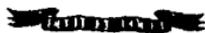


318508

7

20



UNIVERSIDAD INTERCONTINENTAL

Escuela de Contaduría

con estudios incorporados a la

Universidad Nacional Autónoma de México

**IMPORTANCIA DE LA RELACION
AUDITORIA INTERNO-CONTROL
INTERNO COMO PROTECCION A
LOS RECURSOS DE LAS EMPRESAS**

T E S I S

Que para obtener el título de:

LICENCIADO EN CONTADURIA

P r e s e n t a :

José Luis Santana Rodríguez

México, D. F.

TESIS CON
FALLA EN ORIGEN

1987



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

Página.

INTRODUCCION	1
CAPITULO I. INTRODUCCION A LA AUDITORIA.	
1.1. DEFINICION DE AUDITORIA.	4
1.2. CLASES DE AUDITORIA Y PRINCIPALES DIFERENCIAS.	4
1.3. NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS.	10
1.4. TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.	14
1.5. CLASIFICACION DE LAS TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.	15
1.6. DICTAMEN Y VARIACIONES DE ESTE.	18
CAPITULO II. IMPORTANCIA DE LA AUDITORIA INTERNA.	
2.1. ¿QUE ES LA AUDITORIA INTERNA?.	23
2.2. LA EVOLUCION DE LA AUDITORIA INTERNA.	27
2.3. VENTAJAS DE LA AUDITORIA INTERNA.	32
2.4. CLASIFICACION DE LA AUDITORIA INTERNA	34
2.5. FUNCIONES DEL DEPARTAMENTO DE AUDITORIA.	37
2.6. POSICION DEL DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA DENTRO DE LA ORGANIZACION DE LA EMPRESA.	39

2.7. COMO SE INTEGRA EL DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA.	41
2.8. DESIGNACION DEL AUDITOR INTERNO.	43
2.9. PLANEACION DE LA AUDITORIA INTERNA	49
2.10. OBLIGACIONES DEL DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA.	52
2.11. ATRIBUCIONES DEL DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA.	54
2.12. RELACION AUDITORIA INTERNA-AUDITORIA EXTERNA.	55

CAPITULO III. EL CONTROL INTERNO.

3.1. SIGNIFICADO DE CONTROL INTERNO.	58
3.2. PRINCIPIOS DE CONTROL INTERNO.	62
3.2.1. ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO . . .	65
3.3. NECESIDAD DEL CONTROL INTERNO.	69
3.4. MEDIOS PARA LOGRAR EL CONTROL INTERNO. . .	71
3.5. LA REVISION DEL CONTROL INTERNO EFECTUADA-POR EL AUDITOR.	72
3.5.1. LA CONFIANZA DEL AUDITOR EN LOS CONTROLES INTERNOS.	73
3.5.2. ALCANCE DE LA REVISION DE LOS CONTROLES INTERNOS POR PARTE DEL AUDITOR...	74

	Página.
3.6. METODOS PARA LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.	76
3.7. FUENTES DE INFORMACION PARA LA REVISION DE LOS CONTROLES INTERNOS.	80
3.8. LAS LIMITACIONES DEL CONTROL INTERNO EN LA PREVENCION DE FRAUDES.	84
3.9. RELACION ENTRE CONTROL INTERNO Y AUDITORIA INTERNA.	86
CONCLUSIONES	87
BIBLIOGRAFIA	91

I N T R O D U C C I O N

Cada día es más evidente en nuestro país el desarrollo que alcanzan las empresas en todas sus áreas; industria, comercio, banca, etc., por lo que anudado a este desarrollo se observa la necesidad cada vez mayor de establecer un Departamento de Auditoría Interna que vigile adecuadamente el funcionamiento de los Controles Internos de las mismas, para la obtención planificada de sus fines, por lo que es fundamental dentro de las funciones de los directivos de las empresas, establecer los controles internos a seguir, pero obligación del Auditor Interno al informar en forma amplia y oportuna de la eficiencia y alcance de dichos controles.

No es el objeto de este trabajo el tratar de una forma amplia y profunda la relación Auditoría Interna y Control Interno en las empresas, pero sí por el contrario comentar la importancia y ventajas de la primera, así como sus obligaciones y dar una idea de lo que es el Control Interno a juicio del que escribe y las ventajas que se pudieran obtener de contar con ambos elementos en una misma empresa, por lo que en esta tesis trataremos tres capítulos que son:

Capítulo I.- En el que se hace referencia a los diferentes aspectos teóricos de lo que conocemos como Auditoría.

Capítulo II.- Trataremos la importancia de la Auditoría - Interna, su clasificación, así como su posición dentro de una empresa, etc.

Capítulo III.- Una descripción de lo que es el Control Interno, así como sus elementos, alcances, principios y métodos de su evaluación.

Para terminar finalmente con mis conclusiones acerca de - la relación que guardan la Auditoría Interna y el Control Interno.

En cuanto a las limitaciones relativas a este trabajo es - conveniente aclarar que son las propias de una investigación propiamente teórica, debido a que el presente trabajo no aporta nin gún ejemplo práctico por no estar enfocado a un tipo de empresa - en particular, por lo que las conclusiones que se presenten debe rán variar según las necesidades individuales de cada empresa, - en virtud de que se ha expuesto desde un punto de vista general - y no particular.

CAPITULO I

INTRODUCCION A LA AUDITORIA

CAPITULO I

1.1. Definición de Auditoría.

Auditoría. Es la actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los Estados Financieros; es la revisión misma de los registros y fuentes de contabilidad para determinar la razonabilidad de las cifras que muestran los Estados Financieros emanados de ellos.

1.2. Clases de Auditoría y principales diferencias.

Tradicionalmente se reconocen dos clases de auditoría:

1.- Auditoría Interna.

2.- Auditoría Externa.

1.- La desarrollan personas que dependen del negocio y actúan revisando, la mayoría de las veces, aspectos que interesan particularmente a la administración, aunque pueden efectuar revisiones programadas sobre todos los aspectos operativos y de registro de la empresa.

2.- La Auditoría Externa, conocida también como auditoría independiente, la efectúan profesionistas que no dependen de -

la empresa, ni económicamente ni bajo cualquier otro concepto, y a los que se les reconoce un juicio imparcial merecedor de la confianza de terceros. El objetivo de su trabajo es la emisión de un dictámen. Esta clase de auditoría es la actividad más característica del Contador Público.

El autor Howard T. Stettler nos enumera las principales diferencias que existen entre la Auditoría Interna y la Auditoría Externa o bien entre las actividades que llevan a cabo el Auditor Interno y el Auditor Externo.

1. La ocupación principal del Auditor Interno es atender a las necesidades de la administración. La ocupación principal del Auditor Externo es atender a las necesidades de terceros para asegurar la confiabilidad de los Estados Financieros de una empresa a la que presta sus servicios como profesional.
2. El Auditor Interno debe ser independiente de la tesorería y del departamento de contabilidad. El Auditor Externo debe ser independiente de la dirección de la empresa, independiente de hecho y mental.
3. El Auditor Interno es empleado de la empresa. El Auditor -

Externo es un profesional independiente contratado por la empresa.

4. El Auditor Interno revisa el control interno para determinar medidas para perfeccionarlo. El Auditor Externo revisa el control interno para determinar el grado de alcance de las pruebas que utilizará en su revisión.
5. El Auditor Interno desarrolla trabajos continuos de Auditoría de las actividades de la empresa. El Auditor Externo examina periódicamente, generalmente una vez al año. (1)

De las anteriores observaciones se puede ver claramente - que los objetivos que persiguen la Auditoría Interna y la Auditoría Externa son distintos, pero para que la labor que desarrollan los auditores Internos y Externos sea de provecho y cubra - adecuadamente las necesidades y objetivos de una empresa, es indispensable que se coordinen las funciones y labores de ambos auditores de tal forma que resulten la más eficiente posible.

La Auditoría Interna es de gran ayuda para la labor del Auditor Externo, pues ambos utilizan prácticamente las mismas técnicas y procedimientos de trabajo, basándose siempre en los lla

(1) Stetteler T. Howard. Auditing Principles. Ed. Prentice Hall - Inc. Englewood Cliffs N.J. 1971. pág. 50.

mados principios de Contabilidad Generalmente aceptados y en las Técnicas o Normas y Procedimientos de Auditoría. A pesar de ello, existe una diferencia marcada entre los trabajos que desarrollan cada una de las Auditorías.

La función del Auditor Externo se encamina básicamente a la revisión, por medio de la Auditoría de los Estados Financieros de la empresa a una fecha determinada. La Auditoría mencionada se dá por concluída una vez que emite su opinión de la corrección y veracidad de los Estados sujetos a revisión.

Mientras tanto, el Auditor Interno (siempre y cuando sea profesional de la Contaduría Pública), con la misma preparación técnica y utilizando los mismos procedimientos y técnicas que el Auditor Externo, revisa tanto Estados Financieros, como políticas y funciones, para proteger los intereses de la empresa, así como para promover la eficiencia de las operaciones de dicha empresa.

Las labores de investigación se profundizan más que las del Auditor Externo, hasta llegar al detalle, para sugerir medidas correctivas de anomalías y obtener un mejor control de las operaciones.

Para todas las empresas son necesarios y benéficos los servicios que presentan ambos tipos de Auditores y para lograr que-

estos beneficios sean los máximos es necesario una coordinación entre ambas auditorías.

Extendiendo la coordinación antes mencionada, se obtiene una disminución en el puesto de la Auditoría Externa, pues el Departamento de Auditoría Interna puede realizar a un costo más bajo, algunas de las actividades necesarias para la Auditoría Externa, pues al tenerlas desarrolladas le reduce trabajo a ésta, y puede dedicar más tiempo a la revisión de las operaciones de mayor importancia o también puede darle un mayor alcance a su revisión.

Existen ciertos factores generales aplicables a todo tipo de empresas que son:

- 1.- Desarrollo y mantenimiento de los programas de Auditoría.
- 2.- Papeles de trabajo de Auditoría.
- 3.- Informes de Auditoría.
- 4.- Calidad y cantidad de personal.
- 5.- Grado de independencia.
- 6.- Aprobación de la Gerencia.
- 7.- Control interno.

