



# Universidad Nacional Autónoma de México

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

COMITES DE AUDITORIA

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

Que para obtener el Título de  
LICENCIADO EN CONTADURIA  
p r e s e n t a  
LETICIA PEREZ AMEZCUA

Director del Seminario:  
C.P. DANIEL ALVAREZ RAMIREZ, 1984.

Revisada:  
C.P. FERNANDO ESPINOSA REYES, 1991

MEXICO, D. F.

1 9 9 1

FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional  
Autónoma de México



## **UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso**

### **DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis 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

	<u>Página</u>
INTRODUCCION	
I. GENERALIDADES	1
II. ANTECEDENTES DE LOS COMITES DE AUDITORIA EN NORTEAMERICA Y EN MEXICO	9
III. OBJETIVOS, RESPONSABILIDADES Y FUNCIONES	14
En general	
En algunas compañías	
IV. RECOMENDACIONES RESPECTO A LOS COMITES	
De la Comisión de Seguros y Cambios (SEC)	
De la Bolsa de Valores de Nueva York (NYSE)	
Del Instituto Americano de Contadores Públicos	
V. JUNTAS DE LOS COMITES DE AUDITORIA Y NECESIDADES DE QUE LAS EMPRESAS COTIZADAS EN BOLSA EN MEXICO Y LAS PARAESTATALES CUENTEN CON COMITE DE AUDITORIA	37
VI. RECURSOS AUXILIARES PARA EL CONTROL DE LAS EMPRESAS A TRAVES DE LOS COMITES	43
La Auditoría Integral	
VII. SINOPSIS	101
CONCLUSIONES	112
BIBLIOGRAFIA	114

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

Al parejo de la inflación en forma desmesurada no sólo en tamaño, sino día con día los negocios crecen en todo tipo de problemas: contables, financieros, administrativos y en especial, de control, crecimiento que necesariamente requiere de mayores medidas de seguridad, tanto internas como externas, para mantener protegidas a las empresas contra el desmedido aumento de malos manejos, abusos de confianza, falsificaciones y, porqué no decirlo, de fraudes .

Estos problemas, aunados a otros más, son los que dan importancia y fortalecen los servicios profesionales de los auditores internos y externos; los primeros, constituyen uno de los puntos más fuertes del control interno en las empresas al tener como una de sus más importantes metas, el vigilar permanentemente que se cumplan con los objetivos y políticas trazadas por la administración y los segundos, dada su preparación y su carácter de independientes, al emitir sus dictámenes, añaden confianza a los estados financieros originalmente preparados por la administración.

En ningún momento queda en tela de juicio la importancia que para las empresas tienen los auditores ya sean internos o externos, sólo que éstos, en la práctica, requieren de mayor coordinación para evitar duplicidad de esfuerzos y de trabajo que se traducen en cargas financie-

ras y ha de ser debidamente evaluada su actuación profesional por parte de un Comité de Auditoría el que también tenga por objetivo evaluar lo sólido del control interno de las empresas y la actuación de la gerencia a través de los reportes de los auditores.

Por experiencia, los auditores independientes se encuentran sujetos a presiones por parte de sus coordinadores, por lo que los Comités de Auditoría, motivo del presente estudio, pueden ser una muy importante ayuda para fortalecer su independencia y actuación profesional, de tal suerte que conformemos un adecuado y constante control.

Con la formación de Comités de Auditoría, las empresas mejorarán su imagen ante los terceros en ellos interesados, en el entendido que los Comités hoy en día, no constituyen un lujo, sino una imperiosa necesidad.

Con estos Comités, no se pretende sustituir a los auditores ni siquiera a los comisarios, sino más bien, coordinar sus actividades y fortalecerlos.

Consciente estoy que estos Comités hoy en día, son aplicables en países más desarrollados que el nuestro; sin embargo, dadas las finalidades y objetivos que persiguen, en mi opinión deben tener más desarrollo y con el tiempo, considerarse como obligatorios en empresas cuyas acciones se encuentran cotizadas en Bolsa y en las Entidades Paraestatales; estas últimas, con la estricta vigilancia del Gobierno Federal.

Por lo anteriormente señalado, en nuestro país dichos Comités no han quedado debidamente integrados, por lo que la recopilación del material bibliográfico fue difícil, obteniendo información documental de: empresas, hemerotecas y estudios tentativos de organizaciones institucionales, así como de campo por la praxis obtenida en un despacho de contadores públicos y experiencias de profesores de mi querida Facultad.

Con el presente trabajo, pretendo despertar inquietudes entre los miembros de nuestra profesión, para que se profundice en el estudio de estos Comités, el cual pongo a la consideración de los amables lectores, para que se coadyuve en la investigación de este tema.

## I. GENERALIDADES

## 1.1 COMITE.- Definiciones.

Para dar inicio al presente Capítulo, considero necesario citar algunas definiciones referentes al Comité, a manera de que el lector tenga una idea más precisa de lo que son los Comités. Entre las diferentes definiciones, destacan las siguientes:

Según Wilburg: "Es un grupo de personas a las cuales se les asignan ciertas funciones, a fin de que las lleven a cabo colegiadamente o en su capacidad corporativa".

Duhal K. Miguel dice: "El Comité es la reunión formal cara a cara de un grupo de personas integrado de un modo más o menos permanente, que se reúne con periodicidad para discutir y resolver problemas de interés común. Sus miembros forman en consecuencia un grupo de trabajo permanente".

De las definiciones anteriores, se obtienen los siguientes factores:

A. El principal objetivo, es la reunión de miembros con el propósito de intercambiar ideas, las cuales darán como resultado final, la toma de decisiones, a fin de resolver un problema que les ha sido planteado.

B. El concepto de Comité es integral. Esto consiste en que todos los miembros que lo integran, persiguen un objetivo en común, y la



discusión de un problema específico, se encamina a su resolución, en beneficio de la empresa a la que pertenecen.

Por Comité de Auditoría, debe entenderse un conjunto de directores, de preferencia externos, que tienen como principal actividad, servir de enlace de comunicación entre los Auditores y el Consejo de Administración, seleccionar o destituir a los Auditores Externos, así como evaluar la actuación tanto de éstos, como de la Gerencia, entre otros objetivos.

## 1.2 ¿PORQUE SE ESTABLECEN LOS COMITES?

No se necesita buscar muy lejos para encontrar las razones que justifican el amplio uso de los Comités. Aunque algunas veces se considere que el Comité tiene orígenes democráticos y que es característico de esta sociedad, las razones para su existencia van mucho más allá del solo deseo de la participación del grupo. Los Comités se forman con frecuencia dentro del Consejo de Administración. Casi todas las compañías grandes cuentan con un Comité Ejecutivo, cuyos miembros son por lo general los consejeros que pertenecen a la empresa. Estos Comités Ejecutivos, son casi sin excepción una fuerza importante dentro de la empresa. Es razonable que otros Comités permanentes sean comunes, como son los de planeación, investigación, finanzas y control, mercadotecnia, producción, labores y relaciones de personal, etc.

Desde un punto de vista administrativo, los Comités pueden existir por

distintas razones. En algunos casos su rol principal es el intercambio de información y opiniones; el objetivo primario es la comunicación, y no es raro que sirvan sobre todo a los objetivos de mantenimiento. Otras razones para establecer Comités, son: desarrollar nuevas ideas para resolver los problemas organizacionales, ayudar en el desarrollo de políticas organizacionales, obtener deliberación y juicio de grupo, representación de grupos interesados, coordinación de planes y políticas, transmisión de la información, motivación a través de la participación, fomentación de opiniones honestas.

De las razones antes expuestas, detallaré a continuación las que a mi parecer se consideran más interesantes.

#### 1.2.1 DELIBERACION Y JUICIO DE GRUPO

Un grupo de personas puede llegar a tratar un problema con nivel de experiencia más amplio que el de una sola persona, así como una mayor variedad de opinión con una investigación más completa de los hechos y entrenamiento más diversificado de aspectos especializados. Pocos son en verdad los problemas importantes de una empresa que caen enteramente en una sola área, como producción, ingeniería, finanzas o ventas.

Una de las ventajas de la deliberación y juicio de grupo, que no puede obtenerse sino en una verdadera reunión, es el estímulo que re-

sulta del intercambio oral de ideas y de técnicas de interrogatorio de la reunión de Comité.

Esto conlleva a una mejor toma de decisión para resolución de algún problema, puesto que delimita las acciones a seguir en una forma más concreta y con una visión mucho más amplia, con la cual los resultados a esperar, serán de acuerdo a lo planteado de antemano por el Comité.

#### 1.2.2 REPRESENTACION DE GRUPOS INTERESADOS

La representación desempeña una parte, también, en el establecimiento y dotación de personal de los Comités en los negocios. Las juntas directivas se seleccionan a menudo basándose en los grupos interesados en la compañía, y quizá más a menudo, en los que la compañía tiene interés.

Cuando los ejecutivos tienen un problema interno particularmente difícil, que interesa a gerentes y especialistas en varios departamentos y actividades, pueden escoger los miembros para formar un Comité en el que estén representadas las partes interesadas. En apariencia, pueden hacer esto para obtener juicio de grupo más equilibrado, y un punto de vista más diversificado, pero en realidad pueden estar haciéndolo para asegurarse de que estos grupos estén representados y

que, por consiguiente, tengan un sentido de lealtad y compromiso con la decisión que se tome.

### 1.2.3 COORDINACION DE PLANES Y POLITICAS

Los Comités son útiles también para coordinar la planeación y la ejecución de los programas. La dinámica de la empresa moderna coloca una fuerte carga sobre sus administradores cuando tienen que integrar planes y actividades. Las complicaciones, los cambios y los muchos departamentos especializados dificultan la coordinación de cada actividad, plan subordinado y gasto.

Un Comité permite a los individuos interesados, no sólo obtener una imagen de primera mano de los planes generales y del lugar que en ellos ocupan, sino también aportar sugerencias para mejorarlos. El Comité proporciona un lugar donde se pueden alcanzar acuerdos en las etapas de coordinación.

### 1.2.4 TRANSMISION DE LA INFORMACION

El Comité es un instrumento útil para la transmisión de la información. Todas las partes afectadas por un problema o proyecto mutuo pueden obtener del Comité información simultánea, y se pueden recibir decisiones e instrucciones uniformes, a la vez que oportunidad de aclararlas. El tiempo ahorrado de esta forma puede ser considerable; y

la palabra hablada, con sus posibilidades de énfasis y sugerencias, y las oportunidades para hacer aclaraciones, puede dar mejor resultado que los memorandos escritos cuidadosamente.

#### 1.2.5 MOTIVACION A TRAVES DE LA PARTICIPACION

Los Comités permiten una participación más amplia para la toma de decisiones. Las personas que forman parte en la planeación de un programa o en la toma de una decisión, por lo general tienen más entusiasmo en aceptarlo y ejecutarlo. Aun una pequeña participación puede ser provechosa.

## **II. ANTECEDENTES DE LOS COMITES DE AUDITORIA EN NORTEAMERICA Y EN MEXICO**

Un elevado número de ejecutivos de empresas norteamericanas han demorado en la realización de descubrimientos occidentales que algunas veces producen beneficios inesperados. En este caso, el bono es un grado de confianza para los directores corporativos y el medio para descubrirlo es a través de los Comités de Auditoría Corporativos.

Estimulados por el incremento en el flujo de litigios de poseedores, revelaron pagos ilegales o cuestionables de más de 400 corporaciones americanas e incrementos activos de Comisiones de Seguros y Cambios. Los Directores Corporativos, han desarrollado tardíamente una nueva apreciación de los Comités de Auditoría.

Gracias a que un almacén de cambios en Nueva York requería que el Consejo de cada compañía tuviera un Comité de Auditoría activo (desde el 30 de junio de 1978), éstos están ganando aceptación.

En 1972 se publicó un folleto dedicado al establecimiento de Comités de Auditoría para asistir a los consejos corporativos en el descargo de responsabilidades, particularmente aquellos relacionados con el reporte sobre la calidad de las finanzas.

Eventos subsecuentes han alterado significativamente el medio sociopolítico en el que operan los negocios, llevando el interés y "estatus"

de dichos Comités.

Considero que es el momento apropiado para reconsiderar a los Comités de Auditoría y sus responsabilidades, y establezco en este estudio que el tiempo es propicio para establecer estos Comités a ciertas Compañías cotizadas en Bolsa, así como paraestatales.

Aun cuando ha pasado tiempo desde que salió la primera publicación sobre Comités de Auditoría, las razones que favorecerían el establecimiento de estos Comités, son las siguientes:

- Los directores tienen la responsabilidad de escuchar sobre el reporte financiero de la compañía.
- Los directores se designan sujetos reponsables por quiebra y no pueden descargar la responsabilidad de los reportes financieros.
- El reporte financiero ha llegado a ser más complejo y al mismo tiempo, el público tiene desconocimiento sobre sus deficiencias.
- Los auditores independientes son responsables ante los accionistas, pero su contacto diario es con la Gerencia.
- Los auditores, independientes y directores pueden delegar su responsabilidad de los reportes financieros a los accionistas - mediante un diálogo que comprenda todos los aspectos de la empresa, como se relaciona en el reporte.
- Un acercamiento al Comité, es frecuentemente un método de operación más eficiente que una participación de Consejo.



## EJEMPLO DE MEMBRESIAS EN EL EXTRANJERO

### Cualidades para Obtener una Membresía.

Los Comités compuestos enteramente por directores externos, proporcionan el mejor medio de obtener la objetividad; es por esto, -- que la independencia o el que los directores sean externos, es preferible. Como mínimo, sin embargo, la mayoría de los miembros del Comité deberá ser de fuera. Muchos creen que un director oficial que trabaja en el Comité de Auditoría no puede ser imparcial al revisar decisiones en las que él o ella hayan participado o hayan hecho. El NYSE (Bolsa de Valores de Nueva York), prohíbe a cualquier oficial o empleado que esté dentro de la lista de la mesa directiva, que sirva también en el Comité de Auditoría.

La amplia experiencia en negocios, la sinceridad y el buen juicio, son características necesarias en un miembro del Comité de Auditoría. Un antecedente financiero y de contabilidad, no es absolutamente necesario aunque es deseable que tenga algún conocimiento de reportes financieros y si es posible, que por lo menos un miembro del Comité tenga orientación financiera y conocimiento específico de los principios de contabilidad y práctica en reportes financieros.

### Término de Membresía

Los términos de membresía pueden arreglarse desde un año a un pe-

ríodo indefinido con renovaciones a solicitud de los miembros o a recomendación de la mesa directiva.

Estadísticas recientes, revelan que la mayoría de los miembros de los Comités funcionan o sirven en términos de 1 año, aunque los términos generalmente se extienden o capitalizan en la experiencia ganada en los trabajos del Comité. Algunas compañías marcan los términos de membresía basados en el número de miembros del Comité; por ejemplo, un Comité de tres miembros puede estar compuesto por miembros seleccionados cada año. Bajo este acercamiento, los miembros que sirven en su último año, a menudo sirven como directores de ese Comité.

