238
2 Es.

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

Facultad de Contaduria y Administración

LA AUDITORIA INTEGRAL UN NUEVO ENFOQUE INTERDISCIPLINARIO

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

Que para obtener el título de:
LICENCIADO EN CONTADURIA
p r e s e n t a
ESTEBAN VENTURA TOLEDO

Asesor del Seminario:
C.P. Fernando Espinoza Reyes
Actualizó:
C.P. Alfredo Adam Adam

México, D. F. 1993
Actualizado a 1998

266799

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Universidad Nacional Autónoma de México
UNAM
Biblioteca Central
Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A mi Madre, que por su ilusión no aparté de mi mente la conclusión de esta etapa de mi vida, deseo que tus desvelos, ruegos y bendiciones, que desde allá arriba me mandas, se vean compensados.

Con amor para mi esposa Carolina y mis hijos Esteban de Jesús y Orlando.

Para agradecer a quienes me brindaron su apoyo, el espacio es insuficiente para mencionarlos, pero de verdad les doy las GRACIAS, por todo lo que hicieron y hacen por mí....

A Dios, mis padres, mis hermanos, mis amigos, mis maestros....

INDICE

		Página
Introducción		1
Capítulo I .- Generalidades sobre Auditoría		
1.1.	Antecedentes	4
1.2.	Definición	8
1.3.	Objetivo de la Auditoría	10
1.4.	Clasificación de la Auditoría	12
Capitulo II.- Tipos de Auditoría		
2.1	Auditoría de Estados Financieros	19
2.2	Auditoría Administrativa	41
2.3	Auditoría Operacional	56
2.4	Auditoría Integral	74
Capitulo III.- La Auditoría Integral		
3.1	Antecedentes	79
3.2	Concepto y Naturaleza de la Auditoría Integral	83
3.3	Características de la Auditoría Integral	87
3.4	Objetivos y Alcance	91
3.5	Diferencias de la Auditoría Integral con la Auditoría de Estados Financieros, la Auditoría Operacional y Administrativa	93
3.6	El Contador Público en la Auditoría Integral	96
Capitulo IV.- Normas y Procedimientos de Auditoría Integral		
4.1	Normas de Auditoría Integral	102
4.2	Procedimientos de Auditoría Integral	118
Conclusiones		141
Bibliografía		143

Introducción

El mundo de nuestros días vive un proceso acelerado de cambio y transformación estructural en el ámbito político, económico, social y cultural, cuyo propósito es construir un nuevo orden internacional que permita innovar los esquemas de desarrollo e interrelación entre todas la naciones. Existe una tendencia mundial orientada a la modernización permanente y a la búsqueda de excelencia en la gestión de las empresas.

Esto ha propiciado el desarrollo de nuevas técnicas, sistemas, estrategias, políticas y procedimientos que impulsen la productividad y aseguren su competitividad en el mercado internacional. Todos estos cambios buscan el avance en los elementos que nos lleven a una nueva convivencia social, a un mejor bienestar de la humanidad de frente al siglo XXI.

En este contexto, en el ámbito internacional se han desarrollado estrategias que permiten vigilar el uso de los recursos de la empresas y promover eficiencia, eficacia y economía en la gestión. De esta manera en países como Canadá, Gran Bretaña, Estados Unidos de Norteamérica y Australia, entre otros, se han desarrollado enfoques de revisión y evaluación a los que se les conoce como: "Auditoría Integral", "Auditoría Comprensiva", "Auditoría de valor a cambio de dinero" y "Auditoría de eficiencia, eficacia y economía", cuyo propósito se orienta al examen del grado de cumplimiento de los programas establecidos en las empresas y a determinar la forma como se están alcanzado los objetivos y metas fijadas.

Las empresas establecidas en el país enfrentan un reto sin precedente: la globalización y la apertura comercial, exige de las organizaciones, ahora más que en ninguna otra etapa de nuestra historia, de alternativas que apoyen su desarrollo y garanticen su competitividad en el contexto del mercado más grande del mundo, integrado por Canadá, Estados Unidos de Norteamérica y México.

Ante este panorama, las empresas deben aplicar enfoques de revisión que les permitan evaluar, la forma y el grado en que se está cumpliendo la misión y los objetivos, metas y programas; particularmente :

- El grado en que los recursos financieros, físicos y humanos son administrados con economía, eficiencia y eficacia.

- La seguridad de que se han cumplido las disposiciones legales y reglamentarias aplicables así como las políticas y estrategias establecidas por los niveles directivos.

- Si se está informando adecuadamente sobre los resultados de la gestión empresarial o gubernamental.

Todos estos aspectos son analizados y evaluados en el proceso de revisión que se lleva a cabo mediante la realización de la Auditoría Integral.

Esta es la auditoría en su sentido amplio, el servicio integral que puede y debe otorgar el Contador Público al hombre de negocios para simplificar operaciones, incrementar ingresos, reducir personal, costos, gastos y formatos administrativos; en resumen, para lograr productividad y el máximo de beneficios con el mínimo de costos y esfuerzos.

CAPITULO I

GENERALIDADES SOBRE AUDITORIA

1.1. Antecedentes

El origen de la auditoría, es de una forma primitiva y simple, surge con el dominio de un pueblo a otro, principalmente por la fuerza y la religión. Posteriormente el pueblo dominante exige el pago de un tributo de acuerdo a los bienes y en tiempo que establezca; para cerciorarse del debido cumplimiento de ello se comienzan a crear cuerpos de revisores que se encargan de esa "supervisión".

En Inglaterra, se ubican los principales antecedentes de la auditoría; ya que en este país desde las épocas feudales se practicaba, cuando los terratenientes mandaban a inspeccionar las cuentas de sus administradores. Este trabajo se efectuaba escuchando la lectura de las cuentas, debido a que los revisores frecuentemente no sabían leer. De ahí es el origen de la palabra "auditoría ", derivada del verbo inglés *"to audit"* (escuchar).

En México se tiene el caso del pueblo azteca, guerrero por naturaleza, que por la fuerza dominó a muchos otros pueblos o tribus. Los aztecas se mantenían de tributos que le eran entregados por sus dominados; y los registros de la historia señalan los "procedimientos" que aplicaban cuando un pueblo bajo su dominio no cumplía al entregarlos; incumplimientos que eran detectados y reportados por sus *calpixque* (especie de recaudadores-auditores)

En la época de la Colonia, el sojuzgamiento se dio a través de la religión apoyada por la fuerza. Los grandes hacendados y grupos económicos tenían que pagar su diezmo al Virrey-Iglesia, y quien no lo hacía, con base en reportes de los *"veedores"*, que no eran otra cosa que inspectores o auditores de la Corona, eran pasados ante el Tribunal del Santo Oficio o Santa Inquisición.

Un antecedente formal de la auditoría es la creación del Tribunal Mayor de Cuentas en el año de 1453, por las cortes españolas, que tenía como función específica la fiscalización de las cuentas de la Hacienda Real, y que años más adelante sirvió para vigilar que los conquistadores cubrieran el tributo del *quinto real,* equivalente al 20% de las ganancias en oro y objetos valiosos obtenidos en las empresas de conquista que eran financiadas por la Corte, quien a su vez, nombraba a un contador para cuantificar ese tributo y un *veedor* que se encargaba de supervisar todo el proceso. En el año de 1524 se crea en México el Tribunal Mayor de Cuentas de la

Nueva España que obtuvo como objetivo inicial la revisión de tributos que habría que pagar Hernán Cortés bajo el procedimiento antes mencionado.

La evolución Industrial del siglo XVIII y el desarrollo del comercio inglés a mediados del siglo pasado, el crecimiento de las sociedades de responsabilidad limitada, el aumento del número de quiebras, muchas veces fraudulentas y las pérdidas de Inglaterra en los Estados Unidos, motivadas por la guerra civil en este país, pueden considerarse como las causas fundamentales que originaron el desarrollo de la Contaduría como una verdadera profesión y ya en el año de 1856 se organizó en Escocia una sociedad de Contadores que a los pocos años, su influencia era tal, que nadie podía actuar como Contador sin pertenecer a ella.

En 1844 el Parlamento Inglés aprobó una Ley por la cual no se concedía la incorporación de una compañía si no eran nombrados "uno o más auditores" y, por medio de otra Ley de 1845 se dispuso que sería un procedimiento legal el que los auditores emplearan contadores y otras personas que creyeran apropiadas, con cargo a la compañía, con el fin de confirmarlas simplemente. Tal informe o confirmación, debía leerse en la Asamblea Ordinaria de Accionistas, juntamente con el informe del Consejo de Administración.

Las fuertes inversiones de Inglaterra en los Estados Unidos, dieron origen a la práctica profesional de Contadores ingleses en este último país, cuyo desarrollo nacional económico, a la vez, dio origen a la primera agrupación de Contadores Americanos en 1887 y en Nueva York, organizaron la Asociación Americana de Contadores, antecesora del actual Instituto Americano de Contadores.

La influencia del comercio y de las inversiones inglesas y americanas en nuestro país trajeron como consecuencia lógica la práctica en México de profesionales ingleses y americanos desde principios de este siglo, quienes desempeñaban las auditorías de casi todas las negociaciones importantes. Ya desde principios del siglo se sentía en México la falta de profesionales nacionales y el primer paso para formarlos fue la creación de la carrera de Contador en el año de 1905 en la Escuela Superior de Comercio y Administración, la cual tuvo sus antecedentes a partir de 1845, cuando se estableció la primera escuela de enseñanza comercial bajo el nombre de Escuela Mercantil. Cabe destacar que los primeros títulos profesionales otorgados a los contadores decían a la letra: "Diploma de Contador de Comercio".

Por muchos años, la única escuela en donde se impartia la carrera de contador de comercio fue la Superior de Comercio y Administración, hasta que en 1929 surgió la Escuela Nacional de Comercio y Administración, que en un principio formó parte de la Facultad de Derecho de Ciencias Sociales dependiente de la Universidad Nacional Autónoma de México.

Se ha convenido que el 25 de mayo de 1907- fecha del examen de Don Fernando Diez Barroso - marcó el punto de partida de la profesión de Contador Público. En estos primeros años del origen de la Contaduría Pública en nuestro país, los profesionales más destacados fungían como asesores de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Otros contadores eran empleados y atendían las contabilidades de los negocios asesorando a sus dirigentes en aspectos financieros.

Los comienzos del ejercicio profesional fueron muy penosos para los contadores mexicanos. Pocos o nadie creían en ellos, se les consideraba faltos de experiencia, mucha gente no sabia lo que era un Contador Público, se creía que eran "tenedores de libros por horas", cuando más se les consideraba "peritos contadores" para actuar ante los tribunales, no falto quienes pretendieran designarlos como "Licenciados en Cuestiones Mercantiles", pero además muchas personas los reputaban como "Tenedores de libros sin colocación". Los negocios importantes encomendaban el examen de sus cuentas a las firmas de contadores americanos o ingleses, cuyo prestigio bien ganado y reputación mundial, les valía la confianza de las empresas. Además, por aquel entonces no había grandes negocios propiamente mexicanos, la mayoría de ellos estaban en manos de extranjeros y de ahí el menosprecio o la indiferencia hacia los Contadores del país.

Los primeros Contadores mexicanos trataron de ejercer desde luego como profesionistas independientes, pero algunos de ellos, por la falta de ambiente para su trabajo hubieron de retirarse de la Contaduría Publica y se dedicaron ya fuera a los negocios, a trabajar como Contadores Privados de algunas empresas y otros con mejor suerte, pudieron mantener abiertos sus entonces modestos bufetes. Los pioneros de la carrera en México y otros Contadores recibidos posteriormente, empezaron a hacer viajes de estudio al extranjero y a leer libros extranjeros, especialmente americanos e ingleses con los cuales se fueron perfilando mejor las metas verdaderas del ejercicio profesional.

En realidad se piensa que la profesión como tal, se establece a fines de los veinte o principios de los treinta, cuando comienzan a funcionar los primeros despachos de contadores que ofrecen sus servicios al público. Eran bufetes de tipo personal como el de Roberto Casas Alatriste, el de los Hermanos Mancera, el de Alfredo Chavero, el de Luis G. Pastor, el de Maximino Anzures y varios más. Estos despachos fueron buscados por contadores públicos norteamericanos y formalizaron asociaciones para auditar a las empresas transnacionales proporcionándoles tecnología contable y de auditoría, apoyo financiero y cartera de clientes. Es así como nuestro país entra al contexto de la contabilidad y la auditoría moderna asimilando y adaptando para el efecto los pronunciamientos del *American Institute of Certified Public Accounts* (AICPA, Instituto Americano de Contadores Públicos).

En la actualidad muchos bancos, sociedades financieras, compañías de seguros, empresas de servicios públicos, compañías mercantiles y negociaciones manufactureras hacen certificar sus balances anuales por Contadores Públicos nacionales y casi puede decirse que no hay empresas de alguna importancia que de una u otra forma no recurra a sus servicios.

1.2. Definición de Auditoría

Son muchas las definiciones que sobre auditoría diferentes autores exponen, en la mayoría de los textos, los tratadistas al mencionar la definición de auditoría, la enfatizan al aspecto contable y financiero, por lo que se considera conveniente citar algunas de ellas para obtener conclusiones que nos den una idea clara y objetiva sobre lo que es auditoría. Por lo que a continuación se presentan algunas de estas definiciones:

Encontraremos en el Diccionario que: Auditoría es el oficio empleo o función del auditor y la voz del latín audíre, verbo que significa oír. Un concepto de auditoría implica además de oír y escuchar la necesidad de investigar el porque de las causas y efectos que se producen en los negocios.

"La auditoría es una actividad profesional que consiste en el examen crítico y constructivo de eventos individuales o colectivos, con objeto de emitir una opinión respecto a ellos y promover la implantación de acciones correctivas que se consideren necesarias para mejorar su ejecución"[1].

"La auditoría puede conceptuarse en términos generales, como la revisión y la supervisión sistemática de una actividad o grupo de actividades. Al amparo de este concepto, se puede concluir que la realización de la auditoría no es privativa de una profesión específica, dado que en función a la especialización de las actividades, se requerirá en consecuencia de profesiones especializadas."[2].

"La auditoría puede conceptualizarse como la revisión y examen sistemático de una actividad o actividades que realiza personal independiente de la operación"[3].