- 8.- Coordinación en el grupo de Auditoría Interna.
- 9.- Ayuda al Auditor Externo.
- 10.- Consideración a los programas de Auditoría de parte -
del Auditor Externo. (2)

Expuesto lo anterior, no debe entenderse que el Auditor Interno es un instrumento del Auditor Externo, sino por el contrario, los trabajos que efectúan el Auditor Interno, sirven para -simplificar los del Auditor Externo y así mismo evitar que éste-último lleve a cabo investigaciones superflúas que conducen a un mayor costo de la Auditoría Externa.

(2) Idem.

1.3. Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

La Contaduría Pública, a través del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, conciente de la responsabilidad que implica el ejercicio de una profesión, afrontó el problema de la calidad profesional en el trabajo de Auditoría y decidió establecer los requerimientos mínimos, de orden general que deben observarse para el desempeño de un trabajo de Auditoría de calidad profesional. A estos principios básicos del trabajo de Auditoría se les llama "Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas" porque es considerada por su naturaleza, deben de ser de aceptación general para toda la profesión.

Definición de Normas de Auditoría.

Son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del Auditor y al trabajo que desempeña y se dividen en tres grupos que son:

1.- Normas Personales.

- a) Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional.
- b) Cuidado y Diligencia Profesional.
- c) Independencia Mental.

2.- Normas de ejecución del trabajo.

- a) Planeación y supervisión del trabajo.
- b) Estudio y evaluación del control interno.
- c) Obtención de evidencia suficiente y competente.

3.- Normas de dictámen e información.

- a) Relación con los estados financieros y responsabilidad.
- b) Aplicación de principios de contabilidad generalmente - aceptados.
- c) Consistencia a la aplicación de los principios de contabilidad.
- d) Suficiencia de las declaraciones informativas.
- e) Salvedades.
- f) Negación de opinión.

Normas Personales.

Son comunes a todas las profesiones entre el entrenamiento técnico, es el medio indispensable para desarrollar la habilidad práctica necesaria para el ejercicio de una profesión y junto - con el estudio y la investigación constante se integran como fundamento de la capacidad profesional.

La actividad profesional como todas las actividades humanas esta sujeta a la apreciación personal y, por ende al error.-

El hombre es falible y conciente de ello, el profesionista debe esforzarse para reducir a un mínimo ese grado de error mediante un trabajo minucioso, es decir, con cuidado y diligencia profesionales.

Respecto de la independencia mental, es consecuencia de la calidad de juez o árbitro que en cierto modo tienen la actividad del Auditor.

Normas de ejecución del trabajo.

Son resultantes de la segunda norma personal cuidado y diligencia profesionales, ya que aunque puede resultar difícil establecer los lineamientos para determinar cuando se es cuidadoso y diligente, si existen algunos aspectos que, si se cumplen, responden a esa obligación de cuidado y diligencia comentadas.

En efecto, si se planea el trabajo a desarrollar se establece una situación que garantiza razonablemente la atención de los puestos más importantes así como la aplicación de los procedimientos mínimos para la obtención de elementos de juicio suficientes y competentes para nuestra opinión.

En la práctica, el Auditor se auxilia de ayudantes para ejecutar el trabajo, esto implica delegación de funciones, misma que no lo releva de su responsabilidad total; esta circunstancia

hace necesaria la supervisión del trabajo, para de esta forma - estar seguro de que el trabajo ejecutado por los ayudantes cum- - ple su objetivo y proporciona información completa y adecuada.

Al formular el programa de trabajo el Auditor debe estable - cer los procedimientos, su alcance y su oportunidad, pero esto - depende en mucho del tipo de empresa y de sus particularidades - operativas; ello hace necesario el estudio y valuación del con- - trol interno existente para que basado en el resultado obtenido, se determine claramente dichos procedimientos, su alcance y su - oportunidad.

Los resultados que obtenga el Auditor deben ser suficien- - tes y competentes, es decir, que den la certeza moral de que los hechos que se están tratando de probar, o los criterios cuya co- - rrección se está juzgando, han quedado satisfactoriamente compro - bados y se refieren a aquellos hechos, circunstancias o crite- - rios que realmente tienen importancia en relación con lo examina - do. (3)

Normas de dictámen e información.

Como consecuencia de su trabajo, el Auditor emite una opi - nión en la expresa, el trabajo desarrollado y las conclusiones a que ha llegado. A esa opinión se le llama dictámen y por su im- - portancia se han establecido las normas que regulen su calidad.

(3) IMCP. Comisión de procedimientos de auditoría. Boletín no. 3.

1.4. Técnicas y Procedimientos de Auditoría.

Las técnicas de auditoría son los métodos prácticos de investigación y prueba de que el Contador Público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para su opinión.(4)

Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas que forman el examen de una partida hecha o circunstancias.-
(5)

Es decir, las técnicas son las herramientas de trabajo del Contador Público, y los procedimientos la combinación que se hacen de esas herramientas para un estudio particular.

(4) Idem.

(5) IMCP. Comisión de Procedimientos de Auditoría. Boletín 2.

1.5. Clasificación de las Técnicas y Procedimientos de Auditoría.

La clasificación propuesta por la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos es:

- a) Estudio General.
- b) Análisis.
- c) Inspección.
- d) Confirmación.
- e) Investigación.
- f) Declaraciones o certificados.
- g) Observación.
- h) Cálculo.

a) Es la apreciación y juicio de las características generales de la empresa, las cuentas o las operaciones a través de sus elementos más significativos para concluir si se ha de profundizar en su estudio y la forma en que ha de hacerse.

b) Es el estudio de los componentes de un todo para concluir con base en aquellos respecto de este. Esta técnica se aplica concretamente al estudio de las cuentas o rubros numéricos de los Estados Financieros.

c) Es la verificación física de las cosas materiales en que se transformaron las operaciones. Se aplica al estudio de las cuentas, cuyo saldos tienen una representación material (efectivo, mercancías, bienes).

d) Es la ratificación por su parte de una persona ajena a la empresa, de la autenticidad de su saldo, hecho u operación, en la que participó y por lo cual está en condiciones de informar válidamente sobre ella.

e) Es la recopilación de información mediante pláticas con los funcionarios y empleados de la empresa. Generalmente se aplica el estudio del control interno en su fase inicial y de las operaciones que no aparecen muy claras en los registros.

f) Es la formalización de la técnica anterior, cuando, por su importancia resulta conveniente que las afirmaciones recibidas deban quedar escritas.

g) Es una manera de inspección menos formal, y se aplica generalmente a operaciones para verificar como se aplica en la práctica (como se paga la nómina, como se efectúa el recuento de los inventarios, etc.).

h) Es la verificación de la corrección aritmética, de aquellas cuentas u operaciones que se determinan fundamentalmente

por cálculos sobre bases prácticas (intereses pagados o cobrados, depreciaciones, etc.).

Clasificación de los Procedimientos de Auditoría.

Los procedimientos son la agrupación de las distintas técnicas al estudio particular de una cuenta u operación; por lo cual resulta practicamente inconveniente clasificar los procedimientos ya que la experiencia y el criterio del auditor deciden las técnicas que integran el procedimiento en el caso particular. No obstante, al tratar de la auditoría de las cuentas se ve que la experiencia general aconseje el empleo de técnicas que se consideren necesarias, en cada paso para obtener una certeza razonable.

Extensión o Alcance de los Procedimientos.

Se le llama extensión o alcance a la amplitud que se da a los procedimientos, es decir, la intensidad y profundidad con que se aplican practicamente.

El alcance lo determinan varios elementos pero el mas importante es el grado de eficiencia del control interno de la empresa. Otros factores que lo determinan son: el total de partidas individuales que forman la partida total a examinar, la cantidad de errores localizados al efectuar el examen.

1.6. Dictamen y variaciones de este.

Dictamen es la opinión del Contador Público sobre la corrección contable de las cifras de los Estados Financieros como resultado del examen y revisión de los mismos.

Esa opinión o dictamen podría relatarse en la forma y estilo que cada quien tuviera para hacerla; no obstante con el fin de uniformar hasta donde sea posible esa expresión, la profesión dio una forma de redacción más o menos rígida en la que se resumen plenamente tres ideas fundamentales:

- 1.- Identificación de los Estados Financieros a que se refiere el dictamen.
- 2.- Trabajo realizado en su revisión.
- 3.- Opinión profesional.

Existe el llamado dictamen limpio, es decir cuando el trabajo se hace sin limitaciones y los resultados obtenidos soportan ampliamente la razonabilidad de las cifras examinadas. En este dictamen se destaca los párrafos que lo forman: al primero se le llama párrafo del alcance o identificación porque en el se identifican los Estados Financieros a que se refiere y se señala el trabajo efectuado; al segundo se le llama párrafo de la opi-

nión porque en el queda expresada la opinión profesional respecto a tales Estados Financieros.

La comisión de normas y procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, publicó en su boletín número 33 un nuevo modelo de dictamen que debe de acuerdo con la recomendación de dicha comisión, utilizarse preferentemente a fin de que llegue a ser de uso general. También especifica de que de no utilizarse esta nueva forma deberá utilizarse el mencionado dictamen en limpio.

A continuación se transcribe el nuevo dictamen.

En mi opinión con base al examen que practique, los Estados Financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presenta la situación financiera de _____ al 31 de diciembre de 19____ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

Salvedades.

En el dictamen se destacan tres declaraciones sobre las que el Contador Público acepta plenamente la responsabilidad que implica:

- 1.- Haber examinado los Estados Financieros de acuerdo con las normas de la profesión y aplicando los procedimientos que se juzgaron necesarios en las circunstancias.
- 2.- Que los Estados Financieros presentan razonablemente - la situación financiera y los resultados de acuerdo - con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- 3.- Que dichos principios fueron aplicados consistentemente en relación con el ejercicio anterior.

Cuando por cualquier razon el C.P. no puede sostener cualquiera de las declaraciones anteriores, este hecho debe reflejarse como una salvedad o excepción al propio dictamen. O sea, la salvedad es una excepción parcial o algunas de las afirmaciones principales del dictamen ordinario del Contador Público.

Clasificación.

Consecuentemente en términos generales las salvedades pueden clasificarse como sigue:

- 1.- Al alcance.

Por limitaciones a la aplicación de los procedimientos.

2.- A la opinión.

- a) Por limitaciones al alcance que afecten los resultados del trabajo.
- b) Por faltas a la aplicación de los principios de contabilidad.
- c) Por cambios en la aplicación de dichos principios - (inconsistencia).

