Interna y - las Relaciones Humanas.	
4.1.- Concepto.	73
4.2.- Su Importancia.	75
4.3.- Normas de Relaciones Humanas.	77
Conclusiones.	91

CAPITULO 1.- LA AUDITORIA INTERNA COMO ELEMENTO - DE CONTROL ADMINISTRATIVO.

1.1.- Antecedentes.

Para manejar con éxito una compañía, el administrador debe definir sus objetivos, hacer planes y organizar un sistema de procedimientos, establecer métodos apropiados y normas de operación y sobre todo delegar autoridad a diferentes niveles. Asimismo se ha dado cuenta cual es el valor que tiene el contar con información confiable y actualizada que le permita dar cuenta y razón de cómo ha manejado los recursos que se han puesto bajo su tutela, cuando menos a través de la presentación de Estados Financieros a los accionistas de la empresa.

Esta situación provocó la creación de la labor de Auditoría Interna. La cual tuvo en principio, la simple función de revisar la exactitud de los reportes, posteriormente, el administrador se dió cuenta de que con el correr del tiempo los procedimientos se vuelven anticuados, sistemas que eran considerados válidos ahora no lo son. Por lo tanto al decidir si los cambios se hacen ahora o se dejan para más tarde, es sumamente importante para el administrador moderno, un retraso al respecto, puede causar pérdidas innecesarias. Esto motivó que la Auditoría Interna se transforme.

En efecto el Auditor Interno ha dejado de ser el simple revisor de sumas y comprobantes, para dedicarse ahora también a identificar errores de procedimientos, métodos de control obsoletos o inadecuados

dos, así como mantener eficaz vigilancia de que -- las políticas, planes y procedimientos son seguidos eficientemente por el personal de la empresa.

Actualmente la Auditoría es tomada como una labor de evaluación dentro de la organización, destinadas a la revisión y vigilancia sistemática de las operaciones contables, y así como también de las operaciones financieras y de los sistemas, procedimientos y métodos de control administrativo.

Ante este panorama, el auditor que trabaja como -- analista de los estados financieros, en su calidad de auditor Interno, se encuentra en inmejorable posición de prestar un servicio a la alta gerencia o dirección, mediante sus análisis, verificaciones, evaluaciones y recomendaciones, sobre todo en el campo operacional, donde hasta la fecha su intervención había sido muy limitada, es decir, debe de realizar un examen crítico y evaluar las operaciones de la empresa, con el fin de promover la eficiencia en el desarrollo de cada una de ellas.

Para lograr todo lo anterior el Auditor Interno debe de revisar y evaluar en forma consistente y objetiva el sistema de control interno que tenga implantado la empresa, para adecuarlo a las necesidades de la misma, ya que de la eficiencia que guarde este sistema, dependerá que se obtenga una información financiera-económica, veraz y oportuna -- que justifique y valore la labor que desempeña el auditor interno como un profesionalista que debe formar parte del equipo de la gerencia en todas las empresas.

Una de las características fundamentales que debe poseer todo departamento de auditoría interna, es la independencia con la que opera, ya que los auditores deben sentirse libres de las presiones de organización que limiten su objetividad al seleccionar los aspectos que deben examinarse o bien evaluar éstos, para poder emitir una información totalmente imparcial como se debe de esperar de este profesionista.

1.2.- Definición de Auditoría Interna.

Actualmente entre los elementos que practican la Auditoría Interna en las empresas privadas y organizaciones del sector público y paraestatal de nuestro país, se ha generado la necesidad de conocer y practicar lo que modernamente se ha dado en llamar "Auditoría Operacional". La cual viene a ampliar y complementar la función de Auditoría Interna. La cual para efectos de este estudio tendrá 2 enfoques; un enfoque contable y un enfoque operacional. Porque se considera que la Auditoría Interna es una sola y su nombre varía de acuerdo al área que se revise y la actitud mental que se observe, ya que las técnicas por aplicar, son las mismas con pequeñas variantes. Si en nuestro caso concreto, examinamos las áreas de operación de una empresa para determinar si se tienen los controles para operar con eficiencia, tendiendo a la disminución de costos para incrementar la productividad y consecuentemente impactar en las utilidades en forma positiva, definitivamente estaremos hablando de Auditoría Interna con un enfoque Operacional.

En cambio si la labor está dirigida a los registros contables para asegurarse de la corrección de los mismos, así como de que los activos de la empresa estén debidamente protegidos, se estará aplicando el enfoque contable.

De lo anterior se infiere que la Auditoría Interna es una actividad de evaluación, destinada a la revisión y vigilancia sistemática de las operaciones contables, financieras y administrativas, con el fin de cerciorarse de que se desarrollan con óptima eficiencia, al mínimo costo posible.

Como se puede apreciar en el concepto citado, la meta fundamental de esta actividad es promover la eficiencia en el desarrollo de cada una de las operaciones, produciendo como consecuencia una disminución en sus costos, que se traducen en ahorros.

Con base en lo anteriormente expuesto, se deduce que la "Auditoría Interna es una actividad de evaluación dentro de una organización, destinada a la revisión y vigilancia sistemática de las operaciones contables financieras y administrativas, con el propósito de promover la eficiencia en las operaciones, mediante el estudio de sus procedimientos y controles administrativos".

Como consecuencia del concepto anterior, se deduce que los objetivos que la Auditoría Interna persigue son:

- 1.- Revisar y evaluar el grado de razonabilidad y aplicación de los controles contables, financieros y de operación.
-

- 2.- Asegurarse del grado de cumplimiento con las políticas, planes y procedimientos establecidos.
- 3.- Cerciorarse del grado en el que los activos de la empresa se encuentran controlados y salvaguardados contra toda clase de siniestros.
- 4.- Asegurarse de la confiabilidad de la información producida en la organización.

El adecuado y oportuno cumplimiento de los objetivos mencionados justificarán la existencia del área de Auditoría Interna dentro de la organización de la empresa; y en la medida en que la calidad de los resultados de su labor se incremente, su importancia dentro de esa organización aumentará alcanzando muy altos niveles y logrando el reconocimiento de todas las áreas.

1.3.- Campos de Acción de la Auditoría Interna.

La toma de decisiones es considerada como el acto de mayor importancia en la administración, ya que determina el camino que seguirá la empresa. Un requisito de capital importancia para llegar a una decisión que pudiéramos llamar científica, es contar con la debida información. También se requiere un conocimiento claro de la forma en que trabaja la organización. ¿Cómo se llevan a cabo los planes? ¿Cómo se examinan los resultados? ¿Cómo se ejecutan los mejoramientos? por otra parte, ¿cuáles son los problemas inherentes a los objeti

vos y planes, políticas y decisiones, sistemas y procedimientos, métodos de operación, recursos físicos y humanos? habrá que preguntarse también cómo se verán afectados en el futuro todos estos aspectos. Cuando se considera la eficacia de la administración y el acierto de las decisiones, resalta la importancia de contar con toda esta información, a fin de determinar si son malas o buenas -- las condiciones que prevalecen en la empresa.

Mediante una adaptación constante a lo nuevo para lograr una mayor eficacia, la administración puede hallar la forma de reducir los costos y aumentar las ganancias. Es menester que los auditores obtengan, investiguen y evalúen información precisa y al día, y que presenten los resultados obtenidos a la gerencia, para que ésta proceda a dictar las medidas correctivas de acción. Esto quiere decir que se deben definir los campos de la Auditoría en la que se desean desarrollar las labores del departamento. Generalmente se piensa en desempeñar trabajos cuya principal finalidad es vigilar las rutinas contables de la empresa, es decir, enfocar la Auditoría solamente a los efectos resultantes de la administración de la empresa, olvidándose de -- las causas que dieron origen a esos efectos.

Esta inclinación trae como consecuencia que la labor del Auditor resulte incompleta, así mismo, si sólo se pretendiera realizar una labor encausada a la revisión y vigilancia de las políticas, sistemas y procedimientos, el trabajo del Auditor también quedaría incompleto, limitándose su productividad en la empresa. Por lo tanto lo ideal es que

el departamento de Auditoría Interna cubra ambos tipos de trabajo, es decir, que desarrolle labores de tal manera que conjugadas den como resultado -- una productividad óptima y de máxima calidad.

Sin embargo, aún cuando en ambos campos las labores que se desarrollan son eminentemente las de vigilar, revisar y evaluar, existen diferencias que las hacen distintas a una de la otra, esas diferencias se pueden resumir como sigue:

- 1.- La Auditoría Contable actúa preferentemente sobre los efectos de las decisiones administrativas, mientras que la Auditoría de tipo operacional actúa sobre las causas de esas decisiones.
- 2.- En la Auditoría Contable se persigue que los estados financieros, libros y registros de la empresa reflejen cifras correctas, en tanto que la Auditoría de tipo operacional pretende que se obtenga un máximo de eficiencia con un mínimo de costo en el desarrollo de todas y cada una de las operaciones de la misma.

La existencia de las diferencias mencionadas no es indicio de que ambas clases de Auditoría sean incompatibles entre sí, sino por el contrario se complementan. Ya que de esta forma se estudia y evalúa el control interno de la compañía en su sentido más amplio, en razón a lo cual se puede proporcionar a la administración una información más completa sobre el estado general que guarda la empresa.

1.4.- El Control Interno como Parte Medular de la Función de Auditoría Interna.

Como ya se ha mencionado la función de Auditoría Interna está encaminada a brindar a la gerencia, información contable, es decir, que los registros-muestran cifras correctas, así como también información que le permita conocer lo adecuado de los procedimientos, planes, políticas y métodos de control.

Así como la protección que tiene su activo, es decir brindarle elementos de juicio necesarios para que en base a ellos tome decisiones.

Ahora bien, para que sea posible brindar este tipo de información considero que es necesario que la función de Auditoría Interna tenga como parte medular el estudio y evaluación del Control Interno.

Puesto que el control interno tiene entre sus tres objetivos reconocidos, uno que es precisamente procurar a la empresa información correcta y segura, entonces es natural que los Auditores Independientes primero y los Auditores Internos más tarde, -- que buscan información confiable hubiesen de acudir al examen del Control Interno precisamente como el mecanismo dentro de la empresa, por el cual, entre otras cosas, se trata de obtener una información correcta y segura. No es el único objetivo de Control Interno, hay otro objetivo muy importante que es procurar que ese mecanismo dé a la empresa su protección patrimonial. En otras palabras, cuando se tiene una estructura en la empresa de -- Control Interno, se logra o se pretende lograr --

por un lado información confiable y por otro lado integridad, seguridad en los bienes de la empresa y ¡claro! también ese fue y continúa siendo, un aspecto importante para los Auditores Internos.

Muchas gentes hablan de la Auditoría Interna como el guardián de todos los demás controles; siendo Auditoría Interna un control, quizá el principal - de la Administración de la empresa, su misión es - ser el vigilante de todos los demás controles.

En su sentido más amplio, control interno es el sistema por el cual se da efecto a la administración de una entidad económica. En este sentido, el término administración se emplea para designar el conjunto de actividades necesarias para lograr el objeto de la entidad económica. Abarca por lo tanto, las actividades de dirección, financiamiento, promoción, producción, distribución y consumo de una empresa; sus relaciones públicas y privadas y la vigilancia general sobre su patrimonio y sobre aquellos de quienes depende su conservación y crecimiento.

De acuerdo con lo anterior, y según lo define el Comité de procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores en su estudio Internal-Control.

"El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para la protección de sus activos la obtención de información financiera correcta y segura, la promoción de eficiencia de operación y la adhesión a las políti

cas prescritas por la dirección". Esta definición reconoce que el sistema de control se extiende más allá de las funciones que directamente corresponden a los departamentos contables y financieros. - Tal sistema puede incluir control presupuestal, -- costos estándar, información periódica sobre la - operación, análisis estadísticos y su distribución, programa de entrenamiento del personal, un cuerpo de Auditoría Interna, estudios sobre tiempo y movi mientos propios de la ingeniería industrial y con trols de calidad mediante un sistema de inspec - ción que es fundamentalmente una función de produc ción.

CAPITULO 2.- ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

2.1.- Revisión del Aspecto Administrativo.

Puesto que el Control Interno es el sistema por el cual se da efecto a la administración para los fines de información, protección y eficiencia, se ha ce necesario conocer las disposiciones administrativas que dan lugar a la información que vamos a analizar. A continuación se muestran los elementos más importantes que el auditor deberá tomar en cuenta al revisar el aspecto administrativo de la empresa o dependencia sujeta a su intervención:

1.- PLANEACION

La planeación debe considerarse como una actividad sistemática apoyada en datos objetivos y en estudios técnicos para que esté debidamente fundamentada en políticas y programas coordinados en forma adecuada para que éstos, a su vez sean instrumentos eficaces para fijar el curso concreto de acción que ha de seguirse, estableciendo los principios que habrán de de orientarlo.

Las políticas pueden definirse como: criterios generales que tienen por objeto orientar la acción, dejando a los jefes campo para las decisiones que les corresponde tomar; sirven, por ello, para formular, interpretar o suplir las normas concretas.

La importancia de las políticas en adminis-

tración es decisiva porque son indispensables para la adecuada delegación, la cual, a su vez, es esencial en la administración. Con mucha frecuencia suele confundirse a las políticas con los objetivos y con las reglas, por ello trataremos de establecer su diferencia.

Las políticas ha dicho alguien, son el "objetivo en acción", esto es absolutamente cierto pero no basta para definir las. El objetivo fija las metas en tanto que las políticas imperan un orden para lanzarse a conseguir las señalando algunos medios genéricos para llegar hasta ellas.

REGLAS PARA LAS POLITICAS:

A).- DE SU FIJACION.

Debe cuidarse de que todas las políticas que han de influir en la actividad de una sección, departamento o toda la empresa o dependencia queden claramente fijadas, de preferencia por escrito.