Algunos creen que la práctica de rotar a los miembros del Comité de Auditoría, pero no a todos cada año, proporciona continuidad dentro del Comité y al mismo tiempo, permite que los directores externos se familiaricen con las operaciones financieras y las funciones de auditoría; este acercamiento, también trae un acercamiento fresco al Comité cada año. Un factor limitante para la composición del Comité de Auditoría, es por supuesto el número de directores aptos a seleccionarse.

### **III. OBJETIVOS, RESPONSABILIDADES Y FUNCIONES**

Puesto que los Comités de Auditoría están aún en una etapa muy temprana de evolución, lo mejor es definir los deberes y responsabilidades en términos amplios. Esto permite flexibilidad suficiente para que el Comité se adapte a las circunstancias cambiantes.

A continuación enumeramos lo que se considera más relevante:

1. Establecer y mantener continua comunicación entre la mesa directiva y los auditores externos de la compañía, auditores externos y miembros de la administración financiera con respecto a lo siguiente:
  - a) anual, y cuando es aplicable, información financiera en períodos intermedios;
  - b) alcance y resultados de la auditoría y sus honorarios;
  - c) la contabilidad de la empresa y prácticas de la emisión de reportes financieros;
  - d) conveniencia y efectividad de los sistemas de control interno en lo general y particular por departamento y operación;
  - e) alcance de otros servicios presentados por los auditores externos; y
  - f) cualquier otro asunto relacionado con la auditoría de las cuentas de la compañía de que se trate y sus asuntos financieros, que el Comité a su discreción crea necesario.
2. Recomendar la retención y, cuando así se requiera, el término y reemplazo de los auditores externos.

## FUNCIONES

### a) En General

Respecto a la Auditoría Externa, creo conveniente establecer que ésta tenga las siguientes características:

1. servir de enlace de comunicación entre los auditores externos y el Consejo de Administración;
2. recomendar anualmente a los auditores externos al Consejo de Administración, en algunos casos de la Asamblea de Accionistas. Igualmente destituirlos en los casos que así se crea conveniente.;
3. revisar los reportes de los auditores externos y tomar las acciones que correspondan para actuar en consecuencia;
4. revisar el Programa Anual de los Auditores Externos;
5. revisar el alcance de los procedimientos de Auditoría de los auditores externos;
6. revisar la independencia de los auditores externos;
7. revisar y aprobar los honorarios de los auditores externos;
8. discutir con los auditores externos periódicamente sin la presencia del gerente, lo adecuado del control interno y los resultados de su actuación;
9. recomendar a los auditores externos la aplicación de procedimientos de auditoría específicos o especiales; y

10. revisar los cambios propuestos por los auditores externos en cuanto a políticas de contabilidad y su efecto en los reportes financieros de la Compañía.

Respecto a la Auditoría Interna, necesarias son las siguientes funciones:

1. revisar los reportes de auditores internos;
2. revisar el alcance de los procedimientos de auditoría de los auditores internos;
3. recomendar a los auditores internos la aplicación de procedimientos de auditoría específicos o especiales;
4. sostener reuniones privadas periódicas con los auditores internos con objeto de instarlos a reportar al Comité todas las fallas importantes que existan dentro de la empresa;
5. revisar el presupuesto del Departamento de Auditoría Interna para ver si es lo suficientemente amplio para cumplir en forma suficiente el trabajo que se le contrata; y
6. la aplicación de la Auditoría Integral (Ver capítulo VI).

Otras funciones que van aparejadas a las que en apartados anteriores, señalo:

1. revisar el alcance de la Auditoría de los auditores independientes y las fechas en que deberán cumplir su trabajo;
2. revisar el sistema de control interno establecido;
3. revisar los reportes que durante el año prepara la administración para efectos internos; y

4. recomendar al Consejo de Administración las medidas que considere necesarias para mejorar sus procedimientos, políticas y controles que son evidentes al paso del tiempo y circunstancias.

Para avalar el Comité la recontractación o reemplazo de los auditores externos, se deben hacer las siguientes preguntas:

1. ¿Los actuales auditores externos tienen suficiente conocimiento de las finalidades de la empresa que se trate para entender sus operaciones así como para tomar en cuenta sus problemas específicos, para establecer el alcance de su auditoría y hacer recomendaciones para mejorar sus procedimientos de auditoría y el control interno?.
2. Se ha hecho alguna recomendación para mejorar los procedimientos de contabilidad y controles internos?.
3. ¿Se informó adecuada y oportunamente a la administración y al Comité de Auditoría de los cambios en los principios de contabilidad?.
4. ¿Se ha informado rápidamente a la administración y al Comité de las preguntas requeridas durante el año?.
5. ¿Se han hecho recomendaciones o iniciaron discusiones en las áreas de planeación de impuestos y sistemas de computación? ¿Fueron ellos o la administración quien sugirió el cambio de los métodos de valuación de inventarios?.

6. ¿ Se ha mantenido y desarrollado el trabajo adecuado en cuanto a la relación con la administración? ¿Permite la relación de los auditores descargar las responsabilidades de la auditoría efectivamente sin que se altere su independencia?.
7. ¿La compañía ha seguido alguna política con respecto a la rotación de personal en el desarrollo de la auditoría?.

Por lo anterior, sugiero como imperante que si el Comité siente que los auditores externos actuales no están actuando satisfactoriamente, deberá recomendar un cambio a la mesa directiva y ser responsable por la recomendación de un reemplazo.

B) En algunas compañías

- Ameron

1. Aprobar la selección de los Contadores Públicos Independientes.
2. Revisar y aprobar las políticas contables, los resultados de la misma y la forma y contenido de los estados financieros que habrán de ser incluidos en el informe anual de los accionistas.
3. Revisar las sugerencias de los auditores externos para mejorar los procedimientos contables y el control interno.



- Citicorp

1. Revisar con los auditores externos y con el contador de la empresa las políticas contables que se utilizan para determinar los resultados de operación.
2. Conjuntamente con los auditores internos y externos, revisar el panorama económico de la compañía y de sus subsidiarias.
3. Revisar lo adecuado de los controles contables internos sin la presencia de funcionarios de la compañía, a excepción de los del área de Contraloría y reportar los resultados obtenidos al Consejo de Administración.
4. Anualmente revisar los estados financieros de la compañía, así como los estados que deben ser enviados a la bolsa de valores conjuntamente con los gerentes operativos y los auditores externos.
5. Revisar los servicios profesionales de los auditores externos y hacer una evaluación de los mismos.
6. Revisar los reportes de auditoría fiscal recibidos de las auditorías gubernamentales.
7. Conjuntamente con el Comité de Auditoría del City Bank, recomendar al Consejo de Administración la firma de Contadores Públicos Independientes que debe ser contratada para la au-

ditoría del año siguiente, así como para dirigir y supervisar cualquier investigación especial que solicita el Consejo de Directores.

- R.R. Donneley & Sons Company (AA & Co.)
- 1. Recomendar la selección de contadores públicos independientes al Consejo de Administración.
- 2. Revisar los reportes de auditoría y cualquier recomendación que hayan realizado.
- 3. Revisar en el mes de enero de cada año, conjuntamente con los auditores externos, el proyecto de reparto de utilidades antes de que sea dado a la publicidad.
- 4. Aprobar con anticipación los servicios profesionales de los contadores públicos independientes.
- 5. Revisar las actividades del Departamento de Auditoría Interna de la compañía.
  
- E.1. Du Pont de Nemours and Company.
- 1. Contratar a los auditores independientes, contratación que queda sujeta a ratificación por parte de los accionistas.
- 2. Aprobar los servicios de la auditoría externa para otro tipo de trabajos.

3. Expresar sus puntos de vista con respecto a los principios de contabilidad empleados en la formulación de los reportes financieros.
4. Expresar sus puntos de vista sobre lo adecuado de los controles contables de la compañía.

- The Funitkoti Company

1. Seleccionar a los auditores externos.
2. Revisar el proyecto de auditoría de los auditores externos.
3. Revisar las recomendaciones de los auditores externos para estar en posibilidad de analizar los cambios de procedimientos que sugieren los auditores.
4. Autorizar otros trabajos de los auditores distintos a los de auditoría.

- General Electric Company

1. Recomendar la selección de los auditores externos.
2. Revisar la proyección de la auditoría de los auditores así como los resultados de la misma.
3. Revisar la organización y proyección de los sistemas de audi-

toría interna y de los controles financieros.

4. Revisar los reportes financieros de la compañía.
5. Revisar los principios de contabilidad seguidos por la compañía.
6. Revisar que los empleados de la compañía adopten las políticas de la misma.

- Harris Bank Corp.

1. Recomendar la selección anual de contadores públicos independientes.
2. Revisar el alcance de la auditoría.
3. Autorizar los honorarios.
4. Revisar los informes de los auditores externos e internos;
5. Revisar los reportes al Consejo de Administración.

- International Paper Company

1. Recomendar al Consejo de Administración anualmente la contra-

tación y aprobación del Consejo Directivo.

2. Revisar conjuntamente con los auditores externos la proyección, alcance, resultados y costo de la auditoría.
3. Revisar los estados financieros de la compañía y las funciones de auditoría interna.

- Square D. Company

1. Revisar la propuesta de los contadores públicos independientes para la próxima auditoría.
2. Recomendar al Consejo Directivo la contratación de Contadores Públicos Independientes.
3. Revisar las recomendaciones de los auditores externos, relativas a los principios contables utilizados para un adecuado control interno; así, a su vez, recomendaciones al Consejo respecto a dichas materias.
4. Revisar la proyección y alcance de la auditoría a efectuar.
5. Revisar y discutir con los auditores externos, los estados financieros.
6. Revisar y discutir con los auditores externos la proyección y

efectividad de las auditorías internas de la compañía.

- Levi Strauss Co.

1. Conjuntamente con la gerencia y los auditores externos e internos, revisar los resultados anuales de las operaciones y las políticas contables.
2. Revisar lo adecuado de los controles internos.
3. Recomendar al Consejo de Directores, los auditores externos que habrán de ocuparse de las auditorías del próximo año.
4. Aprobar el tipo y el área de cobertura de los servicios que habrán de prestar los auditores externos y el costo de la auditoría.

- The Travelers Corporation

1. Reportar al Consejo de Directores respecto de las actividades de los auditores externos y del personal de auditoría interna.
2. Considerar anualmente la capacidad de los auditores independientes y hacer recomendaciones al Consejo sobre su selección, emolumentos y extensión de su auditoría.

3. Recibir informes del Departamento de Auditoría Interna, el cual reporta directamente a él.

4. Revisar los estados financieros destinados a los accionistas antes de su emisión.

- United Technologies

1. Proponer al Consejo Directivo la contratación del auditor independiente.

2. Reunirse con el Auditor Interno y los Auditores Independientes para obtener de ellos los reportes relacionados con todas las fases de la auditoría.

- Westinhouse Electric Corporation.

Se denomina "Comité de Revisión y Auditoría".

1. Recomendar y cambiar de auditores independientes.

2. Revisar los honorarios propuestos y sus servicios profesionales y el grado de independencia que tienen respecto a la empresa.

3. Revisar conjuntamente con los auditores internos y externos, los planes anuales de la auditoría, lo adecuado de los sistemas de control interno, la conformidad con las normas guber-

namentales de registro contable y los requerimientos de los sistemas de control interno.

4. Revisar el reporte anual de auditoría conjuntamente con los gerentes y auditores externos.
5. Revisar el reporte financiero anual por parte de los accionistas.
6. Recibir los reportes respecto a los asuntos legales, efectos significativos o compatibilidad de las operaciones de la compañía, con respecto a las políticas corporativas.
7. Supervisar las obligaciones resultantes de los planes de beneficio al personal, pensiones y otros programas.

- W.M. Weigley Jr. Company

1. Recomendar al Consejo Directivo la contratación de los auditores externos.
2. Revisar los honorarios propuestos.
3. Reunirse con los auditores externos para asegurarse con el personal que los departamentos de Tesorería y Contraloría estén debidamente entrenados y supervisados.



4. Reunirse periódicamente con los auditores internos y externos, con los miembros del Consejo Directivo y ciertos financieros de la compañía principal y las subsidiarias, para asegurar lo adecuado de los controles internos y de los reportes; revisar los estados financieros, y ejecutar cualesquier deberes o funciones considerados como apropiados por el Consejo.

Del análisis de las funciones que los Comités de Auditoría tienen específicamente en las compañías anteriores, se desprenden las siguientes funciones principales:

1. Recomendar al Consejo Directivo la contratación o destitución de los auditores externos.
2. Revisar los honorarios propuestos y el plan de auditoría.
3. Revisar los reportes financieros por ellos presentados.
4. Evaluar el trabajo de los auditores internos.
5. Evaluar a través de los reportes de los auditores tanto externos como internos, la actuación de la gerencia y lo adecuado de los sistemas de control interno y de las políticas de contabilidad.
6. La viabilidad de la aplicación de otros tipos de auditorías, su alcance, objetivos y secuencia . (Auditoría Integral, Secuencial)

#### **IV. RECOMENDACIONES RESPECTO A LOS COMITES**

El número de miembros y sesiones de los Comités de Auditoría en algunas compañías, se muestra en el cuadro adjunto.

NOMBRE DE LA COMPAÑIA	NUMERO DE MIEMBROS	NUMERO DE SESIONES	
Ameron	SIN ANTECEDENTES		
Citicorp	4	2	1978
R.R. Donneley & Sons Company (AA& Co.)	4	2	1978
E.I. Du Pont de Nemours and Company	6	4	1978
The Funitkoti Company	3	2	1978
General Electric Company	6	4	1978
Harris Bank Corp.	5	3	1978
International Paper Comp.	6	6	1978
Pabst Brewing Company	4	2	1978
Square D. Company	8	2	1978
Levi Strauss O.	6	2	1978
The Travelers Corporation	4	12	1978
United Technologies	5	5	1978
Westinhouse Electric Corp.	Sin antecedentes.	-	-
W. M. Weigley Jr. Company	Sin antecedentes.	3	1978

He aquí, en este apartado, recomendaciones varias que se hacen sobre la integración y organización de los Comités.

A) De la Comisión de Seguros y Cambios (SEC).

La SEC (Comisión de Seguros y Cambios) en 1972 apoyó el establecimiento de Comités de Auditoría compuestos por directores externos de todas las compañías públicas. Dos años después, adoptó cambios en las reglas que requieren las corporaciones para descubrir en poderes los nombres de los miembros del Comité de Auditoría.

En 1976, la SEC nuevamente subrayó su interés en los Comités de Auditoría, en este caso por ser un mecanismo para frenar operaciones y pagos de las corporaciones que resultaban cuestionables e ilegales. En su reporte al Senado sobre "Prácticas y Pagos de la Corporación Cuestionables e Ilegales", la Comisión reportó lo siguiente:

"Las acciones para mejorar la creación por parte de corporaciones públicas de Comités de Auditoría, compuestos por directores independientes para trabajos con auditores externos, serviría como valioso anexo para estos propósitos legislativos"...