Cuando las salvedades sean importantes de modo que afecten el todo de los estados financieros el C.P. puede asumir la siguiente postura:

a) Negación de opinión.

Es la imposibilidad profesional de rendir una opinión favorable o desfavorable como resultado del trabajo realizado, o sea, el trabajo efectuado y/o, los resultados obtenidos no proporcionan elementos de juicio suficientes y competentes para emitir una opinión y en ese caso se produce la abstención o negación de opinión.

b) Opinión negativa.

Es la certeza de que los estados financieros examinados no representan la situación financiera porque los resultados obtenidos son en ese sentido, la opinión negativa no es la incapacidad de opinar sino el convencimiento de que lo revisado no está correcto.

CAPITULO II

IMPORTANCIA DE LA AUDITORIA INTERNA

CAPITULO II

2.1. ¿Qué es la Auditoría Interna?

De acuerdo con el Instituto de Auditores Internos: la Auditoría Interna es la actividad independiente de apreciación dentro de una empresa, para la revisión de las operaciones contables, financieras y otras, como base para prestar un servicio - protectivo y constructivo a la gerencia. Es un tipo de control - que opera mediante la medición y evaluación de la efectividad de otros tipos de control. Trata primordialmente de hechos contables y financieros, pero puede tratar también de hechos de naturaleza operativa. (1)

El autor John B. Thurston dice: la Auditoría Interna es la determinación por los empleados de una empresa de que los registros e informes reflejan operaciones y resultados actuales y razonables exacta y oportunamente; que los controles establecidos - no son solo adecuados para la total protección de la compañía, - sus propietarios, su administración y sus empleados, si no que - también estos se mantienen efectivamente, y que cada departamento o cualquier otra unidad de organización, está cumpliendo con los planes, políticas y procedimientos de los cuales es respon--

(1) Cunningham, Earle E., "The Responsibilities of the Internal-Auditor Handbook of Modern Accounting Theory, Morton Backer (editor) Prince Hall, Inc. New York, pág. 493.

sable. (2)

Al respecto Victor Z. Brink opina, es una actividad organizada para asegurar a la administración, que los procedimientos y políticas de la compañía se están llevando a cabo correctamente, y para garantizar los beneficios de una verificación sistemática y de un análisis constructivo de las operaciones financieras y - contables de la compañía. (3)

El C.P. Mario R. Luken Seary dice, la Auditoría Interna es una actividad independiente dentro de la empresa, para dar seguridad a la administración de que sus políticas y procedimientos son adecuados, y si son propiamente aceptados, para proporcionar a la administración con apreciaciones sistemáticas y objetivas, de los controles internos, procedimientos y prácticas de operación y para verificar la exactitud y confiabilidad de los registros e informes financieros. (4)

Por lo tanto se puede decir que la Auditoría Interna es un auxiliar de la dirección de la empresa, mediante la revisión de sus operaciones, para obtener el mayor beneficio de los recursos

-
- (2) Thorston, John "Basic Internal Auditing Principles and Techniques", International Textbook Co., Pennsylvania, p^ag. 1.
- (3) Brink, Victor Z. "International Auditing", H.F.L. (Publishers) Limited, London, England, pág. 4.
- (4) Luken S. Marco, Tesis Profesional-Sistema de Auditoría Interna para una empacadora de carnes. I.T.E.S.M. Monterrey, N.L. pág. 90.

con que se cuenta en está, para la consecución de los fines para los cuales fue creada.

Arthur W. Holmes dice: El objetivo global de la Auditoría-Interna, es ayudar a la gerencia de una empresa, al logro de la administración más eficiente de las operaciones de la organización. Este objetivo consta de las dos fases siguientes:

- A) Protección de los intereses de la empresa, incluyendo la indicación de las deficiencias existentes para proporcionar las bases necesarias para corregirlas.

- B) El apoyo a los intereses de la empresa, incluyendo la recomendación de cambios a fin de mejorar las distintas fases de las operaciones.

Para alcanzar el primer objetivo se deben realizar las siguientes actividades:

1. Cerciorarse de la exactitud de los datos contables y estadísticas.

2. Cerciorarse de que las políticas, planes y procedimientos establecidos por la compañía se estén cumpliendo.

Estas actividades constituyen las bases sobre las cuales se lleva a cabo el servicio protectivo y a continuación se enumeran las que constituyen el servicio constructivo:

1. Revisión y apreciación de las políticas y planes a la luz de los datos y otras evidencias, para determinar lo adecuado de esas políticas y planes.
2. Revisión y apreciación de los registros internos y procedimientos de la organización para ver lo adecuado y efectivo de los mismos.
3. Revisión y apreciación de la eficiencia con que se ejecutan las operaciones de la compañía bajo esas políticas, planes y procedimientos.

Por lo tanto los objetivos principales de la Auditoría Interna son de carácter protectivo y constructivo. Las de carácter protectivo están encaminadas a proteger los intereses de la empresa (sus activos), y los de carácter constructivo son aquellos cuya finalidad es promover la eficiencia de las operaciones. (5)

(5) Olmes, Arthur W. Auditing Principles and Procedures Richard-D. Irwing, Inc. Homewood, Illinois, pág. 78 y 79.

2.2. La evolución de la Auditoría Interna.

Hasta donde sabemos, todo gobierno desde el inicio de la civilización, ha establecido la necesidad de los servicios de auditoría para determinar si el ingreso proveniente de los impuestos y los correspondientes desembolsos o egresos han sido adecuadamente manejados por aquellos a quienes se encomienda su protección. Desde los albores de la actividad comercial, el deseo de los propietarios de empresas de asegurarse del adecuado cumplimiento y honorabilidad de sus asistentes, ha conducido a la deliberada revisión de los registros y al control de los activos encomendados al cuidado de los asistentes.

Antes de la moderna era del equipo de proceso de información, la enorme posibilidad del error humano en la función contable llevó a que muchos ejecutivos reconocieran la necesidad de la verificación independiente de los registros detallados de las operaciones.

La segunda etapa en la evolución de la moderna auditoría interna surgió de la creciente responsabilidad asignada a los gerentes financieros por la Comisión de Valores y Bolsa, por lo que respecta a la confiabilidad de sus estados financieros publicados. No sólo requirieron estas compañías de los servicios de contadores públicos independientes para la verificación de sus -

estados financieros, sino que muchas de ellas reconocieron la necesidad de efectuar exámenes más detallados para complementar - las actividades de los auditores externos. Consecuentemente, se hizo mayor énfasis en la necesidad de la existencia de controles contables que asegurasen la confiabilidad en la información producida. Los reglamentos adoptados por la S.E.C. (Comisión de Valores y Bolsa) fincaron la responsabilidad en la administración de la empresa, sin importar el trabajo que hubiesen efectuado - los auditores independientes; esta responsabilidad adicional condujo al deseo de tener mayor seguridad sobre la confiabilidad del sistema de contabilidad.

En resúmen, el nuevo concepto de la auditoría interna surgido en la segunda etapa de su evolución, fue causa rápida del - crecimiento y aceptación de la misma como función necesaria de - control contable y financiero; muchas compañías han instituido - muy bien organizados y definidos programas para efectuar auditorfas tanto en la oficina matriz como en las sucursales, sobre - la base de una periodicidad regular.

Unos cuantos auditores internos, en sitios muy dispersos, - eventualmente principiaron a ampliar sus actividades a campos de mayor alcance que abarcan la evaluación de los controles administrativos, este desarrollo abarcó distintos aspectos en las diferentes compañías, de acuerdo con las necesidades de sus respecti

vas administraciones. En muchos casos surgió en respuesta a peticiones de asistencia en relación con un problema particular de la administración ajeno a la organización contable. En otros casos fue natural transición de las auditorías financieras a los controles de operación de producción de ingresos o requerimientos de los gastos.

El concepto relativo al alcance del campo del auditor para incluir otras áreas de control administrativo, principio a difundirse lentamente al principio, pero cobró un gran ímpetu durante la Segunda Guerra Mundial cuando, en las principales industrias de defensa los auditores internos principiaron a proponerse, deliberadamente, la revisión de las funciones no financieras. Estos nuevos proyectos frecuentemente estaban relacionados con la exactitud y la confiabilidad de los informes de operación, utilizados para permitir a la administración mantenerse al corriente acerca de las condiciones de operación de la compañía.

A medida que los auditores de las diferentes compañías se reunieron e intercambiaron experiencias, surgió un nuevo concepto que es, en la actualidad, el básico en auditoría interna: la responsabilidad del auditor debe extenderse a todas las áreas de la administración, tanto de operación como financieras, para proporcionar servicios constructivos y de protección.

El interés primordial del ejecutivo financiero de salvar los activos de la empresa contra pérdida por fraude y producir registros contables y estados financieros adecuados, se combinó al interés de los ejecutivos de operación en el programa de mantenimiento, el control de calidad y la operación económica. En la actualidad el progresista auditor interno, encargado de salvaguardar los activos de la compañía, ahora se ocupa no solo de descubrir áreas de posible fraude y de elegir barreras contra éste sino también de revelar y prevenir el desperdicio en las operaciones.

El Instituto de Auditores Internos, ha suscitado mayor entendimiento de este concepto por medio de la emisión de boletines de investigación que expliquen cómo efectuar auditorías de diferentes operaciones, y la publicación de numerosos artículos técnicos que describen la experiencia de sus miembros en este campo. Como resultado de estos esfuerzos, los departamentos de auditoría interna de la mayoría de las más grandes empresas han adoptado este punto de vista.

La extensión de las técnicas utilizadas en la verificación de los estados financieros para la comprobación de la confiabilidad de los informes estadísticos y de otro tipo proporcionados a los gerentes de operación, ha tenido un desarrollo natural.

Obviamente, esta extensión de la auditoría interna al campo de la administración general requirió el desarrollo en el auditor de un amplio conocimiento tanto de administración de empresas como de principios de control interno.

Este desarrollo del moderno concepto de auditoría interna en las grandes empresas ha sido paralelo con el ocurrido en las agencias gubernamentales tanto civiles como militares. En la actualidad todas las agencias de la Secretaría de la Defensa, así como la Secretaría de Agricultura, la oficina de Correos y otras, han adoptado amplios programas de auditoría interna.