B).- DE SU DIFUSION.

Siendo el fin de las políticas orientar la acción, es indispensable que sean conocidas debidamente en los niveles donde han de ser aplicadas. Las políticas formuladas y guardadas no pueden cumplir su misión en absoluto.

C).- DE SU COORDINACION.

Debe cuidarse de que exista alguien que - - coordine o interprete con validez la aplicación de las políticas. Como las políticas no son normas concretas, sino principios generales de acción, precisamente por su actividad y generalidad se corre el peligro de -- que algunos de los jefes que han de aplicar las las entiendan de un modo y otros en un sentido diverso o contrario.

D).- DE SU REVISION PERIODICA.

Debe fijarse un término en el cual toda política debe ser revisada con el fin de evitar que se considere como vigente alguna -- que en realidad ya no lo está o que se considere que las actuales cubren algún nuevo campo cuando en realidad carece de política al respecto.

II.- ORGANIZACION:

Por organización entenderemos la coordinación de las actividades de todos los individuos que integran la empresa con el propósito inmediato de obtener el máximo aprovechamiento posible de los elementos materiales, técnicos y humanos en la realización de los fines que la propia empresa o dependencia - persiguen.

La organización es un verdadero proceso; es decir, la organización nunca es estática, -

debemos considerarla dinámica porque aun -- cuando un programa de hecho ya se haya concluido, en ese momento ya ha sufrido cambios.

La organización como obra humana nunca puede ser perfecta aunque siempre será perfectible. La organización no es un fin en sí misma, es un medio.

PRINCIPIOS BASICOS DE LA ORGANIZACION.

a) PRINCIPIO DEL FUNCIONALISMO.

- 1.- Las actividades de la empresa deben dividirse y agruparse de una manera orgánica constituyendo funciones. Por función se entiende un conjunto de actividades distintas pero relacionadas entre sí por la finalidad común que persiguen.
- 2.- En la separación de funciones debe evitarse su duplicidad. No debe darse a las funciones secundarias mayor valor que a las esenciales.
- 3.- Debe procurarse que cada función se realice en una sola sección. Departamento o área de la empresa.
- 4.- La unidad o departamento de una empresa que tenga a su cargo una función principal deberá controlar las funciones auxiliares o de servicio.

b) PRINCIPIO DE LA JERARQUIA.

- 1.- En toda organización no deben existir más niveles jerárquicos que los indispensables.
- 2.- La delegación de la autoridad debe hacerse en el grado y medidas necesarias para el eficaz cumplimiento de las responsabilidades asignadas al ejecutivo delegado.
- 3.- La delegación de la autoridad debe hacerse de acuerdo con principios y normas técnicas y no arbitrariamente.
- 4.- Cada persona debe tener un solo jefe.
- 5.- Al tratar con los subordinados, los jefes ejecutivos deben respetar las líneas de autoridad ya establecidas en la organización (no deben salvarse conductos).
- 6.- La diferencia entre la autoridad de línea, la de asesoramiento técnico (comúnmente llamada staff) y la funcional deben ser entendidas con toda claridad entenderemos por:

AUTORIDAD LINEAL.

Es la relación de mando directo que existe entre un jefe y un subordinado.

AUTORIDAD DE ASESORAMIENTO.

A diferencia de la autoridad lineal, la de asesora

miento no implica una relación de mando, sino una relación muy especial de ayuda, consejo o asesoramiento.

AUTORIDAD FUNCIONAL:

Es aquella que se ejerce en un orden funcional o de ascendencia operativa atendiendo a una necesidad - de ejercer control operativo sobre una fase del sistema, sin que esto implique una relación de mando sobre el personal encargado de la función u operación que se trate.

c) PRINCIPIOS DE LA DEFINICION.

Las actividades, obligaciones, requerimientos y responsabilidad de cada puesto deben precisarse con la mayor claridad posible. - Igual precisión deben tener los límites de autoridad de cada puesto.

d) PRINCIPIOS DE LA COMUNICACION.

Las personas deben conocer los demás puestos e individuos con las que tendrán contacto en el trabajo para lograr la integración de cada departamento o sección buscando una eficiente comunicación en todos los sentidos.

e) PRINCIPIOS DE LA SELECCION.

Los hombres que ocupan los diferentes puestos de las estructuras deben seleccionarse básicamente buscando o procurando que cada individuo ocupe la posición de trabajo que-

mejor corresponda a sus conocimientos, experiencias, habilidades, aptitudes e interés, debe ponerse "el hombre adecuado al puesto adecuado".

III.- DIRECCION:

La dirección es aquel elemento de la administración en que se logra la realización efectiva de todo lo planeado por medio del ejercicio de la autoridad del administrador a base de decisiones, ya sean tomadas directamente o delegando dicha autoridad. Se transmite esa autoridad y sus resultados por medio de la comunicación y se vigila simultáneamente que se cumplan en la forma adecuada todas las órdenes emitidas.

Nos encontramos en el punto central y más importante de la administración, pero quizá por lo mismo en que existen mayor número de discrepancias.

La esencia de la administración es coordinar. La dirección es necesaria dentro de esa coordinación. No se coordina para dirigir sino que dirige para coordinar.

FASES Y ETAPAS DE LA DIRECCION.

a).- DELEGACION.

Que se delegue autoridad ya que se administra a través de otros.

b).- AUTORIDAD.

Que se ejerza esa autoridad para lo cual deben precisarse sus tipos, elementos, clases, etcétera. La autoridad en una empresa debe ejercerse más como producto de una necesidad de todo el organismo social, que como resultado exclusivo de la voluntad del que manda; así como es natural la tendencia a mandar, de imponer nuestra voluntad sobre los demás, es también igualmente natural nuestra repugnancia a concebir esa imposición de otros. Cuando más se impersonalice la orden presentándola más bien como una exigencia que la situación concreta impone por igual a quien manda para exigir y a quien obedece para cumplir, dicha orden será mejor recibida.

c).- COMUNICACION.

Que se establezca canales de comunicación a través de los cuales se ejerza y se controlen sus resultados.

d).- SUPERVISION.

Que se supervise el ejercicio de la autoridad en forma simultánea a la ejecución de las órdenes.

IV.- CONTROL

Existen diversas acepciones o definiciones de lo que se debe entender por control; así tenemos por ejemplo, que para Henry Fayol,-

en una empresa "el control consiste en comprobar si todo ocurre conforme al programa adoptado, a las órdenes dadas y a los principios admitidos", otros autores lo definen como la acción de: examinar y censurar con autoridad suficiente, formando un juicio, - aprobando, reprobando, o corrigiendo lo que no estuviese en forma o modo debido; otra acepción de igual naturaleza es: ver con cuidado y atención una cosa, leyéndola o examinándola, para descubrir si es o no en forma y orden requerida por la ley o por otras reglas de la buena administración.

Con apoyo en las anteriores consideraciones, vamos a tratar de conceptuar lo que se debe entender como control dentro del proceso administrativo de las empresas o dependencias.

FASES Y ETAPAS DEL CONTROL.

- 1.- La primera fase del control es la implantación de normas o estándares a cumplir. Esta actividad es parte de la planeación y previsión y en sí misma la planeación implica un alto contenido de control.
- 2.- A continuación se presenta la organización, integración y operación de los controles.
- 3.- Para que los controles sean debidamente - aprovechados, al finalizar el proceso administrativo tenemos que analizar e interpretar los resultados obtenidos.
- 4.- Con la interpretación y análisis de resulta

dos podemos efectuar las correcciones de -- las desviaciones, errores y omisiones con lo cual se establecerán nuevas normas y estándares, o bien se confirman o perfeccionan las anteriores. De esta forma se vuelve a iniciar el proceso administrativo.

IMPLANTACION DE CONTROLES.

PREVISION.

- a) Qué podemos y debemos controlar.
- b) Cuáles serán los controles más adecuados.
- c) Determinar si serán posibles de lograr los fines de los controles.
- d) Si estarán justificados los costos de cada control.
- e) Si las normas o estándares a seguir serán posibles de alcanzar.
- f) Si los objetivos de control serán a largo o corto plazo.

PLANEACION.

La planeación en la implantación de controles tienen gran importancia ya que en esta etapa se decide lo que se va hacer. De las decisiones que se tomen dependerá la eficiencia de los controles.

En esta etapa se han de fijar políticas que servirán posteriormente para la operación de los controles. Estas políticas expresarán las metas de cada control. Posteriormente, se determinarán los procedimientos a seguir para cada uno de los controles.

ORGANIZACION.

Para implantar controles hay que designar cuáles - serán las funciones, autoridad y responsabilidad - de las personas que intervendrán tanto en las operaciones controlables como en las de control de dichas operaciones. Al hablar de responsabilidad se debe suponer que existen jerarquías y división de actividades dirigidas por alguien que será el que las coordine a todas ellas.

INTEGRACION.

La integración tiene por objeto dotar a la empresa de los elementos humanos y materiales; de que estos elementos elegidos en la etapa de planeación - se introduzcan y adapten a las necesidades y fines de la empresa o dependencia.

2.2.- Necesidad de evaluar los métodos de - control y procedimientos que los originan.

Todo sistema de control interno que tenga implantado una empresa, está vinculado en forma estrecha - con todos los métodos de control administrativo -- que tenga la empresa, a efecto de comparar las realizaciones con los planes previos en todas las actividades funcionales que realice.

Podemos definir estos métodos de control como, los instrumentos por medio de los cuales la dirección - obtiene ciertos resultados para conseguir una acción coordinada y hacer que el trabajo se realice - en la forma proyectada.

En este aspecto, la observación estrecha puede revelar una falta de control. El control deficiente puede ser resultado de faltas en los registros y procedimientos, de falta de observancia de los sistemas de supervisión o normas de administración insuficiente. El Auditor está obligado a efectuar un estudio, tanto de los registros como del procedimiento y, si siempre que sea necesario hacer las recomendaciones oportunas para que se lleven a cabo revisiones.

Si ocurriese que los controles demostrarán incapacidad en un momento dado, habrán de darse los pasos necesarios para corregir la situación. Para ello el auditor examinará el desempeño, los objetivos, plan, organización y sobre todo el procedimiento en el cual se apoya el control, es decir si se especifica cómo, cuándo y por quien habrá de llevarse a efecto el control.

La finalidad de los sistemas y procedimientos es ayudar a la dirección a planear y obtener las cuentas de la administración, pero sobre todo proporcionar los métodos de control adecuado a fin de lograr un desempeño máximo, con mínimo gasto de tiempo y esfuerzo. Por esto es necesario que al evaluar los métodos de control, se revisen en forma conjunta los sistemas y procedimientos implantados.

La evaluación de un sistema o procedimiento, comprende los tres aspectos a considerar:

- 1.- Si dicho sistema o procedimiento satisface la totalidad de necesidades.
- 2.- Si funciona en forma eficaz.

3.- Cual es su grado de eficiencia.

Para determinar si un sistema o procedimiento está complicado los requerimientos, es necesario atender, entre otros casos, a lo siguiente:

- 1.- ¿Las rutinas contenidas en el sistema o procedimiento prescriben su ejecución dentro de la secuencia lógica?.
- 2.- ¿Proporciona los medios para una coordinación eficaz entre los diversos departamentos?.
- 3.- ¿Está proyectado de tal manera que promueve la consecución de los objetivos de la administración y que efectivamente las alcance?.

Lo que importa es cerciorarse de que el sistema o procedimiento esté proyectado de modo de que con su funcionamiento se obtengan los controles necesarios.

Debe determinarse lo que se está haciendo, dónde, cómo, cuando y por quién. Cada paso individual en el proceso debe ser estudiado y evaluado. Aún cuando puede resultar difícil determinar con precisión hasta dónde funciona bien un sistema o procedimiento, su grado de eficacia puede ser apreciado en cierto modo, otorgando las actividades desde el punto de exactitud y flujo ordenado del trabajo.

Mantener un sistema de procedimientos que brinden un buen control de las operaciones es uno de los principales problemas administrativos. Deben existir controles apropiados para vincular los ele

mentos de la empresa, a fin de que ésta rinda utilidades.

La causa de cualquier discrepancia deben ser localizados y los pasos necesarios dados para aplicarlas medidas correctivas que procedan.

En virtud de su experiencia, el auditor interno sabe que de el conocimiento que tenga de la eficacia de los métodos de control dependerá la efectividad del sistema de control interno ya que la función de Auditoría Interna, es la de vigilar la efectividad del control interno dentro de la empresa.

La evaluación de un sistema de control interno comprenderá conocimiento de la estructura del sistema, juicio en cuanto a su eficacia. Para proporcionar datos fidedignos, oportunos y útiles, así como para salvaguardar los intereses de la empresa y la seguridad de que ésta se halla funcionando en debida forma la evaluación tiene que ser en detalle de tal forma que se determine si el sistema de control interno está o no respondiendo a las necesidades de la empresa. Después de analizar minuciosamente los elementos esenciales, el siguiente paso consistirá en mejorar el sistema para tornarlo más eficaz.

2.3.- Elementos del Control Interno.

Los elementos del Control Interno pueden agruparse en 4 clasificaciones:

- A).- Un plan de organización que proporcione -- una separación apropiada de las responsabi

lidades funcionales;

- B).- Un sistema de autorización y los procedimientos de registros suficientes para proporcionar un control razonable en la contabilización de las partidas del activo, pasivo, ingresos y gastos;
- C).- Las prácticas correctas que deben seguir, en la ejecución de sus obligaciones y funciones, cada uno de los departamentos de organización, y
- D).- Un determinado grado de competencia del personal en relación con sus responsabilidades.