"La auditoría es una actividad profesional, que aunque etimológicamente tenga otras connotaciones, se identifica con la actividad de revisar las operaciones de carácter financiero que realiza la entidad y que se reflejan en los estados financieros"[4].

---

[1] Sánchez Curiel Gabriel, *Auditoría Operacional*, ECASA, México, 1993.
[2] Adam Adam Alfredo y Becerril Lozada Guillermo, *La Auditoría Interna en la Administración Pública Federal*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México 1989.
[3] Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, *Auditoría Pública*, Manual de Curso, México, 1997.
[4] Mathelín Leyva Carlos R., *Examen de los Estados Financieros*, Revista Contaduría Pública, México, Septiembre 1995.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. en su Boletín 1010, Normas de Auditoría, no señala una definición especifica de auditoría, únicamente contempla disposiciones generales enfocados a la normativa del desempeño de ésta como una actividad profesional. A continuación se resumen estos conceptos:

La auditoría es una actividad profesional. En este sentido implica, al mismo tiempo, el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública. Como profesional, el auditor desempeña sus labores mediante la aplicación de una serie de conocimientos especializados que vienen a formar el cuerpo técnico de una actividad, sin embargo, en el desempeño de esa labor, el auditor adquiere responsabilidad, no solamente con la persona que directamente contrata sus servicios, sino con un vasto número de personas, desconocidas para él que van a utilizar el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones de negocios o de inversión.

La auditoría no es una actividad meramente mecánica que implique la aplicación de ciertos procedimientos cuyos resultados, una vez llevados a cabo, son de carácter indudable. La auditoría requiere el ejercicio de un juicio profesional, sólido y maduro, para juzgar los procedimientos que deban seguirse y estimar los resultados obtenidos.

Con base a las definiciones anteriormente expuestas, podemos llegar a las siguientes conclusiones:

- La auditoría no es una actividad exclusiva del Contador Público, es una actividad universal.
- Es una actividad profesional que utiliza el examen, verificación y evaluación, mediante la observación e investigación de hechos y registros con el fin de informar.
- Es una investigación crítica acumulada de evidencias ciertas que implican la interpretación de un profesional competente.
- Quienes practican la auditoría deben tener conocimientos sólidos, capacidad profesional, juicio sólido y maduro y adicionalmente independencia.

1.3. Objetivo de la Auditoría

Partiendo de la idea básica de que una auditoría es simple y llanamente un proceso de revisión, con el objeto de hacer una evaluación y brindar una opinión profesional, se puede afirmar que el término "auditoría" es muy general y sobre todo aplicable a todas las cosas, pudiendo también tener múltiples objetivos.

Aún cuando el objetivo principal de una auditoría es ofrecer una opinión sobre determinados hechos o circunstancias, es necesario definir los objetivos particulares que se persiguen para enfocar más directamente las revisiones hacia esos fines. Los atributos específicos que darán a cada auditoría su singularidad pueden ser, entre otros, el quién la practica, el objetivo que se persigue, el objeto sujeto a revisión, el alcance, el enfoque, la periodicidad, el usuario final, procedimientos y técnicas, etc. Tales son los casos, por ejemplo, de la auditoría financiera, la especial, la interna, coincidiendo, en el examen de partidas, cifras, etc., pero sin embargo, difieren en cuanto a los objetivos que se pretenden alcanzar.

Los objetivos a largo plazo de una auditoría son el servir como una guía para las decisiones futuras de la administración respecto a asuntos financieros, tales como, pronósticos, control, análisis e información. Estos objetivos tienen como propósito el mejoramiento de la actuación. Una auditoría no debe visualizarse tan sólo como un resumen de lo acontecido en el pasado, sino que debe servir como base para orientar a la administración en cuanto a la dirección de un negocio.

Hoy en día se tiene un concepto más amplio de la auditoría en cuanto a la información que proporciona a la administración y a los accionistas de una entidad, dicha información tiende a ser útil a otras personas o instituciones, tales como dependencias, sindicatos, prensa, analistas financieros, consultores profesionales, entre otros.

Enfocando a la auditoría en la actividad económica-administrativa, se resume que los principales objetivos son los siguientes:

- Asegurar la efectiva instrumentación y mantenimiento de sistemas de operación, registro, control e información, que permitan la adecuada gestión.

- Evaluar el cumplimiento de la metas y objetivos previstos en los respectivos programas y presupuestos, así como determinar el grado de economía, eficiencia y eficacia con que fueron alcanzados.
- Vigilar que el manejo y aplicación de los recursos financieros, humanos y materiales, respondan a las políticas dictadas y a criterios de economía, eficiencia y eficacia.
- Ser una función de apoyo a la función directiva.
- Dar seguimiento a las recomendaciones efectuadas y a las medidas correctivas implementadas.

¿Que se quiere decir en los términos de economía, eficiencia y eficacia?

Economía : Es la óptima adquisición de los recursos.

Eficiencia : Es el adecuado manejo de los recursos.

Eficacia : Es la relación costo-beneficio que se obtiene como resultado de los términos anteriores.

1.4. Clasificación de la Auditoría

Aún cuando ésta puede hacerse desde varios puntos de vista, para efectos del presente estudio, la clasificación se hará tomando como base fundamental la situación de dependencia o independencia de los servicios que el contador público presta y el criterio de la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo.

a) Situación de independencia o dependencia de los servicios.

1) Auditoría Externa
2) Auditoría Interna
3) Auditoría Pública

Auditoría Externa.

Como su nombre lo indica, este trabajo debe ser llevado a cabo por un Contador Público independiente, en virtud de que su independencia lo caracteriza fundamentalmente con la situación que guarda el profesional con relación al trabajo que efectúa. Esa independencia deberá ser no solo en el sentido de que no depende económicamente del negocio sobre cuyos estados financieros, habrá de realizar su examen, sino que debe existir la independencia mental suficiente para que no haya influencia subjetiva al emitir su opinión.

Atendiendo a los campos de actuación del Contador Público, la auditoría externa puede clasificar de manera sencilla en los siguientes grupos :

- Auditoría de Estados Financieros
- Auditorías Especiales:
  - Auditoría Administrativa
  - Auditoría Operacional

Cada una de la anteriores clases de auditoría tiene objetivos particulares, campos de aplicación específicos y, en consecuencia, su propia metodología. En el presente estudio se tratan por separado, conceptos esenciales de auditoría de estados financieros, auditoría administrativa y auditoría operacional.

Auditoría Interna

En las organizaciones de la actualidad, la auditoría interna desempeña un papel importante ya que su función coadyuva a una mejor administración de tal modo que sus objetivos puedan ser cumplidos más eficientemente. Por tal motivo y en forma breve se tratarán su concepto y objetivos, así como las características que le son propias.

Aún cuando en la iniciación del capitulo se trató sobre la definición de auditoría, es conveniente determinar el concepto de auditoría interna por la naturaleza especial de sus funciones y fines. Al respecto, la auditoría interna es una actividad apreciativa que, en forma independiente, se desarrolla dentro de una organización teniendo por objeto la revisión de las operaciones contables, financieras y otras, como base para servir a la administración. Es un control administrativo cuyas funciones son evaluar la eficacia de otros controles. Trata primordialmente de asuntos contables y financieros, pero puede tratar también con propiedad de otros asuntos de naturaleza operante.

En relación de los objetivos de la auditoría, pueden resumirse como sigue:

- Revisión de las operaciones para verificar la autenticidad, exactitud y concordancia con las políticas y procedimientos establecidos.
- Control de los activos por medio de los registros de contabilidad e inventarios físicos.
- Revisión de la política establecida y aplicación de procedimientos para evaluar su efectividad.
- Revisión de si los procedimientos contables fueron aplicados en forma consistente con los principios de contabilidad, y
- Auditoría de otras organizaciones con las que existan relaciones contractuales para el cumplimiento de lo previsto en el contrato.

En compañías grandes y medianas o en entidades gubernamentales, algunas de estas funciones pueden ser realizadas por personas especializadas designadas como auditores internos quienes, por lo general, deben actuar en forma independiente de los sistemas contables establecidos y son responsables ante la administración de la empresa.

Sin embargo, para que el auditor interno pueda ejecutar satisfactoriamente su labor debe estar respaldado por un funcionario que tenga facultades máximas dentro de la empresa. Normalmente es la gerencia la que apoya al auditor interno, ante la cual debe rendir informes de las labores efectuadas.

Es determinante que al auditor interno se le otorgue cierto grado de facultades e independencia para realizar las funciones que a él competen. Aunque conviene aclarar que el auditor interno no ejerce auditoría directa sobre los demás empleados del negocio, puesto que la auditoría interna, más bien viene a desempeñar una función de asesoramiento a la gerencia de la empresa en el logro de una mejor administración de la misma.

Auditoría Pública

La Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, en el Manual de Auditoría Pública, emite la siguiente definición: "La auditoría pública es una función independiente de apoyo a la función directiva, orientada a la verificación, evaluación de la organización, de la planeación, de los controles internos de la productividad tanto interna como externa y de la observancia de la legislación aplicable a las áreas y operaciones de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, con el propósito de determinar el grado de economía, eficiencia y eficacia en el manejo de los recursos para el efectivo logro de la metas y objetivos".

b) Criterio de la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo

"Auditoría" es el género, el cual puede tener diversos atributos específicos de acuerdo a lo que tendrá ciertas características que harán a una distinta de la otra. Los atributos específicos que darán a cada auditoría su singularidad pueden ser, entre otros, el quién la practica, el objetivo que se persigue, el objeto sujeto a revisión, el alcance, el enfoque, la periodicidad, el usuario final, los procedimientos y técnicas, etc.

La auditoría puede clasificarse como sigue:

- Auditoría Especifica: Administrativa.
  Operativa
  Financiera
  De legalidad
  Sustantiva
- Auditoría de Evaluación de Programas.
- Auditoría de Seguimiento.
- Auditoría Integral.

Auditorías Específicas.

Estas auditorías pueden ser administrativas, operativas, financieras, de legalidad o sustantivas y deben orientarse a reforzar los objetivos de las auditorías integrales a través de revisiones determinadas, aisladas y limitadas con alcances, enfoques y objetivos particulares, ya sea:

- A determinadas unidades administrativas, recursos, áreas o programas, abarcando todas las fases que integran su operación (organización, planeación, controles internos, observancia de la legislación, y obtención de metas y objetivos) y sometiendo cada una de ellas a los diferentes tipos de auditoría que les sean aplicables (administrativa, operativa, financiera, de legalidad o sustantiva), o

- A determinadas fases de todas las unidades administrativas, recursos, áreas o programas que integran la operación, aplicando a cada una de ellas el tipo de auditoría que se requiera según sus objetivos particulares.

Las auditorías especificas se pueden realizar cuando:

- Sean de interés del público en general o de una autoridad superior para informar o emprender acciones de tipo administrativo, penal o civil según corresponda.

- La SECODAM, el titular de la dependencia o entidad u otra instancia facultada, soliciten expresamente una revisión con características, alcances y lineamientos específicos.

- El órgano interno de control de acuerdo con la investigación previa, detecte áreas, recursos o programas de alto riesgo, que deban ser revisados con mayor frecuencia y profundidad.

- Se dirijan a unidades administrativo-operativas y sucursales de la propia dependencia o entidad o bien a otras entidades coordinadas que no cuenten con órgano interno de control propio.

Auditoría de evaluación de programas.

Se orienta a la revisión de programa sustantivos asignados a dependencias o entidades con la oportunidad, frecuencia y tiempo que el órgano interno de control determine, también permite verificar el cumplimiento de metas y objetivos.

Estas intervenciones deberán orientarse a comprobar si el presupuesto asignado fue el efectivamente devengado, se cumplió en los tiempos comprometidos con los programas prioritarios y sustantivos, así como a medir el grado y forma de efectividad con que se alcanzaron las metas y objetivos y la adopción de mecanismos que coadyuvaron a la modernización administrativa para la satisfacción de su población objetivo de la calidad de los servicios. Lo anterior tanto a nivel dependencia o entidad como de sus coordinadas sectoriales, sucursales o delegaciones que las mismas tuvieren.

En las dependencias y entidades que cuenten con proyectos financiados parcial o totalmente con recursos provenientes del Banco Mundial o del Banco Interamericano de Desarrollo, de manera adicional al examen del cumplimiento de los programas sustantivos, se recomiendan que los órganos internos de control consideren al menos dos revisiones enfocadas al cumplimiento de los convenios contraidos con los bancos mencionados.

Auditoría de seguimiento.

Se refiere a la verificación que el órgano interno de control debe efectuar para asegurar que las áreas ya auditadas estén atendiendo en los términos y plazos acordados y establecidos, las recomendaciones preventivas y correctivas, así como aquéllas referentes a la modernización administrativa planteadas por el órgano interno de control y los diversos órganos fiscalizadores.

Además deberán comprobar que la normatividad vigente sea acatada por las áreas sustantivas a fin de evitar la recurrencia de observaciones que se presentan revisión tras revisión.

Auditoría integral

La auditoría integral es la evolución del grado y forma de cumplimiento de las metas del objetivo social de una dependencia o entidad.

A partir de 1989, la SECODAM, ha venido desarrollando diversas actividades encaminadas a que la auditoría pública, se constituya en una función integral, esto es, que sea aplicable a las partes que entran en la composición de un todo.

El propósito general de la auditoría integral es la evaluación del grado y forma de cumplimiento del objetivo social de una Dependencia o Entidad.

Esta auditoría integral supone efectuar durante su ejecución, un examen y evaluación de la planeación, organización, control interno operativo, control interno contable y modernización administrativa, así como el cumplimiento de las disposiciones legales y administrativas aplicables al área o programa por revisar.

CAPITULO II

TIPOS DE AUDITORIA

2.1. Auditoría de Estados Financieros

2.1.1. Antecedentes

La Auditoría como especialidad de la contabilidad ha existido aproximadamente desde el siglo XV. El origen exacto de las auditorías de informes financieros es objeto de controversias, pero se sabe que desde el siglo XV algunas familias pudientes establecidas en Inglaterra, recurrían a los servicios de los auditores (independientes) para asegurarse de que no había fraudes en las cuentas que eran manejadas por los administradores de sus bienes. Aunque el origen de su función de auditoría es remoto su verdadero desarrollo corresponde al presente siglo.