Más adelante siguió comentando que:

"La importancia del papel del Consejo de Directores, de los Comités

de Auditoría independientes y del consultor independiente ha sido ilustrado por las acciones ejecutadas por la Comisión en cuanto al área de pagos de la corporación que son cuestionables e ilegales. Significativamente, en algunos de estos casos no existía el Comité de Auditoría. En otros, con alguna excepción, los Comités de Auditoría operaron por un tiempo cuando los pagos cuestionables fueron independientes por completo de la gerencia. Convenientemente, la resolución de estos procedimientos ha involucrado el establecimiento de un Comité que comprenda a miembros independientes del Consejo de Directores, para que se encarguen de conducir una investigación completa, utilizando consultores legales independientes y auditores externos para conducir los detalles necesarios sobre las investigaciones.

El esmero y vigor con el que estos Comités han conducido sus investigaciones demostrando la importancia de acrecentar el valor del papel del Consejo de Directores, estableciendo Comités de Auditoría completamente independientes y permanentes, en lugar de extraordinarios; así como órganos corporativos y animando al Consejo a confiar en un consejero independiente.

En 1977, la SEC para dar más fuerza a la independencia de los auditores, propuso reglas para requerir descubrimientos en los materiales de compañías apoderadas sobre cuotas de auditoría y servicios,

para ser aprobadas por el Consejo de Directores o por su Comité de Auditoría. El texto de esta proposición incluye los siguientes comentarios: "Es deseable para todas las compañías públicas que tengan Comités de Auditoría compuestos por directores independientes y los medios han sido considerados para lo que dichos Comités puedan necesitar o sirvan de estímulo.

La Comisión cree que la objetividad y la independencia son mejoradas si el auditor trata con un Comité de Auditoría de Directores Independientes o con el Consejo de Directores, en lo que respecta a determinados servicios y tarifas.

B) De la Bolsa de Valores de Nueva York (NYSE).

En 1973, la Bolsa de Valores de Nueva York (NYSE) recomendó que cada compañía, cotizada en Bolsa, formara un Comité de Auditoría, compuesto preferible y exclusivamente, por directores externos, y resaltó que estos directores pueden "ayudar a los otros directores para que el cumplimiento de sus responsabilidades con el público, vaya mejorando la imagen de la corporación y a la vez que brinden una mejor comunicación con el auditor externo". La Bolsa de Valores observó que el Comité de Auditoría no representa un lujo, pero ha llegado a ser una necesidad.

En enero de 1977, la NYSE adoptó una resolución requiriendo que el

Comité de Auditoría compuesto solamente por directores independientes, fuera establecido a más tardar el 30 de junio de 1978.

Este requerimiento es ahora una necesidad para que las nuevas compañías coticen en Bolsa y una condición para continuar cotizando grandes compañías.

C) Del Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA).

El Comité Ejecutivo del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) recomendó en 1967 el nombre de Comités compuestos por directores externos para evaluar y revisar el trabajo de los auditores independientes. Al mismo tiempo, la AICPA resaltó que dichos Comités "son una fuerza constructiva en la revisión completa de los controles internos y la estructura financiera, brindan mayor seguridad en los estados de cuenta financieros de la corporación, pueden asesorar en las juntas de directores en materia de estados de cuenta financieros y sobre control de operaciones financieras, también pueden reforzar la posición de los gerentes brindándoles seguridad de que todos los pasos seguidos han sido tomados para revisiones independientes de las políticas financieras y operaciones realizadas por la gerencia. Esto es bueno para la compañía, así como para el público".

La junta de directores del AICPA, recomendó en julio de 1977 que to-

dos los miembros del AICPA, en prácticas públicas, animaran a sus clientes a establecer un Comité para estudiar si era mejor adoptar estándares éticos o de auditoría a fin de prohibir que los Contadores Públicos acepten compromisos públicamente de dueños de compañías que no tienen un Comité de Auditoría compuesto por directores externos.

En febrero de 1978, la Comisión de Responsabilidades de Auditores, un grupo de estudiosos independientes del AICPA reportó sus conclusiones y recomendaciones sobre la responsabilidad de los auditores. Comentando sobre la importancia de la independencia del auditor de la gerencia, el reporte decía:

La junta de directores con miembros externos y Comités de Auditoría cuando sea apropiado, es el mejor medio para lograr y mantener un balance en las relaciones entre el auditor independiente y la gerencia. De ahí que la Comisión cree que las medidas deben ser tomadas por la junta o Consejo, los auditores, y cuando sea necesario, por autoridades reguladoras que aseguren que los Consejos ejercitarán activamente esta oportunidad. Dependiendo de las condiciones y el tamaño de la corporación, la junta de miembros debe incluir agentes independientes y formar así el Comité de Auditoría. Sin embargo, los Comités de Auditoría no pueden funcionar efectivamente a menos que se incluyan miembros externos al Consejo y que sean independientes, competentes y razonablemente activos. El punto importante es que el auditor debe



tener acceso directo a un número significativo de miembros del Consejo (externos al Consejo de Directores) que no sean parte de la gerencia. Miembros externos al Consejo de Directores, están en una posición única para representar los intereses de los socios, para evaluar la actuación de la gerencia, para proveer adecuadamente apoyo al auditor independiente y para realizar cambios dentro de la organización.

El reporte también sugería que los directores externos deben ser responsables para recomendar a los accionistas del nombramiento de auditores independientes y además de evaluar la relación entre el auditor y el gerente.

**V. JUNTAS DE LOS COMITES DE AUDITORIA Y NECESIDADES  
DE QUE LAS EMPRESAS COTIZADAS EN BOLSA EN MEXICO  
Y LAS PARAESTATALES CUENTEN CON COMITES DE  
AUDITORIA**

El Comité mismo deberá determinar el número y tiempo de sus reuniones. La frecuencia de las reuniones o juntas dependerá del hecho considerable de las responsabilidades del Comité y del número insignificante de los asuntos que debe tratar; la mayoría de los comités de auditoría se reúnen con los auditores externos y los gerentes financieros por lo menos dos veces al año, dejando abierta la posibilidad de integrar juntas extraordinarias.

El propósito de la primera reunión con los auditores externos, generalmente es para discutir el alcance general de la auditoría y estimar los honorarios de auditoría, la mayor participación de los problemas de auditoría, las políticas de contabilidad más significativas en la compañía y las prácticas de reportes, cualquier cambio reciente en tales políticas y sus prácticas. Esta reunión inicial también tiene que ver físicamente con un repaso o una revisión de los desarrollos recientes en los principios de contabilidad y las prácticas de reportes; por ejemplo, los pronunciamientos recientes de los estándares de contabilidad financiera dentro de la mesa directiva o SEC, que pueden afectar la compañía o el alcance de la auditoría.

La reunión inicial puede incluir también una revisión de los asuntos financieros de la compañía y de los asuntos relacionados con el jefe oficial financiero y una discusión de las actividades y planes a realizarse en el año con los auditores internos de la compañía. Tal junta

puede ser también un momento apropiado para cubrir con los auditores y los gerentes los cambios, si es que hay alguno, en los controles de contabilidad internos en el sistema de la compañía.

La última junta del año con los gerentes y los auditores externos, sería una revisión de los resultados de la auditoría de los estados financieros, de las declaraciones financieras, el reporte de los auditores y cualquier sugerencia para mejorar los procedimientos de contabilidad y los controles de contabilidad internos en una junta por separado después de completar la auditoría. En adición, la existencia casual de eventos no anticipados que pueden tener un importe significativo en las declaraciones financieras de la compañía o el alcance de la auditoría, pueden garantizar una reunión especial del Comité de Auditoría.

Entre los asuntos del Comité de Auditoría, pueden desearse a considerar en reuniones especiales los siguientes:

- a) Transacciones poco usuales o significativas o eventos presentados (o a ser presentados) en reportes intermedios y en publicaciones;
- b) Cuentas recientes, reportes y proposiciones de auditoría promulgada por regulaciones o cuerpos profesionales que hayan tenido un impacto significativo en la compañía;
- c) Cambios propuestos en las políticas de contabilidad y en su efecto en los reportes financieros de la compañía; e

- d) Investigaciones especiales de contribuciones políticas, conflictos de interés y cumplimiento con leyes federales del estado y locales y reglamentación.

Las reuniones especiales a menudo son programadas justo antes de las juntas de la mesa directiva para que el Comité pueda dar a la mesa directiva un reporte oportuno y al día de sus actividades.

La distribución por anticipado de una agenda y el material con los antecedentes apropiados generalmente mejora la efectividad de las reuniones del Comité. Un estudio por adelantado de la agenda y el material involucrado, ayuda a los miembros a preparar preguntas con anticipación y a desarrollar la línea básica de examinación.

Es común excusar a los participantes de la administración de una parte de la junta, para que los miembros del Comité puedan preguntar a los auditores dónde creen ellos que la discusión podría ser inhibida si los miembros de la administración estuvieran presentes.

Cada minuta deberá ser preparada para cada junta y mantenerse como una parte permanente de los registros de la corporación.

## NECESIDADES DE QUE LAS EMPRESAS COTIZADAS EN BOLSA EN MEXICO Y LAS PARAESTATALES CUENTEN CON COMITES DE AUDITORIA.

A continuación se analizan brevemente las causas más comunes de los fracasos de las empresas, para demostrar indirectamente la conveniencia de establecer Comités de Auditoría.

Las causas directas que ocasionan fracasos en las empresas en México, pueden clasificarse en tres grandes grupos:

- Causas surgidas en el sector de la comercialización de los productos; es decir, ventas, ingresos y promoción de servicios.
- Causas que se originan dentro de los sectores de producción y operación al giro de la empresa.
- Causas de tipo administrativo y financiero.

Desgraciadamente en México no se cuenta con estadísticas respecto a los factores que ocasionan el fracaso empresarial, pero no se necesita demasiada experiencia en el campo de los negocios para atreverse a afirmar que en más del 80% de las empresas que fracasan, la causa es la mala administración.

Dentro de esta importante causa de fracasos en las empresas, puede mencionarse como elemento primordial, la falta de un sistema de información sobre las operaciones de la empresa y desde luego carencia de medidas de control, parte importante del sistema administrativo generador de la citada información financiera.

Efectivamente, el control es el monitor, es la consola de foquitos rojos que señala cuando la marcha de la empresa ha abandonado las normas, se ha salido de sus sistemas, ha deformado sus procedimientos. El control interno constituye el sistema nervioso de la entidad, porque es el medio por el cual el cerebro (la administración) recibe los mensajes que le permiten reaccionar ante los diversos estímulos.

Aunque hay otros, el más importante monitor administrativo es la información y es indudable que la mayor parte del éxito de una decisión depende de la certeza y oportunidad de la información en que se basa.

Por lo tanto, esta información debe pasar todas las pruebas a que este monitor la someta, de tal manera que al llegar al usuario sea oportuna y fidedigna. Por otra parte, este monitor debe ser lo suficientemente ágil para captar aquella información que debiendo ser conocida, no lo sea, o aquella que debiendo ser complementada, no lo esté.

**VI. RECURSOS AUXILIARES PARA EL CONTROL DE  
LAS EMPRESAS A TRAVES DE LOS COMITES**



## ANTECEDENTES Y EXPOSICION DE MOTIVOS

A lo largo de mi trayectoria como estudiante de la carrera de Licenciado en Contaduría y ahora que se sometió a revisión el presente trabajo (1991) he tenido oportunidad de reflexionar sobre el plan de estudios 75 y plan 85, de lo que concluyo que la formación académica de los egresados en la carrera, carecemos de bases para la adecuada aplicación de las auditorías diferentes a la del dictamen de estados financieros. Por este motivo, y al través de diversos cursos y pláticas con profesores, egresados, ejecutivos, funcionarios públicos, etc., estoy convencida de que la auditoría integral es una herramienta muy útil para todas las organizaciones, motivo por el cual presento este VI capítulo donde se presenta lo más relevante de la investigación sobre el particular y su utilización en los Comités de Auditoría.

Partamos de la premisa que la auditoría debe ser un servicio integral, útil y oportuno para la administración de la entidad y que debe formar parte del proceso administrativo. Genéricamente, la auditoría es un cargo profesional regulado por principios éticos y técnicos, con características propias y objetivos específicos tendientes a verificar una situación, hechos, circunstancias o, en su caso, un problema. Esta actividad la realiza un profesional (no necesariamente un Contador Público, excepto el examen de los estados financieros) y debe culminar con un informe.

Los conceptos fundamentales que regulan la Contaduría Pública, están enmarcados en un código de ética, cuyas disposiciones son aplicables a todo Contador Público por el hecho de serlo, sin importar la índole de la actividad o especialidad que desarrolle tanto en el ejercicio independiente o como ejecutivo de instituciones públicas o privadas. Estos postulados abarcan también a los Contadores Públicos que además de la nuestra, ejerzan otra profesión.

Este código establece - para el Contador Público - responsabilidades para con la sociedad, para con quien patrocina sus servicios y hacia la profesión misma a la que pertenece.

La primera de estas responsabilidades se refiere a tener capacidad teórica y práctica, en el sentido de contar con estudios profesiona-

les competentes y suficientes y experiencia. Otros requisitos se refieren a la independencia de criterio, al cuidado y la diligencia profesional que se espera del Contador Público y, la responsabilidad personal que debe aceptar, en relación a los encargos profesionales llevados al cabo por él o realizados bajo su dirección.

Dentro de la segunda parte de este paquete de disposiciones, está la lealtad que debe tener el Contador Público hacia quien patrocina sus servicios, de donde deriva la obligación de guardar el secreto profesional y la de rechazar encargos que no cumplan con la moral.

Un tercer grupo de responsabilidades, se refiere a dignificar la imagen profesional a base de calidad, respetar a la profesión y, en el aspecto docente, observar adecuadas normas de conducta y contribuir al desarrollo y difusión de los conocimientos profesionales.

El mismo código de referencia contiene especificaciones sobre normas generales, regulaciones sobre el ejercicio independiente de la profesión, apartado especial para regular el desempeño de cargos en los sectores público, privado y en la docencia, así como las sanciones a que pudiera hacerse acreedor este profesional, básicamente en caso de negligencia. Al respecto, este paquete de lineamientos éticos, constituye la plataforma base aplicable cuando el Contador Público realiza una auditoría; sin embargo, en cuanto un trabajo de este ti-

po sea desarrollado parcialmente por otro profesional en conjunción con un colega, no le serían aplicables las disposiciones del mismo.

En un mundo tan dinámico como es el campo actual de los negocios, en el cual debe estar presente la auditoría integral interdisciplinaria, parece congruente que nuestro código de ética contuviera regulaciones multidisciplinarias ex profeso para estos casos.

Hablando de la fuente inmediata de estas disposiciones, podría decirse que conjuntamente con la Comisión de Estatutos, la de ética profesional forma parte de las comisiones legislativas, o sea el cuerpo encargado de establecer pronunciamientos normativos que regulan la actuación del Contador Público, en forma genérica. Desde otro punto de vista y, dado el carácter eminentemente técnico de las comisiones de normas y procedimientos de auditoría y de principios de contabilidad, están consideradas - en los estatutos del IMCP - como comisiones normativas.