Estos elementos, cada uno por sí mismo, son tan indispensables para el Control Interno, que una seria deficiencia en cualesquiera de ellos normalmente impide el éxito en el funcionamiento del sistema. Por ejemplo, ningún proyecto de autorización y de procedimientos de registro de control contable, puede considerarse adecuado, si no se cuenta con el personal capaz de ejecutar los procedimientos propuestos para hacer que dicho sistema sea eficiente; tampoco se pueden considerar eficientes las prácticas seguidas en el cumplimiento de las obligaciones en los departamentos de la organización, a menos que exista independencia departamental, para que así las responsabilidades puedan determinarse y hacerse cumplir los controles interdepartamentales. En las páginas siguientes cada elemento se discute por separado, pero para comprender plenamente el significado de cada uno de

ellos, se debe tener siempre en mente la interrelación entre todos ellos.

A).- El Plan de Organización:

La magnitud y el alcance de la empresa de -- nuestra época es tal, que en la mayoría de -- los casos, los funcionarios ejecutivos no pueden ejercer la supervisión personal sobre el modo de conducir las operaciones.

Bajo estas circunstancias, es indispensable -- establecer una organización estructuralmente -- adecuada.

La organización estructuralmente adecuada, va -- rfa de acuerdo con el tipo de empresa, con su tamaño, con el grado en el cual quedan geográficamente divididas sus operaciones, con el -- número de subsidiarias, o con cualesquiera -- otros factores que pueden ser peculiares a de -- terminada empresa en particular. No es nuestro propósito discutir aquí los diversos tipos de estructuras de organización y las ventajas o desventajas de cada uno. Generalmente un plan satisfactorio debe ser simple y -- cuando dicha simplicidad sea ventajosa desde un punto de vista económico; deberá ser flexible en tal forma que la expansión, o el cambio de condiciones, no rompan o desorganicen el orden existente, y debe prestarse, por sí mismo, al establecimiento de claras líneas de autoridad y responsabilidad. Nuestra finalidad está aquí principalmente relacionada con

el último objetivo.

LA ORGANIZACION INDEPENDIENTE DE LOS DEPARTAMENTOS.

Un importante criterio acerca de lo conveniente de cualquier plan de organización, es el grado en que proporciona independencia a los departamentos de operación, de custodia, y de contabilidad (incluyendo el de auditoría interna). La organización independiente no implica la creación de barreras que impidan, entre los departamentos, las frecuentes consultas para idear medios de mejorar el flujo del trabajo y aumentar en su totalidad la eficiencia de la operación. El trabajo de todos los departamentos debe quedar estrechamente integrado y coordinado; para ese fin la cooperación es esencial. La base para la separación descansa en la premisa de que ningún departamento deberá controlar los registros contables relativos a sus propias operaciones. Representa una ampliación, a nivel departamental, del tan repetido principio que ninguna persona debe controlar todas las fases de una transacción sin la intervención de otra persona o personas que puedan proporcionar una comprobación cruzada. Sin dicha separación, los registros contables pueden ser manipulados en tal forma que la localización de errores y fraudes serán extremadamente difíciles, si no es que imposible.

Las falsedades pueden presentarse cuando se -

trate de recompensas por el buen desempeño de funciones, particularmente si éste está en -- parte siendo medido por el apego a estándares fijados o presupuestos. Por ejemplo si el departamento de producción registró sus propios costos y ciertas operaciones estuviesen funcionando por encima de los estándares establecidos, el jefe de producción podría decidir, por propia iniciativa, asignar una parte del costo a una operación que estuviese funcionando por abajo del estándar. El mismo tipo de falsedad podría fácilmente cometerse al reasignar gastos presupuestados. Al hacer lo anterior puede aparecer, en los informes de operación, que se está desarrollando un excelente trabajo y, bajo estas circunstancias, la administración confiando en los datos puede ser engañada. La revelación rápida de las variaciones podría haber originado los cambios apropiados, tanto en producción como en las políticas de venta de la empresa. Un departamento de contabilidad independiente de las operaciones, y sin otro interés directo en la producción que no sea el registro correcto de los datos de costo, mediante su revisión a las autorizaciones y el apego a los controles, puede presentar a la gerencia informes y análisis como se requieren para el control de operaciones. La organización independiente planeada entre los departamentos sirve para así establecer la confianza e integridad de la información.

La conveniente separación entre las operacio-

nes y la contabilidad se aplica, en igual forma, a los departamentos de custodia. Por ejemplo, el departamento de materias no debe tener acceso a los registros por los cuales se determina la integridad de su manejo de almacén. De la misma manera, hasta donde sea posible, el manejo de los ingresos y egresos de fondos debe estar separado de las funciones de la contabilidad. De lo anterior se deduce que el departamento de contabilidad no debe tener funciones de operación o de custodia.

El personal de auditoría interna puede ser empleado no sólo como supervisor de la exactitud de los datos de contabilidad y la salvaguarda del activo de la empresa, sino también puede utilizarse como un instrumento de la administración que determine el cumplimiento de las políticas prescritas. Por lo tanto, las actividades de auditoría deben ser amplias y abarcar todos los departamentos. Para que la revisión y valorización sea beneficiosa a la administración, deberá ser imparcial y libre de toda influencia departamental en lo que se refiere al alcance del programa de auditoría y en lo relativo al método de información. El auditor interno debe tener la libertad de informar a la gerencia de cualquier deficiencia que note, sin miedo a represalias de cualquier jefe de departamento. Su relación con cualquier jefe de departamento debe ser claramente establecida por la administración para evitar cualquier malentendido en lo que se re

fiere a su jerarquía bajo tales condiciones, - y tomando como base a la empresa en su totalidad, el auditor interno está en una posición sin límites, para servir a la administración en la localización de fraudes, debilidad en los procedimientos, y en la aclaración de políticas.

LAS LINEAS DE RESPONSABILIDAD.

Suponiendo una adecuada división funcional de las actividades de una empresa, el siguiente paso es establecer las responsabilidades dentro de los departamentos, para la eficiente conducción de las operaciones, de acuerdo con las necesidades prescritas por las altas políticas administrativas. Con el establecimiento de las responsabilidades, debe ir aparejada la delegación de autoridad. Las responsabilidades y la delegación de autoridad deben quedar claramente definidas y, hasta donde sea posible, dejarlas aclaradas, ya sea en un organigrama o en una nota escrita, accesible a todos los interesados.

Las responsabilidades conflictivas o dobles - deben evitarse hasta donde sea posible; pero, cuando el trabajo de dos o más divisiones es complementario, como es frecuente, la responsabilidad para las varias fases debe dividirse apropiadamente. Dicha división es inherente en un buen sistema de control interno, el cual estipula que queden separadas, las funciones de iniciación y autorización de una -

transacción, el registro y la custodia de la partida del activo resultante.

Basándose en los recibos y documentos que envía otros departamentos, el anotar el pasivo, el registro de la transacción y la aprobación de pago de la factura del proveedor, es una función del departamento de contabilidad.

La cadena de responsabilidad no termina con los jefes del departamento. Dentro de un departamento determinado debe ir hacia abajo, pero siempre dentro de una línea continua. Por ejemplo, el empleado encargado de las cuentas por pagar puede ser responsable ante el contador general de la preparación de los comprobantes para la aprobación final y el pago subsecuente.

Otro empleado, cuyo trabajo consista en cotejar facturas, órdenes de compra e informes de material recibido, puede ser responsable ante el encargado de las cuentas por pagar. Las responsabilidades pueden tomar la forma de estricta responsabilidad de custodia que puede ser registrada en contabilidad, como la del almacenista de una bodega, o el cajero encargado del fondo de caja chica.

B).- El sistema de autorización y de procedimientos de registro.

EL USO ACONSEJABLE DE LAS MANUALES DE CONTABILIDAD Y DE PROCEDIMIENTOS.

Una vez que la administración ha determinado sus -

objetivos ha proporcionado un apropiado plan de organización y delegado la responsabilidad para el logro de los objetivos, debe tener los medios para establecer, primero, los registros de control de las operaciones y transacciones consecuentes; y, segundo, la clasificación de datos dentro de una estructura formal de cuentas. Al segundo elemento se le conoce comúnmente como el catálogo de cuentas. Un catálogo de cuentas preparado cuidadosamente tiene propósitos más útiles que el proporcionar únicamente casilleros en los que se coloquen las transacciones. Las cuentas seleccionadas y su secuencia deben, por lo menos, reunir las siguientes condiciones:

- 1).- Facilitar la preparación económica de los estados financieros e informes.
- 2).- Incluir aquellas cuentas que se necesiten para reflejar adecuada y exactamente las partidas de activo, pasivo, ingresos, costos y gastos suficientemente analizadas, a fin de que sean útiles a la administración en el control de las operaciones.
- 3).- Describir exacta y concisamente lo que debe contener cada cuenta.
- 4).- Definir tan claro como sea posible, las fronteras entre el activo fijo, los inventarios y las partidas de gastos.
- 5).- Proporcionar, cuando sea necesario, cuentas controladoras.

Debe servir una función útil en su relación con -- los procedimientos planeados y cumplir los objeti-

vos de la administración. Por ejemplo, las ventas son el objetivo principal de la administración y - los procedimientos de ventas invariablemente requieren del uso de facturas aprobadas por las ventas, las cuales sirven para un gran número de propósitos, algunos de los cuales son:

- A).- Como base para el asiento en los libros de -- contabilidad.
- B).- Como autorización para el embarque de mercancía.
- C).- Como documento original del cual se compilantodos los datos para compendios y análisis relativos a ventas, tales como ventas por áreas, por producto y por vendedor y el total de ingresos obtenidos por ventas:
- D).- El documento original que sirve de base para pagar las comisiones a los vendedores.

Debe ser lo suficientemente sencilla como para que pueda ser comprendida con claridad por aquellos -- que la van a usar, permitiéndoles registrar con - exactitud y prontitud los datos y con un costo mínimo.

Debe estar diseñada de acuerdo con todos sus posibles usos de tal manera que el número de formas diferentes se mantengan en el mínimo.

Debe estar elaborada en tal forma que su correcto manejo se apege a los procedimientos de control - establecidos y por lo tanto, dentro de la forma o registro mismo, proporcione un cierto grado de control interno. En el caso de las formas, los espa-

cios en blanco para la autorización y aprobación - relacionados con los diferentes pasos de las transacciones, la alineación de los datos que facilite el cotejo aritmético y las debidas instrucciones - en cuanto a la ruta de trámite, son todos ejemplos de control que pueden proporcionarse por medio del diseño adecuado.

LOS PROCEDIMIENTOS ADICIONALES DE CONTROL.

Los procedimientos de muchas empresas han sido ampliados para incluir, donde sea conveniente y económicamente factible, controles de materiales y -- producción, sistemas adecuados de costos, controles presupuestales, provisión para informes y resúmenes periódicos, y en el caso de grandes empresas, el uso de personal para auditoría interna.

Las instrucciones para que sean empleadas ventajosamente deben ser claras y completas, y lo suficientemente concisas para evitar, en la medida -- práctica, que sean voluminosas y difíciles de manejar. Las instrucciones verbales deben evitarse -- hasta donde sea posible; por lo general, son mal entendidas y ocasionan frecuentemente resentimientos entre los supervisores y el personal.

Con respecto al inciso 3, por lo general es pertinente que se tenga un manual de contabilidad bastante generalizado que explique lo que debería ser, o no ser, incluido en las cuentas en particular. - Los títulos claros de las cuentas y un sistema adecuado de numeración servirán para evitar errores - de clasificación y distribución.

Los medios para los primeros registros de control de las operaciones y transacciones son creados a través de la preparación de registros apropiados y formas, y con la planeación del flujo lógico de la anotación contable, así como con los procedimientos de aprobación vigentes entre los departamentos y entre las secciones de éstos. Dichas formas, y las instrucciones relativas al flujo de los procedimientos de registro y aprobación, a menudo están incorporados en "los manuales de procedimiento". - Se ha tenido un gran progreso en años recientes, - al mejorarse los diseños y planeamientos de los -- procedimientos de registro, particularmente desde el punto de vista del uso de aparatos mecánicos modernos. Muchas de las más grandes empresas han reconocido la importancia de dar atención continua a estos asuntos y, en consecuencia dentro de sus departamentos de contabilidad, han organizado dependencias de métodos y procedimientos.

LAS CARACTERISTICAS DE REGISTROS Y DE LAS FORMAS - APROPIADAS.

Un examen completo de todas las formas y de los registros necesarios en los varios tipos de negocios no es factible, dado que las necesidades son completamente diferentes en cada empresa. Sin embargo, se deben considerar algunos principios que se aplican al adoptar formas o registros en particular.

C).- Las prácticas adecuadas.

Si el desarrollo de un plan de organización y el diseño del flujo de procedimientos fueren semejantes a un plan estratégico, la adopción de prácticas adecuadas podrían llamarse la medida táctica para la ejecución del plan. Lo adecuado de las prácticas seguidas en la ejecución de las obligaciones y funciones de cada uno de los departamentos de la organización, determinará la efectividad del control interno y la eficiencia resultante de las operaciones.

EL CONTROL AL TRAVES DE LA DIVISION DE LOS DEBERES.

Los procedimientos adoptados deberán proporcionar los pasos por los cuales las transacciones sean autorizadas, registradas y responsabilizada la custodia de las partidas del activo. Las prácticas adecuadas deberán proporcionar los medios por los cuales la integridad de dichas autorizaciones, registro y responsabilidad por la custodia de las partidas de activo puedan quedar razonablemente garantizadas. Esto generalmente se obtiene por medio de la división de deberes y responsabilidades, en tal forma que ninguna persona maneje por completo una transacción desde el principio hasta el fin.

La persona que autoriza, o inicia una transacción, no debe tomar parte en el registro, o en el dominio y manejo del activo. Cuando las circunstancias no permitan tal división, otras prácticas de protección deben encontrarse. Con la división antes mencionada, se proporciona una revisión automática

tica del trabajo y se aumentan grandemente las posibilidades de encontrar rápidamente errores y - - fraudes. Como se ha mencionado antes, esta división de responsabilidades se aplica tanto a los departamentos como a los individuos, y deberá practicarse en toda organización y en todos los niveles de autoridad.