El primer antecedente que se conoce de la auditoría de estados financieros, según el folleto que emitió el IMCP bajo el nombre de "El Dictamen", se localiza en Inglaterra, en 1844 cuando se establece que un contador independiente debía examinar y certificar los registros contables de las empresas por acciones, constituidas bajo la forma de responsabilidad limitada.

En 1862 este requisito se hizo extensivo para todo tipo de empresas y en 1900 se incorporó como un requisito legal. Es así como en el sistema británico se establece la auditoría de estados financieros y el dictamen correspondiente, como una práctica obligatoria en los negocios, que ha propiciado el desarrollo tan importante que ha logrado la profesión en esa parte del mundo.

Por otra parte, la divulgación formal de la información financiera de las empresas a la comunidad se inició a principios de siglo, con la creación de las primeras bolsas de valores en el mundo, y con ellas, la necesidad de la auditoría de los estados financieros.

En el año de 1933 el entonces presidente de los Estados Unidos de Norteamérica, Franklin D. Roosevelt, emitió la *Securities Act of 1933* (SA, Ley de Valores de 1933), complementada y ampliada con la *Securities Exchange Act of 1934* (SEA, Ley Sobre el Intercambio de Valores de 1934), las cuales, entre otras disposiciones obligan a que todas las empresas emisoras que tienen colocadas acciones entre el público inversionista registren sus operaciones sobre bases y criterios contables homogéneos, consistentes y generalmente aceptados por el núcleo social en el que convergen y por los contadores públicos. También obligan que los estados financieros de estas

empresas sean revisados y examinados anualmente por contadores públicos independientes con base en normas y procedimientos de auditoría que sean de aceptación general por la profesión contable. Para vigilar que se dé cumplimiento a estas disposiciones, se crea la *Securities and Exchange Commission* (SEC, Comisión para la Vigilancia del Intercambio de Valores).

A convocatoria de la SEC, los contadores, investigadores, académicos y las dos organizaciones de contadores públicos de la época, la *American Accounting Association* (Asociación Americana de Contabilidad) y el *American Institute of Accountants* (Instituto Americano de Contadores), se dieron a la tarea de recoger los estudios e investigaciones sobre la materia que habían comenzado a aparecer desde principios del presente siglo.

Las dos organizaciones de contadores públicos por separado publicaron pronunciamientos sobre contabilidad y auditoría, pero llegaron a ser discrepantes y contradictorias entre unas y otra. La solución se dio en el año de 1938 cuando se fusionaron ambos organismos dando origen al *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA, Instituto Americano de Contadores Públicos), mismo que prevalece actualmente.

En el año 1939, el Comité de Principios de Contabilidad del AICPA, promulga los Boletines de Investigación Contable, que vinieron a constituir los primeros pronunciamientos formales en materia de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Por lo que hace a pronunciamientos de Normas y Procedimientos de Auditoría, el AICPA, establece como de uso obligatorio el documento *Examination of Financial Statements* (Examen de Estados Financieros), que había sido elaborado por el *American Institute of Accountants,* en el año de 1936, para quienes ejercen la auditoría externa de estados financieros.

Para concluir con el presente apartado, se hará referencia a los antecedentes del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., por considerarse el pilar del ejercicio profesional de la auditoría de estados financieros en México.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

En el año de 1917, un grupo de Contadores titulados decidió formar una agrupación profesional que quedo constituida con el nombre "Asociación de Contadores Titulados". Esta sociedad celebraba reuniones de trabajo donde se intercambiaban impresiones de diversos problemas relacionados con la profesión; se dedicaba especial atención en sus estudios al adelanto de la contabilidad en su aspecto moderno, lográndose como resultado implantar en México sistemas tan adelantados como los de los países más aventajados en la materia.

Dado el éxito alcanzado en los fines de la Asociación, ésta resultaba insuficiente y en el año de 1923 se decidió formalizar sus trabajos constituyendo el Instituto de Contadores Públicos Titulados en México, lo cual se llevo a cabo el día 6 de octubre del mismo año. La profesión poco a poco se fue integrando, quedando fortalecida cuando los más connotados contadores residentes en la ciudad de México, resolvieron aprovechar las facilidades otorgadas por el Código Civil para obtener una personalidad jurídica, y el 19 de febrero de 1925 quedó constituido por escritura pública como asociación civil, con la razón social de Instituto de Contadores Públicos Titulados de México.

Dado que la carrera de Contador Público no se caracteriza como una ciencia sino más bien como una profesión liberal, hubo la necesidad de crear un colegio que agrupara a los Contadores Públicos, con el objeto de delinear en forma general los criterios profesionales tendientes a unificarlos y asimismo vigilar los intereses de los asociados. Sin embargo, el crecimiento mismo de la profesión y el nacimiento de la Ley General de Profesiones (reglamentaria del Artículo 4º. De la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos), originaron el nacimiento de otras agrupaciones regionales de contadores (Monterrey, México, La Laguna y otras), las cuales se afiliaron al seno del IMCP, para intercambiar ideas sobre los adelantos que se fueron obteniendo en la practica profesional.

Este objetivo se logró en el año de 1955, en el cual se cambio la denominación a Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. En 1965 el Instituto adquirió el carácter de Organismo Nacional, con el propósito de representar a la profesión contable nacional, obteniendo en 1977 el reconocimiento oficial de la Federación de Colegios de Profesionistas.

En la actualidad, la constitución y funcionamiento del Instituto, están regulados básicamente por sus estatutos y reglamentos, en vigor desde el 30 de octubre de 1987.

Uno de los objetivos fundamentales del Instituto, que están consagrados en sus estatutos, consiste precisamente en "propugnar por la unificación de criterios y lograr la implantación y aceptación de normas, principios y procedimientos básicos de ética y actuación profesional por parte de sus asociados". Para cumplir con este objetivo, el IMCP cuenta con un Comité Ejecutivo Nacional, el cual incluye una Vicepresidencia de Legislación para coordinar y vigilar el trabajo de las comisiones emisoras de disposiciones fundamentales en materia de:

Estatutos

Etica Profesional

Educación Profesional Continua

Principios de Contabilidad

Normas y Procedimientos de Auditoría

El Instituto se rige por un Reglamento de Etica Profesional que establece severas sanciones para aquellos de sus miembros que lo infrinjan. Tales sanciones varían, desde la simple amonestación, hasta la suspensión y separación definitiva del Instituto, según la gravedad de la falta cometida.

2.1.2. Definición

Referente a las definiciones, se tienen diferentes aceptaciones entre las cuales están:

"Auditoría es la actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los estados financieros; es la revisión misma de los registros y fuentes de contabilidad para determinar la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros emanados de ellos"[5].

"La auditoría de estados financieros es el examen que efectúa un contador público independiente a los estados financieros de su cliente"[6]

[5] Mendívil E. Victor M., *Elementos de Auditoría*, ECASA, México, 1993.
[6] Santillana González Juan R., *Auditoría I*, ECAFSA, México, 1997.

"La auditoría de estados financieros es la actividad que desarrolla un contador público para comprobar que la empresa ha preparado sus estados financieros de acuerdo a los principios de contabilidad, y que dichos estados financieros reflejan la situación financiera y los resultados de las operaciones de la entidad, habiendo hecho todas las descripciones complementarias que se requieren para una apreciación integral de la empresa en las notas de los estados financieros" [7]

Analizando estas tres definiciones de la Auditoría de Estados Financieros se tiene que:

- Examina y verifica las transacciones de la empresa según su sistema contable.
- Se determina la correcta presentación de saldos en los estados financieros.
- Informa de la situación financiera al cierre del ejercicio que se revisa, y
- Es una actividad profesional, privativa del contador público.

Pudiendo establecer la siguiente:

"Es el examen que realiza un Contador Público de los estados financieros preparados por la administración de una entidad económica, con objeto de rendir una opinión profesional e independiente, sobre la razonabilidad con que éstos presentan la situación financiera y el resultado de operación de acuerdo con los principios de contabilidad aplicables a las características de sus transacciones".

2.1.2. Objetivo

"La finalidad del examen de estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente, respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes"[8].

[7] Comisión del Dictamen Fiscal del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. *El Dictamen Fiscal, Diagnóstico y Recomendaciones*, Revista Contaduría Pública, México, Octubre 1993.
[8] Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contares Públicos, A.C. *Normas y Procedimientos de Auditoría, Boletín 1020,* IMCP, México 1997.

2.1.4. Consideraciones generales al practicar la auditoría de estados financieros

La administración es responsable de presentar los estados financieros periódicos con relación a la situación financiera de la empresa, a los inversionistas (accionistas), así como el resultado de las operaciones de un periodo.

Los estados financieros preparados por la administración, deben ser examinados por un Contador Público independiente, quien debe rendir un dictamen como resultado de la revisión practicada. El Contador Público independiente, debe tener una amplia experiencia por su labor en diferentes entidades; lo que resulta mucho más importante que su habilidad y conocimiento, es su independencia de la empresa, al hacer la auditoría.

La función de la auditoría de estados financieros, es una disciplina profesional cada vez más reconocida por la comunidad, en vista de la utilidad que el dictamen proporciona a todos los interesados en conocer, por medio de su información financiera confiable, la situación y la calidad de la gestión de las empresas públicas y privadas. La auditoría de estados financieros, ha significado un instrumento de beneficio creciente en su aplicación, coordinación y utilización por parte del consejo de administración y ejecutivos que les permite contribuir más eficientemente a mejorar el funcionamiento de la entidad.

En la procuración del importante objetivo de revisar los estados financieros de las empresas y organismos públicos, para cerciorarse de la calidad de sus cifras y de los procedimientos seguidos en cada entidad para prepararlo, se apoya esta función de auditoría en despachos de auditores externos, constituidos por Contadores Públicos.

El Contador Público independiente, debe cumplir con la normatividad en la revisión de los estados financieros, tomando en consideración las Normas y procedimientos de auditoría y los Principios de contabilidad.

2.1.5. Marco normativo de la auditoría de estados financieros

Desde sus inicios, la contaduría pública ha reconocido la enorme responsabilidad que adquiere no sólo frente al cliente que contrata sus servicios, sino también frente a terceros, como: miembros del Consejo de Administración, accionistas, inversionistas potenciales, acreedores bancarios y particulares, proveedores, trabajadores, fisco, etc., quienes utilizan su dictamen sobre los estados financieros de una entidad para la toma de decisiones.

Esta responsabilidad frente a la sociedad ha originado que los cuerpos colegiados que agrupan a la profesión, se hayan preocupado por establecer reglas de actuación profesional de los contadores públicos, que actúan como auditores externos que garanticen ese alto nivel de calidad de sus servicios. Este proceso de autoreglamentación que la profesión se ha impuesto nace de hecho con las primeras agrupaciones de contadores públicos, tanto a nivel internacional como nacional.

Además del Código de Etica Profesional que constituye el reglamento de mayor jerarquía y de carácter general de los contadores públicos, se ha emitido diversas reglamentaciones por grupos de trabajo ad hoc, denominados comisiones del propio Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. que han sido formadas a través de los años y de las cuales se hace una síntesis a continuación:

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA)

Una de las comisiones normativas más antiguas y trascendentes del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., es la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (denominada así desde octubre de 1971), la cual fue establecida en el año de 1955, - con lo cual se logro dar la congruencia y uniformidad al ejercicio de esta disciplina profesional, y garantizar a los usuarios la calidad que requieren - con el propósito fundamental de determinar los procedimientos de auditoría recomendables para el examen de los estados financieros que sean sometidos a la opinión del Contador Público. En agosto de 1971, dicho propósito fue ampliado a cuatro objetivos principales que se conservan a la fecha y que son :

- Determinar las normas de auditoría a que deberá sujetarse el Contador Público independiente que emita dictámenes para terceros, con el fin de confirmar la veracidad, pertinencia o relevancia y suficiencia de información de su competencia.

- Determinar procedimientos de auditoría para el examen de los estados financieros que sean sometidos a dictamen del Contador Público.
- Determinar procedimientos a seguir en cualquier trabajo de auditoría, en sentido amplio, que lleve a cabo el Contador Público cuando actúa en forma independiente;
- Hacer las recomendaciones de índole práctica que resulten necesarias como complemento de los pronunciamientos técnicos de carácter general emitidos por la propia Comisión, teniendo en cuenta las situaciones particulares que con mayor frecuencia se presentan a los auditores en la práctica de su profesión.

La Comisión de Principios de Contabilidad (CPC)

Se constituyó en 1967 y se integró por un grupo de especialistas en información financiera, la mayoría también contadores públicos, pero provenientes de diversos sectores y representantes de diversas agrupaciones del sector privado y público como : el Instituto Mexicano de Finanzas, la Comisión Nacional de Valores, la Asociación Mexicana de Bancos y la de Casas de Bolsas, y algunos contadores públicos independientes. Esta comisión es la responsable de emitir los "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" de uso y aplicación general para todas las empresas de México.

La Comisión de Educación Profesional Continua (EPC)

Constituyó en el año de su creación, 1979, un gran impacto en la profesión contable al reconocer que, dados los importantes cambios que ocurrían en el entorno económico en que se desenvolvía la profesión, no era suficiente contar con un título profesional para actuar, sino que se requería de un proceso de actualización de los conocimientos, tendientes a asegurar la calidad del servicio profesional.

Estas disposiciones obligan a todos los contadores públicos a capacitarse y asistir a cursos, conferencias, seminarios, a preparar trabajos de investigación, a participar en comisiones de trabajo de sus colegios profesionales o del IMCP, desempeñando labores de tipo académico, etc., para que evaluadas estas actividades con determinada metodología, se les acredite su actualización. Todos los contadores deben reportar

anualmente al colegio profesional al que pertenecen, las actividades realizadas para su capacitación y en caso de no cumplir con esta obligación, se hacen acreedores a sanciones de diversas índole. Los pronunciamientos que emiten estas comisiones son sometidos a un proceso de auscultación entre la membresía del IMCP y, posteriormente, entran en vigor con el carácter de obligatorio para toda la profesión, todo ello con base en los estatutos del propio instituto.