2.3. Ventajas de la Auditoría Interna.

Cuando en las empresas existen órganos o departamentos de asesoría, tales como Investigación y Desarrollo, Mercadotecnia, Estudios y Proyectos, etc. el departamento de Auditoría Interna puede servir a la dirección de la empresa como un departamento de sanción, crítica o análisis de los proyectos o planes elaborados por esos departamentos ya que el departamento de Auditoría Interna tiene un vasto conocimiento de las políticas establecidas en la compañía. O sea que en estas condiciones el departamento de Auditoría Interna es un auxiliar directo de la dirección para la expansión y desarrollo de la empresa.

Una ventaja que representa la Auditoría Interna, misma que es difícil de obtener de la Auditoría Externa, consiste en el hecho de que en virtud de que en la primera revisión constante, se puede determinar con mayor facilidad y precisión, la eficiencia o deficiencia de los controles establecidos, y a través de los informes prestados por el Auditor Interno, la administración podrá efectuar las modificaciones y correcciones que juzgue pertinentes.

En virtud de que el personal que trabaja en el Departamento de Auditoría Interna conoce a fondo las políticas de la compañía, cuando ésta lo requiera, el departamento está en condicio-

nes de proporcionar personal para ocupar puestos de responsabilidad en cualquiera de los departamentos de administración de la empresa, ya que a través de la Auditoría Interna es posible que conozcan más fondo los problemas y a la vez que tengan contacto cercano tanto con los empleados de menos categoría, lo cual les darán una visión más amplia de las condiciones y operaciones de la empresa.

Otra de las ventajas de la Auditoría Interna, consiste en la valiosa ayuda que le puede prestar el personal del departamento de Auditoría Interna al Auditor Externo, cuando este efectúa su revisión.

2.4. Clasificación de la Auditoría Interna.

La Auditoría puede clasificarse desde distintos puntos de vista como son:

a) Según sus objetivos:

- 1) Auditoría Financiera o Pasiva.
- 2) Auditoría de Operaciones o Dinámica.

b) Según su forma de realización:

- 1) Auditoría Departamental.
- 2) Auditoría Funcional.

c) Según la frecuencia con que se lleva a cabo:

- 1) Auditoría continua, que a su vez puede ser:
 - a) Pre-Auditoría.
 - b) Post-Auditoría.
- 2) Auditoría Periódica.
- 3) Auditoría Especial.

Auditoría Financiera o Pasiva:

Este tipo de Auditoría Interna consiste en la verificación de los registros contables, tanto por lo que se refiere a una corrección aritmética como a la adecuada técnica contable. Se lleva a cabo a través de las cuentas y constituye el fundamento de-

los programas de Auditoría Interna. Constituye el punto de partida de las demás actividades de la misma.

Auditoría de Operaciones o Dinámica:

Una Auditoría de Operaciones, puede ser descrita como una investigación analítica, de una actividad del negocio, para determinar e informar a la administración si esa actividad ha sido ejecutada en tal forma que se hayan cumplido las políticas de la administración y asegurar que los objetivos serán alcanzados.(6)

Auditoría Departamental:

Es aquella que cubre una sección o unidad de la empresa, - misma que se encuentra administrada por una persona que será la responsable de su manejo.

Auditoría Funcional:

Este tipo de Auditoría consiste en revisar y evaluar las - diversas fases de las actividades para formar una o varias de - las funciones de la empresa desde su origen hasta su conclusión - cubriendo normalmente varios departamentos o unidades de la compañía.

(6) Mints. F.E. "Operational Auditing", Internal Auditor, Volumen 11, Junio de 1964, pág. 32.

Auditorfa Continua:

Este tipo de Auditorfa consiste en verificar las operaciones conforme éstas se van realizando. La Pre-Auditorfa continua, consiste en verificar las operaciones antes de que éstas hayan concluido. La Post-Auditorfa continua, consiste en verificar las operaciones inmediatamente después de que éstas hayan concluido.

Auditorfa Periódica:

Es aquella que se lleva a cabo con cierta regularidad a intervalos determinados y comprende normalmente las principales actividades de la empresa.

Auditorfa Especial:

Este tipo de Auditorfa se efectúa cuando la dirección solicita algún estudio específico o bien cuando el propio Auditor Interno tenga dudas respecto a definiciones o errores que pudieran existir en algun área determinada y desee llevar a cabo una investigación que le permita aclarar esa situación dudosa.

2.5. Funciones del Departamento de Auditoría Interna.

Las funciones del departamento de Auditoría Interna pueden ser diferentes en cada empresa. Esto quiere decir, que las funciones pueden variar según el tipo de empresa y según las políticas fijadas por la dirección de la misma.

Para hacer agrupación más precisa de las funciones del departamento, recurrimos a lo que nos dicen los autores Lamperti y Thurston en su obra "Internal Auditing for Management" y que agrupan las funciones de la manera siguiente:

- 1) La verificación y evaluación de la exactitud de los registros contables y la información estadística.
- 2) La confirmación de que toda clase de activos están debidamente protegidos, y que han sido registrados correctamente y que el proceso contable proporciona información que revela pérdidas por prácticas costosas.
- 3) La determinación de que los planes, políticas y procedimientos, prescritos por la administración están siendo cumplidos por las distintas unidades de operación.
- 4) El informe de las observaciones y recomendaciones para-

la mejora de los sectores de la empresa. (7)

Es obligación del Auditor Interno llevar a cabo un estudio minucioso de los objetivos de la empresa y de los sistemas y procedimientos que utiliza para lograrlos. Así mismo deberá evaluar con todo detalle todas las formas de control interno, así como - revisar las operaciones que celebre la empresa, cuidando que éstas se apeguen a las políticas establecidas, así como sus registros en los libros de contabilidad.

No existe hasta la fecha un criterio unánime acerca de cuáles son las atribuciones o funciones del departamento de Auditoría Interna, pero dependen, como antes se indica, de las directrices y políticas de la empresa, así como el provecho que la propia empresa desee de los múltiples servicios que puede ofrecerle un departamento de Auditoría Interna, sin embargo consideramos que las funciones principales del Auditor Interno son las expresadas en párrafos anteriores.

(7) Lamperti & Thurston "Internal Auditing for Management" Fren-tice Hall Inc., New York, pág. 168.

2.6. Posición del Departamento de Auditoría Interna dentro de la Organización de la Empresa.

En virtud de el carácter de asesoría de los servicios de la Auditoría Interna, así como el carácter de guardian de los intereses de la empresa, es evidente que el Auditor Interno deberá tener atribuciones bastantes y suficientes para estar así en condiciones de ejercer sus funciones. Por esto, es recomendable que el Auditor Interno dependa solamente de la Dirección o Gerencia.

Hay quienes opinan que la Auditoría Interna debería depender de la contraloría de la empresa. A nuestro juicio el Auditor Interno como auxiliar de la contraloría se ve seriamente limitado pues una de las áreas más importantes objeto de su vigilancia y sanción, es precisamente la contraloría. En estas condiciones sería difícil poder esperar una opinión de un departamento del cual depende, o bien acerca de aquellas decisiones en las que el propio auditor interno ha intervenido.

Por lo anterior podemos concluir que para que la Auditoría Interna pueda alcanzar sus objetivos, en primer término deberá ser independiente de los departamentos y unidades que va a vigilar; por lo que es más adecuado colocar al departamento de Auditoría Interna, dentro de la organización de la empresa, como de-

pendiente del Consejo de Administración, o bien de la Dirección o Gerencia General de la Compañía, para obtener así los mejores rendimientos.

"El Auditor Interno debe ser independiente de todos los empleados de la empresa que están subordinados a la autoridad que creó la Auditoría Interna. En estado de colocación del Auditor Interno y el apoyo que le dé la administración, son factores importantes para determinar el alcance y valor de los servicios - que la empresa obtendrá de la función de Auditoría Interna. Entre más elevado sea el nivel en que se establezca esta función, mayor será el valor de los servicios que obtendrá la empresa considerada como un todo. (8)

(8) Idem.

2.7. Como se integra el Departamento de Auditoría Interna.

El departamento de Auditoría Interna debe contar con la siguiente organización y dotación de personal técnico para su adecuado funcionamiento:

<u>Cargo</u>	<u>Funciones</u>
Auditor General	Tiene a su cargo la planeación, dirección, supervisión y control.
Sub Auditor General	Asistir, reemplazar al Auditor General en el desempeño de sus labores.
Auditor de Sucursales 1	Realización de Auditorías Internas en las sucursales y agencias del Estado número 1.
Auditor de Sucursales 2	Realización de Auditorías Internas en las sucursales y agencias del Estado número 2. (Puede haber auditores como sucursales haya).

Auditor de Proyectos
Especiales
Ayudantes o Auxiliar

Realización de Auditorías Internas de los proyectos especiales- Auxiliar al Auditor General y al Sub Auditor General, así como - realizan auditorías internas habituales.

Habrán tantos auxiliares como lo requiera la empresa al -
igual sucede con los auditores de sucursales.

2.8. Designación del Auditor Interno.

Considerando la importancia de las funciones que se encomiendan al Auditor Interno y la utilidad que sus gestiones reportan a la administración de la empresa, es necesario encontrar una persona cuya preparación técnica le permita tener un conocimiento amplio de los negocios en general y cuya experiencia en el ejercicio de la profesión de Contador Público le haya desarrollado una capacidad analítica suficiente para poder opinar constructivamente acerca de todas aquellas políticas, operaciones, registro, técnicas, etc.

A continuación citamos las normas de auditoría personales que nos indica el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su Boletín No. 3 y que bien pueden requerirse para un Auditor Interno y son:

- 1.- Entrenamiento técnico y capacidad profesional.
- 2.- Cuidado y diligencia profesionales.
- 3.- Independencia mental. (9)

En cuanto a lo que se refiere a las primeras dos normas es evidente que el Contador Público que deba ser el Auditor Interno

(9) Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín No. 3, pág. 27.

de una empresa deberá reunir las. En lo relativo a la Independencia Mental varía en lo que se entiende por ello en la Auditoría Externa. Nosotros adaptamos esta norma entendiendo que todas - aquellas labores que efectúe el Auditor Interno deberán producir un informe u opinión. En la formulación de los mismos el Auditor Interno debe tener en mente su función de protector de los - intereses de la empresa y de promotor de eficiencia en las operaciones de la misma.