OTRAS PRACTICAS ADECUADAS.

No es nuestro objetivo, en esta exposición, enumerar todas las prácticas de los diversos departamentos, las cuales serían adecuadas bajo ciertas circunstancias. Sin embargo, unas cuantas ilustraciones servirán para explicar lo que son las prácticas adecuadas y para distinguirlas de los procedimientos de autorización y registro.

En el caso de las nóminas, los procedimientos proporcionarán los diversos formularios, tales como - la autorización de empleo y salario, las tarjetas marcadas con reloj, las fichas por jornada o por hora, los sobres de pago en efectivo o los cheques, y la nómina. Además, también proporcionarán, dentro de los diversos departamentos, un sistema ordenado de distribución y manejo de los registros relativos.

Las prácticas adoptadas para llevar a cabo los procedimientos serán en gran parte determinantes para que exista un satisfactorio sistema de control interno. Por lo tanto, las tarjetas de tiempo son - medio efectivo de control interno únicamente cuando existe una persona encargada de su vigilancia, - para poder determinar que las tarjetas debidamente

autorizadas son marcadas por los empleados a lo -- que se les han sido asignadas. Las prácticas co-- rrectas también requerirían:

- 1).- Comprobar que las tarjetas se marcan en los - relojes.
- 2).- La verificación, por un lado, del total de -- los cargos por mano de obra que tienen origen en los volantes de tiempo del departamento de costos, contra la nómina preparada por el departamento de nómina con base en las tarjetas de tiempo de los empleados.
- 3).- La distribución de los cheques o los sobres - de pago con efectivo, frecuentemente, si no - continuamente, por personas que no estén en - cargadas de la preparación de nóminas.
- 4).- El control independiente de los cheques y los sobres que no sean reclamados.

Otros ejemplos de prácticas correctas en otras - áreas, incluirían: la inscripción de los proveedo-- res aprobados, la cotización competitiva de pre-- cios en las compras, el recuento independiente de las mercancías recibidas, la comprobación de factu-- ras y documentos relacionados por el departamento de contabilidad como base para los pagos, el uso - de bodegas cerradas, el afianzamiento de los em-- pleados.

LA INTEGRACION DEL SISTEMA.

Un rasgo importante para un adecuado sistema de -- control interno es el conformar sus partes inte--

grantes en una perfecta unidad de funcionamiento.- La instalación del sistema, con todo lo adecuada - que pueda parecer, no da ninguna garantía de que - funcionará eficientemente por sí sola. La cooperación interdepartamental se basa en un grado considerable en las relaciones humanas; dos personas, - sin importar cuan competentes sean, pueden no ser siempre compatibles. Es por lo anterior que la administración debe siempre estar pendiente del funcionamiento de la organización y descubrir cualquier problema motivado por los conflictos entre - los departamentos, por ejemplo, los que puedan resultar de la variedad de interpretaciones de autoridad o la renuencia a ceder autoridad por motivo de orgullo personal. La celebración de juntas periódicas por parte de la administración proporciona los medios, no solamente para descubrir tales - diferencias, sino también para rectificarlas.

D.- La capacitación del personal.

El funcionamiento adecuado de un sistema de control interno descansa, no solamente en la organización efectiva de la planeación y en que los procedimientos y prácticas sean correctos, sino también en la selección de funcionarios y jefes de departamento con habilidad y experiencia, y personal capaz de cumplir con los procedimientos establecidos en una forma eficiente y económica. Utilizar a un contador con experiencia como encargado de cuentas por pagar podría garantizar su eficiencia, pero no sería económicamente factible o deseable, dado que los conocimientos de dicho individuo podrían ser -

mejor aprovechados en un puesto de mayor responsabilidad; a la inversa, no sería una decisión juiciosa colocar a un empleado sin experiencia en un puesto que requiriera buen criterio. Principalmente, el problema se resuelve por sí solo, cuando la administración reconoce la necesidad de un análisis cuidadoso del puesto y los requisitos necesarios de una persona para ocuparlo, de un adecuado programa de entrenamiento y de la adopción de medios por los cuales pueda ser juzgada la calidad de actuación del empleado.

LAS TECNICAS DE CONTRATACION DE EMPLEADOS.

La importancia que se dé a la selección inicial de personal, para evitar una constante rotación con las consecuentes pérdidas, se manifiesta con el uso muy generalizado de un departamento especializado de personal. Al actuar con base en las solicitudes de las dependencias, el departamento de personal, utilizando una variedad de planes de valorización para juzgar la personalidad, habilidad, etc., selecciona a aquellos candidatos que cubran mejor los requisitos que demanda el puesto. Se considera como la mejor práctica que el jefe que solicita al empleado, haga la selección de la persona, entre los candidatos escogidos. Dicho método evita la posibilidad de que el jefe de la dependencia arguya, como excusa de un bajo rendimiento, que los empleados le fueron impuestos por el departamento de personal.

Las prácticas adecuadas requieren de un cuidadoso examen del carácter de todos los candidatos. Obvia

mente que el factor de "riesgo relativo" debe ser considerado, y el grado de investigación deberá -- ser más extenso en aquellos casos donde los empleados se necesitan para puestos donde, por razones -- del tipo de trabajo o la responsabilidad inherente al mismo, las oportunidades de cometer fraudes son mayores. Como la necesidad de cubrir con una fianza la lealtad de los empleados es tan reconocida -- por todos, no se hace necesario tratar extensamente sobre este asunto. Una de las ventajas adicionales que resulta de la conveniente política de -- afianzar al personal es el hecho de que, casi invariablemente, las compañías de fianzas investigan -- los antecedentes de los empleados que serán afianzados. Estas investigaciones, en ocasiones, proporcionan informes que no habfan sido revelados mediante la investigación hecha por el departamento de personal.

EL ENTRENAMIENTO DE EMPLEADOS.

Un área crítica, relativa a la eficacia del control interno, es aquella que abarca el entrenamiento del empleado en la ejecución de los procedimientos, y una fase difícil de este proceso, en que se inculca la doctrina, es el insistir con el empleado en la necesidad de un estricto apego a los procedimientos señalados y a los controles. La aceptación de la disciplina debe realizarse sin destruir o retardar la capacidad del individuo para pensar y razonar. Cuando una tarea se vuelve rutinaria, la iniciativa se embota, ocasionando negligencias y la resultante reducción en la efectividad.

El programa de entrenamiento de empleados difiere entre las compañías. Algunas de las empresas más grandes tienen cursos de entrenamiento que el empleado debe terminar antes de ocupar el puesto que se le ha asignado; en otras, los programas se desarrollan conjuntamente trabajando en el día el empleado y recibiendo la instrucción por la noche. - Tales formas y sistemas, que son cuidadosamente planeados para atender la selección y entrenamiento de personal, son convenientes cuando estén justificados económicamente. Esto es particularmente importante, pues no sólo incluyen los procedimientos y controles que se relacionan con el trabajo individual del empleado, sino también con la enseñanza relacionada con el ciclo total de operaciones y, además, con los procedimientos y controles derivados de este ciclo. Dicho entrenamiento amplía las perspectivas del individuo, cultiva un interés mayor por su trabajo, e influye en él por medio de ejemplos reales sobre la necesidad de la disciplina en la organización.

En muchas compañías, el entrenamiento de empleados será hecho por los jefes de departamento, quienes personalmente pueden supervisar el entrenamiento o, como es el caso comúnmente, delegar esa responsabilidad en alguno de los varios supervisores de sección. La enseñanza en esta etapa sería indispensable, haciendo caso omiso del entrenamiento preliminar; pero en un grado variable que depende del grado del entrenamiento preliminar. Donde el entrenamiento por los supervisores represente el único medio de enseñanza, la presión del trabajo diario puede ocasionar que la enseñanza sea descuidada. -

Cuando existe dicha presión, es una flaqueza común de los supervisores omitir el "porqué" de un procedimiento o control. Al empleado al que se le diga que siga ciertos procedimientos, sin explicarle -- las razones, puede, por su propia iniciativa, eludir aquellos procedimientos que le parezcan innecesarios.

REVISIÓN DE LA ACTUACION.

Sin embargo, la enseñanza adecuada no garantiza -- por sí misma un buen funcionamiento. El trabajo -- del empleado debe ser revisado cuidadosamente para determinar que los procedimientos se están siguiendo o, en caso contrario, determinar con toda prontitud los motivos y llevar al cabo las medidas correctivas. Esta revisión deberá aplicarse a todos los niveles de responsabilidad, y puede ser manejada por medio de una variedad de métodos, como sigue:

Por otros empleados, donde las labores de dos o -- más empleados son complementarias y el trabajo de uno proporciona la manera de revisar la exactitud en el del otro.

La revisión por parte de los supervisores o jefes -- de departamento de las operaciones de sus subalternos.

Un bien preparado sistema de informes para entregarse a la administración, los que una vez que estén perfectamente elaborados y analizados señalarían las debilidades mostradas por la cadena de -- responsabilidades.

El uso de recursos especiales de control, tales como los costos estándar, un sistema de control presupuestal, o un personal de auditoría interna y, - en el nivel de producción los estudios de tiempo y movimiento y las normas de calidad.

2.4.- Técnicas de Auditoría Interna.

Como ya se ha mencionado, el control interno se -- considera como la parte medular de la función de - auditoría interna, razón por la cual, las labores del Auditor Interno están dirigidas a evaluar y es tudiar sistema de control interno de la empresa.

A diferencia del auditor externo que emplea 3 mét dos principales para registrar el examen del control interno en sus papeles de trabajo, los cuales son:

- A).- Método Descriptivo.
- B).- Método de Cuestionario.
- C).- Método Gráfico.

Con el fin de lograr una idea fundamentada de la - confianza que puede asignar a los registros contables, y consecuentemente, a las cifras de los esta dos financieros que se apoyan en aquellos. El Auditor Interno debe realizar un examen del control interno completo y constructivo. El Auditor Interno por lo tanto para lograr su cometido debe de em plear en combinación con los métodos señalados anteriormente las técnicas de auditoría que señalan los boletines de normas y procedimientos de Audito ría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos,

particularmente en el boletín No. 2, esas técnicas ya tradicionales, se pueden aplicar a cualquier otro tipo de auditoría, incluyendo obviamente a la Auditoría Interna en sus 2 enfoques (contable y operacional).

Las técnicas de referencia son las siguientes:

1.- Estudio General.

Se define como la apreciación que el auditor hace de la fisonomía y características generales de la empresa, sus estados financieros y los elementos de ambos y de las partes importantes, significativas o extraordinarias de ellas, que puedan reclamar atención especial. Aplicando el principio de cambiar el enfoque del auditor y llevando este criterio a un plano operativo, se podría definir la técnica como la apreciación que el auditor hace del perfil de la empresa, de su estructura administrativa y operativa y de los elementos principales de los métodos y sistemas de control establecidos para el buen desarrollo de las operaciones.

2.- Análisis.

La acción de analizar implica la descomposición de un todo en sus partes; desde el punto de vista de Auditoría Contable, este principio se aplica al análisis de saldos y al análisis de movimientos de cuentas; éste se puede aplicar a la Auditoría Operacional cuando se hable de análisis, de flujos, de movimientos de ope-

raciones, de análisis de puesto, de análisis de tiempos de desarrollo, de operaciones, etc.

3.- Inspección.

La inspección considerada como técnica en Auditoría Contable o Financiera, implica el examen físico de los bienes o documentos que amparan el activo o la operación. Aplicando este criterio al aspecto operativo, se referiría al -- examen físico de los bienes o documentos que -- amparen y controlen el desarrollo de las operaciones normales del negocio.

4.- Confirmación.

Consiste en cerciorarse de la autenticidad de los activos, operaciones, etc., por escrito -- procedente de una persona independiente a la -- empresa examinada.

Ejemplo de lo anterior son las solicitudes de confirmación de saldos. Este criterio, enfocado al aspecto operativo, podría concebirse -- cuando se deseara confirmar, por ejemplo que -- los envíos de mercancía a clientes se realicen en las condiciones estipuladas en los convenios o pedidos hechos por ellos.

5.- Investigación.

Consiste en la obtención de información de parte de funcionarios y empleados de la propia empresa, que puede ser sobre aspectos contables o financieros o sobre aspectos administrativos y operacionales.

6.- Declaraciones o certificaciones.

Se dice que es la ratificación por escrito de parte de los funcionarios de la empresa de lo obtenido en la investigación, y como en el caso del punto anterior, opera en ambos sentidos.

7.- Observación.

Es la técnica por medio de la cual el auditor se cerciora de ciertos hechos y circunstancias, principalmente relativos a la forma como las operaciones se realizan. Considerando el término, operaciones para la Auditoría Contable, a las transacciones contables financieras y registros, y para efectos operacionales, a las operaciones en sí.

8.- Cálculo.

Lo mismo se utilizan las matemáticas para revisar, evaluar, y asegurarse de la exactitud de las cifras contables, que para evaluar, revisar y cerciorarse de los tiempos, cantidades y demás elementos que integran cualquier operación del negocio.

En resumen, las técnicas citadas son 100% aplicables a cualquier tipo de auditoría y en particular a la Auditoría Interna. Ahora bien, para la Auditoría Interna en su enfoque operacional, existen además técnicas especializadas que mencionamos a continuación; sin embargo, es conveniente tomar en cuenta que se puede utilizar una combinación de las técnicas que se juzguen aplicables para cada caso, las que a su vez se convierten en los proce-

dimientos de auditoría:

- A).- Diagrama de flujo de las operaciones.
- B).- Cuestionarios operativos.
- C).- Técnicas complementarias.