Por el carácter eminentemente técnico de las disposiciones que pongan las comisiones normativas, el procedimiento para la promulgación oficial de dichos pronunciamientos se someterá a las siguientes reglas:

- a) Las comisiones normativas deben presentar a la consideración

del Consejo Nacional Directivo -por conducto del Comité Ejecutivo- los respectivos textos formulados para ser promulgados como disposiciones fundamentales, acompañados por un documento especial que contenga la exposición de motivos y otros razonamientos que la comisión relativa estime conveniente aportar.

b) Para que las comisiones a que se refiere el presente artículo puedan someter al Consejo Nacional Directivo el texto de un proyecto determinado, con el carácter de proyecto oficial de la Comisión, este texto debe haber sido aprobado por los votos expresos de las dos terceras partes de los miembros de la misma, por lo menos. A este proyecto se anexarán los votos razonados - y por escrito - que quieran presentar los miembros de la Comisión, que hayan votado total o parcialmente en contra del proyecto oficial.

En todo caso, las comunicaciones del Consejo Nacional Directivo a las afiliadas y a los socios, deben mencionar la fecha en que entrarán en vigor los textos, haciendo mención expresa de la obligatoriedad de su aplicación y observancia por parte de todos los socios y asociaciones afiliadas al IMCP.

Esta es la panorámica de la auditoría y las disposiciones éticas y técnicas que la regulan, así como una breve descripción de las comisiones - legislativa y normativa - responsables de la emisión de pro-

nunciamentos normativos y obligatorios para el auditor.

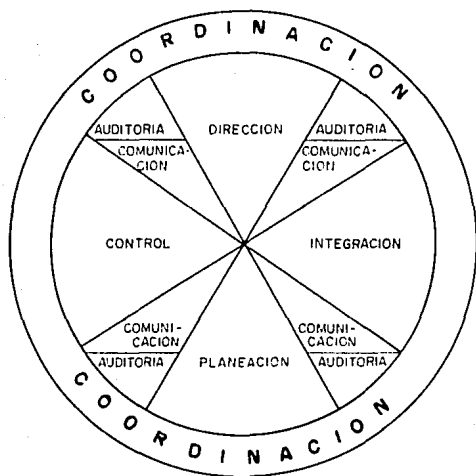
De esta plataforma básica, derivan ciertas características inherentes a la auditoría, que genérica y enunciativamente pueden concretarse en las siguientes:

1. La auditoría debe formar parte del proceso administrativo de toda entidad.
2. Está regulada por principios éticos y técnicos obligatorios para el Contador Público que la realiza.
3. Por su naturaleza, es una actividad profesional dinámica, al igual que sus fundamentos.
4. Es un encargo profesional, el cual debe tener el carácter de integral.
5. Puede ser desarrollada por este profesional o bajo su coordinación, vigilancia y supervisión.
6. Debe culminar con un informe.

## UBICACION DE LA AUDITORIA DENTRO DEL PROCESO ADMINISTRATIVO.

Por su naturaleza, la auditoría es susceptible de jerarquizarse y aplicarse en forma integral y secuencial. También, por su naturaleza, el campo de acción de la misma - su materia prima - es la entidad en sí, partiendo de la premisa de que cualquier objetivo, política, organograma, manual, sistema u operación, es susceptible de examinarse sistemática y constructivamente, con objeto de juzgar su razonabilidad, eficacia y eficiencia y - genéricamente hablando - dar una opinión al respecto.

Partiendo de esta premisa, puede ubicarse a la auditoría en todas y cada una de las fases del proceso administrativo de la entidad, correspondiéndole a la auditoría integral - dentro del marco general de la supervisión requerida en el proceso administrativo - el papel de la auditoría matriz, de donde derivan ordenada y coordinadamente las auditorías administrativa, operacional, el examen de los estados financieros, las auditorías de impuestos, presupuestal, técnica, de sistema y procedimientos, de informática, etc. Representando gráficamente esta idea, tenemos: (CUADRO I).



( CUADRO 1 )

Lo que quiere decir que la auditoría debe estar presente en todas y cada una de las etapas del proceso administrativo, independientemente del título con el que se le denomine, el profesional que la desarrolle, su enfoque y objetivos.

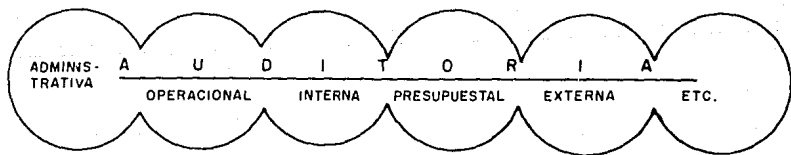
En apoyo a lo anterior, y basándose en que la toma de decisiones debe fundamentarse en información financiera y administrativa veraz, en sistemas y procedimientos confiables, en objetivos lógicos, congruentes,

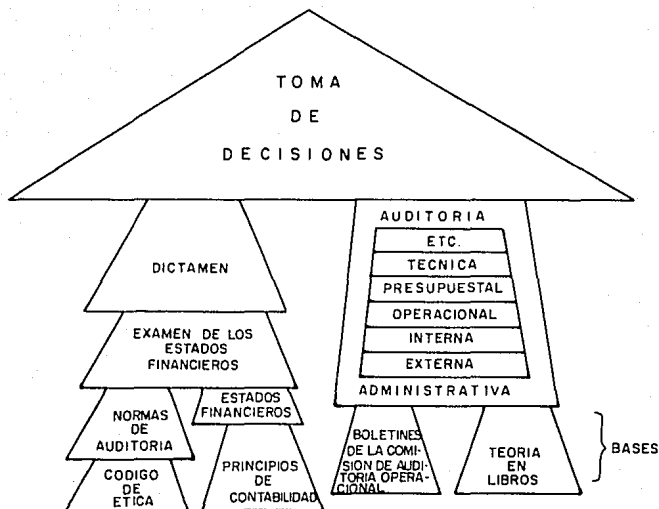


medibles y alcanzables, políticas adecuadas, personal idóneo, etc. puede decirse que la auditoría debe aplicarse integralmente para que sea efectiva (eficaz y eficiente). Meramente a guisa de ejemplo, se presenta a continuación un cuadro a base de pirámides truncas que soportan a la inmediata superior y sólo la correspondiente a la toma de decisiones - por su naturaleza - tiene cúspide.

( VER CUADRO 2 )

Las ideas centrales de este estudio -auditoría secuencial e integral- pueden plasmarse objetivamente en las siguientes dos gráficas, la primera de las cuales se refiere a la concatenación con que debe aplicarse la auditoría, en aras de lograr eficiencia y efectividad.

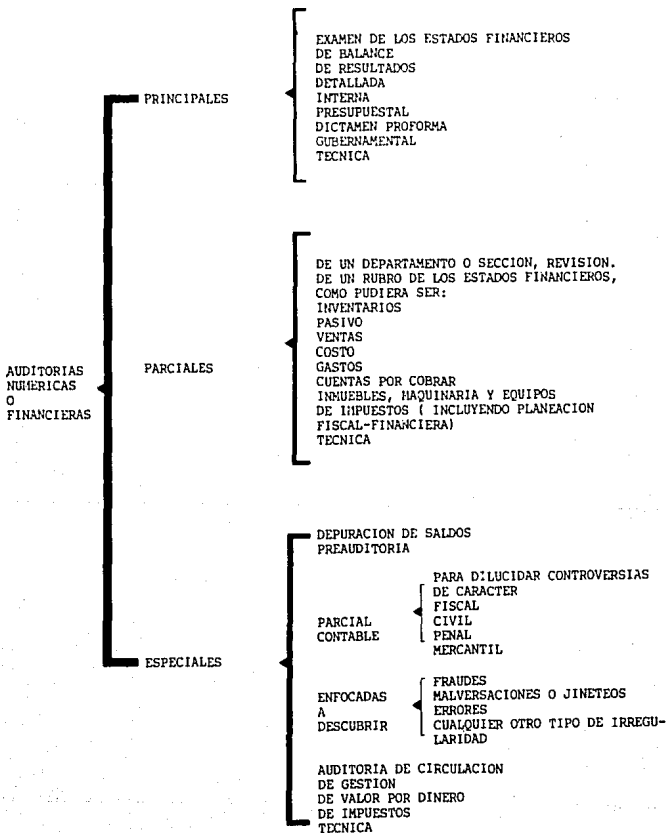


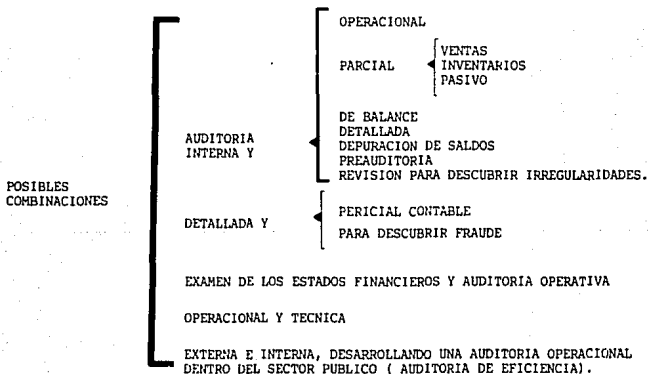
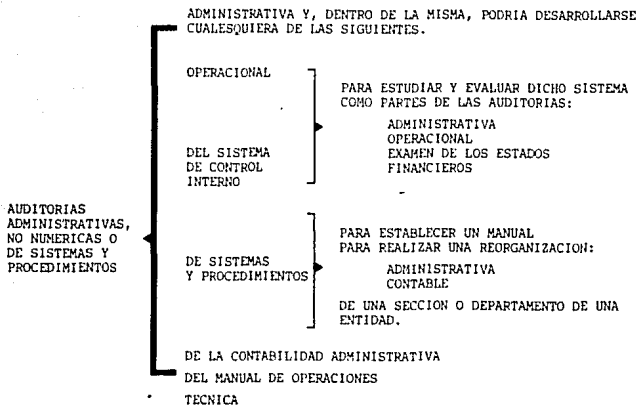


( CUADRO 2 )

## LAS DIFERENTES AUDITORIAS QUE CONFORMAN A LA INTEGRAL.

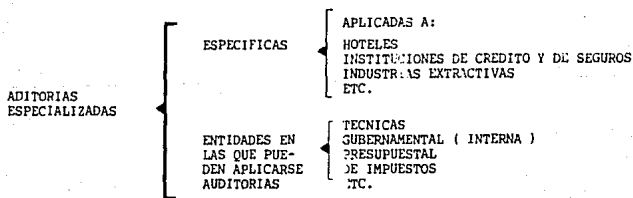
El objetivo de esta sección del estudio, es dar una panorámica enunciativa sobre los diferentes tipos de auditoría que pueden aplicarse en una entidad de los sectores público o privado, clasificándolas y jerarquizándolas de acuerdo con su naturaleza y objetivos, pero sin tratar de ordenarlas secuencialmente. La primera gran división que encontramos las clasifica en auditoría: numérica y administrativa.





Como se mencionó en el párrafo introductorio de esta parte del estudio, la idea es dar una panorámica enunciativa de lo más importante al respecto, pero es indudable que la auditoría también podría clasificarse desde otros puntos de vista, como pudiera ser las auditorías de saldos, de movimientos (o de corrientes), recurrentes, no recurrentes y, desde el punto de vista de quien la desarrolla, podríamos hablar de auditoría interna y externa. También la combinación de las mismas es un tema no agotado en el cuadro sinóptico anterior, podemos pensar en combinar auditorías recurrentes con no recurrentes principales y parciales, principales con especiales, parciales y especiales, etc. Indudablemente que ello dependerá de las circunstancias específicas de cada caso en particular.

Otro enfoque enunciativo de la clasificación de los diferentes tipos de auditoría que puede aplicar el Contador Público en la prestación de un servicio integral, puede referirse a:



## OBJETIVOS DE LA AUDITORIA INTEGRAL

Por tratarse de la auditoría matriz, sus objetivos deben ser genéricos, abarcando incluso a los específicos de cada una de las auditorías que la conforman y considerando - básicamente - el punto de vista de hombre de negocios.

Para una mejor comprensión del tema de los objetivos de esta auditoría, se presentan como prólogo al mismo, los puntos básicos con los cuales puede caracterizarse, ahora desde el punto de vista de sus metas:

1. Su enfoque, resultados e informes deben ser panorámicos (globales).
2. Debe participar en todas y cada una de las fases del proceso administrativo.
3. Debe ser recurrente, secuencial y oportuna.
4. Debe implicar la revisión de un hecho o circunstancia - en forma simultánea - desde diferentes enfoques o puntos de vista: financiero, de productividad, de eficiencia, de operación, etc.
5. Debe constituir la base para la toma de decisiones.

Con base en lo anterior, podría decirse que la auditoría integral pretende:

1. Como objetivo primordial, no solamente resolver problemas (todos los que pudiera tener una entidad), sino que - más aún - constituir el centro profiláctico para la prevención y abolición de los mismos antes de su aparición. Para lograr este gran objetivo, debe:
  
2. Cubrir todos y cada uno de los procesos, sistemas, fases, hechos y operaciones de la entidad, lo cual implica el examen exhaustivo de objetivos, políticas, recursos, departamentos, personal, productividad de los equipos, flujos, e incluso ineficiencias y debilidades del sistema de control interno, etc. Por tanto, las revisiones deben ser - a la vez - profundas pero panorámicas y con un enfoque integral. Lógicamente ello comprende o implicaría en su caso:
  - a) Que no puedan ni deban revisarse aisladamente cuentas, informes, departamentos o secciones de una entidad, sino como parte de un todo.
  - b) La aplicación oportuna y simultánea de varias auditorías y - normalmente - al concurso de varios profesionales, con lo que se convertiría en interdisciplinaria, jerarquizándolas de acuerdo con las circunstancias.
  - c) Contemplar a la entidad como un todo.
  - d) Determinar las causas de los efectos.
  - e) Proponer soluciones prácticas y probadas. Como requisito indispensable, las propuestas del auditor deben estar adecuadamente probadas en la práctica.

3. Un objetivo derivado del principal y del inmediato anterior, es que el auditor debe intervenir directamente en el establecimiento de los sistemas y procedimientos sugeridos y, en general, en los cambios a realizar derivados de cierto tipo de auditorías. Este es un asunto de mucha trascendencia, porque normalmente el auditor se limita a participar en el proceso administrativo como asesor (staff), sugiriendo medidas y cambios que en alguna forma coadyuven en el perfeccionamiento de dicho proceso e invocando que si transgrede esta carrera, pierde independencia mental. Esto se opone tajante y definitivamente al punto de vista de hombre de negocios, quien no concibe que el auditor no esté habilitado para resolverle integralmente sus problemas; por lógica, es de esperarse que contrata a un Contador Público para que le resuelva problemas y poco le importan las limitaciones que pudiera tener. En alguna forma, debemos atender este requerimiento del hombre de negocios, partiendo de la premisa que para un profesional no puede haber limitaciones y que está para resolver problemas, que ¿qué debe hacer?, ¿cómo puede salvar estas situaciones?, pues el Contador Público deberá hacer hasta lo imposible en aras de resolverle a la entidad sus problemas. Seguramente la solución está en:

- a) Apoyarse en la asesoría de otros profesionales, o mandar
- b) Maquilar total o parcialmente el encargo profesional.
- c) Contratar a otros profesionales y los equipos o recursos que sean necesarios para desarrollar el trabajo.