Ahora bien, el autor Víctor Z. Brink, cita las cualidades que debe reunir un aspirante a ocupar el puesto de Auditor Interno y nos dice que son:

1. Cualidades Básicas.

- a) Experiencia profesional.
- b) Personalidad.
- c) Tacto y diplomacia.
- d) Habilidad para dirigir personal.

2. Cualidades Secundarias.

- a) Conocimiento de otras materias importantes.
- b) Cultura general.
- c) Habilidad para redactar. (10)

(10) Brink, Víctor Z. "International Auditing", H.F.L. (Publishers) Limited, London, England, pág. 6.

Como antes comentamos, el resultado del trabajo que realiza un Auditor Interno se traduce en informes y comentarios, el individuo que ocupe este puesto deberá conocer ampliamente materias tales como relaciones humanas y las técnicas de comunicación.

Aparte de todo lo anterior deberán considerarse las responsabilidades que asumirá la persona que se vaya a designar como Auditor Interno para que se pueda escoger de entre los posibles candidatos a aquella persona que se encuentra mejor calificada para asumirlas.

A fin de que el Auditor pueda hacer contribuciones substanciales a la administración, deberá tener autoridad para examinar todos los registros, correspondencia, archivos y otros datos, así como libre acceso a cualquier departamento de la empresa, para propósitos de auditoría.

El Auditor en el desarrollo de sus auditorías, deberá incluir actividades en todos los niveles ejecutivos. Es por tanto especial que reciba instrucciones únicamente de la alta administración. (11)

(11) United States General Accounting Office "A Statement of Basic Principles and Concepts" The Internal Auditor.

Es decir la responsabilidad del trabajo del Auditor es de una importancia tal, que sus informes, comentarios, observaciones, etc., servirán como fundamentos a la administración de la empresa para fijar o modificar políticas de operación.

El Autor Henry Davison comenta al respecto: El Auditor Interno debe tener cuatro responsabilidades fundamentales:

- a) Verificación de las cuentas y registros.
- b) Vigilar que los controles establecidos funcionen en la forma planeada.
- c) Evaluación de los controles establecidos, para tener seguridad de que proveen a la empresa con amplia protección contra fraudes, robos, errores y pérdidas, a un costo razonable.
- d) Reportar las deficiencias existentes y recomendar políticas y cambios de procedimientos para salvaguardar los activos y promover la eficiencia en las operaciones.(12)

A nuestro juicio el enfoque que se ha expuesto nos da una idea general acerca de las obligaciones que deberá asumir el Audi

(12) Davison Henry. Fórmula for Profit, The Internal Auditor, - vol. 1232, pág. 9 y 10.

tor Interno de la empresa lo cual nos ofrece una base para seleccionar la persona adecuada para su desempeño satisfactorio.

Aún después de lo anterior debe decidirse acerca de la conveniencia de asignar al puesto de Auditor Interno a alguna persona que preste sus servicios en la compañía o bien contratar los servicios de otra ajena a la empresa.

Desde luego que la decisión dependerá esencialmente de la calidad de los candidatos, pero a nuestro juicio lo más indicado sería escoger una persona ajena a la negociación, pues podría desarrollar innovaciones que tienden a mejorar los controles, políticas y procedimientos vigentes.

Además, se evita que pueda ejercitar prácticas viciadas, o que deje de reconocer los errores que se pueden haber cometido.

Una vez seleccionada la persona que desempeñará el cargo de Auditor Interno deberá procederse, con su auxilio a designar a aquellas personas que deberán auxiliarlo en el desarrollo de sus funciones. Estas personas podrán también ser seleccionadas de los elementos con que se cuente tanto dentro como fuera de la empresa.

Las cualidades que esta persona debe reunir, son las siguientes:

1) Habilidad Profesional.

- a) Inclínación al análisis e investigación.
- b) Buena imaginación como complemento de un punto anterior.
- c) Criterio suficiente.
- d) Facilidad de expresión.

2) Naturaleza Personal.

- a) Honestidad.
- b) Lealtad.
- c) Tacto.
- d) Deseo de superación.
- e) Integridad, capacidad de discusión, cortesía y buena presentación. (13)

(13) Brink, Víctor Z. Op. Citada páginas 61 y 62.

2.9. Planeación de la Auditoría.

Para que el auditor pueda llegar a obtener resultados positivos de los trabajos que efectúe, será necesario que inicialmente realice estudios de la empresa, que le permitirán planear adecuadamente dichos trabajos. Una vez que el Auditor Interno tiene una idea clara de los fines a los que puede llegar a través de su revisión y habiendo considerado los elementos con que cuenta para ello, deberá delinear y organizar por escrito los trabajos que pretende llevar a cabo y expresando cuales técnicas y procedimientos de auditoría se propone utilizar.

El Boletín No. 4 publicado por el Instituto de Contadores-Públicos, relativo a la planeación de la Auditoría nos dice: - "Es un trabajo concreto determinado, existen condiciones particulares que pueden hacer variar y de hecho lo hacen la forma en que se realiza el trabajo de Auditoría.

Las más importantes de estas condiciones se enumeran a continuación:

- a) El objetivo, condiciones y limitaciones del trabajo que se va a realizar.
- b) Los objetivos particulares de cada fase del trabajo de Auditoría.

c) Las características y particulares de la empresa:

- 1) Características de operación.
- 2) Condiciones jurídicas.
- 3) Sistema de control interno. (14)

Efectuadas las consideraciones anteriores el Auditor Interno deberá formular, como antes indicamos, un programa general de trabajo y los programas detallados que considere necesarios a efecto de que queden perfectamente establecidos los trabajos a efectuar. En dichos programas deberá indicar las pruebas o técnicas a emplear, el personal que intervendrá, alcance y amplitud de la revisión y el tiempo y periodicidad con que se efectuarán las revisiones. Estos programas le servirán para vigilar de cerca la ejecución de los diversos trabajos. Dichos programas deberán ser lo suficientemente flexibles para adaptarlos a las necesidades que se hayan presentado en el desempeño de los trabajos.

El Auditor deberá programar sus revisiones procurando que estas se cumplan en el mismo periodo que comprende el ejercicio contable de la empresa. O sea que debe cubrir todas las áreas antes del cierre del ejercicio relativo.

Una vez que el Auditor ha trazado sus programas de trabajo,

(14) Instituto Mexicano de Contadores Públicos-Op. citada, págs. 58-60.

deberá todavía pensar en los papeles de trabajo que deberá utilizar en el desarrollo de su revisión. Los mencionados papeles de trabajo serán la evidencia escrita que tenga el Auditor del trabajo efectuado en su revisión, así mismo deberá reunir todos aquellos documentos que le permitan formarse juicios acerca de la empresa como de sus operaciones, dichos documentos podrán ser escritura constitutiva, manuales de operación, contratos celebrados por la empresa, acuerdo de consejo, copias de facturas, escrituras, etc. Por lo que respecta a los papeles de trabajo que se vayan a formular, deberá diseñar las formas para cédulas sumarias y analíticas que juzgue más convenientes a los fines de su trabajo. Deberá prever que las cédulas contengan los datos relativos al trabajo efectuado así como los comentarios y conclusiones relativas. Por lo que respecta al archivo de los papeles de trabajo deberán prever también que éste sea fácil de consultar y que los propios papeles contengan las marcas necesarias para poder ir a la fuente de donde provienen los datos que figuran de los propios papeles. El citado archivo deberá incluir además toda la memoranda que se formule durante las revisiones.

2.10. Obligaciones del Departamento de Auditoría Interna.

- 1) Ejecución de un plan de Auditoría Interna que comprenda como mínimo una inspección anual a cada una de las sucursales y agencias que tenga la empresa.
- 2) Informar por escrito de los resultados, conclusiones y recomendaciones de toda auditoría, debiendo adelantar información verbal en caso de urgencia.
- 3) El Auditor General deberá revisar los informes de auditoría preparados por los auditores que estén a su cargo.
- 4) Revisar auditorías internas que solicite el Consejo de Administración y el Administrador General.
- 5) Examinar los informes a los Auditores Externos y formular las recomendaciones necesarias al Consejo de Administración y al administrador.
- 6) En relación con el Control Interno de la empresa tendrá las siguientes actividades:
 - a) Comprobación del cumplimiento de toda clase de contratos.

- b) Determinación del grado de seguridad de los bienes - patrimoniales.

- c) Determinación de la consistencia y veracidad de la - información contable y en general información financiera.

- d) Determinación de la solidez y efectividad del cumpli - miento de todas las políticas establecidas.

- e) Evaluación de la calidad del trabajo personal, el - cumplimiento individual y la conducta que cada uno - de los funcionarios y empleados de toda la empresa.

2.11. Atribuciones del Departamento de Auditoría Interna.

- 1.- Actuar con independencia, respecto de los demás departamentos que tenga la empresa.
- 2.- Tener libre acceso en cualquier momento a la contabilidad, a los archivos y documentos de la sociedad, así como a las distintas fuentes de información relacionadas con la actividad de la misma.
- 3.- Requerirá información de cualquier funcionario o empleado con el fin de conseguir el más significativo cumplimiento de sus funciones.

La Auditoría Interna desempeñará sus funciones a través de la investigación, análisis, comprobación, estudios especiales y apreciaciones de juicio personal. Emitiendo recomendaciones a los otros funcionarios de la empresa.

2.12. Relación Auditoría Interna-Auditoría Externa.

La Labor de coordinación con la Auditoría Externa puede comprender entre otros usos los siguientes:

- 1) Trabajo conjunto en la verificación del activo fijo y en la toma de inventarios físicos.
- 2) Acuerdo mutuo en cuanto a la proporción o calificación de los saldos cuya confirmación completa de todas las cuentas por cobrar se revisara.
- 3) Conformidad entre ambas partes respecto de las fechas de las auditorías de tal modo que una misma sucursal no sea bisitada por los auditores externos y los internos a un mismo tiempo.
- 4) Intercambio de informes, observaciones, notas y papeles de trabajo.

Los auditores deberán conocer oportunamente las disposiciones de los siguientes manuales para el buen desempeño de su trabajo:

--Manual de Auditorfa Interna

--Manual de Contabilidad

--Manual de Créditos

--Manual de Administración

Asf como el reglamento de préstamos y todas las leyes o decretos que tengan relación con la compañía.