Desde luego, deberá tenerse presente que los mejores resultados de un trabajo de evaluación son logrados cuando se usa un marco de referencia, en -- otras palabras, los hechos encontrados deberán compararse contra todas las normas, estándares, etc.

Estas normas pueden ser internas, es decir, de la propia compañía, o externa, de la industria o medio de actividades de la cual forma parte la empesa.

Como un resumen de lo anterior, puede indicarse -- que las técnicas de la Auditoría de Estados Financieros son aplicables a la Auditoría Interna, dándoles el alcance necesario para lograr las evidencias que, debidamente comparadas contra una referencia, soporten el juicio de un área examinada.

A).- Diagramas de Flujo: Objetivos, aplicación, Desarrollo e Interpretación:

Los diagramas de flujo son instrumentos que -- presentan por medio de gráficas, la secuencia de los diferentes pasos de las operaciones a través de los sistemas en los departamentos -- operativos, son de hecho su radiografía.

Es evidente que cuando se va a practicar una -- revisión a un departamento operativo, se nece-

sita conocer con detalle y en una forma práctica y completa, cuál es el "flujo" de la operación en sí, por qué secciones va pasando un producto, qué tipo de información se está generando, en qué departamento (incluso qué personas lo elaboran), etc., desde luego, podría pensarse en el auxilio de manuales (cuando -- existan), pero éstos, generalmente escritos -- en forma narrativa y orientados hacia otros -- objetivos, no resultan prácticos.

Resulta altamente recomendable, que sea el -- propio auditor el que desarrolle en forma directa la descripción de los sistemas implantados, sujetos a revisión para obtener una mayor comprensión y familiarización con los mismos.

Para lograr de manera lógica los propósitos -- mencionados en el párrafo anterior, es conveniente utilizar un método uniforme de "Diagramas de Flujo", puesto que ofrece ventajas como las siguientes:

- 1).- Es la forma más concisa de plasmar las revisiones del sistema. El diagrama de flujo minimiza la explicación narrativa y proporciona a la vez una panorámica del sistema.
- 2).- El diagrama de flujo es a la vez una herramienta eficiente para efectuar un análisis, -- ya que muestra claramente lo que está sucediendo, además de facilitar la observación de fallas en el sistema propiamente dado, o detectar en qué áreas se necesitan mejorar los

puntos de control, u optimizar el desenvolvimiento de las operaciones de que se trate.

- 3).- Cualquier diagrama que se haga, debe ser autosuficiente, y debe contener el "flujo" de la operación completa (de principio a fin).
- 4).- Como el "flujo" o camino de una transacción - o documento, generalmente se indica por medio de líneas, deberá evitarse al máximo el cruce de las mismas para obtener un diagrama claro y simple, fácil de leer y comprender.

Como pudo observarse en nuestros comentarios anteriores, hemos enfatizado sobre la utilidad de los diagramas de flujo en la Auditoría Interna en su enfoque operacional, no solamente porque nos sirve como instrumento de referencia para conocer gráficamente un sistema, con las ventajas ya señaladas, sino además, porque constituyen en sí herramientas muy valiosos para evaluar el control y la suficiencia de los sistemas, constituyéndose en una evidencia del trabajo del auditor, ya que los sistemas - diagramados podrán y deberán compararse contra las normas establecidas en la empresa.

Al hablar de diagramas de flujo, no debemos limitarnos a elaborar un conjunto de símbolos de diagramación, sino a desarrollar un enfoque completo de auditoría.

B).- Cuestionarios Operativos:

Los cuestionarios, son una herramienta tradicionalmente usada por el auditor, y en el caso de la Auditoría Interna en su enfoque Ope-

racional, conviene aplicarla con ciertas variantes.

Los cuestionarios operativos o de control operacional son también una valiosa e indispensable herramienta para la ejecución de la auditoría interna.

Estos cuestionarios están basados en el conocimiento, específico de cómo se realizan las operaciones. Al revisar la información proporcionada en las entrevistas el auditor formula observaciones, análisis, diagramas y, en general, irá ocupando las técnicas necesarias para establecer los procedimientos apropiados para conocer en detalle el funcionamiento de las operaciones.

Ese conocimiento, induce al auditor a diseñar un tipo de cuestionario cuyo contenido se enfoca a aquellos aspectos de la operación sujeta a revisión, que muestren ineficiencia, puntos débiles en el control, o cualesquiera - otra situación peculiar, que a criterio del auditor deba ser revisada.

Los cuestionarios de control operacional deben tener las siguientes características:

- 1).- Podrán ser formulados tendiendo a obtener una contestación afirmativa o negativa; de tal forma que las negativas representen excepciones.
- 2).- Todas las preguntas del cuestionario deben ser contestadas de modo que se haga constar,-

las que no sean aplicables, para que no quede duda alguna de alguna pregunta que no haya sido hecha.

- 3).- Los cuestionarios de tendencia administrativa formulados a base del proceso administrativo, deben ser comunes a cualquier unidad que se examine.
- 4).- Los referentes a aspectos técnicos deben ser elaborados a base de técnicas adecuadas aplicables a la empresa, departamento o sección determinada.
- 5).- Los cuestionarios deben seguir una secuencia lógica de preguntas. De modo que las primeras vayan confirmándose con la contestación de las siguientes.

Por otra parte, deberá tenerse presente que en nuestro medio existen pocos modelos o poca literatura, que contenga ejemplos de cuestionarios operativos aplicables a nuestro ambiente, por lo tanto habrá necesidad, en una gran mayoría de los casos de "Construirlos", acordes al tipo de negocio que se examina.

C).- Técnicas Complementarias.

Es necesario insistir en que las técnicas señaladas anteriormente, no son las únicas que se pueden emplear, ya que como se indicó, deben corresponder al tamaño y circunstancias de la empresa, así como al tipo de especializaciones que intervendrán y que, lógicamente, utilizarán las técnicas especializadas que más -

convengan en su campo. El Dr. Fabián Martínez señala, entre otras, las siguientes: (1)

- 1).- Diagramas de organización general, departamental y seccional.
- 2).- Diagrama de productos, hombre, flujos, líneas de responsabilidad y distribución de actividades.
- 3).- Diagramas de tiempos y movimientos, de hombres y máquinas.
- 4).- Diagramas de disposición de máquinas, equipo, oficinas, pisos y lugares de trabajo.
- 5).- Diagramas comparativos: Gráficas de Gant.
- 6).- Diagramas combinados: hombres con máquinas y hombres con formas.
- 7).- Diagramas gráficos: lineales, barras y especiales.
- 8).- Otros Diagramas: Carta de Actividades.
- 9).- Estudios de tiempos: Trabajadores, productos y máquinas.
- 10).- Películas de movimiento del trabajo.
- 11).- Papeles de trabajo: entrevistas, observaciones y estadísticas.
- 12).- Instrucciones, operaciones y rutas.
- 13).- Muestreo y medición del trabajo.
- 14).- Investigación de operaciones.

(1) VEASE SU ORRA "EL CONTADOR PUBLICO Y LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA", 2a. EDICION.

CAPITULO 3.- DESARROLLO DEL TRABAJO DE AUDITORIA- INTERNA.

3.1.- Preparación del Programa de Auditoría Interna.

Considerando que el programa de trabajo es la base sobre la cual se desenvolverán las labores del Auditor, es conveniente que al momento de su formulación se considere la magnitud del mismo, de tal manera que ni sea tan extenso, que al final de cuentas no se puede cubrir por falta de tiempo y exceso en la consideración de detalles, ni tan corto que se dejen de revisar áreas que debieran de auditarse produciendo resultados incompletos, por lo tanto, para evitar caer en alguno de los dos extremos, es conveniente considerar, en la planeación y formulación del programa, varios factores que son determinantes para elaborarlo.

Para conjurar al máximo posible el riesgo citado, es conveniente tener en cuenta los factores que se mencionan a continuación, al momento de formular los planes de trabajo:

- 1.- Cifras de los estados financieros.
- 2.- Grado de eficiencia del control interno en vigor.
- 3.- Volumen de operaciones.
- 4.- Objetivos y políticas de la empresa.
- 5.- Interés de los demás ejecutivos en que se hagan revisiones específicas.

La ponderación de cada factor y así como de la - -

amalgama de todos ellos, dará al auditor la pauta de dónde empezar con qué alcance y enfoque, con -- qué prioridad, etc.

Pero, ¿qué camino debemos seguir para tomar en justa medida cada uno de los mencionados factores con el objeto de elaborar un buen plan de trabajo.

1.- Cifras de los estados financieros:

Para obtener beneficios en la planeación del trabajo mediante las cifras financieras, el Auditor Interno debe analizarlas e interpretarlas en forma adecuada; para ello, se debe hacer uso de las técnicas de análisis e interpretación de la información financiera; y con el fin de obtener una mejor comprensión de los beneficios que el auditor obtiene de dicho análisis e interpretación de las cifras financieras, a continuación se mencionarán -- los siguientes elementos:

- A) Objetivos del análisis e interpretación de la información financiera.
- B) Ventajas de las técnicas de Análisis.
- C) Ventajas que puede obtener el área de Auditoría Interna con su uso.
- a) Objetivos de análisis e interpretación de la información financiera:

Esta técnica tiene como principal propósito el coadyuvar a entender y utilizar con más precisión, eficiencia y seguridad, las cifras presentadas en los estados financieros, proporcionando a la administración de la empresa bases más-

sólidas y confiables para tomar decisiones con mayor oportunidad y certeza.

b) **Ventajas del análisis de la información financiera:**

Las ventajas que se pueden obtener de esta técnica son muchas, pero las principales se pueden resumir como sigue:

- 1.- El análisis de estados financieros da como resultado una serie de indicadores relativos a las situaciones específicas de las diversas áreas y conceptos enunciados en esos estados, en cuanto a lo adecuado de: la liquidez del negocio, solvencia, estabilidad, rentabilidad, lo conveniente de su capital de trabajo y de su margen de seguridad, rotación de inventarios, rotación de cartera, rendimiento de capital también sobre lo equilibrado de los recursos propios y ajenos con relación a las inversiones efectuadas. Así mismo se puede apreciar la tendencia que siguen los diversos elementos que se citan en los estados financieros comparados con otros de períodos anteriores, el porcentaje con el que participan en la integración de un total de referencia indicado en los mismos.
 - 2.- La evaluación correcta de los indicadores obtenidos promueve la formulación de juicios relativos al grado de bondad y razonabilidad de la interrelación existente entre recursos e inversiones, y redituabilidad de la compañía.
-

- c) Ventajas que el departamento de Auditorfa Interna puede obtener del uso de esta técnica.

Teniendo presente que el departamento de Auditorfa Interna tiene la misi3n de evaluar, revisar y vigilar sistem3ticamente las operaciones contables, financieras y administrativas de la empresa y que consecuentemente, su campo de acci3n es muy extenso, se plantea el problema de llevar a efecto una planeaci3n m3s eficaz de las labores que deba desempeñar, en cuanto a la prioridad que debe dar a cada revisi3n en su programa de trabajo, a fin de lograr que sus intervenciones resulten adecuadas y oportunas en aquellas 3reas en las que pudiera necesitarse con mayor urgencia, para que el departamento de Auditorfa Interna pueda lograr este objetivo es recomendable que adem3s de utilizar sus conocimientos y experiencias relativas a la empresa y al dominio de las t3cnicas y procedimientos de auditorfa, se sirva de t3cnicas adicionales que le ayuden a realizar las labores con mayor eficiencia; es por ello que se considera recomendable que el departamento de Auditorfa Interna recurra al uso de la t3cnica del an3lisis e interpretaci3n de estados financieros, mediante la cual podrfa ubicar con mayor precisi3n aquellas 3reas en las que pudieran existir problemas que se reflejan en la informaci3n financiera en forma tal que distorsionen el equilibrio entre recursos, inversiones y redituabilidad que dicha informaci3n haya venido presentando normalmente.

De esta manera, el departamento de Auditorfa In

terna estará en mejores condiciones de atacar - con mayor precisión y oportunidad problemas que, de no haberse detectado mediante la utilización de esta técnica pudieran haber continuado por - más tiempo en perjuicio de la empresa. Como -- consecuencia de lo anterior, el citado departa- mento experimentará un notable incremento en su productividad y eficiencia.

De lo anterior se deduce que, tanto los progra- mas de trabajo, como, el calendario de activida- des del departamento se verán fuertemente in- - fluenciados por los resultados que se obtengan- del análisis que se haga de la información fi- - nanciera, es decir, que serán factores determi- nantes en la planeación de las actividades de - ese departamento.

El Auditor Interno debe formular su programa de trabajo sobre períodos determinados, por ejem- - plo, en base al año fiscal de la empresa, selec- cionado cuidadosamente los proyectos, secciones o áreas que va a revisar, mismos que deben ser- escogidos en base a los siguientes criterios:

- A) Las áreas, secciones, operaciones y los con- ceptos que presentan mayores dificultades pa- ra su adecuado control.
- B) Volumen o proporción que guardan en cantidad, calidad, costo y tiempo frente al universo - a que pertenecen.
- C) Importancia que tienen frente a los objeti- - vos, políticas y filosofía de los directivos de la empresa, así como auditores gubernamen

tales, inversionistas, etc.

- D) Solicitudes específicas de empleados, funcionarios y ejecutivos de la negociación.
- E) Sentido común del propio auditor para ordenar esos proyectos en base a prioridades específicas.