Mecanismos de reglamentación similares a los mencionados, existen también en los organismos internacionales que agrupan a la profesión mundialmente como la Federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC), el Comité Internacional de Principios de Contabilidad (IASC), el Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría (IAPC) y la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC), de los cuales el IMCP es socio fundador, gracias a su experiencia demostrada en este terreno.

2.1.6. Normas de auditoría

"Las normas de auditoría, son los requisitos mínimos de calidad relativas a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo".

Clasificación :

Normas personales

Normas de ejecución del trabajo

Normas de información

Normas personales

Las normas personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas existen cualidades que el auditor debe tener preadquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional.

- Entrenamiento técnico y capacidad profesional
- Cuidado y diligencia profesionales
- Independencia

Normas de Ejecución del Trabajo

Al tratar las normas personales, se señaló que el auditor está obligado a ejecutar su trabajo con cuidado y diligencia. Aun cuando es difícil definir lo que en cada tarea puede representar un cuidado y diligencia adecuados, existen ciertos elementos que por su importancia, deben ser cumplidos. Estos elementos básicos, fundamentales en la ejecución del trabajo, que constituyen la especificación particular, por lo menos al mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia, son los que constituyen las normas denominadas de ejecución del trabajo.

- Planeación y supervisión
- Estudio y evaluación del control interno
- Obtención de evidencia suficiente y competente.

Normas de información

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe. Mediante él, pone en conocimiento de las persona interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. El dictamen o informe del auditor es en lo que va a reposar la confianza de los interesados en los estados financieros para prestarles fe a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa. Por último, es principalmente, a través del informe o dictamen, como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor y, en muchos casos, es la única parte, de dicho trabajo que queda a su alcance.

Esa importancia que el informe o el dictamen tienen para el propio auditor, para su cliente y para los interesados que van a descansar en él, hace necesario que también se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del informe o dictamen correspondiente. A esas normas las clasificamos como normas de dictamen e información y son las que se exponen a continuación.

- Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión.
- Bases de opinión sobre estados financieros.

A continuación se presenta la referencia de los boletines específicos relativos a las normas personales, de ejecución de trabajo y de información, promulgados por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.

Normas personales

2010 Pronunciamientos sobre las Normas Personales

Normas de ejecución del trabajo

3070 La Responsabilidad del Auditor en el Descubrimiento de Errores e Irregularidades

3080 Declaraciones de la Administración

3090 Declaraciones de Abogados

3100 Revisión Analítica

3110 Carta Convenio para Confirmar la Prestación de Servicios de Auditoría (Vigente a partir de febrero de 1998)

Normas de información

4010 Dictamen del Auditor

4020 Opinión sobre Estados Financieros Preparados de Acuerdo a Bases Diferentes a Principios de Contabilidad

4030 Efectos del Dictamen cuando se Utiliza el Trabajo de otros Auditores

4040 Otras Opiniones del Auditor

4050 Informe sobre la Revisión Limitada de Estados Financieros Intermedios

4060 Opinión del Auditor sobre la Información Adicional que Acompaña a los Estados Financieros Básicos Dictaminados

4070 Opinión del Contador sobre la Incorporación de Eventos Subsecuentes en Estados Financieros Proforma

4080 Efectos del Trabajo de un Especialista en el Dictamen del Auditor

4090 El Dictamen del Contador Público en su Carácter de Comisario (Modificado y con vigencia a partir de febrero de 1998)

4100 Dictamen sobre el Control Interno Contable

4110 Asociación del Nombre del Contador Público con Estados Financieros Publicados

4120 Informe del Auditor sobre el Resultado de la Aplicación de Procedimientos de Revisión Previamente Convenidos

4130 Dictamen del Auditor sobre Estados Financieros de Entidades Mexicanas Preparados para Fines Internacionales (Vigencia a partir de marzo de 1998)

2.1.7. Procedimientos de auditoría

"Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o grupo de hechos y circunstancias examinadas, mediante las cuales el auditor obtiene las bases necesarias para fundamentar su opinión".

Clasificación :

Aún cuando la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P., no señala una clasificación de los procedimientos de auditoría, estos se pueden clasificar en dos grupos: *los de aplicación general* que son recomendables para cualquier tipo de auditoría y entidad en la que se practique, y *los de aplicación específica* que tendrán que ser diseñados exprofeso para cada tipo de auditoría y, a su vez, adaptarlos en función de las características de la entidad sujeta a revisión.

A continuación se detallan los números y nombres de los boletines emitidos por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P., para el caso de la auditoría de estados financieros.

Procedimientos de Auditoría de Estados Financieros de Aplicación General

5010 Procedimientos de Auditoría de Aplicación General

5020 El Muestreo en la Auditoría

5030 Metodología para el Estudio y Evaluación del Control Interno

5040 Procedimientos de Auditoría para el Estudio y Evaluación de la Función de Auditoría Interna.

5050 Utilización del Trabajo de un Especialista.

5060 Partes Relacionadas

5070 Comunicaciones entre el Auditor Sucesor y el Auditor Predecesor

5080 Efectos del Procesamiento Electrónico de Datos (PED) en el Examen de Control Interno

Procedimientos de Auditoría de Estados Financieros de Aplicación Específica

5100 Efectivo e Inversiones en Valores

5110 Ingresos y Cuentas por Cobrar

5120 Inventarios y Costo de Ventas

5130 Pagos Anticipados

5140 Procedimientos de Auditoría Relacionados con Estados Financieros Consolidados y Combinados, y con la Valuación de Inversiones Permanentes en Acciones

5150 Inmuebles, Maquinaria y Equipo

5160 Intangibles

5170 Pasivos

5180 Estimaciones Contables

5190 Capital Contable

5200 Gastos

5210 Examen de Remuneraciones al Personal

5220 Contingencias no Cuantificables y Compromisos

5230 Hechos Posteriores

5240 Procedimientos de Auditoría Aplicables a una Revisión Limitada sobre Estados Financieros Intermedios

5250 Procedimientos de Auditoría Relativos a la Opinión sobre el Control Interno Contable

5260 Comprobación del Reconocimiento de los Efectos de la Inflación en los Estados Financieros

5270 Utilización del Trabajo de Otros Auditores

Otras Declaraciones de la Comisión

6010 Guía para el Estudio y Evaluación del Control Interno del Ciclo de Ingresos

6020 Guía para el Estudio y Evaluación del Control Interno del Ciclo de Compras

6030 Guía para el Estudio y Evaluación del Control Interno del Ciclo de Producción

6040 Guía para el Estudio y Evaluación del Control Interno del Ciclo de Nóminas

6050 Guía para el Estudio y Evaluación del Control Interno del Ciclo de Tesorería

6060 Muestreo en Auditoría

6070 Consideraciones en la Auditoría de Negocios Pequeños

6080 Carta para Confirmar la Prestación de Servicios de Auditoría

2.1.8. Técnicas de auditoría

El objetivo de las técnicas de auditoría consiste en proporcionar elementos técnicos que puede utilizar el auditor para obtener la información necesaria que fundamente su opinión profesional sobre la entidad sujeta a su examen. A continuación se presenta una descripción breve de acuerdo al Boletín 5010 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P.

"Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional".

Las técnicas de auditoría son las siguientes:

Estudio General.- Apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias.

Análisis.- Clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas.

Inspección.- Examen físico de bienes materiales o de documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los estados financieros.

Confirmación.- Obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada, y que se encuentra en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y, por lo tanto, de informar de una manera válida sobre ella.

Investigación.- Obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa.

Declaraciones.- Manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios de la empresa.

Certificación.- Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo general, con la firma de una autoridad.

Observación.- Presencia física de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos.

Cálculo.- Verificación matemática de alguna partida.

2.1.9. Metodología de la auditoría de estados financieros

La realización de la auditoría de estados financieros se lleva a cabo mediante una metodología que incluye los conceptos de evaluación general de la empresa y de los riesgos de auditoría, la planeación, ejecución y supervisión del trabajo, hasta llegar a la conclusión con la emisión del dictamen.

Son tres las etapas a considerar en el desarrollo de una auditoría de estados financieros : preliminar, intermedia y final.

- **Etapa Preliminar**

La etapa preliminar en una auditoría de estados financieros tiene como objetivo identificar y sentar las bases sobre las cuales se llevará a cabo un examen de estados financieros.

Al establecer el primer contacto con la empresa a auditar, el contador público procederá a efectuar un estudio y evaluación de la organización, de sus sistemas y procedimientos, de su sistema de control interno, del análisis de sus factores clave de operación. Pasará a obtener información y documentación base para conocer la entidad, estudiará y evaluará la función de auditoría interna, establecerá comunicación con el auditor predecesor, en su caso. Todo esto le permitirá allegarse de elementos en los cuáles se apoyará para elaborar y presentar su propuesta de servicios y honorarios profesionales.

La contratación del servicio implica fundamentalmente la aceptación por parte del contador público, de la responsabilidad total del trabajo y el conocimiento, por parte del cliente, del servicio que espera recibir; esto último es particularmente importante ya que no todas las personas saben ciertamente qué es la auditoría ni qué beneficios reporta. La explicación satisfactoria de los objetivos de la auditoría y el entendimiento mutuo de los resultados que se esperan debe ser preocupación del contador público en la contratación de sus servicios.

Una vez que los servicios han sido formalmente aceptados y contratados, el contador público procederá a efectuar la planeación definitiva de la auditoría, ampliando para tal propósito, la investigación de aquellos conceptos que no fueron cubiertos con profundidad y amplitud en la evaluación previa.

Una de las actividades que reviste de trascendental importancia en esta etapa, es la planeación de la auditoría, la cual se requiere para poder alcanzar totalmente sus objetivos en la forma más eficiente posible.

Para planear adecuadamente el trabajo de auditoría el contador público debe conocer :

- Los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto que se va a realizar.
- Las características particulares de la empresa cuya información financiera se examina, incluyendo dentro de este concepto las características de operación, sus condiciones jurídicas y el sistema de control interno existente.

El estudio y evaluación del sistema de control interno, desde el punto de vista técnico constituye el elemento más importante sobre el que descansa la planeación de la auditoría, ya que implica el conocimiento de las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad.

El conocimiento y evaluación del control interno deben permitir al auditor establecer una relación específica entre la calidad del control interno de la entidad y el alcance, oportunidad y naturaleza de la pruebas de auditoría.

El resultado de la planeación de la auditoría se refleja finalmente en un programa de trabajo. Este es un enunciado, lógicamente ordenado y clasificado, de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar, la oportunidad con que se han de aplicar y la asignación del personal.

Derivado de todos los estudios, análisis, evaluaciones e investigaciones llevados a cabo, durante esta etapa preliminar y la planeación en conjunto de la auditoría, el auditor ya cuenta con un conocimiento de la entidad y de sus debilidades en materia de control y en su operación.

De lo anterior se debe preparar y entregar un informe a la administración de la entidad donde se contemple todas las observaciones y debilidades que se detectó, así como las medidas que sugiera para su corrección.

- **Etapa Intermedia**

El objetivo de esta etapa de la auditoría de estados financieros es el de efectuar pruebas de los registros, procedimientos y explicaciones dadas por el cliente con el propósito de determinar el grado de confianza que se puede tener en ellos, así como iniciar los trabajos de auditoría de resultados de operación y otras pruebas a fin de reducir la carga de trabajo en la etapa final.

En esta etapa se efectuarán pruebas que permitan corroborar la calidad del control interno existente en la entidad; pruebas que servirán de base para determinar el alcance del examen a practicar y la oportunidad de aplicación de los procedimientos de auditoría.

Es práctica común que durante la etapa intermedia se inicie en sí la auditoría partiendo del examen de las transacciones efectuadas durante los primeros meses de operación (ingresos, costos y gastos). Es conveniente que se vayan adelantando algunos trabajos del examen de saldos de balance, como son la circularización de saldos, inspección física del activo fijo e inventarios.

En esta etapa se dará seguimiento a que las recomendaciones que en materia de control interno se presentaron al cliente, derivadas de la revisión efectuada en la etapa preliminar, hayan sido implantadas a efecto de corregir las observaciones detectadas.

- **Etapa Final**

En esta etapa se concluirá la revisión del examen de las transacciones de los meses que quedaron pendientes en la etapa intermedia. Por lo que se refiere a las transacciones del ejercicio en su conjunto, procede efectuar pruebas globales de dichas transacciones. También se llevarán a cabo pruebas de corte, para cerciorarse de que las transacciones han sido registradas en el periodo a que correspondan. Finalmente se procederá al examen de los saldos finales del balance general.

Se habrá de revisar los eventos subsecuentes o hechos sucedidos en fecha posterior al cierre del ejercicio sujeto a examen y que pudieran afectar los resultados de operación o la posición financiera examinada.

Con el propósito de reducir la posibilidad de malos entendidos entre la administración y el auditor, respecto de las declaraciones que durante el desarrollo de la auditoría la administración efectúo al auditor, tanto en forma verbal como escrita, es conveniente obtener la carta de declaraciones de la Administración y la confirmación del secretario del Consejo de Administración.

Por último, se debe preparar un informe final en el cual se den a conocer las fallas de control y operativas que prevalecen al cierre de la auditoría, con sus correspondientes recomendaciones o sugerencias.

- **Elaboración del Dictamen**

Como punto final, cuando ya se cubrieron todas las etapas para el desarrollo de la auditoría de estados financieros, se procede a la elaboración del dictamen correspondiente, su eventual discusión con la administración y su presentación o entrega al destinatario final.

Por considerar que la finalidad del examen de estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente y que la importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público conoce del trabajo realizado por el contador público, a continuación se presenta un análisis del Boletín 4010 "Dictamen del Auditor".

En este boletín se señala que "*el dictamen del auditor es el documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate*".

El objetivo de este boletín, es determinar la forma y contenido del dictamen que debe rendir el auditor al término de su examen, señalar las diversas modificaciones de dicho documento cuando existan desviaciones en el cumplimiento de las normas de auditoría, infracciones a los principios de contabilidad o inconsistencia en su aplicación.

Otro objetivo importante de este boletín, es unificar criterios entre los miembros de la profesión en cuanto a la redacción del dictamen.