La calidad del trabajo de Auditorfa Interna normalmente deberá de prevalecer sobre el tiempo que pudiera haberse asignado al auditor para realizar su trabajo.

CAPITULO III

EL CONTROL INTERNO

CAPITULO III

Control Interno: En años recientes el término "control interno", ha venido reemplazando al de "verificación interna", el cual era de uso común entre contadores y empresarios hace más de un decenio. Este cambio en la terminología ha venido anudado - con una constante aplicación y desarrollo del concepto de los objetivos y actividades que implican el "control o verificación interna".

La más común utilización del término "verificación interna", como se empleaba hace 20 o 30 años, era para describir las prácticas seguidas por las divisiones contables y financieras de una empresa para el doble propósito de reducir al mínimo los errores en la rutina contable y proteger los activos, particularmente el efectivo, contra pérdida o robo, pero a consecuencia de su propia evolución el término moderno es el de "control interno".

3.1. Significado de Control Interno.

Existen algunas definiciones que aclaran el significado de este concepto. Algunas de las más comunes son:

- Control Interno
- Comprobación Interior
- Comprobación Interna y Control

Pero de todas las anteriores la más usual en los países de habla española es la primera: Control Interno.

Algunos autores definen al control interno como las medidas adoptadas para evitar fraudes, pero debemos tomar en cuenta que no es el único fin que se persigue en un sistema de control interno, así como tampoco aquellos que lo refieren únicamente a la distribución adecuada del control para controlar los trabajos efectuados por ellos mismos.

A continuación menciono algunas definiciones de control interno según diversos autores incluyendo aquellas que lo consideran o enfocan desde un punto de vista más amplio.

El control interno es una función de la gerencia que tiene por objeto salvaguardar y preservar los bienes de la empresa, - evitar desembolsos indebidos de fondos y ofrecer la seguridad de que no se contraeran obligaciones sin autorización. (1)

El control interno implica que los libros y métodos de contabilidad, así como la organización en general de un negocio, están de tal manera establecidos, que ninguna de las cuentas o procedimientos se encuentran bajo el control interdependiente y ab-

(1) "Auditoría, principios y procedimientos". UTHEA, segunda edición, pág. 84.

soluto de una sola persona; sino por el contrario, el trabajo de un empleado es completamentario del hecho por otro y que se hace una auditoría continua de los detalles del negocio. (2)

El control interno consiste en un plan coordinado entre la contabilidad, las funciones de los empleados y los procedimientos establecidos, de tal manera que la administración de un negocio pueda depender de estos elementos para obtener una información segura, proteger adecuadamente los bienes de la empresa, - así como promover la eficiencia de las operaciones y la adhesión a la política administrativa prescrita. (3)

El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para protección de sus activos, la obtención - de información financiera correcta y segura, la promoción de eficiencia de operación y la adhesión a las políticas prescritas - por la dirección (la anterior definición es del Instituto Americano de Contadores Públicos). (4)

Por todo lo anterior podríamos decir que un sistema de control interno consiste en todas las medidas empleadas por una em-

- (2) Definición tomada del libro "El control interno en los negocios" de J. Gómez Morfín. FCE.
- (3) El control interno en los negocios, tercera edición, Fondo - de Cultura Económica.
- (4) IMCP, Comisión de procedimientos de auditoría. Boletín No. 5.

presa con la finalidad de:

- 1) Proteger sus recursos contra pérdida, fraude o ineficiencia.
- 2) Promover la exactitud y confiabilidad de los informes contables y de operación.
- 3) Apoyar y medir el cumplimiento de la empresa.
- 4) Juzgar la eficiencia de operación en todas las divisiones de la compañía.

El amplio alcance de esta definición indica que el control interno es mucho más que un instrumento dedicado a la prevención de fraudes o la prevención y descubrimiento de errores accidentales en el proceso contable; constituye una ayuda indispensable para una eficiente administración.

3.2. Principios de Control Interno.

Los procedimientos de comprobación y control interno varían en cada compañía. Sin embargo, los principios básicos del control interno pueden exponerse en la siguiente forma:

- 1) Debe fijarse la responsabilidad. Si no existe delimitación exacta de ésta, el control será ineficiente.
- 2) La contabilidad y las operaciones deben estar separadas. Un empleado no debe ocupar un puesto en que tenga control de la contabilidad y al mismo tiempo, control de las operaciones que ocasionan asientos de contabilidad. Por ejemplo, el tenedor de libros que lleva el mayor general no debe tener acceso a la caja o al registro de ventas al contado.
- 3) Deben utilizarse todas las pruebas disponibles para comprobar la exactitud, con objeto de tener la seguridad de que las operaciones y la contabilidad se llevan en forma exacta. Por ejemplo, las ventas diarias deben totalizarse y comprobarse con la suma de las etiquetas de la mercancía entregada, en caso de que se use un sistema de inventarios de venta al menudeo.

- 4) Ninguna persona individualmente debe tener completamente a su cargo una transacción comercial. Cualquier persona, deliberada o inadvertidamente, cometerá errores, pero es probable que un error se descubra si el manejo de una transacción está dividido entre dos o más personas.
- 5) Debe escogerse y entrenarse cuidadosamente el personal de empleados. Un entrenamiento cuidadoso da por resultado mejor rendimiento, costos reducidos y empleados más atentos y activos.
- 6) Si es posible, debe haber rotación entre los empleados asignados a cada trabajo; debe imponerse la obligación de disfrutar de vacaciones entre las personas que ocupan un puesto de confianza. La rotación reduce las oportunidades de cometer un fraude, indica la adaptabilidad de un empleado y frecuentemente da por resultado nuevas ideas para la organización.
- 7) Las instrucciones de operación para cada puesto deben estar siempre por escrito. Los manuales de procedimientos fomentan la eficiencia y evitan los errores.
- 8) Los empleados deben tener pólizas de fianza. La fianza-

protege a la empresa y actúa como disuasivo psicológico en el caso de un empleado en tentación.

- 9) No deben exagerarse las ventajas de protección que presta el sistema de contabilidad de partida doble. Este sistema no sustituye al control interno, errores también se cometen en la contabilidad por partida doble, y el sistema por sí solo no probará una omisión, un asiento equivocado, o la falta de honradez.
- 10) Debe hacerse uso de las cuentas de control con la mayor amplitud posible. Estas cuentas prueban la exactitud entre los saldos y los empleados segregados en diferentes ocupaciones.
- 11) Debe hacerse uso de equipo mecánico siempre que esto sea posible, o de equipo electrónico. Aun cuando siempre hay que ejercer vigilancia para evitar errores y manipulaciones, inclusive usando los equipos mencionados, se facilitan las operaciones, se fomenta la división de labores y se puede reforzar el control interno.

3.2.1. Elementos del Control Interno.

De acuerdo con el boletín No. 5 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, de la Comisión de Procedimientos de Auditoría los elementos del Control Interno son los siguientes:

Organización: - Dirección
- Coordinación
- División de labores
- Asignación de responsabilidades

Procedimiento: - Planeación y sistematización
- Registros y formas
- Informes

Personal: - Entrenamiento
- Eficiencia
- Moralidad
- Retribución

Organización: La relación entre la organización y el control interno estriba en que este no existiría si no está trazada una política general de la compañía, indicando quienes son los responsables de las decisiones tomadas en el desarrollo de dicha política. Desde luego, es necesario la debida división del traba

jo a desarrollar precisando que el trabajo que hace un empleado debe estar comprobado y complementado por algún otro, pero desde luego evitando la duplicidad de labores.

Una vez establecida la división del trabajo se tratará de fijar las responsabilidades de cada empleado en la realización de sus tareas, de tal forma que cada empleado sepa de quien depende y cual es su responsabilidad. Es conveniente, que cada empleado dependa únicamente de una sola persona, así como que no deban ser responsables ante la misma persona muchos empleados.

Procedimiento: Incluye tanto la planeación como la operación, y es conveniente que exista un manual de procedimientos que permita conocer cuando se efectúa determinada operación, qué empleados intervienen y ante quién es responsable cada uno de ellos. Es conveniente también que existan registros, catálogos de cuentas, sistemas de archivo y en general todos aquellos elementos necesarios que sirvan para asegurar que se mantenga la organización en el desarrollo de las operaciones.

Personal: Comienza al contratar a los empleados los cuáles deberán ser seleccionados concienzudamente, de modo que se darán los puestos a las personas capacitadas para desarrollarlos. Deben adiestrarseles convenientemente. Es bueno que los empleados intercambien sus puestos entre sí, desarrollando así una rota-

ción de personal, lo cual trae grandes beneficios puesto que siempre hay alguien que sustituya a otro empleado en caso de vacaciones, enfermedad o separación.

Deberá respetarse lo dictado por la Ley Federal del Trabajo y la retribución que se dé al empleado, debe ser justa y de acuerdo con la categoría del puesto que desempeña. Debe tenderse a que por medio de diversos planes, el empleado se sienta más contento en la empresa, lo cual traerá como consecuencia un mayor rendimiento en el desarrollo de sus funciones.

Hay que destacar que el boletín debería incluir entre los elementos de personal, el de selección, como el primer subelemento, ya que de hecho es lo primero que se hace antes del entrenamiento de personal.

Supervisión: La supervisión es sin duda el elemento de control interno que complementa a los otros tres, ya que aseguran que se están llevando a cabo y de acuerdo con los planes establecidos por la empresa, la organización y prácticas fijadas previamente.

Es conveniente, que para que se lleve a cabo correctamente esta supervisión, se implante, cuando las circunstancias lo permitan, un departamento de Auditoría Interna que se encargue de -

supervisar y vigilar que el control interno establecido con ante rioridad se está cumpliendo.

Cuando las circunstancias no lo permitan, deberá existir - una persona bien sea el dueño o director, el que realice estas - funciones.

3.3. Necesidad del Control Interno.

La tendencia a largo plazo de las sociedades a una evolución que las convierta en organizaciones gigantescas en tamaño y alcance, comprendiendo una gran variedad de operaciones técnicas y contando con miles de empleados, ha hecho imposible que los ejecutivos de las mismas puedan ejercer control o supervisión de las operaciones. No pudiendo ya confiar en la observación como medio para evaluar los resultados de operaciones y la situación financiera, el ejecutivo de la sociedad se ha visto en la necesidad de depender de un nuevo instrumento de control; una corriente de informes contables y estadísticos. Estos informes sumarizan los sucesos actuales y las condiciones en toda la organización; las unidades de medidas empleadas no son sólo monetarias sino incluyen las de horas-hombre, peso de materiales, llamadas a clientes, renuncias de empleados y muchos otros denominadores.