Es cierto que cada empresa requiere de la consideración de factores muy específicos, ya que cada una procede de acuerdo con sus necesidades; sin embargo hay algunas características que son generales para todas las empresas, por lo que en el presente trabajo se tratará de uniformar algunos de esos procedimientos:

- 1.- Objetividad e interés. Las revisiones, investigaciones y demás trabajos inherentes a sistemas, procedimientos, métodos y operaciones tanto financieros como administrativos de la compañía se deben enfocar sobre las diversas operaciones y transacciones en forma tal que reflejen la situación auténtica de lo que se pretende llevar a cabo.
- 2.- Puntos de partida para elaborar el programa. Atendiendo al tipo de revisión que se vaya a realizar, se tiene en el caso de ser una Auditoría de tipo financiero, el punto de partida está constituido por el balance general y el estado de resultados de la compañía, así como por la balanza de comprobación, considerando de ellos aquellas partidas, cuentas o grupos, cuya importancia les permiten dar un mejor enfoque de su aten-

ción al análisis, comprobación de saldos, - etc., con el propósito de poder ejercer una vigilancia mejor en cuanto a que sean lo -- más razonable y correcto posible.

Tratándose de Auditoría de tipo administrativo, u operacional el punto de partida está formado por los planes, la organización, la dirección y el control de la empresa, es decir, que el propio proceso administrativo es la base de la formulación del progreso -- del trabajo, de lo que se deduce que su cam po de acción es mucho más amplio.

Al planear la elaboración del programa, el Auditor debe tener en cuenta los siguientes factores: sobre planeación conviene observar que los objetivos de la empresa estén -- fijados claramente, que los objetivos generales están fragmentados en cada nivel, que se mantengan por escrito, que se traduzcan en políticas, etc.; sobre organización, que se respeten sus principios tales como: área de control, delegación de autoridad y asignación de responsabilidades, y división del trabajo: respecto a dirección, habrá de con siderar lo adecuado y armónico de las relaciones humanas, los medios y canales de comunicación, la suficiencia de la capacidad de dirección de los ejecutivos, etc., referente a control, habrá de cerciorarse de -- que sea ejercido considerando todas sus fases las cuales se resumen en: fijación de -- las normas de comparación entre lo realiza-

do y lo planeado, medición de lo realizado-- evaluando los medios que se utilizan, eva-- luación de los resultados y corrección de -- las desviaciones, tomando en cuenta que el ciclo regular de operaciones de una empresa equivale a un año (ejercicio fiscal), es re-- comendable que el programa de trabajo se -- planeé sobre el mismo período, subdividién-- dolo en períodos mensuales.

Es necesario que los papeles de trabajo re-- lativos a la evaluación del control interno muestren las fuentes de información utiliza-- das, para que tomándolas como base puedan -- medir los resultados de la evaluación y ade-- más se puedan consultar en el momento en -- que se requiera dentro del desarrollo de -- las revisiones, ahorrándose tiempo en la -- búsqueda de las fuentes de información por-- conocerlas con anterioridad.

Una vez obtenidos el visto bueno de la ge-- rencia sobre el programa de trabajo, el Au-- ditor Interno procede a subdividirlo en pro-- gramas mensuales, en los cuales se inclui-- rán con más detalles y precisión las funcio-- nes que deben efectuarse en cada uno de -- esos períodos, clasificando las actividades de rutina que son aquéllas cuya frecuencia de realización es por lo menos mensual como los arcos de caja, toma de inventarios, -- etc., y funciones periódicas que son aqué-- llas cuya frecuencia de realización pueden-- fluctuar entre dos y más meses, siempre que

quede dentro del ejercicio, como ejemplo de estas funciones se pueden citar: el envío - de solicitudes de confirmación de saldos, - revisión de los cálculos y pagos de cuotas - e impuestos inventarios de activos fijos, - etc. Estas revisiones deben llevarse a la práctica de manera tal que se pueda ejercer una adecuada vigilancia rotativa en las - - transacciones de la compañía.

3.2.- Elaboración del Informe de Auditoría Interna.

Cuando la persona que tiene a su cargo la supervisión da por terminada la auditoría, se procede a formular el informe, en el cual se describe la situación real, tanto financiera como administrativa de la cía.

El informe del Auditor es la culminación de su trabajo y por lo tanto la parte más delicada e importante de su labor. Es por ello que en este trabajo su estudio se ha dividido en los siguientes aspectos:

- A).- Concepto.
- B).- Objetivo.
- C).- Importancia.
- D).- Contenido.
- E).- Diversas clases de informe.

A).- Concepto:

En el informe se señalan en forma sintética - las situaciones, circunstancias y fallas ob--

servadas durante el desarrollo del trabajo -- del Auditor y por el interés que pueden contner se comentan; así mismo, incluye sugerencias tendientes a solucionar problemas, instalar o modificar sistemas, cambiar o mejorar procedimientos con el propósito de que el desarrollo de las operaciones de la empresa, -- así como sus resultados ofrezcan la información más veraz y confiable posible.

De lo anterior se desprende que el informe es la expresión de la opinión del Auditor Interno acerca de la situación financiera de la empresa y de su funcionamiento operativo. Así del grado de efectividad del control interno de la compañía.

B).- Objetivo:

El informe persigue la finalidad de presentar a la administración, un punto de vista objetivo acerca de los aspectos financieros y administrativos de la empresa basado en una cuidadosa investigación por parte del departamento de Auditoría Interna, de tal manera que la administración pueda basarse en él para tomar decisiones oportunas y correctas que resuelvan los problemas eficazmente, es por ello que el informe debe elaborarse con mucho detenimiento, poniendo especial cuidado en la forma en que se deben mostrar esos puntos de vista. Cada vez que un informe alcance este objetivo, se estará justificando la necesidad de la existencia del departamento de Auditoría Interna dentro de la organización.

C).- Importancia:

El hecho de que el informe sirva de base a la administración para tomar decisiones, pone de manifiesto la importancia que éste representa para la empresa, así como lo delicado de su misión; por lo tanto, es indispensable que el auditor ponga todo su empeño y capacidad en su elaboración, cuidando de que todos los datos que en él se mencionen estén debidamente soportados y respaldados por papeles de trabajo, que la información que contenga sea clara y precisa, y que el lenguaje que se utilice sea accesible para el lector.

En resumen, el informe es el reflejo de la calidad profesional del Auditor y también es el medio a través del cual la administración de la empresa evalúa su actuación y la de su personal.

D).- Contenido:

El proceso que se sigue para formular un informe no es por ningún concepto simple, por el contrario, es la consumación de una serie de pasos que están basados fundamentalmente en los resultados de su trabajo y que culminan en él procurando captar o sobresaltar aquellos puntos que se consideren de interés para las personas que habrán de leer dicho informe.

Por tal motivo es conveniente que toda deficiencia encontrada reúna los siguientes requisitos:

- 1.- Condición.
- 2.- Criterio.
- 3.- Efecto.
- 4.- Causa.
- 5.- Recomendación.

1).- Condición:

Todos los auditores desarrollan su trabajo de manera objetiva, es decir, basándose en los hechos encontrados. "¿Qué se debe entender por hecho?". Si alguien informa al auditor sobre un suceso ocurrido "¿Dicho suceso representa un hecho: o ¿Se considera un hecho a la comunicación verbal recibida por el auditor, de parte de algún ejecutivo o empleado de la empresa?".

La redacción en el informe de Auditoría, por lo que se refiere a los sucesos, depende de la evidencia que soporte al examen de Auditoría y que se plasme en papeles de trabajo. Los hechos deben estar siempre respaldados por evidencia suficiente y competente y dichos hechos evidenciados adecuadamente representan la condición.

2).- Criterio:

El criterio es la base que sirve para evaluar a la condición. Dicho criterio debe estar normado a través de políticas o procedimientos que debieron seguirse y que la condición misma nos indica. En ausencia de dichas políticas o procedimientos, es el juicio del-

auditor el que deberá indicar el criterio que debió seguirse; sin embargo, en estas circunstancias, se requiere de una gran experiencia y de una gran visión de parte del auditor para no errar en sus apreciaciones. Muchas de las deficiencias detectadas por Auditoría se justifican, o se pueden justificar, en base al criterio que se toma. Si se interpreta incorrectamente el criterio, el proceso de comparación adolecerá de defectos que podrán traducirse en recomendaciones poco efectivas. El criterio puede variar en base a los objetivos de la Auditoría probablemente el criterio más conocido en el ámbito de la Auditoría es el que está representado por la tan mencionada frase "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" que generalmente aparece en todo dictamen de Auditoría externa. Toda desviación encontrada en relación con los Principios de Contabilidad, representará una deficiencia para todo auditor, porque dichos principios representan "lo que deberá de ser".

Hay, sin embargo, otro tipo de criterio al -- que conviene mencionar; cuando se fija la -- atención del auditor en la realización de trabajos de revisión sobre sistemas, en este tipo de trabajo, el evaluar lo adecuado del sistema en sí, el identificar áreas en donde se puedan optimizar dichos sistemas, representa una nueva dimensión en lo que se refiere a parámetros de comparación y elección de criterios que determinan la desviación.

3).- Efecto:

Todo ejecutivo responsable, al leer el Informe de Auditoría relativo a su área pondrá más atención en el impacto que representa para su administración la deficiencia detectada por Auditoría; no es sólo la identificación de la condición y la comparación con el criterio correspondiente lo que induce al ejecutivo responsable a interesarse en el contenido del Informe del auditor, quizás lo más importante para este ejecutivo, está representado por el efecto que le produce la desviación precisada; por lo tanto, el efecto debe estar apropiadamente cuantificado, ya sea en: tiempo, costo, cantidad y/o calidad. Bajo estas circunstancias, el ejecutivo podrá darse cuenta del riesgo que ha venido corriendo y que de no corregirse, seguirá afectando; lo que resulta siempre impactante para el lector.

Básicamente el efecto que puede apreciar en cuanto a los siguientes aspectos; economía, eficiencia y, desde luego es fácil cuantificarlos en los factores citados en el párrafo anterior. Sin embargo, habrá ocasiones en las que el efecto no pueda ser cuantificado en forma exacta, no obstante, es recomendable que se valore el riesgo, con el propósito de ver, en forma estimada, en lo que podría repercutir en un momento determinado.

Frecuentemente, cuando se piensa en la condición y en criterio en forma simultánea, se piensa en el efecto también; sin embargo, re-

sulta riesgoso pensar en el efecto de manera simultánea con las otras dos características, siempre es conveniente profundizar un poco -- más en nuestras pruebas de Auditoría, con el propósito de soportar, de la manera más objetiva posible, el efecto que produce cada desviación.

4 y 5).- Causa y Recomendación.

Por experiencia se ha podido apreciar que el lector presta una gran atención del informe de Auditoría, si la recomendación que se genera es constructiva. Las recomendaciones que pretende ser constructivas lo podrán ser si la causa que ha originado a la desviación no se justifica plenamente. Cuando se sabe porqué ocurren los sucesos, se puede generar una sugerencia atinada que permita prevenir la recurrencia de las desviaciones o la corrección adecuada de los errores. Si no se tiene pleno conocimiento de porqué ocurren los sucesos, se corre el riesgo de generar sugerencias inútiles, lo que únicamente -- traería como consecuencia el fracaso del auditor, porque el ejecutivo auditado sospecharía que el diagnóstico no se está basando en un examen completo de la situación imperante y como consecuencia perdería toda confianza en el Informe y en el auditor.

Así también es conveniente que el Auditor comente con el jefe del departamento auditado los resultados que se hayan obtenidos de su --

revisión, con el fin de que dicho jefe exponga sus puntos de vista sobre lo que el Auditor piensa informar; así mismo, la persona que reciba el informe experimentará la tranquilidad que infunde el hecho de saber mediante el citado reporte que se conocen los problemas así como las soluciones, por lo que únicamente le queda la responsabilidad de tomar las decisiones que juzgue más adecuadas.

E).- Diversas clases de Informe:

1).- Atendiendo a su contenido tenemos informes:

A).- Largos, que son aquéllos que incluyen todos los puntos mencionados en el subcapítulo anterior y que por su extensión generalmente se elaboran en forma periódica. Este tipo de informes incluye dos o más trabajos desarrollados o en proceso, con objeto de informar los resultados obtenidos y/o el grado de avance que llevan; por esta característica estos informes sólo pueden ser largos y periódicos:

B).- Cortos, estos informes son los que se elaboran durante el desarrollo del trabajo del Auditor y en los que se citan situaciones irregulares específicas que por su importancia ameritan una urgente atención.

Estos informes son generalmente hechos mediante memorándums.

2).- Atendiendo al tiempo en que se elaboran, los informes pueden ser:

A).- Periódicos; que son aquéllos que se formulan para informar sobre el resultado de los trabajos en desarrollo, al final de un período determinado (generalmente al final de cada mes y/o cada año).

B).- Ocasionales; éstos son los que se formulan conforme se presenta la necesidad de informar situaciones - - irregulares y urgentes.

3.3.- Vigilancia Posterior a las Recomendaciones Contenidas en el Informe de Auditoría Interna.

Así como hemos podido llegar a establecer que la culminación del trabajo del Auditor se ve reflejada en su "Reporte de Auditoría Interna", debemos también aceptar que ese brillante trabajo del Auditor Interno, se vería innecesario o nulificado si las recomendaciones por él expresadas no fueran -- llevadas al cabo por las personas responsables de hacerlo; pero si el departamento de Auditoría Interna, cuenta con el apoyo pleno del funcionario - de mayor jerarquía en la empresa y si ha sabido ganarse el prestigio necesario por su actitud dentro de ella, en el desempeño de su trabajo, seguramen-

te verá el fruto del mismo en la contestación positiva a su informe de Auditoría y en el cumplimiento inmediato posterior de las correspondientes recomendaciones.

La contestación al informe de Auditoría Interna, - deberá contener principalmente:

- A).- La razón de la existencia del hecho reportado por el Auditor, cuando esa razón exista y sea procedente; es decir, será una forma de que - el responsable de la contestación trate de -- disminuir la gravedad de la falta reportada, - haciéndole sentirse mejor ante la gerencia.