Para estar en condiciones de emitir su opinión en forma objetiva y profesional, el auditor tiene la responsabilidad de reunir los elementos de juicio suficientes que le permitan - obtener con certeza razonable - la convicción de:

- La autenticidad de los hechos y fenómenos que los estados financieros reflejan.
- Que son adecuados los criterios, sistemas y métodos usados para captar y reflejar en la contabilidad y en los estados financieros, dichos hechos y fenómenos.
- Que los estados financieros están de acuerdo con principios de contabilidad.

Los elementos básicos que integran el dictamen del auditor, son los siguientes:

* Membrete
* Destinatario
* Párrafo de alcance
* Párrafo de la opinión del auditor
* Firma del dictamen
* Fecha del dictamen

♦ **Pronunciamientos generales relativos al dictamen de estados financieros**

* Obligación del contador público de emitir un dictamen
* Redacción y Firma del dictamen
* Fecha del dictamen
* Dictamen cuando se presentan estados financieros comparativos
* Dictamen cuando hay ajustes a resultados de periodos anteriores
* Auditoría inicial

Si en el año anterior hubo salvedad al alcance, abstención de opinión excepciones a principios de contabilidad o se dio una opinión negativa, tales aseveraciones deberán mencionarse en el dictamen actual, si aún son válidas. En caso de que ya no existan los hechos que le dieron origen a estas aseveraciones, el auditor deberá también mencionar dichos hechos y circunstancias en su dictamen en forma sintetizada.

Cuando los estados financieros de periodos anteriores no hayan sido examinados, el auditor deberá hacer constar ese hecho en su dictamen y que, por tanto, los estados de esos años se presentan únicamente para fines comparativos y no se expresa opinión sobre ellos. Además en los estados financieros deberá indicarse de una manera clara en la columna correspondiente, la mención de ser "no examinados".

Cuando en el lapso examinado se determinaron ajustes a resultados de los periodos anteriores, y no se reformulan los estados comparativos relativos modificando las partidas que se hubieran afectado, el auditor deberá, en su caso, expresar la salvedad correspondiente en su dictamen.

Cuando se presentan estados financieros comparativos y los del periodo anterior hayan sido examinados por otro Contador Público, el auditor deberá mencionar ese hecho en su dictamen y el tipo de opinión expresada. En ningún caso será necesario mencionar el nombre del auditor anterior.

Cuando los estados financieros del año anterior hayan sido examinados por otro auditor y, éste haya expresado una opinión con salvedad y posteriormente se hayan hecho ajustes para reflejar retroactivamente el efecto de transacciones o eventos que los afectaban, relativos a dicha salvedad, el nuevo auditor podrá optar por :

- Solicitar que el auditor anterior emita nuevamente su opinión sobre los estados financieros ajustados, o
- Que se indiquen los ajustes en las notas de los estados financieros, y que en un párrafo intermedio del dictamen, el auditor mencione que se han registrado ajustes con efectos retroactivos que modifican los estados financieros del año anterior.

- **Pronunciamientos relativos al dictamen de estados financieros cuando no existen limitaciones o salvedades**
  - Modelos de dictámenes
  - Obligatoriedad en su uso
  - Conocimientos de eventos posteriores a la fecha del dictamen
  - Mención de un asunto importante en el dictamen

- Dictamen cuando existen cambios contables importantes que afectan la consistencia
- Dictamen de estados financieros de empresa en etapa preoperativa

- **Pronunciamientos relativos al contenido de dictámenes de estados financieros con limitaciones o salvedades**
  - Desviación en la aplicación de los principios de contabilidad, lo cual incluye - obviamente - a la inconsistencia en la aplicación de los mismos.
  - Limitaciones en el alcance del examen practicado.
  - Contingencias

- **Otros pronunciamientos relativos al contenido de dictámenes de estados financieros con limitaciones o salvedades**
  - Dictamen negativo con abstención de opinión
  - Dictamen con abstención de opinión

2.2. Auditoría Administrativa

2.2.1. Antecedentes

El alcance de la auditoría en una empresa se limitaba en su mayor parte a la situación financiera y a los resultados de operación mercantil. Durante mucho tiempo la auditoría estuvo asociada con la contabilidad, de la cual llegó a creer que formaba parte. La finalidad de dicha función era en términos generales, de una revisión que solía encomendarse a auditores ajenos a la empresa para cerciorarse de la situación financiera y descubrir posibles fraudes o errores. Al crecer las empresas, la administración se hizo más complicada cobrando mayor importancia la comprobación del control interno, debido a una más extensa delegación de autoridad y responsabilidad a los funcionarios.

"El mejor método para examinar una organización y determinar las mejoras necesarias, es estudiar el mecanismo administrativo para determinar si la planeación, la organización, el mando, la coordinación y el control están siendo atendidos", esta aseveración la hizo Henry Fayol, en una entrevista que le realizó la *Cronique Social de France* en 1925.

En México, un antecedente sobre la auditoría administrativa lo tenemos en el libro "El Análisis Factorial", - guía para estudios de economía industrial - elaborado por Nathan Grabinsky y Alfred W. Klein, publicado por el Departamento de Investigaciones Industriales del Banco de México, S.A., en 1959".

Los estudiosos e investigadores de la auditoría administrativa han considerado que el nacimiento formal de esta rama se da en los Estados Unidos de Norteamérica en el año de 1962, con la edición del libro *The Management Audit* (La Auditoría Administrativa), de William P. Leonard, en el cual incluye las corrientes de esa época y las experiencias propias como asesor en administración.

La filosofía impresa por Willian P. Leonard, de acuerdo a la apreciación de J. Ramón Santillana G., se centra en que las estructuras administrativas siempre habrán de estar en alerta permanente para percibir los cambios que dan en los negocios, la economía, las políticas y disposiciones gubernamentales, y en la sociedad en general, para adecuar la administración a ellos. Impacto que se captará por medio de

un ordenado y riguroso proceso de evaluación, que incluye la medición de la calidad de las decisiones, denominado auditoría administrativa.

El mundo está, en una nueva era de desarrollo económico. A medida que se producen cambios, la administración impulsa las innovaciones. Los nuevos procedimientos técnicos, conceptos, maquinaria y otros adelantos ofrecen grandes oportunidades. A efecto de poder competir debidamente, se tiene que recurrir al empleo de nuevos equipos y métodos analíticos. Tal vez esto requiera una amplia reestructuración de los sistemas de planeación y controles administrativos, o bien una nueva disposición del sistema administrativo.

Los administradores progresistas, al mismo tiempo que cuentan con una clara comprensión de los conceptos administrativos de planear, organizar y dirigir; de la necesidad de contar con instrumentos de control precisos y de la urgencia de actuar con firmeza en el momento oportuno, dispone de nuevas y mejores técnicas para aumentar la eficiencia y seguir obteniendo utilidades, a pesar de la creciente complejidad empresarial. A efecto de reducir la posibilidad de error al mínimo en las decisiones que se tomen y mantener un buen control, el mejor instrumento con que se cuenta es la auditoria administrativa.

2.2.2. Definición

Ante la gran diversidad de posturas para conceptualizar a la auditoría administrativa, a continuación se transcriben algunas definiciones:

"Es el examen efectuado sobre las etapas que integran el proceso administrativo de una entidad económica, a fin de opinar sobre la calidad de su realización y sugerir acciones concretas para mejorarlo"[9].

"La Auditoria Administrativa puede definirse como un examen completo y constructivo de la estructura organizativa de una empresa, institución o departamento

[9] Sánchez Curiel Gabriel, *Auditoría Operacional*, ECASA, México, 1993.

gubernamental; o de cualquier otra entidad y de sus métodos de control, medios de operación y empleo que dé a sus recursos humanos y materiales"[10] .

"Es el examen comprensivo y constructivo de la estructura de organización de una empresa, institución, sección de gobierno, o cualquier parte de una entidad, en cuanto a sus planes y objetivos, sus métodos y controles, su forma y operación y sus facilidades humanas y físicas"[11].

"La auditoría administrativa es la revisión objetiva, metódica y completa de la satisfacción de los objetivos institucionales, con base a los niveles jerárquicos de la empresa, en cuanto a su estructura y la participación individual de los integrantes de la institución"[12].

2.2.3. Propósitos y fines

El objetivo de la Auditoría Administrativa consiste en evaluar el fundamento de la administración, mediante la localización de irregularidades o anomalías y el planteamiento de posibles alternativas de solución. La finalidad primordial es apoyar a los niveles de supervisión a lograr una administración más efectiva, mediante la presentación de resultados que surjan de la práctica de auditorías.

En la Auditoría Administrativa se realizan estudios específicos para determinar las deficiencias causantes de dificultades, sean actuales o en potencia, las irregularidades, embotellamientos, descuidos, fallas, errores, desfalcos, desperdicios exagerados, pérdidas innecesarias, actuaciones equivocadas, deficiente colaboración, fricciones entre ejecutivos y falta general de conocimiento o desdén de lo que es una buena organización.

"¿Sería posible para mi seguir adelante sin un programa preventivo? ".

[10] Leonard P. William, *Auditoría Administrativa,* Editorial Diana, México,1991.
[11] Adam Adam Alfredo y Becerril Lozada Guillermo, *La auditoría interna en la administración pública federal,* IMCP, México, 1989.
[12] Fernández Arena José Antonio, *La Auditoría Administrativa*, Editorial Diana, México, 1974.

Quien tenga a su cargo el funcionamiento de una empresa, debe plantearse esta interrogante, a la cual puede contestarse que la Auditoría Administrativa esta específicamente proyectada para evitar las prácticas impropias y mejorar los métodos y el desempeño administrativo.

La Auditoría Administrativa proporciona, una opinión profesional e independiente con relación a la administración de las empresas, obtenida ésta, como resultado de estudios e investigaciones y evaluaciones de carácter profesional, quedando bajo la responsabilidad de la persona que tenga la autoridad, la ejecución de las sugerencias que se le proporcionen; entendiendo que la responsabilidad no se puede delegar y es inherente a la función de la dirección. Puede implementar y ejecutar sus recomendaciones previa autorización del responsable de la función.

2.2.4. Campo de aplicación

La Auditoría Administrativa puede ser de una función específica, un departamento o un grupo de departamentos, una división o bien, se le puede dar un enfoque de sistema y puede abarcar una unidad o grupo de unidades que forman un organismo social.

El campo de estudio puede abarcar la economía de la producción, incluyendo elementos tales como especialización, simplificación, estandarización, diversificación, expansión, contracción e integración. También podría incluir los factores de la producción, a saber: materias primas, procuración de partes de repuesto, disponibilidad de mano de obra, disposición de las instalaciones, normas de trabajo, etc. En conclusión el campo de aplicación se circunscribe a la universalidad de la administración; esto obedece a que sus principios son generales y aplicables a cualquier organismo o unidad administrativa.

Los elementos de los métodos de administración y operación que exigen una constante vigilancia, análisis y evaluación, son los siguientes:

- ◊ Planes y objetivos
- ◊ Estructura orgánica
- ◊ Políticas y prácticas
- ◊ Sistemas y procedimientos
- ◊ Métodos de control
- ◊ Formas de operación
- ◊ Recursos materiales y humanos

2.2.5. Normatividad de la auditoría administrativa

La Asociación Nacional del Colegio de Licenciados en Administración, en el año de 1977, promulgó las siguientes Normas de Auditoría Administrativa[13].

Primera. El Licenciado en Administración es el profesional idóneo para realizar, participar o dirigir el servicio independiente de auditoría administrativa de entidades, tanto privadas como públicas, siempre que cuente con la preparación académica y, sin ser especialista, la experiencia práctica que requiera el servicio a prestar.

Segunda. El Licenciado en Administración está obligado a practicar la auditoría administrativa dentro de las normas de ética que le impone la Asociación Nacional de Licenciados en Administración, A.C.

Tercera. La auditoría administrativa puede ser parcial o integral, por lo que debe contratarse por escrito, y el auditor administrativo debe cuidar que se defina el alcance de su trabajo y la responsabilidad que asume con toda precisión.

[13] Asociación Nacional de Licenciados en Administración, *Auditoría Administrativa*, Folleto, México, 1978.

Cuarta. Cuando el auditor administrativo detecte inseguridad en su cliente respecto de lo que cree necesitar, o de la naturaleza de la auditoría administrativa en general, el Licenciado en Administración debe proponerle que, en primer lugar, se contrate un diagnóstico administrativo, cuyo alcance y responsabilidad deben también quedar claramente definidos por escrito.

Quinta. Es responsabilidad profesional del auditor administrativo planear adecuadamente su trabajo, mediante uno o más programas que analicen la metodología a aplicar.

Sexta. Es responsabilidad profesional del auditor administrativo realizar su trabajo con el máximo de esmero, tanto en lo personal, como en la supervisión de ayudantes, aún en el caso de que dificultades no previstas obliguen a incurrir en costos que sobrepasen a los honorarios.

Séptima. La auditoría administrativa es un examen de evaluación de naturaleza crítico-administrativa. Su propósito es localizar las oportunidades de mejoría administrativa de la entidad auditada y, en su caso, proponer las recomendaciones que considere adecuadas el auditor administrativo. La auditoría administrativa puede realizarse con base en técnicas objetivas, numéricas y hasta científicas, pero el proceso evaluatorio es siempre subjetivo, por lo que el Licenciado en Administración no emitirá dictámenes sobre la efectividad o eficiencia generales de la administración de sus clientes.

2.2.6. Metodología de la auditoría administrativa

Aunque, propiamente Willian P. Leonard, en su libro *Auditoría Administrativa*, no especifica una metodología para el desarrollo de la auditoría administrativa, las etapas que se describen en el contenido de este libro se considerarán como la metodología recomendable para llevar a cabo este tipo de auditoría, de las cuales a continuación se describen los puntos más sobresalientes a considerar.

- **Preparación de un programa de auditoría administrativa.**

El programa de trabajo es la relación escrita que contiene ordenados lógicamente los trabajos a realizar durante un período determinado así como la fechas de iniciación y terminación de cada uno.

Antes de implantar un programa general de auditoría administrativa, es indispensable contar con la aprobación y pleno respaldo de la Dirección. Al organizar un programa de auditoría conviene dar la importancia debida a la formulación de una política que señale objetivos y refleje un plan bien definido para la consecución de los mismos. Este plan debe incluir la selección del personal apropiado para la ejecución de las tareas, la determinación del procedimiento para realizar el trabajo, la implantación de un buen programa de adiestramiento que mejore la eficacia de la mano de obra y el establecimiento de una base de control de tiempo y costo.