Etc.



4. También dentro de los objetivos de la auditoría integral, habría que contemplar el punto de vista del auditor, quien debido a la naturaleza misma de este encargo profesional, debe intervenir importantemente para coordinar la participación profesional interdisciplinaria, así como también coordinar la aplicación secuencial y armónica de las diferentes auditorías que deban aplicarse en una entidad, de acuerdo con los requerimientos específicos de la misma. El Contador Público es el profesional que conoce profunda, teórica y prácticamente a la auditoría y el que mejor puede realizarla, como quien dice: "les lleva una nariz a los demás en este sentido" y, por tanto, debe ser el coordinador de la auditoría integral interdisciplinaria.

## PRINCIPIOS DE LA AUDITORIA INTEGRAL.

Se ha dicho que la auditoría - como actividad profesional - está fundamentada en principios éticos y técnicos que le dan ese carácter; lo tradicional al respecto, es denominar como normas de auditoría a sus fundamentos. Por otro lado, sólo el examen de los estados financieros tienen una plataforma base de este tipo, que puede considerarse completa y dinámica. Pero, si contemplamos el tema desde el punto de vista de las otras auditorías que conforman a la integral, encontramos que:

1. Para la auditoría administrativa no existen disposiciones normativas que establezcan sus bases técnicas, a pesar que puede considerarse como el examen que, por su naturaleza y objetivos abarca a las demás auditorías. Podría decirse que, genéricamente le son aplicables los pronunciamientos normativos relativos al examen de los estados financieros; sin embargo, esta no es situación ideal.
2. La auditoría operacional está regulada sólo en cuanto a su metodología (planeación), pudiendo considerar la dinámica al respecto como normal, en cuanto a los boletines promulgados por la Comisión de Auditoría Operacional de IMCP. Lógicamente - puede decirse que por tratarse de una auditoría- le son aplicables supletoriamente parcial o totalmente las normas, procedimientos, técnicas y demás pronunciamientos referentes al examen de los estados financieros; sin embargo, no existe una referencia al respecto o normas de auditoría enfocadas

particularmente a la operacional. En este sentido, en el segundo párrafo de la introducción del boletín 1 de la Comisión de Auditoría Operacional del IMCP, se menciona que:

"Es de justicia reconocer la labor definitiva que realizaron los auditores internos en el desarrollo de la auditoría operacional. Sin embargo, los objetivos, normas y técnicas de la auditoría operacional realizada por Contador Público, serán materia de boletines subsecuentes de esta Comisión".

Cabe hacer notar que los ocho boletines promulgados hasta ahora por la Comisión de Auditoría Operacional, mencionan que su publicación fue autorizada por el Comité Ejecutivo del IMCP y que, aun cuando esta Comisión no es normativa en los términos estatutarios, la gran responsabilidad que significa la auditoría operacional para la profesión, le hacen sugerir el cabal cumplimiento de sus recomendaciones en bien de la urgente unificación profesional sobre el tema, considerando que deben cumplirse sus disposiciones, excepto por circunstancias que claramente obliguen a dejar de hacerlo. Lo cual constituye un mensaje comunicando que posteriormente se emitirán las normas, reconociendo la importancia de esta Comisión y de sus regulaciones y formulando una petición en el sentido de que debiera ser normativa, simple y sencillamente por tratar temas de auditoría, asunto de suprema importancia para la toma de decisiones.

3. En relación a auditorías como la gubernamental, técnica, presupuestal, de sistemas y procedimientos, etc., no existen pronunciamientos normativos específicos.

Con base en lo anterior, parece congruente afirmar que es necesario transformar sustancialmente el enfoque, naturaleza y estructura de las comisiones de normas y procedimientos de auditoría y auditoría operacional del IMCP, con objeto de que no sólo emitan pronunciamientos en relación al examen de los estados financieros y la auditoría operacional, sino que, partiendo de una comisión matriz o coordinadora, se establezcan varias subcomisiones o grupos de trabajo que desarrollen investigaciones y estudios que culminen con pronunciamientos normativos formales (boletines o compendios), referidos específicamente a auditorías como la administrativa, presupuestal, técnica, de impuestos, de sistemas y procedimientos, interna, etc., considerando a la auditoría como un servicio profesional integral interdisciplinario, independiente de quien lo desarrolle. En este sentido también parece congruente - considerando el punto de vista de hombre de negocios y usuario del producto final de la auditoría - que se regulara la auditoría interna y externa, incluyendo la coordinación que debiera desarrollar un Comité de Auditoría y el mismo Contador Público como coordinador de la auditoría integral interdisciplinaria.

Partiendo de estas premisas, llegamos al tema central de este estudio, el establecimiento de principios o pronunciamientos, que regulen a la auditoría como un servicio profesional integral interdisciplinario.

Pero, ¿porqué denominarle principios y no normas de auditoría?, por-

que principios son fundamentos derivados de los del conocimiento o principios de principios, en donde existe o debe existir una jerarquización y concatenación lógica de preceptos de lo general a lo particular. Al respecto, independientemente de cómo se conozcan o de la denominación que reciban (normas, postulados, etc.), todas las ramas del saber humano se apoyan en principios humanísticos, generales, técnicos, etc. y éstos a su vez en los del conocimiento. Todo juicio descansa en verdades anteriores, como por ejemplo:

"El calor dilata los cuerpos", se basa en que "el calor existe" y "los cuerpos pueden dilatarse"; estos juicios, a su vez, tienen fundamento en otras verdades y así sucesivamente hasta llegar a determinada verdad que no se apoye en ninguna otra por ser indemostrable. Estas verdades son los principios del conocimiento, que son inmutables, indiscutibles y generales, como sigue:

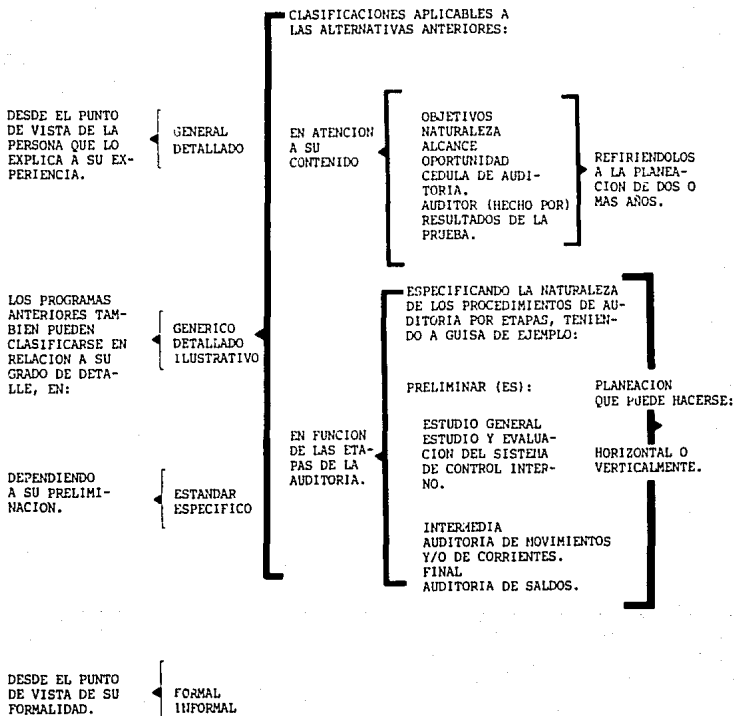
Principios de contradicción	Una cosa no puede ser y no ser (o dejar de ser) al mismo tiempo.
Principios de la causalidad	Todo tiene una causa.
Principio lógico	El todo es mayor que cualesquiera de sus partes.
Principio de la identidad	Una cosa es igual sólo a sí misma.
Principios de la semejanza	Dos cosas similares a una tercera, son semejantes entre sí.

Dentro de este grupo de principios, el primero tiene la máxima jerar-

quía, fue estudiado y razonado por Aristóteles quien concluyó que lo contradictorio a toda aseveración verdadera es falso, porque una cosa no puede existir como dos diferentes al mismo tiempo. Puede considerarse - por tanto - que los principios del conocimiento constituyen la causa mediata de los fundamentos de auditoría, ubicando como intermediario directo entre ambos a los lineamientos del código de ética, los cuales regulan genéricamente la actuación del Contador Público por el hecho de serlo y constituyendo la fuente inmediata de las bases de la auditoría. Por tanto, los fundamentos primarios de la auditoría debieran recibir la denominación genérica de principios.

Entrando en materia ¿cuáles son esos principios de auditoría?, tomando como base la filosofía de los capítulos A y C del Compendio de normas y procedimientos de auditoría del IMCP, A.C. (al cual se le denominará Compendio, por efectos prácticos), los principios genéricos de una auditoría integral interdisciplinaria, debieran quedar comprendidos dentro del siguiente esquema básico:

## TIPOS DE PROGRAMAS DE TRABAJO



El programa de trabajo general lo aplica comúnmente el encargado de la auditoría, el semisenior o pudiera ser el supervisor, debido básicamente a que se refiere a: "un plan limitado a un enunciado genérico de las técnicas a aplicar, con mención de los objetivos particulares que se persiguen en cada caso y es - generalmente - destinado al uso de los jefes de auditoría (seniors)". Normalmente este tipo de programa debe ser formal y genérico y podría ser estándar o específico.

El programa de trabajo detallado es aquel en el cual "se describe - con mayor o menor minuciosidad - la forma práctica de aplicar los procedimientos y técnicas de auditoría y se destina generalmente al uso de los ayudantes (juniors)". También debe ser formal y podría ser estándar, específico o ilustrativo.

En cuanto a su predeterminación, los programas de trabajo pueden ser estándar o específicos. Estándar en el sentido de que se trata de un plan previsto por escrito, refiriéndose a "aquellos en que se enuncian los procedimientos a seguir en casos o situaciones que se consideran aplicables a una cantidad considerable de entidades o a todas las que forman la clientela del despacho". Esto implica que debe ser formal y preparado por giro de entidad (textil, minera, aseguradora, banco, constructora, etc.) pudiendo ser genérico, detallado o ilustrativo.



El específico es aquel que "se formula concretamente para cada situación en particular", lo cual implica que debe prepararse para una auditoría o entidad en especial, resultando difícil - por tanto - su aplicación a otra empresa. Este programa se caracteriza por ser formal, pudiendo ser genérico, detallado o ilustrativo. Desde el punto de vista del examen de los estados financieros, este programa resulta "ad hoc", ya que se apega a las necesidades específicas de la entidad sujeta a examen, deriva normalmente del estudio y evaluación del sistema de control interno bajo el método gráfico y requiere de una inversión importante de tiempo para su establecimiento en la primera auditoría, lo cual constituye una aparente desventaja; sin embargo, tratándose de una auditoría recurrente, esto es en realidad benéfico en cuanto a lo adecuado de la planeación y ahorro de tiempo. El concepto de específico puede referirse también a un programa desarrollado para una auditoría parcial, especial, enfocada al descubrimiento de fraudes, malversaciones o cualquier otro tipo de irregularidad o para una pericial contable.

El ilustrativo puede referirse normalmente a un programa de trabajo detallado en el cual se especifican casos o ejemplos utilizables como ayuda para formular una gráfica, un flujograma, aplicar concretamente un procedimiento de auditoría, verificar el cumplimiento de las disposiciones de una ley (dado que citará los artículos, tasas o tarifas), o puede referirse a mencionar las reglas básicas para extraer un

contrato o un acta, etc. En concreto, el ilustrativo es un programa detalladísimo utilizable por ayudantes de auditoría que requieren "llevarlos de la mano" para evitar disgregaciones o extravíos técnicos en perjuicio de la eficiencia y del tiempo a invertir.

Un programa de trabajo formal se refiere básicamente a que se encuentra establecido por escrito, ya sea general, detallado, estándar o específico. Por contra, el informal implica prever tácitamente los procedimientos de auditoría, posteriormente a su cumplimiento; por lógica, es de pensarse que este tipo de programa lo puede aplicar únicamente un docto en la materia, como pudiera ser el semisenior o el encargado de la auditoría. Como puede apreciarse en el cuadro sinóptico anterior, no le son aplicables las clasificaciones relacionadas con su contenido y las etapas de auditoría. A pesar de sus características, puede decirse que con su aplicación se está cumpliendo con principios de auditoría; sin embargo, no puede aceptarse como la situación óptima. Por la naturaleza del mismo, su campo de acción debe limitarse - casi irrestrictamente - a entidades de pequeña magnitud.

Al programa de trabajo se le deben incorporar los objetivos que se pretenden con la aplicación de cada procedimiento de auditoría, alisándolos preferentemente a la izquierda del espacio en que se ubique la descripción de la naturaleza de los mismos. Con ello se habilitaría al auditor con mejores recursos técnicos para comprender perfec-

tamente el sentido, la filosofía y el porqué de cada procedimiento, para lograr un adecuado enfoque de los mismos o, en todo caso, para evitar desvíos o malentendidos. Esto le ayudaría en mayor grado al auditor novel, pudiendo aplicar al respecto dos alternativas:

1. Identificar plenamente cada procedimiento con el objetivo que se pretende; situación un tanto difícil de determinar y aplicar.
2. Establecer los objetivos genéricos a lograr en cada una de las etapas de la auditoría o por grupo de procedimientos, sin que necesariamente coincida el procedimiento con el objetivo que tiene enfrente. A este respecto, pudieran utilizarse -transcribiéndolos- los objetivos que establece la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP, en cada uno de sus boletines para las diferentes áreas de la auditoría. Parece ser que esta segunda posibilidad es más sencilla y aplicable.

Lo más común en la práctica es que a la derecha de la naturaleza de los procedimientos de auditoría a aplicar, se ubiquen columnas para: alcance, oportunidad, cédula de auditoría y hecho por. En adición a lo anterior, se recomendaría colocar una quinta columna para determinar el resultado de la prueba, como: satisfactorio, razonable, no satisfactorio y por lo cual se amplió el alcance en equis pruebas adicionales, etc. Lo que se pretende con esto es darle autosuficiencia al programa de trabajo e incluir el proceso completo de la audito-

ría, desde el objetivo hasta el resultado de la prueba (o sea el aspecto concluyente de la misma). En la práctica, algunos auditores sólo requieren referenciar el cumplimiento de un procedimiento de auditoría, ya sea con su inicial, una "paloma" o la mención a la cédula de auditoría relativa, invocando que es suficiente con cualesquiera de las tres referencias anotadas; sin embargo, puede considerarse que ésta no es la situación óptima para efectos de la programación técnica de la auditoría.