Aunque para el Auditor y para el Gerente será más importante saber cómo se va a corregir el defecto, que conocer por qué se originó, este conocimiento le servirá, por medio de las razones allí expresadas, para medir la acción - futura y presente de ese funcionario, respecto de la forma en que llevará al cabo las responsabilidades a el encargadas.

- B).- La forma y fecha en que fueron o serán corregidos los hechos encontrados por el Auditor y todos los que se encuentren en la misma situación, así como las medidas a tomar para prevenir o evitar que en futuras ocasiones, se presente el mismo caso.

Cuando la contestación mencione que los hechos serán corregidos en un futuro, se usará sólo en caso de que el hecho a corregir sea - de naturaleza tal, que para ello se requiere un tiempo mayor al plazo de contestación al -

informe o que exista situación especial que impida su corrección inmediata; por ejemplo - la intervención del departamento de Métodos y Procedimientos, etc.

El departamento de Auditoría Interna será el encargado de medir, según la naturaleza del departamento auditado y la urgencia que signifiquen los hechos encontrados, el tiempo que se considere necesario para verificar que efectivamente, se hayan cumplido las acciones a tomar prometidas en la contestación al informe de auditoría y la corrección de los hechos específicos encontrados en la revisión.

Para ese propósito, el Auditor Interno incluirá en su programa de trabajo un procedimiento efectivo tendiente a determinar que la acción acordada, se haya realizado. Aún cuando el cumplimiento de las recomendaciones es responsabilidad del departamento revisado, el insistir en su corrección definitiva es también -- responsabilidad del Auditor Interno, la cual quedará satisfecha por medio de la revisión e información acerca del progreso de las medidas correctivas como parte de la próxima auditoría. La repetición del mismo comentario -- del Auditor Interno con respecto a una situación no satisfactoria, será de particular importancia para la gerencia, y deberá ser señalada enérgicamente en el informe.

CAPITULO 4.- LA AUDITORIA INTERNA Y LAS RELACIONES HUMANAS.

4.1.- Concepto.

Es un negocio o empresa, las relaciones humanas incluyen a todas las personas vinculadas con cada uno de los colaboradores de la Gerencia en cualquier nivel y abarca a todos los empleados, independientemente de la función que desempeñen.

En esta afirmación no se están limitando a las relaciones entre los más altos ejecutivos y los subordinados inmediatos, sino que también se incluyen las relaciones entre otros miembros de la empresa: entre los trabajadores y el jefe, entre los trabajadores entre sí, y entre individuos de cualquier jerarquía en diversas situaciones dentro de la empresa.

Igualmente puede apreciarse que el problema de las relaciones humanas, no está limitado a los contactos que se derivan simplemente de las necesidades técnicas del trabajo, sino que abarca también toda oportunidad, de estar en contacto con otros individuos, en cualquier empresa en que las personas se reúnen para trabajar con un mismo objetivo.

Es cierto y estamos de acuerdo en que las relaciones humanas, desde cualquier punto de vista que se les quiera tratar, tendrán como base el factor hombre y que el hombre, donde quiera que se le encuentre, tendrá las mismas características físicas y psicológicas que le hacen actuar y sentirse bien -

cuando se desenvuelve en un lugar donde se respeta: su dignidad, su trabajo y sus derechos como persona, antes que como empleado. Sin embargo, el enfoque que aquí se presenta a las relaciones humanas es diferente, toda vez que se trata de una relación más individual, la cual se desarrolla de persona a persona, en la que el contador público como Auditor Interno, se vale de ellas para lograr su objetivo en forma total.

Las relaciones humanas existen en todo el negocio y dependen del tamaño de la empresa; las relaciones se presentarán, primero, de patrón a trabajador; y de patrón a supervisor y a trabajador en segundo lugar; y así sucesivamente a medida que aumenta la complejidad del negocio de la compañía. - El concepto de relación será el mismo y podrá aplicarse tanto a negocios de gran importancia como a los pequeños, así como a industrias en donde hay una relación directa entre el patrón y sus empleados. Sin embargo, es de advertir que tan pronto como aumenta el volumen del negocio, la relación deja de ser directa y se establece por conducto de nuevos factores, tales como gerentes, jefes y supervisores, valiéndose éstos últimos de herramientas del tipo de:

- A) Boletines de información y periódicos de la compañía.
- B) Juntas de personal y preparación de conferencias.
- C) Memoranda de oficina, etc.

La idea de que la relación de los empleados dentro

de una empresa es impersonal, ha tenido menos adeptos cada día. En el trabajo, como en las demás actividades humanas, actuamos influenciados por la manera de ser de las personas y por la naturaleza de sus aspiraciones. No existe persona que actúe solamente por el salario prometido. El hombre es social por naturaleza y, por lo tanto, sensible a la consideración de su dignidad, méritos, deseo de estimación y afecto y otros motivos no económicos. Así mismo, la persona tiene consciencia y sentido de lo justo y no se puede cambiar su naturaleza -- tan sólo por el hecho de formar parte de un negocio.

4.2.- Su importancia.

El Auditor Interno tiene como principal parte de su trabajo, el trabajo y relaciones directas con el personal. Convencido del peligro, de que puede ser considerado, por los demás empleados de la empresa, como un elemento negativo, que para conservar su trabajo tiene necesariamente que hallar los errores cometidos y hacer víctima de ello al departamento en turno; debe esforzarse por transformar esa equivocada impresión, manteniendo siempre puntos de vista sanos y constructivos.

El Auditor Interno debe estar convencido de que -- por estar colocado en situación de supervisar, descubre errores y fallas de procedimiento o simplemente implanta mejoras en el trabajo que se desarrolla, pero no debe jactarse de ello, ya que sólo cumple con su trabajo. Sin embargo, no basta que así lo piense, es necesario que por medio de su ac

titud, transmita esta ideal al personal del departamento que revisa, para que sus integrantes acepten constructivamente tales recomendaciones, ya sean verbales o por escrito. Por lo tanto, siendo el principal fin del trabajo del Auditor Interno, que las recomendaciones por él presentadas, sean aceptadas y llevadas al cabo por el departamento correspondiente, el Auditor Interno deberá en primer término convencer de que realmente la actuación que él va a desarrollar es de ayuda al departamento por lo que su actuación deberá ser constructiva; por ejemplo:

Es de esperarse que el gerente de un departamento accediera a elaborar u ordenar trabajos especiales que probablemente le retrasen su trabajo normal o que le obliguen a pagar tiempo extra a sus empleados, si fueran solamente para el uso del auditor o porque solamente a él van a beneficiar. Si tal gerente conviene en elaborar ciertos trabajos especiales, que indudablemente beneficiarán al auditor lo hace porque está convencido de que el resultado o informe a rendir posteriormente, le proporcionará los datos que necesita y que quizá no pueda obtener de ninguna otra persona que no sea el auditor.

Sin embargo, esta idea creada en aquel gerente, fue debido a la labor de relaciones humanas llevada al cabo por el auditor, mostrándole al interesado, la parte que a él beneficiaría y no demostrando que solamente el auditor, obtendría beneficio de aquel trabajo.

4.3.- Normas de Relaciones Humanas.

Determinado empleado de alguna compañía, puede sentir amistad personal por el Auditor Interno; sin embargo, cuando aquél es visitado oficialmente por éste último, ese mismo empleado por razón natural, sentirá en la mayoría de los casos, que se halla frente a un juez.

Y en verdad piensa así, porque la persona que lo visita en calidad de Auditor Interno, lleva la misión de revisar y opinar sobre la correcta o incorrecta labor que se está desarrollando; y por lo regular, quien soporta la revisión, siente la duda acerca de que existan o no errores en el trabajo desarrollado.

A causa de esa impresión que lógicamente produce el Auditor al presentarse en un departamento, debe poner todo su empeño en borrar tal imagen, mediante una presentación breve y precisa acerca del propósito que tendrá su revisión; observando además, las principales normas de relaciones humanas que a continuación se enuncian.

A).- Para obtener algo de alguien es preferible -- causarle buena impresión.

La crítica es inútil, porque generalmente las personas tratan de justificarse por cualquier medio. La crítica es peligrosa, porque lastima el orgullo tanpreciado del hombre, el sentido de su importancia; y además, despierta su resentimiento.

Las quejas o críticas formuladas inmediatamente

te después de ocurrido el problema, son diferentes a cuando son formuladas después de ponderar y dejar enfriar su resquemor (aplicables a patrones que quejosos y toda esa serie de personas que no hacen más que señalar los defectos ajenos).

La crítica probablemente desahogará los propios sentimientos del Auditor, pero ocasionará que la persona afectada trate de justificar sus actos censurando al Auditor al mismo tiempo.

Despertará resquemores, disminuirá su utilidad futura y dependiendo de la gravedad del asunto, esa persona podrá tomar en base en aquella ofensa, la venganza por la crítica, en el momento que considere más oportuno. Deberá solicitar información del supervisor o jefe del departamento y no del empleado.

Guardará la debida discreción sobre el trabajo realizado.

Evitará iniciar, discontinuar o modificar los procedimientos, al mismo tiempo que realice su revisión. Debe esperar a que la haga el departamento afectado, posteriormente a las recomendaciones del auditor.

Mencionará las sugerencias que le transmitan los empleados tendientes a mejorar el trabajo que se está revisando.

"Si se quiere obtener la aceptación de la recomendación del Auditor, no debe comenzarse con la crítica".

En la mayoría de los casos el personal de una empresa, lleva al cabo su trabajo con la idea de que lo está desempeñando de la mejor manera, y en realidad así lo hace de acuerdo con sus conocimientos. Por lo tanto, las fallas que pueda cometer serán debidas al desconocimiento de cierta política o procedimiento, o a la falta de valoración de la importancia de un asunto. Ese tipo de empleados, cualquiera que sea el puesto que desempeñe, ya sea alto, intermedio o inferior, que se esfuerza por -- realizar bien su trabajo, estará de acuerdo -- en implantar cualquier mejora para la realización de esa labor, si es recomendada por el Auditor. Sin embargo, si esa mejora le es dada a conocer en forma de crítica por el Auditor Interno, como representante de la gerencia general y ésta se hace pública, por medio de un reporte dirigido a la gerencia de primera línea de la empresa, haciendo aparecer la falla como ineptitud del empleado, seguramente que ese empleado cumplirá la recomendación si no tiene otra alternativa, por dar cumplimiento a una orden superior; pero se quedará con la idea de que aquellos funcionarios de primera línea que leyeron el reporte, lo tacharán de inepto; por lo menos en el aspecto reportado por el Auditor Interno. Y de ser grave el caso, podría llegar al extremo de -- provocar la renuncia del empleado, sintiéndose quizá culpable y con la idea de obtener -- nuevo contrato en una empresa donde no separa las fallas que el cometió y las cuales tendrá buen cuidado de no repetir.

Otra reacción, será la de esperar la oportunidad de venganza para cobrarse el desagravio, con la tendencia (según el nivel en que se encuentre en comparación con el Auditor) de poner en evidencia al Auditor o a cualquiera de los que recibieron el reporte, o bien se hubieran dado cuenta de su falla o ineptitud.

Como consecuencia lógica, es de esperarse que en la siguiente Auditoría, este empleado (ya sea en el mismo u otro departamento) en el puesto que se encuentre presentará las mayores dificultades posibles para la realización del trabajo del Auditor, ocultando información y culpando a la Auditoría Interna como causante de dificultades en el trabajo, tales como retraso ocasionados por la Auditoría, ya sea por el tiempo invertido en proporcionar información al Auditor, o por haberle facilitado los registros y comprobantes que se vieron imposibilitados a usar durante la revisión, etc. Si el empleado lo desea, ya encontrará la forma de hacer quedar mal al Auditor en menor o mayor grado según su habilidad en el momento más inesperado. En el último de los casos, el solo hecho de causar la misma mala impresión en todos los empleados de los departamentos que audita, será prueba suficiente para que los superiores del Auditor busquen la manera de evitar ese mal en la empresa, eliminando o cambiando al profesionalista en entredicho. El Auditor Interno, será desacreditado ante la vista de la Gerencia.

B).- Existe un medio para lograr que el prójimo - haga algo.

En efecto, el único medio que existe para conseguir que una persona realice una tarea, es motivándole el deseo propio de realizarla.

Es claro que puede obtenerse, mediante revólver en mano, que un hombre nos entregue su dinero. Puede hacerse también que un empleado nos preste su cooperación, mientras no volvamos la espalda, si se le amenaza con despedirle. Pero estos métodos tienen repercusiones muy poco deseables.

El mejor método de conseguir que alguien realice algo es ofrecerle lo que él desea.

No debe caerse en la adulación; se deben dar pruebas de una apreciación honrada y sincera de las cualidades de las personas.

Si el Auditor, por su afán de conseguir la simpatía de los demás para con él, se vale de la adulación, creyendo que con ello podrá posteriormente conseguir la aceptación de su trabajo, se equivocaría.

Para convencer de que realmente su misión es constructiva y no destructiva, debe ser honrado al encontrar que el trabajo que se esté desarrollando, es digno de mérito y debe expresarlo así abiertamente; para que cuando el encuentre que el trabajo que se está desarrollando padezca de alguna anomalía, exponga su recomendación a efecto de subsanarla y no se le tome como crítica destructiva, no se --

crea que sólo existe el afán de molestar.

C).- El mejor medio para salir ganando en una discusión, es evitarla.

En efecto, si gana una discusión se pierde. - Ha hecho a su rival sentirse inferior. Ha lastimado su orgullo. Ha hecho que se duela de ver que usted triunfa. Y un hombre convencido contra su voluntad, sigue siendo de la misma opinión.

La cualidad de un buen auditor no reside en que sepa discutir. No se modifica de esa manera la mente humana. Puede tener razón usted, puede estar en lo cierto cuando discute, pero en cuanto a modificar el criterio del contendiente, lo mismo sería que se equivocara usted en los argumentos.