El auditor encargado del programa tiene que decidir cuáles factores son los más necesarios para alcanzar los objetivos, cuáles son los mejores métodos para lograrlo y cuáles son los sujetos más apropiados para hacerse cargo de la función, cuáles son los factores limitativos y de control.

El programa se concreta a un número de pasos importantes, el conocimiento de los cuales constituye el meollo de una actuación auditorial eficiente. Ellos son:

- Planes y Objetivos: Examinar y discutir con la Dirección el estado actual de los planes y objetivos.

- Organización:
  - Estudiar la estructura de la organización en el área que se valora.
  - Comparar la estructura presente con la que aparece en la gráfica de organización de la empresa.
  - Asegurarse de si se concede o no una plena estimación a los principios de una buena organización, funcionamiento y departamentación.

- Políticas y prácticas: Hacer un estudio para ver qué acción deber ser emprendida para mejorar la eficacia de políticas y prácticas.

- Reglamentos: Determinar si la compañía se preocupa de cumplir con los reglamentos locales, estatales y federales.

- Sistemas y Procedimientos: Estudiar los sistemas y procedimientos para ver si presentan deficiencias o irregularidades en sus elementos sujetos a examen e idear métodos para lograr mejorías.

- Controles: Determinar si los métodos de control son adecuados y eficaces.

- Operaciones: Evaluar las operaciones con objeto de precisar qué aspectos necesitan de un mejor control, comunicación, coordinación, a efecto de lograr mejores resultados.

- Personal: Estudiar las necesidades generales de personal y su aplicación al trabajo en el área sujeta a evaluación.

- Equipo físico y disposición: Determinar si podrían llevar a cabo mejorías del equipo para una mejor o más amplia utilidad del mismo.

- Informe: Preparar un informe de las deficiencias encontradas y consignar en él los remedios convenientes.

- **Inicio de Auditoría Administrativa.**

El auditor necesita planear su trabajo, decidir qué es lo que va a hacer primero y cuándo. El plan puede variar, dependiendo de la clase de auditoría a realizar, las circunstancias particulares y otros factores, pero conviene apegarse siempre a una estructura básica consistente en un mínimo de actividades a desarrollar. Habrá que hacer un estudio preliminar para precisar de que se trata, cuánto personal se necesitará y la cantidad de tiempo que se empleará para llevar a cabo el trabajo a un buen término.

Entre otras preguntas que conviene se formule el auditor, están las siguientes:

- ¿Cuáles son los elementos de mayor importancia que hay que examinar y evaluar?
- ¿Por qué es necesario estudiar cada uno de los mismos?
- ¿Hasta dónde debe llegar ese estudio?
- ¿Cuándo habrá de efectuarse el estudio para que rinda resultados óptimos ?
- ¿Por dónde empezar?

◆ **Análisis, Interpretación y Síntesis.**

A fin de analizar y recomendar soluciones a los problemas es indudable que el auditor debe tener algo más que un somero conocimiento de su actividad. Además deberá estar capacitado para analizar y elaborar políticas lógicas y consistentes, así como planes para la realización de los objetivos, analizar y apreciar la situación de la empresa a la luz de las condiciones generales y de las existentes en el interior de ella, analizar la eficiencia con que opera. Tiene que analizar y ayudar a la organización del personal administrativo para que ponga en obra los planes aprobados. Debe sugerir soluciones y cambios en los objetivos, políticas y organización, con base en el surgimiento de nuevas situaciones.

La finalidad del análisis o sea la división por elementos, es preparar una síntesis, que es el proceso de combinar los diferentes elementos. Por lo tanto, puede decirse que la síntesis es lo contrario del análisis.

El tomar las decisiones adecuadas puede entrañar para el auditor ciertas dificultades y, muchas veces, una variedad de problemas complejos. Un pre-requisito para tratar de formular una decisión es la acumulación, clasificación y utilización de numerosos hechos de vital importancia. Porque si no se cuenta con una recopilación así, será imposible arribar a una decisión clara y concreta.

- **Recopilación y Registro de Información**

Mediante la auditoría de los sistemas y operación administrativos se obtendrá una información suficiente para realizar un análisis completo. El objetivo primario es una recopilación de datos, es contar con hechos pertinentes y dignos de confianza, ya que las conclusiones del auditor y su actuación en el futuro, se fincarán en ellos.

Son muchas las fuentes de información a que puede acudir el auditor, durante el desarrollo de su trabajo, examina registros, métodos, procesos, planos, operaciones, funciones, utilización del personal, equipos y otros aspectos. Consigue información con funcionarios, jefes de departamento, supervisores y trabajadores. Hace observaciones de tipo general, comprueba actividades especificas y selecciona información. Lleva a cabo, además pruebas y otras mediciones estadísticas.

Después de haber asegurado la información de base, el auditor dará principio a la tarea de reunir datos específicos concernientes a la investigación de mercados, política de venta, economía de producción, control del proceso de producción, administración de la función contable y otras funciones. La información correspondiente será organizada de una manera eficaz y registrada cuidadosamente para su estudio y análisis.

Todos los hechos debidamente comprobados y datos pertinentes, habrán que registrarse en documentos, ya que éstos constituyen una historia de los hechos y tiene mucho valor para consultas posteriores.

Los papeles de trabajo consisten en registros de datos y material pertinente, tal como formas, estados, gráficas, informes, exhibiciones, programas, etc., recopilados o elaborados por el auditor en el curso de su trabajo.

- **Medición del desempeño**

En toda empresa, cualquiera que sea su naturaleza o tamaño, siempre hay una necesidad de medir los esfuerzos y realizaciones hechas. El resultado de planear, organizar y dirigir, puede ser medido. Comparar los resultados con las normas, es de suma importancia, ya que es la manera de medir el desempeño.

Para medir la actividad empresarial se emplean numerosos métodos y factores, contándose, entre otros, los siguientes:

- Porcentajes
- Relaciones
- Tasas
- Clasificaciones
- Números índices
- Fórmulas
- Tabulaciones
- Tablas
- Gráficas
- Factores experimentales.

- **Evaluación de la Eficiencia Ejecutiva**

Una función importante del auditor, en el caso de que quede comprendida dentro de sus atribuciones, será determinar los puntos fuertes y débiles del personal ejecutivo de la empresa. Esta clase de información es de gran valor para la dirección en sus esfuerzos por estructurar y cumplir con sus responsabilidades de planear la fuerza de trabajo y la organización. En términos generales, la tarea del auditor se concretará a evaluar a los ejecutivos que figuren en los niveles medio y bajo de la supervisión. Tratándose de su empresa, rara vez se le pedirá al auditor, en forma oficial, que proceda a valorar la eficacia ejecutiva de quienes figuren en los niveles superiores de la administración y desde luego, nunca, la de quienes ocupan las máximas posiciones ejecutivas.

Numerosas empresas han visto la necesidad de contar con una guía sistemática que permita a la alta Dirección valorar los puntos fuertes y débiles del personal.

Durante la evaluación del sistema de la empresa, el auditor deberá con mucho cuidado examinar el inventario de capacidades y el programa de pruebas, enfocándolos de acuerdo con el valor que representan para la administración. Un punto de importancia es que los mejores programas de pruebas son, por lo común, resultados del trabajo desarrollado por un competente especialista.

- **Planeación y recomendación de perfeccionamientos**

La verdadera prueba del auditor administrativo consiste en su capacidad para idear y recomendar mejoramientos. El máximo de dedicación y talento es necesario para hallar y presentar soluciones a muchas situaciones que requieren atención.

Al estudiar una determinada situación que necesite de mejoramiento, se deberá considerar que efecto tendría la solución a proponer desde el punto de vista de la eficiencia y los costos. A efecto de aumentar la eficiencia y reducir los costos, el auditor necesita mantenerse constantemente al tanto de las nuevas ideas, técnicas, métodos y equipos que aparezcan, de todo lo cual debe enterarse bien para sugerir mejoramientos.

Hasta donde le sea posible, el auditor brindará el máximo de sus conocimientos y actividad a la empresa. Sin importar lo limitado del trabajo a realizar, deberá analizar a fondo los problemas y hacer sugerencias en todo lo que quede bajo su jurisdicción.

- **Preparación del Informe de Auditoría Administrativa.**

En la preparación del informe hay que tener presente dos aspectos de suma importancia, que se pueden condensar en estas dos preguntas:

- ¿A quién se enviará el informe?
- ¿Cómo rendir el informe?

La decisión en cuanto a quién habrá de recibir el informe no es difícil, porque esto deberá estar bien definido por la política respectiva, pero si es algo que el auditor tiene que atender antes de la preparación del documento. Porque quien lo reciba va a juzgar su calidad, aceptarlo o rechazarlo, determinar si es bueno, adecuado, interesante, útil.

La respuesta a la segunda interrogante contiene varias facetas que hay que tener presentes. El auditor necesita determinar cómo rendirá su informe, porque el método de comunicación es importante. Parte de la información que proporcionará en forma oral, pero la mayor parte de la misma será por escrito.

En las empresas los informes escritos deben ser breves, claros, valiosos y pertinentes. En resumen, el auditor debe prever las inclinaciones e intereses de la Dirección.

El auditor debe conocer la materia a fondo, necesita conocer todos los hechos pertinentes, examinarlos e interpretarlos con intención crítica y minucioso escrutiño, así como consolidarlos y darles forma en su mente.

El informe deberá expresar la finalidad y alcance del estudio de auditoria, las limitaciones que tuvieron o los problemas con que se tropezó y los hallazgos, opiniones, conclusiones y recomendaciones.

Ejemplo típico de formato de informe de Auditoria Administrativa.

Contenido

I. Finalidad y alcance
II. Observaciones relevantes
III. Aspectos comentados en la supervisión
IV. Observaciones detalladas
V. Discusión o comentarios
VI. Recomendaciones
VII. Anexos

Tipos de Informes

Los informes de auditoria administrativa se pueden presentar en varias formas. A veces son verbales, en forma de memorándums, cartas, cuestionarios, rutinarios, especiales, informales o técnicos. La forma de escoger dependerá de las necesidades particulares de la empresa, teniendo presente a quién o quienes recibirán copias del mismo, la forma, estilo, clase y tamaño del papel a usar.

Por lo general se rendirá por escrito, pero la mayoría de los casos, cuando se trate de aspectos confidenciales o de naturaleza controvertible, se rendirá primero en forma verbal.

Cuando se trate de auditorías de larga duración se emiten tres diferentes clases de informes:

- Preliminar
- De progreso
- Final

- **Examen de los resultados de la Auditoría Administrativa con las personas interesadas**

La presentación y discusión de los resultados y recomendaciones durante la realización de la auditoria o poco antes de su conclusión es parte importante de la tarea del auditor, ya que constituye una oportunidad de demostrar el valor que tiene su actuación. Cuando se proyecta celebrar un cambio de impresiones conviene tener presente varios factores de importancia a saber: planeación de la junta, desarrollo de la misma y su feliz desenlace.

Es responsabilidad del auditor presentar aquellos aspectos que en su opinión exijan atención para corregir defectos, mejorar métodos y lograr una mayor eficacia. Su tarea es hacer cuanto esfuerzo pueda lograr para mejoramiento, fortalecer puntos débiles en los objetivos de la empresa, en la estructura orgánica, políticas, etc., para contribuir a la implantación, coordinación y administración de un plan apropiado para el control de las operaciones, pugnar constantemente para acrecentar la calidad de las normas de operación e insistir en la necesidad de medir el desempeño contra las normas.

- **El Informe Final por escrito.**

En la preparación de su informe final, el auditor debe tratar que este contenga una calidad que satisfaga las normas apetecidas y gane la estima de la Dirección.

La presentación de informes útiles suele ser el resultado de una planeación cuidadosa de los mismos, de un conocimiento pleno del tema y de capacidad suficiente para plantear los hechos de más importancia, así como para recomendar soluciones sensatas y constructivas.

Todos estos son factores que el auditor debe tener siempre presentes al dar los últimos toques al informe, para que este se ajuste a las normas más altas. Cada sección será revisada para cerciorarse de que este completa y reúna los requisitos de excelencia necesarios.

- **Vigilancia Posterior a la Auditoría Administrativa**

La finalidad principal de la vigilancia posterior a la auditoria es complementar cualquiera de los aspectos que figuren en las recomendaciones sugeridas en el informe y sobre los cuales no se haya hecho algo. En algunos casos el auditor podrá encontrar necesario vigilar y comprobar la realización de sus recomendaciones, ayudar a planear nuevas formas o procedimientos, contribuir a hacer más fluida la producción, laborar en combinación con otros en la organización de una nueva división o departamento o en la formulación de nuevas políticas o métodos más eficientes y así por el estilo. Sus actividades pueden comprender el investigar, por que no se han aplicado las soluciones o remedios sugeridos.

La vigilancia de las recomendaciones en proceso de ejecución o de aquellas sobre las que no se ha tomando ninguna acción puede requerir de pronto atención del auditor, debido a la urgencia de eliminar posibles discrepancias futuras.

La vigilancia puede significar el análisis o inspección de una función o actividad, en un área particular o en varias, para que el auditor se asegure que la función o actividad en cuestión opera correctamente. Según las circunstancias la vigilancia del auditor empezará inmediatamente al terminarse la auditoria (cuando se trate de una situación que exija pronta atención y remedios) o iniciarla algún tiempo después para dar tiempo a que las recomendaciones puedan cumplirse.

Conviene recordar que el programa de auditoria susceptible de éxito, será el que prescriba estudios y evaluaciones periódicas de las funciones y actividades de la empresa. Su propósito será ayudar a la Dirección en forma constante a seguir una marcha más eficaz de las operaciones. Los estudios periódicos constituirán el medio de valorar realizaciones y resultados.

2.3. Auditoría Operacional

2.3.1. Antecedentes

La auditoría operacional surge con la finalidad de promover la eficiencia de las entidades socioeconómicas a través de exámenes administrativos. El primer antecedente formal sobre los inicios de la auditoría operacional se registra en el año de 1945, en la celebración de la Conferencia Anual de *The Institute of Internal Auditors*, en esta ocasión se incluye, para discusión de panel, el tema *Scope of Internal Auditing of Technical Operations* (Alcance de la Auditoría Interna en Operaciones Técnicas). En ese mismo año, Frederic E. Mints, comienza a utilizar de manera formal el término *Operational Auditing* (Auditoría Operacional), como se conoce hasta la fecha.