Lo ideal desde el punto de vista de la planeación técnica de la auditoría, sería formularla para un mínimo de tres años - o sea a mediano plazo - lo cual implicaría, que se previeran espacios para esa cantidad de períodos, en relación a las cinco columnas adicionales mencionadas en el párrafo anterior. La ventaja básica que se obtendría con esto, sería ayudar al auditor a razonar y planear la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos a aplicar en la auditoría siguiente, además que en este caso se considera conveniente la comparación; lo cual - haciendo jugar a su criterio - constituiría una adecuada guía de acción. Sin embargo, esto sería perjudicial para un auditor novel y/o falto de criterio que pudiera limitarse a copiar lo que se programó en la auditoría anterior, sin razonamiento o previas investigaciones. Lo "ad hoc" en este caso, sería sacarle el máximo provecho a esta forma de planeación, tratando de superar y/o perfeccionar lo hecho en trabajos precedentes.

La auditoría debe planearse en función de las etapas a desarrollar, determinando específicamente qué procedimientos se aplicarán en cada una de las mismas. Lo que se lograría con esto sería seguir un adecuado orden en cuanto a la aplicación de los procedimientos, situación que le ayudaría mucho al auditor, sobre todo al novel; siendo esto el objetivo central al establecer este ordenamiento y requiriendo de criterio y flexibilidad para su aplicación. Pero lo más importante al respecto, es planear en forma:

1. Horizontal. O sea determinar separadamente los procedimientos de auditoría a aplicar en cada una de las etapas de la auditoría; por ejemplo, que al estar realizando la primera parte de la misma, sólo debiera preocuparse por la determinación de los procedimientos relacionados con el estudio y evaluación del sistema de control interno y así en consecuencia en las etapas siguientes. La gran ventaja de esta forma de planeación es lograr un cierto grado de concentración, dándole la debida atención y consideraciones a cada etapa de la auditoría.
2. Vertical. Esta forma de planeación se refiere a determinar los procedimientos a aplicar en cada sección de la auditoría, independientemente de la etapa a que pertenezcan, asegurando - por tanto - la completividad y adecuada secuencia de los mismos; sin embargo, a cambio de esta ventaja pudiera originarse una falta de coordinación en los procedimientos a aplicar en cada una de las etapas de la auditoría.

La aplicación de una u otra de estas alternativas, irá en función directa de las circunstancias del caso y del criterio del auditor.

Situaciones adicionales a considerar al formular el programa de trabajo.

En forma enunciativa y no necesariamente en su orden de importancia, se exponen a continuación las consideraciones que debe tener presentes el auditor, en la planeación técnica de la auditoría:

1. Partir de la premisa de que es obligatorio predeterminar los procedimientos a aplicar, considerando que la planeación debe ser formal, flexible y oportuna.
2. Basar la determinación de la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar en el estudio y evaluación del sistema de control interno (estudio general).
3. Utilizar su criterio como un elemento básico para planear.
4. El programa de trabajo debe actualizarse en cada auditoría, independientemente de su tipo, del personal que intervenga y de otras consideraciones al respecto.
5. Cada uno de los programas de trabajo tiene un campo de aplicación específico, lo cual debe considerarse con criterio

y flexibilidad.

6. Sin embargo, pueden o deben combinarse atendiendo a las circunstancias.
  
7. El responsable directo de la formulación de un programa de trabajo es, de acuerdo con las situaciones específicas de cada caso en particular:
  - A. El supervisor tratándose de la primera auditoría;
  - B. El encargado de la misma en trabajos profesionales posteriores;
  - C. El ayudante, cuando se trate de una segunda intervención de su parte en la misma área de auditoría o de un trabajo sencillo, con objeto de que vaya tomando experiencia en estos menesteres;
  - D. El responsable de la auditoría - a primer nivel - debe intervenir en la planeación técnica de la auditoría, dependiendo ello de la importancia del caso o fijando las políticas, lineamientos generales o los objetivos a lograr.
  
8. Lógicamente el programa de trabajo debe incluir los procedimientos de auditoría obligatorios y para los que no existan sustitutos.
  
9. La terminología del programa de trabajo debe ser clara y autosuficiente, evitar tecnicismos, anglicismos y/o palabras que

no existen en el idioma castellano (como checar, auditar, etc.) o términos compuestos inadecuados como: ingresos a caja en lugar de entradas de efectivo, etc. Al respecto se recomienda utilizar los verbos en infinitivo, imperativamente y en términos neutros.

10. Para efectos de la determinación del alcance y la oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar, debe considerarse que la mejor - si no es que la única herramienta técnica para ello- es el muestreo estadístico; resultando por tanto obligatoria su aplicación.
  
11. Los programas de trabajo deben prepararse y aplicarse - casi necesariamente, podría decirse - por áreas de operación de la entidad, en oposición a examinar aisladamente cuentas.
  
12. La planeación técnica de la auditoría, debe considerarse como un proceso dinámico, lo cual quiere decir que el auditor - en el curso de la misma - siempre debe estar previendo, haciendo cambios y adaptaciones, y visualizando enfoques para las auditorías en desarrollo y las futuras.
  
13. El programa de trabajo debe considerarse - por tanto - como una guía o plan de acción a seguir, moldeable por las circunstancias del caso y el criterio del auditor.



## Obtención de Evidencia Competente y Suficiente

Mediante la aplicación de los procedimientos de auditoría que considere adecuados en las circunstancias, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria competente (calidad) y suficiente (cantidad), en el grado que requiera para suministrarse una base objetiva para su informe.

Teniendo en mente este objetivo, el auditor debe tratar de eliminar - hasta donde le sea posible - las limitaciones interpuestas por la administración de la entidad o las circunstancias.

## Ejecución Parcial de la Auditoría Desarrollada por otros Profesionales

En relación a este asunto, el Contador Público está obligado a determinar la intervención de otros profesionales dentro de la auditoría, su especialización, participación, alcance y el enfoque de su trabajo. Su coordinación al respecto es importante.

## Principios de Auditoría Relacionados con el Informe del Auditor

Responsabilidad asumida respecto al mismo.

El auditor está obligado a expresar de manera clara e inequívoca la

naturaleza de su relación con los informes que emite y, en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido en su examen, las desviaciones, salvedades o excepciones que deriven de las mismas, así como las causas de los efectos mostrados en su informe. Se considera importante la valuación de los asuntos excepcionales.

#### Objetivos y Precisión del informe.

Los informes que rinda el Contador Público como culminación de una auditoría, deben ser autosuficientes, comprensibles, claros y objetivos. En cuanto aplicable, su enfoque debe hacerse bajo el principio de las excepciones y deben formularse en función directa de los requerimientos específicos del usuario.

La aplicación de este paquete de principios de auditoría debe contemplarse a la luz de ciertos puntos de vista o criterios genéricos que constituyen - en el fondo - los parámetros entre lo flexible o inflexible. Estos requisitos generales del esquema de los principios de auditoría, son:

#### Importancia Relativa y Riesgo Probable.

El auditor debe juzgar con criterio la exclusión de partidas dentro de su examen, dependiendo de su importancia y del riesgo que im-

plica tomar una decisión de este tipo. Esto debe determinarse en base a investigaciones previas y veraces y debe preestablecer parámetros, para no improvisar.

#### Confiabilidad y Oportunidad

Este principio debe imperar en todo el desarrollo de la auditoría, el Contador Público debe cerciorarse de la confiabilidad de las fuentes de datos de donde obtiene la evidencia competente y suficiente; los datos y hechos que reporta en sus cédulas y los informes resultantes de su auditoría, deben ser confiables, veraces y oportunos.

#### Estabilidad

Aun cuando se reconoce que la auditoría es un encargo profesional en que el criterio del Contador Público juega un papel importante, debe buscarse estabilidad en la aplicación del esquema de los principios de auditoría, aplicando iguales tratamientos a partidas similares.

## Objetividad

Debe haber objetividad en los procesos de estudio, evaluación, planeación y en todas y cada una de las fases de la auditoría, así como en los informes que rinda el Contador Público con motivo de su auditoría. Este principio debe imperar aun en los casos en que el criterio de este profesional haya sido determinante para tomar una decisión. El preestablecimiento de parámetros y la definición de qué es excepción, error o irregularidad, le evitan subjetividades al auditor y, por tanto, le permiten ser objetivo.

## Criterio

El criterio del auditor debe basarse en el principio de la objetividad y en todos los elementos de juicio que disponga, los cuales deben estar fundamentados en evidencia competente y suficiente. Lógicamente debe tener una gran dosis de independencia mental.

## Supervisión.

La auditoría debe quedar sujeta al juicio de una profesional independiente del que la llevó al cabo. Esta función debe aplicarse en todas y cada una de las fases de la misma, en proporción inversa a la capacidad teórica y práctica del personal que realizó el trabajo, dejando evidencia competente y suficiente de la supervisión ejercida, en las mismas cédulas de auditoría.

La supervisión debe ubicarse en donde se desarrolle una actividad que requiera un cierto grado de control de calidad. Los principales objetivos y ventajas que se obtienen con su establecimiento, son:

1. Investigar y desarrollar nuevas ideas.
2. Obtener la calidad estándar prevista para el producto determinado (cédulas de auditoría, informe corto, diagnóstico, etc.)
3. Promover y lograr eficiencia de operación.
4. Capacitar y motivar al personal, impulsándolo a superarse y hacer mejor su trabajo.
5. Informe bajo el principio de las excepciones.

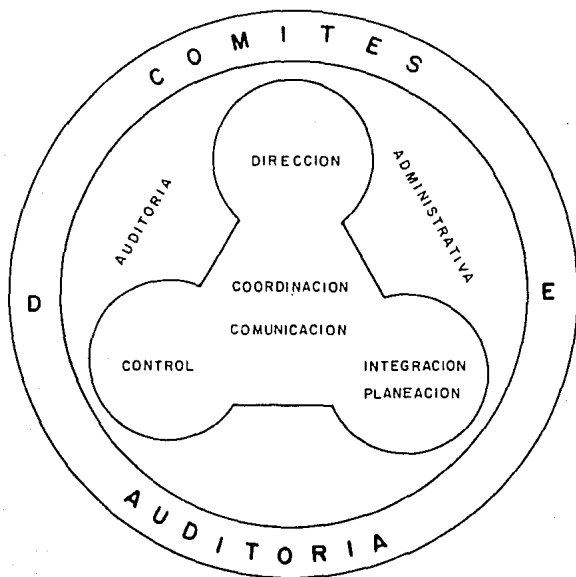
La supervisión de la auditoría debe ser formal y sistemática, existiendo básicamente dos métodos para realizarla, los cuales incluso pueden o deben combinarse según las circunstancias:

Cuestionario (predeterminado o estándar)

Memorando ( o cédula de puntos pendientes)

En uno de los apartados anteriores, se estableció que la auditoría administrativa - como sinónimo de la integral - formaba parte del proceso administrativo de la entidad; ahora en la gráfica siguiente, se presenta la síntesis de esa idea, o sea la representación de cómo la

primera debe englobar o abarcar a los principales elementos de éste.



Cada una de las fases del proceso administrativo, es susceptible de medirse, tamizarse o - simplemente - revisarse al través de un sistema, que incluso esté incorporado materialmente al proceso administrativo; esta concepción gráfica de la auditoría administrativa, puede plasmarse objetivamente en palabras, como sigue:

Es el examen integral de una entidad, con objeto de juzgar lo adecuado y razonable de la situación del proceso administrativo y determinar las posibilidades de lograr un mejor aprovechamiento de sus recursos.

Lo integral se refiere tanto a la entidad misma como a la aplicación secuencial de las revisiones, así como a los diferentes y simultáneos enfoques que debe dárseles a las pruebas. La revisión de la situación administrativa, implica la aplicación de pruebas desde la planeación y origen de una transacción, su desarrollo, hasta su consumación; esto último pudiera expresarse en otra forma, definiendo enunciativamente el campo de acción de la auditoría administrativa, lo cual, para estos efectos, puede concretarse en:

Objetivos

Políticas

Organización

Sistemas y procedimientos

Recursos:

Humanos

Materiales (instalaciones, maquinaria y equipos, etc.)

Operaciones

Sistema de información

Posiblemente la auditoría administrativa pudiera conceptuarse concretamente como la revisión integral del manual de operaciones de la entidad; algo así como:

Cerciorarse que la administración de la entidad ha definido y establecido objetivos, juzgar la bondad de los mismos, verificar si la estructura organizacional está enfocada a lograrlos y, determinar si efectivamente se están cumpliendo.

En relación a las políticas, también podrían o debieran aplicarse estos cuatro pasos o etapas.

La organización y los sistemas y procedimientos debieran juzgarse a la luz de su congruencia y funcionabilidad, su bondad, su cumplimiento y, en su caso, las incompatibilidades y excepciones a las reglas establecidas.

También habrá que cerciorarse de lo idóneo del personal, su ética, lealtad, capacidad y todos los elementos alrededor del mismo, que permitan juzgar lo adecuado del mismo y, en su caso, las excepciones al respecto.

Los recursos materiales pueden tener problemas en cuanto a obsolescencia, sobreinversión, desaprovechamiento de su capacidad, mantenimiento inadecuado o carencia del mismo, ausencia de instrucciones para su manejo o aprovechamiento integral, etc.

A las operaciones habría que juzgarlas como el fiel reflejo de lo anterior y bajo dos puntos de vista básicos: de su procedimiento y el numérico.



Y el sistema de información puede o no ser el adecuado, podría estar mal enfocado o distribuido, pudiera tener problemas en cuanto a claridad y objetividad, exceso de información (combinado con ausencia de sinopsis), etc.

La variedad de hallazgos que puede derivar de una auditoría administrativa, pueden ser muy diversos, pero, a guisa de ejemplos, pueden citarse los siguientes:

Que existiendo manual de operaciones y constituyendo la directriz básica para la administración y control de todas y cada una de las transacciones de la entidad, no se cumpla, parcial, total o cabalmente.

Que lo anterior se deba a:

Falta de difusión del mismo, incluso por temor a que lo conozcan los subordinados o porque erróneamente la política de la administración de la entidad sea precisamente no divulgarlo.

Ausencia de entendimiento de sus disposiciones, por parte de los ejecutores de las operaciones de la entidad (dificultad para su aplicación por falta de objetividad, claridad, etc.)

Carencia de interés - por parte del personal - en darle cumplimiento (apatía, sabotaje, etc.)

Que no exista manual.

Que existiendo, sea inadecuado, inaplicable, demasiado teórico o complicado.

Pudiera darse el caso que existiendo manual y siendo el adecuado:

El problema sea el personal.

Que el equipo o las instalaciones constituyan el problema.

Que incluso factores externos estén influyendo importante y negativamente en la entidad y su desarrollo.

Etc.

Esto conlleva a los siguientes razonamientos:

Se ratifica la necesidad de aplicación de una auditoría única; integral y secuencial; por contra, normalmente no resulta adecuada y eficiente la aplicación aislada de una revisión, como el caso preciso de la auditoría operacional.

La revisión de cada uno de los elementos del proceso administrativo requiere de la aplicación de la auditoría "ad hoc" y, en todo caso, de la intervención de profesionales especializados, en cada una de las fases, operaciones y recursos a examinar.