La información transmitida por esta corriente de informes habilita a la administración para controlar y dirigir a la empresa; mantiene a la administración informada en cuanto a si las políticas de la compañía se están llevando a cabo, si están siendo observadas las disposiciones gubernamentales, y si la situación financiera es sana, la productividad buena y las relaciones interdepartamentales armoniosas.

¿Qué seguridad tiene la administración acerca de la confiabilidad y exactitud de los informes que le son presentados, para ser utilizados como guía en sus decisiones?

Existe la desafortunada tendencia por parte de algunas personas, a considerar que un elaborado informe estadístico, repleto de símbolos, porcentajes y anotaciones alcance, es por naturaleza verdadero y se encuentra libre de desviaciones o errores. - Los ejecutivos de las empresas han aprendido de su amarga experiencia que la verdad y la lógica no son cualidades inherentes - al proceso de la presentación de información.

Sólo por un continuo proceso de verificación y análisis de los informes y de los registros que de ellos se derivan, podrá - la administración depositar su confianza en la información que - le es presentada, y es por ello que se apoya en su sistema de - control interno.

3.4. Medios para lograr el Control Interno.

En vista de que cada empresa opera en condiciones peculiares de acuerdo con su ramo, magnitud y localización, no es posible prefabricar sistemas estándar de control interno que llenen las necesidades de todas ellas; sin embargo, existen ciertos factores que pueden ser considerados como esenciales para lograr un control interno satisfactorio en la mayoría de las organizaciones de gran tamaño y estos son:

- 1.- Un plan lógico de organización que establezca claramente las líneas de autoridad y responsabilidad y separe las funciones de operación, registro y custodia.
- 2.- Una adecuada estructura contable, incluyendo técnicas presupuestales y de costos, un catálogo e instructivo de cuentas, manuales de procedimientos y gráficas descriptivas del flujo de las transacciones.
- 3.- Un departamento de Auditoría Interna supeditado a un ejecutivo de alto nivel, que sea responsable de una continua revisión, evaluación y mejora de los controles internos.

3.5. La revisión de los Controles Internos efectuada por el Auditor.

La práctica de la Auditoría en los últimos años ha dado creciente importancia a la revisión del sistema de control interno como un medio para determinar el alcance e intensidad del trabajo de auditoría necesario para apoyar la expresión de una opinión profesional por parte del auditor.

No es posible que el auditor verifique todas, ni siquiera la mayor parte, de las transacciones comprendidas en un año de operaciones de una gran empresa. Con el objeto de que el Contador Público lleve a cabo una investigación en la forma más efectiva y profunda posible, dentro de límites de tiempo razonables, deberá determinar si el control interno en vigor es tal, que asegure la integridad de las cuentas. Las decisiones basadas en un análisis de los controles internos determinarán la extensión de las pruebas selectivas y las áreas que requieran un examen más intenso.

3.5.1. La confianza del Auditor en los Controles Internos.

Si el sistema de control interno parece adecuado, la orientación del auditor con respecto a la verificación de las partidas contenidas en los Estados Financieros se encaminará hacia el muestreo y las pruebas selectivas. Esta técnica, que predomina en la auditoría moderna, está basada en la suposición de que el examen de una porción de los asientos contables, o la información relativa, revelará las mismas características que revelaría el examen de todas las partidas.

Cada categoría de operaciones o cuentas podría ser considerada como un universo independiente del cual se examinará un número representativo de partidas. En consecuencia, el auditor examinará una muestra de los ingresos, cuentas por cobrar, de operaciones de compra y venta, de asientos de diario y de muchas otras fases de los registros y procedimientos contables.

El número y naturaleza de los errores descubiertos en estas muestras indicará la efectividad con la que están funcionando los controles internos y, asimismo, si es necesario una investigación más extensa.

3.5.2. Alcance de la revisión de los Controles Internos por parte del Auditor.

El estudio de los controles internos, que lleva a cabo el auditor, a menudo se asocia íntimamente a su revisión de los procedimientos aplicables al ingreso y desembolso de efectivo y a su verificación de otros activos circulantes tales como cuentas por cobrar y valores negociables.

Por costumbre y tradición la revisión de los controles internos se asocia, asimismo, a las nóminas, y en menor grado a las operaciones de compra. En muchos casos, lo anterior es todo lo que abarca la investigación del auditor en cuanto al sistema de control interno. Este énfasis en los activos circulantes es fundamentalmente un legado de épocas anteriores en las que el control interno era considerado exclusivamente como instrumento para la prevención y descubrimiento de fraudes. En la actualidad se reconoce la existencia de un importante objetivo adicional del control interno, consistente en la prevención de pérdidas y la producción de información contable precisa en todas las áreas de operación de la compañía. Un control interno inadecuado en el renglón de ventas, puede producir pérdidas de importancia al embarcar la mercancía sin la previa aprobación del departamento de crédito.

Otro ejemplo de actividades que requiere de la participación de controles internos adecuados para evitar una pérdida, se encuentra en la adquisición, mantenimiento y retiro de planta y equipo. Es muy común para el auditor que la realización de un inventario físico de planta y equipo revele que parte del equipo mostrado en los libros es físicamente, inexistente. Desechar sin autorización y sin registrar equipo que no sea correctamente necesario o que se encuentre en condiciones no enteramente satisfactorias, es causa indudable de pérdidas substanciales. Consecuentemente, la existencia de controles internos inadecuados sobre planta y equipo, puede ocasionar errores de importancia en las cuentas de activo fijo y en el registro de cargos o resultados por depreciaciones y en el de pérdida por retiros.

Dadas las necesidades de control interno en varias áreas de operación, es evidente que la revisión del control interno por parte del auditor debe abarcar a toda la empresa en lugar de ser concentrada en las operaciones de caja.

3.6. Métodos para la Evaluación del Control Interno.

Algunos contadores públicos se han impresionado en forma - tal por los abusos cometidos en la utilización de cuestionarios - para la evaluación del control interno, que han abandonado este - instrumento, en pocas palabras tales abusos son:

- 1) La copia de las respuestas contenidas en el cuestiona--
rio del año anterior.
- 2) La resolución mecánica de las preguntas o frases de sí -
y no sin un verdadero entendimiento o estudio del pro--
blema.
- 3) El tratamiento del cuestionario como si éste fuese un -
fin en lugar de un medio.

Algunas firmas de contadores públicos que no utilizan ya - los cuestionarios de control interno, preparan en su lugar una - descripción del flujo de las operaciones, de los registros que - se tienen y de la división de responsabilidades.

Como ejemplo, con respecto a los ingresos en efectivo el - auditor investigará y describirá puntos como:

- 1) La apertura y disposición de la correspondencia.
- 2) La preparación de un registro independiente del efectivo y cheques recibidos, para su comprobación con la cobranza registradas por el cajero.
- 3) La conservación del registro de ingresos y otras funciones asignadas a la persona responsable de este registro.
- 4) La rápida contabilización y el depósito intacto de las cobranzas.
- 5) El uso de recibos prenumerados para las recaudaciones - de contado, con las copias adecuadas para la contabilidad.
- 6) El control sobre las ventas por C.O.D., ventas de desperdicio, ventas de equipo, intereses dividendos, e ingresos varios.
- 7) Cobranzas a clientes efectuadas por vendedores u otras personas. (5)

(5) Walter B. Meigs, Principios de Auditoría, pág. 126.

La descripción por escrito de estos puntos, usualmente incluirá la identificación del empleado que lleve a cabo la función e indicará, con cierto detalle, la forma de efectuarla.

Si los puntos sujetos a investigación se incluyesen en una forma estándar, ésta técnica no sería substancialmente diferente al uso de un cuestionario de control interno sin embargo, los peligros inherentes a las respuestas SI, NO se reducen. Una vez concluida la descripción de los procedimientos de control interno, el auditor podría resumir su evaluación, clasificando cada una de las principales secciones del sistema de control interno como "firme", "adecuado" o "débil". Un débil sistema de control interno existe usualmente cuando no hay suficiente subdivisión de funciones.

Un sistema adecuado o firme de control interno, normalmente requiere la asignación a departamentos diferentes de funciones tales como el manejo de efectivo, el control de las cuentas por cobrar, la contabilidad general, las cuentas por pagar y nóminas.

Algunos contadores públicos combinan el uso del cuestionario de control interno con varias otras actitudes, ante el problema de la evaluación del control interno. Gráficas de flujo y de organización, memorandos que describen procedimientos contables y registros, observaciones de las operaciones, revisión de

informes y papeles de trabajo de auditoría interna, todos estos procedimientos de investigación del sistema de control interno - pueden ser convenientemente combinados en lugar de ser considerados como métodos alternativos. El cuestionario de control interno; de acuerdo con la opinión de la mayoría de los auditores, es un valioso instrumento cuando se usa en forma adecuada. Nunca - se le deberá considerar como sustituto de una revisión detallada y de la descripción de secciones específicas de los procedimientos contables y de control del cliente.

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

3.7. Fuentes de información para la revisión de los controles internos.

Las fuentes de información adecuadas para la revisión del sistema de control interno, y en forma más específica para la resolución del cuestionario de control interno, son fundamentalmente las siguientes:

- 1) Gráficas de organización, mostrando líneas de autoridad y separación de responsabilidades. En empresas grandes, tales gráficas existen no solamente para la organización en su conjunto sino, también, para la detallada organización individual de departamentos tales como el de contabilidad, finanzas, ventas, etc.
- 2) Catálogo y/o instructivo de cuentas, mostrando la finalidad y el uso y el contenido autorizado de cada cuenta.
- 3) Los manuales de método y procedimientos que describen las prácticas aprobadas que deberán seguirse en todas las fases de las operaciones.
- 4) La descripción de los puestos detallados, el alcance de las actividades y responsabilidades para clasificaciones opcionales específicas tales como facturistas, cajero, etc.