El primer pronunciamiento formal lo da *The Institute of Internal Auditors* al incluir, en 1956, en su libro *Bibliography of Internal Auditing*, un capítulo denominado *Operations Audits* (Operaciones Auditables). A partir de este hecho se genera una gran inquietud en los profesionales de la auditoría interna en los Estados Unidos de Norteamérica por adentrarse en la nueva rama de especialización.

Derivado de esta situación, Bradford Cadmus, Director de Investigación y Educación de *The Institute of Internal Auditors*, se avocó a investigar y presento una propuesta formal sobre la auditoría operacional. Este trabajo provocó que Cadmus, fuera considerado el padre de la auditoría operacional y derivó la publicación de su libro *Operational Auditing Handbook* (Manual de Auditoría Operacional) en el año de 1964.

La corriente técnica de Bradford Cadmus, provocó que el mismo Víctor Z. Brink, impulsor de la auditoría interna moderna, modificara y ampliara sus posturas al aceptar la auditoría operacional en la tercera y cuarta edición de su libro *Modern Internal Auditing* (Auditoría Interna Moderna) adicionándole al título las frases *An Operational Approach* (Un Enfoque Operacional) y *Appraising Operations and Controls* (Evaluación de Operaciones y Controles) a cada edición en ese orden. También *The Institute of Internal Auditors*, cambió y adoptó sus pronunciamientos para darle entrada a esta nueva técnica.

La auditoría operacional entra a México en la década de los setentas, la Comisión de Auditoría Operacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., emitió en diciembre de 1972, un boletín denominado "La Auditoría Operacional Coordinada con el Examen de Estados Financieros", cuyo contenido está actualmente sin aplicación a causa de las disposiciones normativas sobre el estudio y la evaluación del control interno por ciclo de transacciones.

Durante los años previos a la emisión del boletín, los contadores públicos ya realizaban a cabo trabajos de exámenes enfocados a incrementar la eficiencia en las transacciones de las entidades. Empero, como lo detectó la Comisión, existía cierta desorientación en cuanto al uso de términos técnicos y, por ende, respecto a los métodos que debían ser utilizados para el ejercicio de esta actividad.

En marzo de 1975, se publica el boletín número 2 denominado *"Metodología de la Auditoría Operacional"* que establece, por primera vez, las directrices de actuación para realizar un examen de esta naturaleza.

Las condiciones y circunstancias para el desarrollo institucional de la auditoría operacional fueron, en su inicio, muy favorables. Sin embargo, las propuestas de la Comisión comenzaron paulatinamente a soslayarse y en la década de los 80 se divulga y amplía su aceptación, y llega a su plena consolidación en la presente década.

2.3.2. Naturaleza y filosofía de la auditoría operacional

Se considera conveniente hacer referencia a la naturaleza y filosofía tal y como la describe Bradford Cadmus, en las siguientes citas:

- Cuando un auditor revisa los registros de ingresos, está haciendo auditoría interna. Cuando observa cómo se trata a un cliente está actuando como auditor operacional.

- El auditor operacional debe asumir que es el dueño del negocio, que le pertenece. Antes que recomiende un cambio, que critique una operación, debe preguntarse a sí mismo qué haría si fuera el dueño.

- El auditor operacional debe cuestionarse ¿Cómo revisaría el dueño su negocio si tuviera tiempo para hacerlo?

- La auditoría operacional debe considerarse como un estado de actitud, a manera de análisis, enfoque y raciocinio.

- La auditoría operacional infiere familiarizarse con las operaciones y sus problemas, siguiendo con el análisis y evaluación de los controles para asegurarse que son los adecuados en aras de proteger a la organización.

2.3.3. Concepto de auditoría operacional

Por auditoría operacional debe entenderse: "El servicio que presta el Contador Público cuando examina ciertos aspectos administrativos con la intención de hacer recomendaciones para incrementar la eficiencia operativa de la entidad"[14].

"Es el examen de flujo de transacciones llevadas a cabo en una o en varias áreas funcionales que constituyen la estructura de una entidad, con el propósito de incrementar la eficiencia y la eficacia operativas a través de proponer las recomendaciones que se consideran necesarias"[15].

"Este tipo de auditoría comprende el examen de la eficiencia obtenida en la asignación y utilización de los recursos financieros, humanos y materiales, mediante el análisis de la estructura organizacional, los sistemas operativos y los sistemas de información"[16].

[14] Comisión de Auditoría Operacional del IMCP, *Auditoría Operacional*, Boletines, IMCP, México 1992.
[15] Sánchez Curiel Gabriel, *Auditoría Operacional El Examen de Flujos de Transacciones*, ECASA, México 1993.
[16] Rubio Ragazzoni Victor M. y Hernández Fuentes Jorge, *Guía Práctica de Auditoría Administrativa*, Editorial PAC, México 1993.

2.3.4. Los ciclos de operaciones en las entidades[17].

Los acontecimientos o hechos económicos que ocurren en el medio social pueden clasificarse en dos grupos:

- Aquéllos que no involucran cambios inmediatos en la finanzas de una entidad, y
- Aquéllos que sí modifican su estructura financiera.

Los hechos económicos que involucran cambios inmediatos en la estructura financiera de una entidad se denominan transacciones. La vida de una empresa es, en consecuencia, un flujo constante de transacciones o de operaciones que modifican los recursos que constituyen sus finanzas. En virtud de que los propietarios, los trabajadores, los acreedores y terceros en general, necesitan información sobre lo que ocurre en ella como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo. Con tal propósito, las transacciones deben clasificarse homogéneamente.

Surgen así los ciclos de operación constituidos por transacciones de naturaleza semejante que, con el concurso de procedimientos y sistemas, producen información accesible y útil para tomar decisiones. Sin embargo, la información que proviene de los sistemas que integran un ciclo de transacciones no es siempre de carácter contable o financiero.

Los ciclos de operación de las entidades son los siguientes:

- Financiero o de Tesorería
- Egresos
- Producción o Transformación
- Ingresos
- Información

[17] Sánchez Curiel Gabriel, *Auditoría Operacional, El Examen de Flujos de Transacciones*, ECASA, México, 1993

2.3.5. Fundamentos de auditoría operacional

La Auditoría Operacional involucra los siguientes tres elementos fundamentales que deben considerarse al realizarla:

- El examen de flujo de transacciones debe encausarse hacia los aspectos administrativos de los métodos y los procedimientos que integran un sistema.

- La auditoría debe tener un enfoque constructivo, su finalidad esencial, es incrementar la eficiencia y la eficacia en el desarrollo de las operaciones, en consecuencia, quien lleva a cargo el examen debe tener presente que su responsabilidad principal es todo aquello que puede eliminarse, transferirse, corregirse o modificarse en la estructura de un sistema.

- El auditor con sus colaboradores no deben intervenir en el diseño detallado de los cambios que requiere de un sistema o sus procedimientos, tampoco debe intervenir en la implantación de los controles que figuran la estructura de dichos procedimientos.

2.3.6. Objetivo de la auditoria operacional

El objetivo de la auditoría operacional es presentar recomendaciones que tiendan a incrementar la eficiencia de las entidades a que se practique. Para ello existen tres niveles en las que el Contador Público puede recomendar el incremento de la eficiencia, los cuales son:

Primero.- Emitir opiniones sobre la situación que guarda lo examinado. (Diagnóstico de obstáculos).

Segundo.- Crear o diseñar sistemas de procedimientos, políticas, etc.; interviniendo en su formación.

Tercero.- Implantación de cambios e innovaciones.

2.3.7. Alcance de la auditoría operacional.

La Auditoría Operacional debe considerar en forma integral todos los pasos del proceso administrativo (planeación, organización, dirección y control) ya que existen ciertas comparaciones y reglas simples que facilitan la formación de un mejor juicio:

- No es lo mismo un departamento que una operación; ya que en una operación pueden intervenir varios departamentos, bien sea en forma total o solamente una parte de ellos.

- No deben de confundirse las funciones fundamentales de la administración, con las operaciones principales de una entidad. Lo que si es importante resaltar es que al revisar las operaciones, debe considerarse la forma en que son planeadas, organizadas, dirigidas y controladas.

- Los límites que se establezcan en una operación deben considerar la posibilidad de realizar una investigación completa y lógica, que aporte sugerencias integrales.

La segregación de operaciones es más práctica a las funciones tradicionales y comunes en una entidad.

2.3.8. Aplicación de una auditoría operacional.

La Auditoría Operacional se aplica desde el momento en que se aportan recomendaciones que resuelven un problema reconocido. Puede realizarse en cualquier época y con cualquier frecuencia; lo recomendable es que se practique periódicamente a fin de que rinda sus mejores frutos.

Así se puede preparar un programa cíclico de revisiones, en el cual un área sea revisada cuando menos cada dos años, manteniéndose un examen permanente de aquellas operaciones que requieren especial atención del monto de recursos invertidos en ellas o por su criticidad.

Para contar con un marco de referencia más específico de la aplicación de la auditoría operacional, se utilizarán las operaciones de una empresa de carácter industrial y sus suboperaciones más sobresalientes.

Convencionalmente se usará la siguiente clasificación :

OPERACIONES GENERALES	OPERACIONES ESPECIFICAS
Comercialización :	▪ Investigación de Mercado ▪ Ventas ▪ Publicidad ▪ Distribución
Compras :	▪ Compras
Producción :	▪ Programación y control de la producción ▪ Administración de inventarios ▪ Mantenimiento ▪ Almacenaje
Administración de Recursos Humanos	▪ Reclutamiento y Selección ▪ Capacitación y Desarrollo ▪ Administración de sueldos y salarios
Finanzas :	▪ Administración del efectivo ▪ Administración de inversiones de capital ▪ Otorgamiento de crédito ▪ Cobranzas ▪ Obtención de financiamiento
Sistemas :	▪ Organización y métodos ▪ Procesamiento electrónico de información

2.3.9. Normativad de auditoría operacional

De acuerdo con lo que señala J. Ramón Santillana González, en su libro Auditoría I, no existe organización o cuerpo colegiado que haya pronunciado de manera específica hacia el establecimiento de normas para el ejercicio de la auditoría operacional; sin embargo, tanto *The Institute of Internal Auditors,* de los Estados Unidos de Norteamérica como el Instituto Mexicano de Auditores Internos consideran que las Normas para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna son aplicables a la auditoría operacional.

A continuación se presenta un resumen enunciativo del folleto denominado *"Normas para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna"*, del Instituto Mexicano de Auditores Internos.

100 Indepencia

110 Nivel organizacional

120 Objetividad

200 Conocimiento técnico y capacidad profesional

El departamento de auditoría interna

210 Personal

220 Conocimientos, Experiencias y Disciplinas

230 Supervisión

El auditor interno

240 Cumplimiento con las Normas de Conducta

250 Conocimientos, Experiencias y Disciplinas

260 Relaciones Humanas y Comunicación

270 Desarrollo Profesional Continuo

280 Debido Cuidado Profesional

300 Alcance del trabajo

310 Confiabilidad e Integridad de la Información.

320 Cumplimiento con Políticas, Planes, Procedimientos, Leyes y Reglamentos.

330 Salvaguarda de los Activos.

340 Uso Eficiente y Económico de los Recursos.

350 Cumplimiento de los Objetivos y Metas para Operaciones y Programas Establecidos.

400 Realización del trabajo de auditoría

410 Planeación de la Auditoría.

420 Examen y Evaluación de la Información.

430 Comunicación de los Resultados.

440 Seguimiento.

500 Administración del departamento de auditoría interna

510 Propósito, Autoridad y Responsabilidad.

520 Planeación.

530 Políticas y Procedimientos.

540 Administración y Desarrollo del Personal.

550 Auditores Externos.

560 Control de Calidad.

2.3.10 Metodología de la auditoria operacional

El éxito de la auditoría operacional está condicionado a un desarrollo metódico de la revisión sobre los sistemas y procedimientos. La metodología se simplifica en tres pasos fundamentales: *familiarización, investigación y análisis diagnóstico*, y tiene un carácter genérico y deberá adecuarse a las situaciones específicas que se encuentran en el desarrollo de la revisión.

- **Familiarización**

El auditor debe familiarizarse con la operación u operaciones que revisará dentro del contexto de la empresa que esta auditando a través del estudio de:

- Los problemas especiales inherentes al ramo de la actividad económica en que se desenvuelve la empresa y que inciden en la administración de la operación que se revisa.

- La infraestructura especifica establecida para hacer frente a la administración de la operación (planeación, organización, dirección y control)

- Los antecedentes respecto de deficiencias detectadas a través de cartas de sugerencias u otros informes emitidos en el pasado por la auditoría (internos, externos o consultorios).

- **Fases de la familiarización**

Estudio ambiental

En esta fase se debe obtener información orientadora que permita al auditor diagnosticar las áreas críticas. El grado de profundidad en esta investigación inicial será definido por el criterio del auditor.

Estudios de la gestión administrativa

Respecto a la gestión administrativa de la empresa (planeación, organización, dirección y control), el auditor deberá estudiar su instrumentación práctica a fin de conocer, en términos generales sus características y posibles deficiencias, la evolución de esta instrumentación se hará en detalle en una fase posterior, por lo que en este proceso de familiarización al auditor solo le interesa conocer las características esenciales de la misma.

Visita a las instalaciones

Tiene por objeto observar directamente como se efectúan las operaciones e identificar síntomas de problemas.

Durante el proceso de familiarización es lógico que el auditor entre en contacto con los diversos funcionarios y empleados que manejen directamente la operación y que, mediante entrevistas informales conozca de ellos tanto características específicas como problemas de la operación misma.

- **Investigación y análisis**

Su objetivo es analizar la información y examinar la documentación relativa para evaluar la eficiencia y efectividad de la operación en cuestión.

En esta fase se realizan pruebas de detalle de muy diversa índole, utilizando especialmente pruebas selectivas a juicio del auditor o por medio de muestreo estadístico.