La auditoría administrativa requiere fundamentarse en preceptos normativos obligatorios que estandaricen su aplicación, lo cual podría establecerse a dos niveles: genéricos y específicos.

Esto último se concretó en el capítulo I de este estudio, en cuanto a los preceptos genéricos y a continuación se comentan los principios aplicables a la auditoría administrativa.

Posiblemente lo más importante a este respecto, sea lo relativo a la especialización, los recursos auxiliares para desarrollar esta auditoría y las limitaciones que pudiera tener.

La especialización se refiere a la propia que debe tener el Contador Público - algo a lo que está obligado - y que implica tener una amplia experiencia teórica y práctica básicamente en el campo de la asesoría en administración y en organización, sistemas y procedimientos. Esta idea está contenida en el boletín 2 (versión revisada) de la Comisión de Auditoría Operacional, al referirse al asesor en administración y la auditoría operacional:

"Conforme el Contador Público se va especializando en la prestación de servicios de asesoría administrativa, resulta que la auditoría operacional se convierte en un campo más natural para ser desarrollado por este especialista. El conocimiento y experiencia que adquiere el Contador Público como asesor en materia administrativa, justifica esta afirmación.

A mayor abundamiento, el enfoque, la metodología y el diagnóstico

que se recaban como propios del trabajo del Contador Público - como asesor - encuentran una adecuada congruencia con los correspondientes a la auditoría operacional".

"La especialización del Contador Público obtenida directamente del estudio y ejecución de la auditoría operacional o producto del conocimiento que proporciona la asesoría administrativa, resulta indispensable para la realización adecuada de este tipo de auditoría".

Indudablemente que el respaldo básico en esta especialización lo estará dando la experiencia, pero también es cierto que la capacidad teórica que haya adquirido el Contador Público, en adición a sus estudios de licenciatura, le permitirán dar cabal cumplimiento al principio de auditoría relacionado con la especialización.

Al respecto, en el capítulo Directrices de Actuación del boletín 2 de la Comisión de Auditoría Operacional del IMCP, se expone que: "El Contador Público antes de aceptar su designación como auditor operacional, debe precisar si tiene los conocimientos y la experiencia que requiere el caso particular".

La otra fase de la especialización se refiere a la de los profesionales de otras ramas del saber humano que intervengan en la auditoría administrativa. A este respecto, el Contador Público está obli-

gado a cerciorarse de:

1. El profesionalismo, ética, experiencia y especialización de la persona a contratar, lo cual podría apreciarse al través de su prestigio.
2. La calidad del trabajo realizado por otros profesionales, al través de la coordinación y supervisión del mismo.

Una idea en relación a la participación de otros profesionales de este tipo de auditorías, se expone en el capítulo Directrices de Actuación del boletín 2 de la Comisión de Auditoría Operacional, (lo cual sería aplicable también a la administrativa), como si desarrollada por un profesional independiente, lo cual debe aceptarse considerando que el profesional que domina profundamente a la auditoría es el Contador Público, por tanto, resulta el idóneo para coordinar el trabajo interdisciplinario que implica la administrativa.

Otro asunto de especial interés a tratar dentro del tema de la auditoría administrativa, es el de los recursos (técnicas) auxiliares a utilizar para su desarrollo, dentro de los cuales enunciativamente podrían mencionarse:

1. El método del camino crítico como un proceso lógico y racional de planeación, organización y control de todas y cada una

de las actividades que integran un evento - como es la auditoría administrativa - que debe desarrollarse en un tiempo determinado y al costo más reducido posible. Las dos etapas básicas que implica este método, son: a) programación y b) análisis y evaluación.

2. La investigación de operaciones, como un planteamiento genérico de los problemas de una entidad y la forma en que deben seleccionarse los criterios que se consideren adecuados para la solución de los mismos. Esta técnica implica normalmente la aplicación de las siguientes etapas:

- A. Planteamiento del problema.
- B. Formulación del modelo.
- C. Planteamiento de soluciones.
- D. Prueba del modelo y evaluación de la solución.
- E. Ejecución y control de la solución.

En términos generales, lo anterior es muy similar a aplicar alguna de las técnicas para la solución de problemas, conocidas en el campo de la administración, como pudiera ser:

- A. Definición del problema.
- B. Obtención de datos, hechos y opiniones.
- C. Formulación de alternativas.
- D. Ensayo y prueba de soluciones
- E. Decisión e implementación.

La investigación de operaciones implica necesariamente la utilización de las siguientes técnicas:

<u>Técnicas</u>	<u>Objetivos</u>
Basadas en procedimientos (decisionarios) enfocados a la toma de decisiones.	Para determinar problemas.
Algoritmos	Enfocada a obtener soluciones.
Referidas a la solución de problemas.	Cuando exista disponibilidad tanto de procedimientos decisionarios, como algoritmos.
Relacionadas con las sugerencias y la evaluación de las mismas	Lo cual incluye al informe.

Lo cual se complementarían con la utilización de prototipos, tales como:

Asignación

Reemplazos

Líneas de espera

Determinación de secuencias

Coordinación

Trayectorias

Evaluación del comportamiento de factores externos

Búsqueda de información.

El planteamiento anterior no implica que necesariamente deba aplicarse integralmente la técnica de investigación de operaciones, sino probable o seguramente, sólo la parte que sea adecuada dentro de la revisión a efectuar, dependiendo ello de las circunstancias específicas de cada caso y de la naturaleza, alcance y enfoque del trabajo a realizar; en este caso en particular, el primer paso sería determinar el campo de acción de las técnicas que integran a la investigación de operaciones y las etapas y prototipos a aplicar.

Parece ser que la oportunidad de aplicación de esta técnica, sería en la fase del estudio general, al través de un método gráfico, descriptivo o combinándolos.

3. La anatomía de la utilidad como la técnica tendiente a conocer el porqué de las cifras del estado de resultados, la cual forma parte del sistema de equilibrio, o sea el aprovechamiento y desarrollo integral del punto de equilibrio en todas sus facetas y modalidades, con objeto de lograr determinar la equidad entre las ventas, sus precios, la mezcla o diversidad de líneas de producción, su volumen y su relación con los costos y gastos (directos y de período), todo ello para planear y lograr una adecuada estructura de la utilidad.
4. El análisis e interpretación de los estados financieros.
5. Estudio de tiempos y movimientos.
6. Estudio de organogramas, flujogramas, formas administrati-



vo-contables, etc.

Existen otras técnicas que normalmente utiliza o debe utilizar el auditor, pero no como método de investigación y prueba para obtener la evidencia competente y suficiente para fundamentar el resultado de su revisión, sino auténticamente como recursos auxiliares para lograr el grado óptimo de calidad deseable en la auditoría, dentro de las cuales pueden mencionarse a la administración por objetivos y la comunicación.

El porqué se menciona a la administración por objetivos, tendría una razón: que el auditor está obligado a planear y fijarse metas y, en este sentido, los objetivos que se establezcan deben estar definidos y ser precisos, medibles y alcanzables.

Por otro lado, el auditor al informar, debe observar las reglas básicas de la técnica de la comunicación, la cual - en términos generales - debe ser clara, objetiva, autosuficiente, oportuna y usualmente por escrito; además de que normalmente debe emitirse bajo el principio de las excepciones.

La especialización y el tema de los recursos de apoyo a la auditoría administrativa, están ligados directamente con las limitaciones que pudieran surgir en el desarrollo de la misma, pero sólo en el sentido de que, presentándose, el Contador Público está obligado a desarro-

llar todo su esfuerzo para eliminarlas o para minimizar sus efectos.

Otro de los asuntos especiales en relación a este tema, sería el tipo de programa de trabajo (metodología) que debe utilizarse en la auditoría administrativa, para lo cual se sugiere la aplicación de un programa específico y la adopción parcial o total de la filosofía del boletín 2 de la Comisión de Auditoría Operacional. Parece ser que en este caso, el auditor administrativo no tiene otra alternativa que determinar para cada caso en particular la metodología "ad hoc" a las circunstancias, la cual debe ser formal y podría ser general, detallada o ilustrativa, sugiriéndose concretamente al respecto la aplicación de un programa específico - ilustrativo; por la naturaleza de la auditoría a desarrollar, parece difícil que pueda aplicarse un programa de trabajo estándar.

El informe de la auditoría administrativa debe tener el carácter de diagnóstico, el cual puede ser:

En atención a su periodicidad

{ Preliminar(es)  
Final

En cuanto a su alcance, contenido y forma de presentación.

{ Carta de sugerencias  
Audiovisual  
Combinación de ambos  
Parcial  
Total  
Departamental  
Especial

} Lo cual puede o no tener apoyo audiovisual, según el caso.

Indudablemente que el contenido del informe es el asunto más importante de la auditoría administrativa; por ello, las recomendaciones que pueden hacerse al respecto, son las siguientes:

1. Debe describirse brevemente el alcance, naturaleza y objetivo de la auditoría desarrollada.
2. Dependiendo de las circunstancias, puede destacarse en primer lugar y al través de una sinopsis, los aspectos, hechos o "hallazgos" relevantes. Este estilo de presentación puede ser global o parcial (departamental).
3. Existen cinco posibilidades básicas para la conformación de un informe de auditoría administrativa, presentando:
  - A. Estrictamente la situación o hechos desfavorables.
  - B. El problema y las correspondientes soluciones alternativas.
  - C. Únicamente las posibles soluciones.
  - D. Problema, soluciones alternativas y objetivo de las mismas.
  - E. Soluciones potenciales y objetivo, costo, ventajas y limitaciones de las mismas.
4. Cada una de estas alternativas tiene un campo de acción específico que dependerá directamente de las circunstancias del caso en particular. Pero indudablemente que el enfoque de este informe debe ser necesariamente constructivo, no concretarse a presentar únicamente las situaciones desfavorables, porque pudiera darse el caso que la administra-

ción de la entidad las conozca - incluso - mejor que el Auditor:

- A. Presentar únicamente el problema o situación desfavorable. Habrá que tratarlo con supremo cuidado, teniendo pocas posibilidades de aplicación.
- B. Lo más común es incluir la situación a resolver y las sugerencias propuestas a base de alternativas, especificando cuáles serían sus ventajas y limitaciones.
- C. Mostrar únicamente las soluciones potenciales. Esta alternativa es aplicable siempre y cuando de la lectura del texto pueda deducirse la situación problemática.
- D. Otra alternativa es presentar la situación desfavorable, las posibles soluciones y el objetivo de las mismas, lo cual debe hacerse cuando con ello se logre una cabal comprensión del problema y de la recomendación que se propone.
- E. Probablemente lo más constructivo y concreto sea mencionar una muy breve descripción del problema (valuándolo), las soluciones propuestas, sus objetivos, costo, ventajas y las limitaciones de cada alternativa.

Lógicamente es recomendable apoyar al informe con cuadros, gráficas o apéndices, en aras de lograr autosuficiencia, claridad y objetividad, que son tres requisitos básicos del mismo; así como dar un

cabal cumplimiento a las normas gramaticales y de la técnica de la comunicación.

También habrá que definir con quién comentar el borrador del informe, lo cual es obligatorio y dependerá del tipo de reporte (general, parcial, departamental, etc.). Lógicamente debe obtenerse la aprobación del Comité de Auditoría, previa la versión definitiva del informe.

Cabe hacer énfasis en otro tipo de apoyos al informe, al través de juntas, medios audiovisuales, películas, etc., en tal forma que "la venta de la idea" (el convencimiento) sea definitivo.

Pero el asunto no debe ni puede quedar ahí, el auditor administrativo está obligado a cerciorarse que las soluciones se han puesto en marcha y que los problemas se han resuelto.

Esto último proviene de la concepción de integral que debe dársele a la auditoría, pero lógicamente contrasta con la actual tesis sustentada por la profesión en el boletín 2 de la Comisión de Auditoría Operacional, en el sentido de que:

"La responsabilidad del auditor operacional (y administrativo, en su caso) consiste en informar sobre los problemas determinados y suge-

rir posibles soluciones (lo cual es benéfico, pero limitante en cierta forma). La implantación de las medidas necesarias para solucionar los problemas - en términos generales - queda fuera del trabajo de auditoría, incluso en aquellos casos en que el Auditor haya presentado recomendaciones específicas".

"La solución de los problemas es responsabilidad directa de la administración de la entidad, la que podrá recurrir a consultores externos para ese objetivo".

Se podría invocar que al transgredir la barrera, el Auditor Administrativo estaría perdiendo su independencia mental; sin embargo, la antítesis del dilema la podría plantear el mismo usuario del servicio, quien espera soluciones integrales y no parciales.

La propuesta de una solución conciliatoria (una media aritmética), podría - según el caso - referirse a:

1. Fusionar en cierta forma las posiciones de asesor en administración y auditor administrativo e intervenir directamente en la solución de los problemas determinados en el transcurso de la auditoría administrativa, ya sea:
  - A. Por conducto del propio personal que la realizó, o

- B. Al través de asesores en administración de la misma firma o con personal de un departamento interno de la entidad diferente al que la llevó al cabo.
  
- 2. Apoyarse en personal del Departamento de Auditoría Interna o de sistemas y procedimientos, para la realización del trabajo, pero con la coordinación y supervisión del auditor administrativo.

Parece ser que la aplicación de una solución de este tipo pudiera tener ventajas, básicamente desde el punto de vista de eficiencia de operación y de aprovechamiento óptimo de la experiencia, conocimientos y puntos de vista del auditor administrativo. Haciendo jugar otros factores como el criterio y la independencia mental, el beneficiado primario de esto sería el usuario del servicio, que recibiría soluciones integrales a los problemas planteados al través de la auditoría administrativa. Lógicamente habría que regular - al través de pronunciamientos normativos obligatorios - esta fase de la auditoría administrativa posterior a la presentación del informe, o sea el siguiente (follow-up).

En resumen, encontramos a la auditoría administrativa como la plataforma base para darle el adecuado mantenimiento a la estructura orgánica de la entidad, incorporada integralmente al proceso administrativo y aportándole básicamente lo siguiente:

1. Un examen exhaustivo de objetivos y políticas de la entidad.
2. Verificación de la bondad del manual de operaciones.
3. Estudio y evaluación de la estructura orgánica de la entidad, juzgando simultáneamente lo adecuado de jerarquías, posiciones, dependencias y líneas de autoridad y determinando incompatibilidades al respecto.
4. Evaluación de la actitud y actuación del personal, determinando su capacidad y experiencia para desarrollar puestos ejecutivos y operativos, según el caso.
5. Verificación del cumplimiento de reglamentos.
6. Determinación de lo adecuado de las instalaciones, equipos y demás recursos de la entidad.

El enfoque de auditoría - así previsto dentro del proceso administrativo - tendrá los siguientes objetivos básicos:

1. Comparar las condiciones predeterminadas con las vigentes.
2. Determinar deficiencias e irregularidades.
3. Buscar soluciones.
4. Probarlas.
5. Establecer los cambios derivados de las sugerencias propuestas.



tas, lo cual debiera estar a cargo del mismo equipo humano que realizó la auditoría.