- 5) Entrevistas con funcionarios y supervisores.
- 6) Discusiones con el personal del cliente. El Auditor, - evidentemente deberá mantener una actitud de dignidad e integridad profesionales. No deberá animar a los emplea dos para que critiquen a sus supervisores, sino deberá- tratar, en forma adecuada, de obtener una valiosa infor mación respecto a las actividades desempeñadas por el - personal que opera en todas las clasificaciones y cate- gorías.
- 7) Los informes, papeles de trabajo y programa de audito- ría del personal de auditoría interna. De acuerdo con- esto, la revisión crítica del trabajo efectuado por los auditores internos es un paso de gran importancia en la evaluación del control interno por parte del auditor in dependiente.
- 8) La observación personal de los registros contables, for mas, documentos, equipos mecánicos y todos los demás - medios para el registro de las operaciones y el proceso de información financiera y de operación.
- 9) Visitas a la planta y oficinas. El Auditor necesita ad- quirir mediante una observación personal, conocimiento-

de las instalaciones, el flujo de las operaciones, personal, materiales y la organización general de la empresa. Tal visita sería valiosísima en caso de que fuese conducida por un ejecutivo que tuviese conocimiento íntimo de las operaciones de toda la compañía.

- 10) La verificación de operaciones específicas siguiendo los registros desde su punto de iniciación hasta el de su terminación. La verificación de una operación de compra podría iniciarse con una requisición de compra y concluirse con la inspección del artículo adquirido y del cheque emitido para su pago.

- 11) Papeles de trabajo e informes de auditoría de exámenes efectuados en años anteriores. Cuando el auditor es contratado para intervenciones sucesivas él, naturalmente utiliza toda la información relativa a control interno contenida en los papeles de trabajo de auditoría y en el archivo permanente. Sus investigaciones deberán profundizar en aquellas áreas en las que existieron problemas de control en años anteriores. Es imperativo, sin embargo, que el auditor reconozca que el sistema de operaciones está en perpetuo cambio y que los controles internos adecuados en años anteriores, podrían ser actualmente anticuados; por otra parte, no existe seguridad -

completa de que un procedimiento de control establecido se esté llevando a la práctica en una forma inteligente y efectiva. Uno de los peligros inherentes al uso del cuestionario del control interno radica en la tendencia a suponer que las respuestas producidas en el curso del examen del año anterior pueden ser utilizadas nuevamente sin ser verificadas.

3.8. Las limitaciones del control interno en la prevención de fraudes.

Los controles internos firmes constituyen un instrumento - de importancia para la prevención de fraudes, pero no hacen que éste sea imposible de cometerse. Aun cuando una compañía tuviese un buen sistema de control y fuese auditada anualmente por - contadores públicos independientes pueden ocurrir desfalcos.

El alcance de los controles internos adoptados por un negocio está limitado por consideraciones de costo; mantener un - sistema de control interno tan perfecto como para que el fraude fuese "imposible" de ser cometido, sería normalmente más costoso que el peligro de pérdida por fraudes. Particularmente en - una empresa pequeña, es frecuentemente imposible e impracticable separar completamente la custodia de los activos de la función - del registro de las operaciones. Cuando una empresa cuenta con pocos empleados las oportunidades para lograr una subdivisión de funciones son, obviamente, limitadas. Sin embargo, a pesar de - esas limitaciones, un estudio de los fraudes indica que muchos - de ellos pudieron haber sido prevenidos o descubiertos en su iniciación, si se hubieran seguido los más simples y menos costosos procedimientos de control interno.

En cuanto a la prevención de fraudes a través de auditorías

periódicamente practicadas por contadores públicos independientes, ya se ha explicado en otras oportunidades que el objetivo primordial de una auditoría independiente es facultar al auditor para que pueda expresar una opinión acerca de lo razonable de los estados financieros.

En otras palabras, una auditoría no está primordialmente encaminada a descubrir defalcos y, consecuentemente no deberá confiarse en ella para el logro de tal finalidad es verdad, por otra parte, que si existe un fraude, la auditoría frecuentemente será causa de su descubrimiento. Las auditorías regulares sirven, asimismo, como una poderosa prevención de prácticas deshonestas, puesto que el empleado que sabe que su trabajo está sujeto a una revisión por parte de auditores independientes, conoce la posibilidad de que sus prácticas afrontosas sean descubiertas.

3.9. Relación entre Control Interno y Auditoría Interna.

Es un hecho claro que la Auditoría Interna es un Instrumento más al servicio del control interno. El término "Control Interno" es el más amplio de todos los utilizados para la designación de "control". El Instituto Americano de Contadores Públicos dice:

"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 políticas prescritas por la dirección (6). De lo cual se desprende que precisamente uno de esos Métodos y Procedimientos, lo constituya precisamente la Auditoría Interna. Sin embargo, a pesar de que la Auditoría Interna es solo una de las partes del control interno, su importancia en una empresa es tal, que sería imposible concebir un control interno adecuado si no existiera una Auditoría Interna eficaz que vigile su adecuado funcionamiento.

(6) IMCP, Normas y Procedimientos de Auditoría.

CONCLUSIONES

La relación de la Auditoría Interna con el Control Interno como medio de protección para los recursos de la empresa puede - tomarse según mi opinión desde los siguientes puntos de vista - principalmente.

1.- El hecho mismo de la evaluación del Control Interno implica, que el Auditor no solo debe concretarse a observar lo que no se está cumpliendo, sino que basándose en esa misma evalua- - ción debe detectar, por decirlo así, los errores y las fallas de las empresas, para encontrar de esta forma mermas en los recur- - sos de las mismas.

Por lo tanto las funciones del Auditor Interno van vigilando estrechamente todos los controles establecidos por las empre- sas, con el objeto de lograr llevarlas de la mano, hasta donde - sea posible, que la dirección se de cuenta como va funcionando y qué medidas tomar para enfocarlas al grado óptimo de eficiencia- en las diversas operaciones y por lo tanto el máximo aprovecha- - miento de sus recursos.

2.- Tomando como base lo anteriormente expuesto en el sen- tido de que la Auditoría Interna es un elemento del Control In- - terno, ya que se encarga de vigilar y salvaguardar los recursos-

de la empresa, así como mediante su estudio tratar de implantar procedimientos que lleven a cabo empresas al mejor desempeño de sus funciones, podemos indicar que la Auditoría Interna va paralela al Control Interno, ya que no puede concebirse un sistema de Control Interno eficiente y conveniente, si no existe una adecuada supervisión del mismo. Tal supervisión debe delegarse por la Administración a un departamento cuyo objetivo principal sea el de supervisar las operaciones y lograr un manejo más eficiente de estas para que puedan ser alcanzadas las metas previstas y este departamento por sus características debe ser lo que conocemos como "Auditoría Interna.

3.- Gran parte de la importancia que tiene la Auditoría Interna en las empresas, se deriva precisamente en que bajo su responsabilidad está el mantener "controlado" al propio Control Interno, así como el de revisar todo tipo de operaciones financieras, contables o de cualquier otra índole, cuya meta principal sea informar a la Gerencia indicándole cuales son las fallas y una orientación de como poder evitarlas.

4.- La necesidad de la relación Auditoría Interna-Control Interno, existe inclusive en la empresa pequeña, en la cual es más conveniente asignar una persona con uno o dos asistentes, en lugar de todo un departamento, por razones financieras, para que estas desempeñen las funciones de Auditoría Interna y hagan una revisión, evaluación, y mejora del control interno.

5.- En la empresa grande debido al vasto número de empleados, la variedad y alcance de las operaciones y el número y complejidad técnica de los productos elaborados hacen necesario la adecuada implantación de un sistema de Control Interno, así como en departamento de Auditoría Interna Completo.

6.- Por lo tanto creo que todo hombre de negocios al crear una empresa, debe pensar no solo como iniciarla sino también que es lo más importante, pensar en mantenerla en un nivel que siempre tienda a ser lo más ascendente posible y para eso debe tener muy en cuenta que los controles que establezca deben estar vigilados y también que conforme sea el ritmo ascendente de sus operaciones, deberá ir adaptando esos controles para poder lograr un manejo más ordenado en su gestión, apoyándose para ello en un sistema de Control Interno adecuado, el cual esté respaldado por un sistema de Auditoría Interna, con lo que se demuestra que la Auditoría Interna y el Control Interno surgen como una herramienta valiosa a las empresas y sus empresarios en la toma de decisiones.

7.- A través de este trabajo quedo demostrado la relación-Auditoría Interna-Control Interno. Por lo que me permito concluir que es de suma importancia que en los planes de estudio de la carrera de Contador Público se tome en cuenta con más énfasis este tema, para que inclusive sirva como marco de referencia pa-

ra el futuro Contador Público como un campo más en el que se puede desarrollar profesionalmente.

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

LibrosLibro y Fecha

- | | |
|---------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1.- Backer, Morton | The Responsibilities of the Internal Auditor, Handbook of Modern-Accounting Theory, Prentice Hall, Inc, Englewood Cliffs, New Jersey 1970. |
| 2.- Brink, Victor Z.
and Cashin, James | Internal Auditing, Prentice Hall Limited, London England. |
| 3.- Gomez Morfin J. | El Control Interno de los Negocios, Fondo de Cultura Económica, México 1954. |
| 4.- Holmes, Arthur W. | Auditing Principles and Procedure, Richard D. Irwing Inc., Illinois, 1960. |
| 5.- Instituto Mexicano de
Contadores Públicos. | Normas y Procedimientos de Auditoría. |
| 6.- Lamperti, Frank A
& Thruston, Jhon. | Internal Auditing for Management, Prentice Hall, Inc., New York 1973. |

- 7.- Luken S. Marco Tesis Profesional, Sistema de Auditorfa Interna para una Empacadora de Carnes, I.T.E.S.M. - Monterrey, N.L. 1977.
- 8.- Stettler T. Howard. Auditing Principles, Objectives,- Procedures, Working Papers, Prentenci Hall, Inc. Englewood Cliffs, New Jersey 1971.
- 9.- Walter V. Meigs Auditing Principles, International Texbook Co.
- 10.- Holmes, Arthur W. Auditorfa, Principios y Procedimientos, UTHEA, Segunda Edición.

Revistas

- 1.- Davison, Henry Formula for Profit, The Internal Auditor, Vol. 2, 1965.
- 2.- Unites States General A Statement of Basic Principles-
Accounting Office and Concepts, The Internal Auditor, March 1969.
- 3.- Mints, F.E. Operational Auditing, The Internal Auditor, Vol. 2, 1964.