A veces pensamos que es imposible convencer con argumentos a un hombre ignorante, pero -- más cortos quedamos al decirlo, ya que según la experiencia y la lógica, es imposible hacer que cualquier persona, sea cual fuere su inteligencia, cambie de opinión en una justaverbal.

Si el gerente del departamento revisado por el Auditor Interno, discute en un momento dado, que la forma en que se venía desempeñando la labor a mejorar por la recomendación del Auditor, dió siempre buenos resultados y que los errores encontrados por el Auditor son meras excepciones, el Auditor Interno podría ampliar sus pruebas y valerse de mayores argu

mentos para comprobar la importancia de la recomendación que presenta; sin embargo, nunca lograría que su interlocutor cambiará de opinión para llevar al cabo, por su propia voluntad tal recomendación. Sólo le quedaría el medio de valerse de una orden superior para lograr su objetivo, con lo que automáticamente se estaría ganando a su mejor amigo. Probablemente a la empresa le solucionarfa aquel caso en conflicto, pero también esa actuación podía ser el principio de actuaciones futuras de mayor gravedad a aquella que se trató de solucionar.

Si el Auditor realmente desea obtener la aprobación de aquel gerente, tendrá que dar la impresión franca de que reconoce la importancia de las buenas decisiones que él debe tomar -- normalmente en su trabajo y que son las que seguramente lo han llevado a lograr el puesto que ahora ocupa y que él, como Auditor, se ha podido dar cuenta de esa importancia de las buenas decisiones en las oportunidades que seguramente ha tenido, en la revisión de las diversas operaciones de la compañía que tienen relación inmediata con ese departamento. Con lo anterior demostrará que realmente su recomendación es con el afán de obtener una mejoría y no con el deseo de ridiculizar o de reprobar la actuación que se ha venido desempeñando en ese departamento. De esta manera obtendrá la disposición positiva y la aceptación del gerente y dejará en él la impresión de que se le reconoce el buen desempeño de su

trabajo, cual es mayor, en mucho, a la irregularidad que el Auditor está tratando de corregir con su recomendación.

D).- Cuando se comete una equivocación, debe admitirse.

Si sabemos de todas maneras que se va a demostrar nuestro error; es mejor ganar la delantera y reconocerlo por nuestra cuenta. Es mucho más fácil escuchar nuestra propia crítica, que la censura de labios ajenos.

Diga usted de sí mismo todas las cosas desagradables que sabe que está pensando la otra persona o quiere decir; y si las dice antes de que él haya tenido una oportunidad de formularlas, le quitará la razón de hablar. Lo más probable es que su contendiente asuma una actitud favorable y trate de restar importancia al error por usted cometido.

Cualquier persona puede tratar de defender -- sus errores y casi todas lo hacen.

De ahí que, si desea atraer a los demás a su manera de pensar, admita cuanto antes y con entusiasmo sus equivocaciones.

Durante el desarrollo del trabajo del Auditor Interno, seguramente que, más de una vez, cometerá equivocaciones (no en el reporte final); y probablemente sea el Auditor Interno al empleado que más personas desean señalar sus errores, por la misma naturaleza de su trabajo; y que mejor, que sea usted mismo, el

que se adelante para señalar sus propios errores, desarmando así a los demás empleados y - creando una buena impresión en ellos, ya que con ello los convencerá de que, el Auditor no es ni quiere ser infalible, solo que, por la naturaleza de su trabajo, debe tener especial cuidado y no cometer errores.

E).- Como obtener la cooperación necesaria.

Por lo general, las personas pueden creer más en las ideas que ellas descubren, que en aquellas que les sirven en bandeja de plata, por lo que salta a la vista que es un error de -- juicio, tratar de obtener que los demás acepten a toda fuerza las opiniones que otros sus tentan.

Es más eficaz hacer sugerencias y dejar que - los demás lleguen por sí solos a la conclusión.

"Dejar que otra persona crea que la idea es - de ella".

En el desempeño del trabajo de auditoría, es necesario ob tener información preparada por el personal del departamento que se audita y cuando esta información tiene que ser obteni da de registros y documentos que se encuen - tran en el mismo departamento, el auditor se ve obligado a indicar lo que se debe hacer pa ra que se le proporcione la diversa informa - ción necesaria para formar sus juicios.

La persona encargada de llevar al cabo las la

bores indicadas por el auditor, seguramente - tendrá que hacerlo tal como aquel ha solicitado, lo cual le hará sentirse en ese momento - como simple ejecutante y no pensante.

Esta situación no es fácil de aceptar, sobre todo cuando se trata de personas como gerentes, jefes y empleados calificados.

En cambio, si el auditor plantea el fin que se desea obtener y la información necesaria para ese objetivo, seguramente que aquellas personas sabrán lo que deben hacer para obtener la información que el auditor necesita haciéndolo con satisfacción ya que sentirán que actúan como parte pensante en la auditoría -- que se está practicando en su departamento; -- obteniendo así, aún más y mejor información -- que la que podría solicitar el auditor, resultando además, como gran ventaja para la auditoría, el hecho de que las mismas personas -- que se encarguen de llevar a cabo las recomendaciones del auditor, hayan intervenido en -- cierta forma en la elaboración del reporte; -- ya que puede dar como segura su aceptación final.

F).- Procurar que la crítica no ocasione rencor.

Para cambiar a los demás, sin ofenderlos, ni despertar su resentimiento, la regla es:

"Llamar indirectamente la atención sobre los errores de los demás".

Si se tiene que hacer notar un error que se -

está cometiendo en cierta práctica y en las manos del auditor está corregirlo, éste dará la solución probable y dejará que su interlocutor decida finalmente.

Si el trabajo o idea que se esté desarrollando es merecedor de crítica, debe abstenerse de hacerlo en forma directa y evitar el usar frases como: está mal, que mal lo hace, etc., puede criticar indirectamente expresando una nueva idea o una nueva forma en la que pudiera desarrollarse aquel trabajo, explicando a la persona responsable, el por qué, con la anterior forma de trabajo, no se obtienen los frutos deseados.

Así podrá dejar que aquella persona descubra por sí sola, que su idea es buena para otro tipo de trabajos en situaciones diferentes y no para lo que está necesitando; de esta manera no se provocará enemistad con el auditor por aquella crítica, ya que en realidad, el auditor dió muestras de apreciar el trabajo desarrollado.

G).- Es mejor preguntar que dar órdenes.

Para corregir a los demás, sin ofenderlos ni causarles resentimientos, la regla es

"Hacer preguntas en lugar de dar órdenes directas".

Es conocido por todos en la profesión de contadores públicos y principalmente por los auditores, que a ningún empleado ni mucho menos

al jefe o al gerente de algún departamento, - agrada recibir órdenes de un auditor por lo - que éste será mejor aceptado si, en lugar de órdenes, usa preguntas como:

¿No sería mejor? ¿Qué le parece?
 ¿Usted qué opina? ¿Estaría de acuerdo? etc.

Los buenos resultados inmediatos se verán el transcurso de la revisión y los resultados me di atos, en la contestación al reporte de audi tor ía int erna.

Es claro que la práctica de hacer sugerencias en forma de pregunta dará buenos resultados, - ya que se está tomando en cuenta la opinión - de la persona responsable de la labor que está siendo revisada, y así no se presentarán - las recomendaciones del auditor en forma arbi traria y falta de tacto.

H).- Deje que el empleado salve su prestigio.

Cuando un empleado comete un error o su traba jo ha originado malos resultados, o en cual-
 quier otro caso en que sea necesario dar a co no cer un hecho desagradable, ya sea en públi co o en privado, debe buscarse la forma de no afectar el prestigio de esa persona.

Debe procurarse mencionar los lados buenos de la actuación de aquellas personas y los bue nos resultados de su trabajo; y si bien aque lla persona tendrá que aceptar la mala noti cia, se sentirá satisfecha en cambio, por haber salvado su prestigio.

El auditor en su trabajo se hallará en incontables ocasiones, en la necesidad de dar a conocer errores de personas de diferentes niveles jerárquicos; también se verá en la necesidad de opinar que ciertos procedimientos o prácticas, han sido infructuosas o que los resultados de determinados trabajos han sido insatisfactorios.

Claro está que el auditor no siente agrado al dar a conocer este tipo de noticias, pero menos lo sentirá aquel que sea responsable del hecho objetado; por lo tanto, el auditor debe buscar la parte positiva de aquellas actuaciones y mencionarlas; así logrará la satisfacción del afectado, al sentir que su prestigio ha sido salvado.

- 1).- Procure que los defectos parezcan fáciles de corregir. Si se dice a un empleado que es --torpe o tonto en ciertas labores, que no tiene dotes para realizarlas, o que las hace mal, se destruirá todo incentivo para que trate de mejorar. Pero si se emplea la técnica opuesta, siendo liberales en la forma de alentar y dando a entender a la otra persona, que se --tiene fe en su capacidad para hacerlas, se le motivará en tal forma que en el afán de corregir sus errores, estudiará o hará lo que sea necesario a efecto de superarse.

El auditor aplicará esta norma inmediatamente después de notar, que algunas de las personas auditadas, se preocupe por los errores o situaciones corregibles que el auditor haya en-

contrado. No sólo no debe hacer muecas o exclamaciones que automáticamente señalan como culpable de algo grave, al responsable de - - aquel trabajo, sino que tampoco deberá quedar se callado provocando inseguridad e intriga a aquella o aquellas personas el auditor deberá expresar su idea en forma sencilla, haciendo notar que aquella situación debe corregirse, pero que la corrección será sencilla de hacer y probablemente el auditor pueda mencionarle, que la corrección consistirá, en aplicar el mismo trabajo que se desarrolla en otras - -- áreas, al área que se propone corregir.

Con lo anterior evitará dejar el sabor de culpabilidad en aquellas personas responsables - de aquel trabajo y en la contestación que hagan al reporte de auditoría, mostrarán su - - aceptación abierta a las recomendaciones y -- probablemente como sucede en ocasiones, dirán que antes de recibir el reporte definitivo, - ya habían puesto en práctica las mejoras recomendadas.

CONCLUSIONES.

En este breve trabajo se pretende hacer destacar - la importancia que tiene la labor de Auditorfa Interna en toda empresa, que desee alcanzar los objetivos proyectados y, mejor todavfa superarlos. Ya que los beneficios que le reditua la labor de - Auditorfa Interna, son mltiples y, pueden ser - - aprovechados plenamente en la toma de decisiones.

El auditor para poder brindar a la administraci3n - la informaci3n adecuada que 3sta necesita, debe te - ner presente las siguientes circunstancias:

- 1.- La labor de Auditorfa Interna es un trabajo profesional, desarrollado por personal - calificado y con un alto sentido de respon - sabilidad. El Auditor Interno goza de una independencia relativa, ya que, aun cuando es empleado de la compa1a puede actuar en forma independiente y objetiva, tomando en consideraci3n el nivel del departamento -- dentro de la organizaci3n y el respaldo - que le concede la gerencia, lo cual lo co - loca en una situaci3n privilegiada pues -- tiene acceso a pr3cticamente todas las fa - ses de la empresa.
- 2.- Los programas de Auditorfa Interna deben - de estar identificados con las necesidades reales de la compa1a, esto significa que - se debe tener una clara visi3n de a don - de se encamina, de cuales son sus deficien - cias y sobre todo, con qu3 elemento cuenta

para superarlos.

- 3.- Normalmente existe un conflicto de intereses entre los auditores y el personal del departamento que se revisa, es propio de la naturaleza humana defenderse de las decisiones y actos del pasado. El auditor, -- por el contrario, al tratar de demostrar su contribución y valer puede ser demasiado insistente en sus juicios sin tener una apreciación completa de la situación.

Una muestra del profesionalismo del Auditor Interno debe de ser su habilidad para minimizar el conflicto inherente.

- 4.- Normalmente la administración espera que los auditores comuniquen sus resultados en una forma comprensible y clara que contribuya a la resolución de los problemas. -- Los informes se deben de dirigir a un nivel adecuado de la dirección que pueda atender a la resolución de los problemas y poner en marcha las medidas correctivas.

El departamento de Auditoría Interna constituye un valioso recurso de la administración. La complejidad creciente del papel de la gerencia debe de estar combinada con un crecimiento en el profesionalismo y competencia de la función de Auditoría Interna, ya que a través de los resultados que se obtengan de ésta van a poder evaluar -- hasta que punto conviene usar este control de controles. El cual desde luego no es --

el único; pero sí uno de los más importantes que pueden y debe de utilizar la administración moderna.

BIBLIOGRAFIA

- I.- INTRODUCCION A LA AUDITORIA INTERNA.
C.P. Salvador Obieta y
C.P. José Luis Castillo.
- II.- AUDITORIA INTERNA OPERACIONAL.
Memoria del II Simposium Nacional sobre Auditoría Interna Operacional.
- III.- SISTEMAS Y PROCEDIMIENTOS.
Manual para los negocios y la industria.
C.P. Victor Lazzaro.
- IV.- AUDITORIA ADMINISTRATIVA.
William P. Leonard.
- V.- AUDITORIA DE OPERACIONES.
C.P. Salvador Obieta y
C.P. José Luis Castillo.
- VI.- AUDITORIA INTERNA INTEGRAL.
C.P. Ramón Santillana G.
- VII.- AUDITORIA INTERNA.
Su enfoque operacional Administrativo y de Relaciones Humanas.
C.P. Jorge Lozano Nieva.
- VIII.- ADMINISTRACION INDUSTRIAL Y GENERAL.
Henry Fayol.

IX.- EL CONTROL INTERNO EN LOS NEGOCIOS.
C.P. J. Gómez Morfín.

X.- BOLETIN No. 5 DE LA COMISION DE NORMAS Y --
PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.
Instituto Mexicano de Contadores Públicos.