6. Constituir un servicio profesional integral interdisciplinario.

## VII. S I N O P S I S

## COMITE DE AUDITORIA

La auditoría integral no existe como servicio profesional tangible, sino como una concepción del enfoque que actualmente debe dársele a la auditoría.

Por tanto, la auditoría:

Debe concebirse como un servicio profesional integral e interdisciplinario, desarrollado por especialistas y formando parte del proceso administrativo.

Debe contar con pronunciamientos normativos a la altura de esas circunstancias.

Debe constituir una gama de servicios potenciales, tendientes a afrontar los requerimientos provenientes del proceso administrativo. El examen de los estados financieros como servicio aislado y único, actualmente es insuficiente.

Puede ser desarrollada - básicamente - por dos tipos de auditores: internos y externos.

Parece ser que una de las conclusiones que derivan de la lectura del estudio precedente, podría ser que en el mismo se le da impulso a la auditoría interna.

Efectivamente, se está promoviendo a esta especialización del Contador Público, fortaleciéndola y reconociendo su importancia y perspectivas.

El efecto esperado es que el Auditor Interno se convierta en el principal promotor de la auditoría integral interdisciplinaria, con lo cual los más beneficiados serían en primer lugar la entidad misma y , después, los propios auditores y asesores externos.

Una de las quejas de colegas es en el sentido de que, toda la estructura de la profesión de Contador Público está enfocada - incluso desde los programas de enseñanza de las instituciones de estudios superiores - para preparar profesionales aptos para ejercer en forma independiente, no ofreciendo sólidas bases para otras especializaciones como pudieran ser la auditoría interna, gubernamental, técnica, presupuestal, etc. Esta es una de las razones por las que auditorías como la administrativa y la operacional no han tomado auge, lo cual constituye para la profesión:

Una oportunidad desaprovechada.

Un peligro latente de que otros profesionales las aborden integral-

mente.

El supremo coordinador de la auditoría integral interdisciplinaria, debe ser un Comité de Auditoría. Las funciones y responsabilidades que debe cubrir al respecto, son:

Previo al desarrollo del trabajo.

1. Designar a los auditores externos, internos y operacionales. Lo cual resulta difícil de aceptar en la actualidad, pero congruente con la idea central de este estudio, sobre todo si se tiene en mente el logro de los tres siguientes objetivos fundamentales: independencia, coordinación y eficiencia de operación.
2. Establecer los objetivos de la auditoría, directa y coordinadamente con los encargados de llevarla al cabo.
3. Establecer el enfoque del trabajo a realizar, por supuesto sin llegar al detalle de formular el programa de trabajo o la metodología a seguir, pero fijando las políticas genéricas y las metas parciales y finales a obtener, así como comentarios y coordinando la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar.

El establecimiento de los objetivos a lograr, tanto parciales como totales, a corto, mediano y largo plazo, implicaría - hasta donde sea aplicable - la utilización de técnicas auxiliares como el método del camino crítico y el muestreo estadístico para la planeación y la administración por

objetivos para la fijación de metas específicas, las cuales deben estar definidas (por escrito), ser precisas, medibles y alcanzables.

4. Indudablemente que con lo anterior, el Comité de Auditoría estaría en posibilidad de estudiar, comentar y aprobar o rechazar la carta-contratación de los auditores externos, así como también las promociones y compensaciones remuneratorias a los auditores internos, con objeto de formular las recomendaciones correspondientes y con lo cual estaría cubriendo otras de sus responsabilidades.

Parece ser que esto es difícil en los tiempos actuales, básicamente por lo poco usual; sin embargo, es lo congruente con el planteamiento del punto 1 anterior. Probable o seguramente las responsabilidades descritas en los puntos 1 y 4 debiera desarrollarlas el Comité de Auditoría conjunta y coordinadamente con la Asamblea de Accionistas.

#### Actividades a Desarrollar en el Curso de la Auditoría

5. Conocer básicamente, bajo el principio de las excepciones, de asuntos tales como:
  - a) grado de avance del trabajo realizado;
  - b) diagnósticos preliminares;
  - c) problemas determinados;
  - d) desviación a principios, normas o estándares internos a ob-

servar obligatoriamente por parte de la administración de la entidad. Lógicamente lo anterior también implicaría conocer oportunamente de fraudes, malversaciones, maquinaciones, contingencias e irregularidades fiscales y de otro tipo.

- e) Diagnósticos finales.
  - f) Planteamiento de alternativas, cursos de acción y soluciones propuestas.
  - g) Logros obtenidos (resultados).
6. Intervenir con voz y con o sin voto - según el caso, dado el aspecto técnico o profesional de algunos asuntos - en:
- a) El seguimiento y/o cumplimiento de los cursos de acción aprobados.
  - b) La toma de decisiones resultante de los diagnósticos expuestos.
  - c) El establecimiento de medidas profilácticas para evitar o eliminar problemas o situaciones anómalas.
7. Promover y autorizar - en su caso - nuevos trabajos y enfoques del mismo, desviación a lo programado originalmente y, en general, cambios de cualquier índole a los planes previstos; todo ello apoyándose en las razones aportadas y los objetivos propuestos.
8. Centralizar y coordinar en todos sus aspectos la auditoría de la entidad.

9. Constituir el canal de comunicación, única y permanentemente, entre la Asamblea de Accionistas y los auditores.
10. Cerciorarse de que el Auditor haya recibido oportunamente toda la información y cooperación de la administración de la entidad, en cuanto a calidad y cantidad.

Posteriormente al desarrollo del trabajo

11. Evaluar exhaustivamente en todos sus aspectos, los resultados de la auditoría, lo cual incluiría - entre otras cosas - estudiar y aprobar los borradores de los informes a presentar.
12. Reportar esos resultados a la Asamblea de Accionistas, en ocasiones bajo el principio de las excepciones.

El orden en el que se presentan las responsabilidades y funciones del Comité de Auditoría, no es inflexible; desde otro punto de vista, debiera pensarse que algunas de las funciones como la señalada con el 4, podrían desarrollarse "a posteriori" de la auditoría tratándose de encargos recurrentes o internos.

#### Características del Comité

Con base en sus responsabilidades y funciones, puede hablarse de las siguientes características del Comité de Auditoría:



1. Es autónomo en cuanto a las decisiones que toma, relacionadas con sus responsabilidades y funciones, pero debe evitar inmiscuirse en las decisiones operativas.
2. Requiere de independencia, criterio y madurez emocional por parte de sus miembros así como de conocimientos sobre la auditoría y de las situaciones y problemas imperantes en la rama o giro de la entidad.
3. Reporta básicamente bajo el principio de las excepciones.

#### Objetivos.

Las preguntas: bueno, pero ¿para qué establecer un Comité de Auditoría?; ¿no se encarecería con ello el costo de la auditoría?, deben quedar clara y satisfactoriamente contenidas con base en las siguientes consideraciones que, en términos generales y enunciativamente, constituyen los objetivos del establecimiento de un Comité de Auditoría.

1. Citando al más importante - al menos desde el punto de vista de autor del estudio - debe mencionarse al abatimiento del costo de la auditoría (lógicamente alcanzando dos de los objetivos previamente comentados, o sean coordinación y eficiencia de operación). Esto constituiría la aplicación del principio económico de lograr el máximo de eficiencia, con el mínimo costo y esfuerzo.

2. Lograr una planeación armónica e integral del proceso de la auditoría, tanto a corto, mediano y largo plazo. En la actualidad la planeación de la auditoría es auténticamente a corto plazo; con la intervención de un centro coordinador como el Comité de Auditoría, podría proyectarse ésta básicamente a plazo medio.
3. Simplificar al máximo los procedimientos de auditoría, simplificando por tanto al proceso mismo de la auditoría, eliminando duplicidades, descoordinación e ineficiencias.
4. Otro objetivo importante es tender una red protectora para evitar irregularidades y problemas. Lógicamente, el establecimiento de medidas profilácticas para evitar o eliminar situaciones anómalas, requiere que el auditor pueda contestar oportuna y satisfactoriamente a preguntas tales como:

¿ cuáles son las posibilidades existentes de fraudes ?

irregularidades ?

malversaciones ?

contingencias fiscales y otras similares ?

inobservancias al manual?

desviaciones a principios de contabilidad?

violaciones a la ética profesional?

¿qué hacer para evitar esto?

¿cuáles son las áreas problema o débiles dentro de la entidad?

¿cuáles son los riesgos dentro de su estructura financiera?

¿qué situaciones prevalecerán a mediano y largo plazo, para la rama industrial o comercial en la que opera la entidad?

¿qué implicaciones traerán aparejadas esas situaciones?

¿son previsibles?

#### Ventajas del Establecimiento y Funcionamiento de un Comité de Auditoría

Seguramente lo verdaderamente valioso del establecimiento y funcionamiento de un Comité de Auditoría, es el logro de una independencia real y efectiva por parte del auditor, además de coordinación, oportunidad y eficiencia de operación. Esto automáticamente permitiría el logro de ventajas como:

1. Calidad y efectividad en los servicios profesionales del auditor.
2. Constituir un canal de comunicación (único y permanente entre la entidad y el auditor, centralizando y coordinando

la comunicación en ambos sentidos, permitiendo que sea expedita y evitando interferencias al respecto. En este sentido podría decirse que con ello el auditor tendría una tribuna donde podría informar libremente acerca del resultado de su trabajo, basado en una libertad de acción real y efectiva.

3. Coordinar eficiente y adecuadamente las responsabilidades y funciones del auditor, lo cual le permitiría al Comité vigilar adecuadamente su cumplimiento.
4. Propender obtener información financiera y administrativa fehaciente y oportuna; en otras palabras, lo anterior implicaría fortalecer el actual sello de confianza que se le imprime a la información financiera por medio de la auditoría e incorporar esto a la información administrativa.
5. Constituir un centro profiláctico para prever y evitar irregularidades y problemas de cualquier índole, así como determinar oportunamente desviaciones a normas y estándares internos y externos obligatorios.
6. Constituir una medida de seguridad y de continuidad para la entidad, constituyendo a la vez el factor de desarrollo más importante dentro de la estructura financiero-contable y administrativa de la misma.
7. Habilitar a la administración de la entidad y al auditor para encontrar formas adecuadas para la solución de proble-

mas, en oposición a rutinariamente estar avocado a hacer frente a crisis y situaciones extraordinarias (o sea una actitud de bombero apagafuegos).

El Comité de Auditoría no es una panacea ni una varita mágica con la que puedan resolverse todos los problemas de la auditoría, es un centro coordinador de la misma y promotor de la independencia de criterio y de la eficiencia de operación del auditor.

Para lograr plenamente sus objetivos, el Comité de Auditoría debe actuar sobre bases recurrentes.

Con su injerencia se mejora la calidad de la información financiera y administrativa, propendiendo con ello a proteger los intereses de los inversionistas. Obviamente con su intervención se definen claramente las responsabilidades y funciones de los auditores externos, internos y operacionales.

Con esto cambia sustancialmente el tradicional punto de vista del auditor, de reportar a quien paga sus servicios.

Se reconoce que abordar un tema como éste es quizá temerario, porque podría considerarse que está invadiéndose el campo de acción de una de las comisiones normativas del IMCP.

La última justificación que invoca el autor del estudio, es su inquietud y la preocupación sobre el hecho de que una actividad como es la auditoría, debe mantenerse en un nivel óptimo de calidad profesional.

## CONCLUSIONES

1. Los accionistas e interesados en un ente económico requieren en la actualidad un voto adicional de confianza sobre el manejo adecuado de los recursos, políticas y objetivos pre-establecidos en el citado ente; el cual lo proporciona ampliamente un Comité de Auditoría.
2. Los Comités de Auditoría son órganos de control constituidos por miembros del más alto nivel y honorabilidad que actúan como agentes de confianza y coordinadores de los demás elementos de control con que cuenta una administración.
3. Los controles de carácter obligatorio exigidos a las empresas en México, son casi nulos, siendo la práctica mercantil quien en realidad los ha establecido. El control, principalmente en la información, es un factor muy importante que determina el éxito de un negocio pues las decisiones en su mayoría están basadas en la información.
4. La creación de estos Comités obedece a la necesidad de mejorar la calidad en la información financiera evitando posibles adecuaciones de políticas a favor o en contra de la administración.
5. Asimismo, la creación de estos órganos constituye el medio para que (funcionando como comisarios de la sociedad) se dé cabal cumplimiento a las disposiciones legales

de vigilancia de las empresas.

6. Al lograr sus objetivos (entre otros la coordinación de los trabajos de Auditoría Externa e Interna y el seguimiento de sus recomendaciones hasta implantar las medidas correctivas necesarias) mejoran la productividad y generan fuerza para crear cambios aun en situaciones adversas coadyuvando para el aprovechamiento óptimo de los recursos humanos y materiales de la empresa.
  
7. Los principales factores a considerar para un adecuado estructuramiento y funcionamiento de los Comités de Auditoría, son: que los miembros que lo integran sean capaces, íntegros, independientes de la administración de la compañía; que una vez establecido funcione de manera autónoma, una mentalidad abierta al diálogo y de profunda confianza en las relaciones del Comité con los ejecutivos de las empresas.

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

- I. The Institute of Internals Auditors, Inc. Corporate Audit Comittes. Marzo, 1977.
- II. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Revista, Contaduría Pública
- III. Víctor Z. Brink y Herbert Witt. Auditoría Interna Moderna, 4a. Ed. Ed. E.C.A.S.A., México, 1988.
- IV. Santillana González. J. Ramón. Auditoría Interna, 3a.Ed. Ed. E. C. A.S.A., México, 1983.
- V. Miguel F. Dumalt Kruss. Técnicas de Comunicación Administrativa . 1a. Ed. U.N.A.M., México, 1974.
- VI. John B. Mener. El Proceso Administrativo, 2a. Ed. Ed. Continental, 1984.
- VII. William P. Leonard. Auditoría Administrativa. 15a. Impresión. Ed. Diana, México, 1988.
- VIII. L. Hall Administración de Empresas. Ed. Herrero, México, 1977.
- IX. Wayne S. Boutell. Auditoría Contemporánea y su Medio Ambiente. Ed. E.C.A.S.A., 1974.
- X. Harold Koontz y Cyril O'Donnell. Curso de Administración Moderna. 6a. Ed., Ed. Mc Graw-Hill, México, 1981.
- XI. Reyes Ponce Agustín. Administración de Empresas, Segunda Parte. Ed. Limusa, México, 1985.



- XII. Wilburg Jiménez Castro. Introducción al Estudio de la Teoría Administrativa. Ed. Fondo de Cultura Económica, Buenos Aires.
- XIII. Münch Galindo Lourdes y José García. Fundamentos de Administración. Ed. Trillas, México.
- XIV. Francisco Perez y Javier Belmares. Información Financiera 6a. Ed. Ed. E.C.A.S.A. México, 1984.
- XV. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Normas y Procedimientos de Auditoría. 15a. Ed. México.
- XVI. Fernando Espinosa y Víctor Paniagua Bravo. Auditoría Integral. 1a. Ed. Ed. U.N.A.M. México, 1988.