El tipo de investigaciones o estudios que se desarrollen para lograr dicha información puede revestir una gama muy amplia de posibilidad tales como: Entrevistas formales, revisión de expedientes, revisión de documentación, observaciones directas, investigación en las cámaras y observaciones a los que pertenezca la empresa, actualización de estadísticas, seguimiento y comparación de hallazgos, etc.

Para lograr la objetividad aludida es recomendable la utilización de las siguientes técnicas:

- **Entrevistas.-** Las entrevistas formales son de las técnicas de mayor uso en la auditoría operacional, son charlas que celebra el auditor para obtener información detallada sobre las características de un sistema, un procedimiento o un método.

- **Evaluación de la Gestión Administrativa.-** En esta fase se evalúa en detalle su efectividad y eficiencia, de la planeación, organización, dirección y control.

  De la planeación deberá estudiarse fundamentalmente el grado de efectividad logrado por anticipar problemas y programas, actividades eficientes.

  En cuanto a la organización, de especial interés es la crítica detallada de la estructura de la organización, la clara definición de líneas de autoridad y responsabilidad, la coordinación entre si y con otras áreas de la empresa.

  Respecto a la dirección, interesan al auditor operacional indicios que hablan de la calidad directiva, de los ejecutivos, la efectividad del sistema de información que respalda las decisiones de la dirección y la oportunidad de estas.

  En relación al control, que no es más que la comparación de lo planeado con lo ejecutado, especial interés tiene para el auditor operacional los mecanismos de programación y presupuestación así como instrumentos de evaluación.

- **Examen de la documentación.-** La finalidad de esta técnica coadyuvar a la verificación objetiva de la información sujeta a análisis o bien a la obtención de algunos datos específicos.

- **Diagnóstico**

Una vez estudiada y evaluada la infraestructura administrativa se sumarán los hallazgos y se señalará la interpretación que se hace de ellos, reportándose aquellos que sean indicios de notarias fallas de eficiencia. El auditor debe alejarse del detalle y con base a los hallazgos específicos, ensayar el resumen de los de mayor relevancia; el método se explica de la siguiente manera:

- **Fase creativa**

En esta fase se precisará si los problemas detectados son congruentes con la realidad. Esta fase no representa, de ninguna manera la solución detallada de los problemas (dicha solución corresponde a un trabajo de consultoría).

- **Reverificación de hallazgos**

El modelo desarrollado en la fase creativa se sujetará a una nueva verificación para separar con mayor precisión los hechos de las interpretaciones y avanzar hacia el diagnóstico definitivo.

- **Elaboración del informe**

Elaborado el borrador del informe, el auditor deberá proceder a discutir el borrador con los involucrados y a presentar el diagnóstico definitivo a la alta gerencia.

2.3.11. Elaboración del informe

La emisión del informe es un proceso que comienza con la supervisión a fondo de cada uno de los papeles de trabajo. Esta tarea debe llevarla a cabo el supervisor, o en su caso, el gerente a cargo del examen del flujo de transacciones.

Cada recomendación necesita estar suficientemente respaldada con información probatoria cosechada durante la verificación de los sistemas. Conviene subrayar que el auditor debe estar absolutamente convencido de la factibilidad de cada una de las sugerencias que hará a su cliente.

El informe de la auditoría operacional es el producto terminado del trabajo realizado y frecuentemente es lo único que conocen los altos funcionarios de la empresa de la labor del auditor.

Su contenido debe enfocarse a mostrar objetivamente, en su caso, los problemas detectados en relación con la eficiencia operativa de la empresa y con los controles establecidos, lo que coincide fundamentalmente con la finalidad del examen realizado.

Para que la auditoría operacional sea útil a la empresa, el informe debe ser ágil y orientado hacia la acción. Además debe de cuantificarse el efecto de los problemas existentes y de los posibles cambios.

- **Naturaleza del Informe**

El informe debe tener la naturaleza equivalente a un diagnóstico, en el cual se plasmen los hallazgos derivados del trabajo relacionados con la eficiencia operacional y el efecto de las consecuencias de los problemas detectados.

El resultado final del informe aplica necesariamente proporcionar sugerencias, el diseño de las formas, procedimientos y sistemas necesarios, la instalación de ellos y posteriormente visitas de supervisión.

- **Estructura del Informe**

En la actualidad las mujeres y hombres de empresa en niveles altos del organigrama esperan de la auditoría operacional un informe ejecutivo particularmente corto que muestre sólo los hallazgos derivados del examen cuyas acciones correctivas se encuentren en proceso de implantación.

En ocasiones, los directores, piden que el reporte ejecutivo de auditoría incluya tanto los puntos importantes que involucran riesgos significativos, como los pequeños detalles que se relacionan con circunstancias cotidianas en el entorno de los sistemas. En todo caso, se observa que la magnitud del informe ejecutivo de auditoría tiene mucho que ver con la delegación de funciones que la dirección haya puesto en práctica entre sus colaboradores.

En la práctica se emite también un reporte largo derivado de la auditoría del flujo de transacciones. Como la denominación lo sugiere, este informe se integra por los componentes tradicionales: carátula, dictamen y páginas que incluyen observaciones, sugerencias y las respuestas de la dirección sobre los trabajos que se llevarán a cabo para corregir las deficiencias detectadas. No por ser largo esta clase de informe debe extenderse a placer del auditor. Resulta indispensable ir al grano y evitar palabras innecesarias.

El destinatario del reporte merece también algunos comentarios: si la auditoría operacional ha sido efectuada por un Contador Público independiente el informe se dirige a la persona que ha contratado el servicio. Por otra parte, si el examen lo efectuó el área de auditoría interna se presentan algunas diferencias circunstanciales en cuanto al destinatario del reporte: si se trata del informe ejecutivo, se envía a la dirección general de la empresa o bien, dependiendo de la posición del auditor en el organigrama, al presidente del consejo de administración.

El informe largo se dirige también en su texto a la dirección general y a la presidencia del consejo, pero debe incluir los nombres de los funcionarios involucrados en la implantación de las recomendaciones. De esta manera tanto la cúpula ejecutiva de la empresa como los niveles a cargo de las áreas auditadas tienen la certeza de estar mutuamente informados del resultado de la auditoría operacional.

El contenido básico del informe normalmente debe incluir los elementos:

- Alcance y limitaciones del trabajo que deben de ser breves y en ella deben identificarse los objetivos del trabajo realizado, las operaciones sujetas a examen; la contratación específica y las limitantes; la participación de otros profesionales si la hubo.

- Situaciones que afectan desfavorablemente la eficiencia operacional, es convenientemente presentar un resumen jerárquico en el que resalten los hallazgos más significativos y se destaque el efecto de ellos.

- Sugerencias para mejorar la eficiencia, es conveniente que se incluyan inmediatamente después de que se señalaron las situaciones que afectan desfavorablemente la eficiencia de operación, pueden ser específicas o de carácter general.

Recomendaciones prácticas para elaborar el Informe

A continuación se presentan algunas recomendaciones prácticas para elaborar el informe.

Las recomendaciones de auditoría, no son siempre recibidas con agrado, ya que en el fondo constituyen críticas al desarrollo cotidiano de las actividades, y esto inclusive, tratándose de críticas verdaderamente constructivas e indiscutiblemente soportadas con evidencias en papeles de trabajo. Ante dicha certidumbre el auditor debe asumir una actitud serena y vendedor profesional que es específicamente lo que hace necesario que él esté convencido de la bondad del producto que ofrecerá.

El auditor debe coordinar una reunión con los ejecutivos del área sujeta a examen. El propósito de esta junta es comentar con ellos el resultado de la evaluación y las recomendaciones para el mejoramiento de los sistemas. El reporte de auditoría no debe ser siempre por escrito, los hallazgos importantes deben comunicarse de inmediato a la empresa para que se tomen rápidamente las acciones correctivas que sean necesarias. La ratificación por escrito sobre tales hallazgos en el reporte de auditoría se harán posteriormente en el contexto de las etapas que integran el examen.

El enfoque profesional de las observaciones y sugerencias obliga al auditor a ser breve, objetivo, realista y a tomar en cuenta las posibilidades económicas de la empresa y las características de su control interno. Resulta molesto recibir una canasta de recomendaciones con sabor a manual de importación, totalmente fuera del alcance de las posibilidades financieras o incompatible con la estructura de los sistemas de control en vigor.

También deben evitarse comentarios irónicos, críticas destructivas y ambigüedades respecto a los sistemas, el personal y los funcionarios de la empresa. Bajo ninguna circunstancia el auditor puede permitirse caer en esta clase de expresiones que lesionarían de manera irreparable la estabilidad de su función.

Un decálogo para preparar un buen informe de Auditoría Operacional es el siguiente[18]:

I. Enfatizar los aspectos significativos que mejoren la operación del negocio. Cualquier ejecutivo estará interesado en cambios de procedimientos que resulten de reducción de costos. No estará igualmente interesado en controles protectivos.

II. Omitir partidas o hechos poco significativos que no requieran la atención de los ejecutivos.

III. Limitar el informe al mínimo indispensable.

IV. No esperar que el funcionario conozca tecnicismos. Escribir el informe en el lenguaje que él esta acostumbrado a usar.

V. No hacer criticas que no vayan acompañadas de sugestiones o que no estén respaldadas por hechos. En aspectos técnicos, en los que el auditor esté capacitado para hacer una recomendación específica, los hallazgos deben ser informados con la sugestión de que sean estudiados con mayor detalle por expertos calificados cuando la situación parezca requerir dicha acción.

VI. Discutir el informe con todos los responsables que se vean afectados por sus observaciones y recomendaciones.

VII. En la medida de lo posible, obtener el acuerdo de los funcionarios afectados por las recomendaciones, y en su caso, presentarlas como sugestiones conjuntas.

[18] Comisión de Auditoría Operacional del IMCP, *Auditoría Operacional*, Boletines, IMCP, México, 1992.

VIII. Si no se cuenta con la aprobación de los afectados, cuando menos asegurarse que si hay acuerdo a las circunstancias y hechos que se informan. Así los directivos superiores podrán ver la posición del afectado y la del auditor y tomar una decisión (acción).

IX. Enviar copias (o síntesis) del informe final a todos los encargados de departamentos operativos que se vean afectados, así como al funcionario superior responsable de la operación auditada. (si se usan sumarios, debe tenerse cuidado que sean lo suficiente amplios para dar una idea adecuada de los antecedentes y de las razones para la recomendación).

X. No circular material que no contenga el propio informe.

2.4. Auditoría Integral

Considerando que el tema central de esta tesis es el estudio de la auditoría integral, el cual se incluye en los capítulos III y IV, a continuación se hace una breve reseña de este tipo de auditoría.

2.4.1. Antecedentes

La auditoría integral tiene raíces en las labores ejecutadas tanto en el sector público como en el privado. En el sector público de nuestro país muchos de los avances han sido logrados por la Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo, la cual desde los primeros meses del año 1989, - en aquél entonces Secretaría de la Contraloría General de la Federación - llevó a cabo los estudios necesarios para determinar la conveniencia y oportunidad que tendría la práctica de Auditorías Integrales o de un enfoque ampliado en la Administración Pública Federal.

Con tal propósito invitó a diversas instituciones y personas a formar parte del grupo de estudio que, bajo la coordinación de su Subsecretaría "B", realizaron la correspondiente investigación.

El grupo de estudio sobre Auditoría Integral inició sus trabajos en mayo de 1989, a partir de su conformación oficial, quedando integrado por las instituciones siguientes:

- Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración (ANFECA).
- Cámara Nacional de Empresas de Consultoría (CANEC).
- Colegio Nacional de Licenciados en Administración, A. C. (CONLA).
- Instituto Mexicano de Auditores Internos, A. C. (IMAI).
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. (IMCP).
- Unidad de Comisarios de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación.

2.4.2. Definición

Se considera la emitida por la Academia Mexicana de Auditoría Integral, A. C., por ser actualmente la única institución consagrada al desarrollo profesional de la auditoría integral y a orientar su ejercicio al fortalecimiento de las organizaciones mexicanas públicas y privadas. Dicha definición se establece en el Boletín No. 1, *Concepto de Auditoría Integral*, emitido por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría Integral:

"La Auditoría Integral es la evaluación multidisciplinaria, independiente y con enfoque de sistemas, del grado y forma de cumplimiento de los objetivos de una organización, de la relación con su entorno, así como de sus operaciones, con el objeto de promover alternativas para el logro más adecuado de sus fines y/o el mejor aprovechamiento de sus recursos".

En este mismo Boletín se analizan los conceptos que integran esta definición, como sigue:

Evaluación.- Análisis comparativo mediante juicios de valor y de hecho: de los fines, de los medios, de la relación entre medios y fines.

Multidisciplinaria.- Realizado por profesionistas o especialistas de distintas disciplinas relacionados con el objeto de la auditoría.

Independiente.- Sin relación de autoridad y/o responsabilidad por parte del auditor respecto de las actividades que evalúa, a fin de permitir la realización de su trabajo con libertad y objetividad.

Con enfoque de sistemas.- Adopción de un enfoque sistémico, es decir, considerar el objeto de la evaluación como un conjunto de partes interactuantes.

Del grado y forma de cumplimiento de los objetivos.- Por objetivos se entiende los propósitos de la organización a corto y largo plazo.

Por grado y forma de cumplimiento se entiende la apreciación de la cantidad y calidad de:

- Cumplimiento de las obligaciones para con los factores de los que depende la supervivencia y desarrollo de la organización.
- Detección de obstáculos y oportunidades en el entorno, que impactan en el cumplimiento de los objetivos.
- Detección de fortalezas y debilidades de la organización.

De una organización.- De no comprender toda la organización, debe tratarse de un proceso, programa, unidad o función esencial de la misma.

De la relación con su entorno.- Impacto del entorno en las partes esenciales de la organización.

Así como de sus operaciones.- Cumplimiento del objetivo de control interno de presentar información oportuna y veraz del resultado de su gestión. Comparación y análisis de los resultados de las operaciones, mediante sus indicadores, con normas, parámetros y/o estándares nacionales e internacionales de economía, eficiencia, eficacia, calidad, seguridad, mercado y utilidad. Cumplimiento con la normativad aplicable, que sea relevante para el logro de su misión. Minimización de los riesgos de la organización y protección de los recursos.

Con el objeto de proponer alternativas para el logro más adecuado de sus fines y/o mejor aprovechamiento de los recursos.- Su orientación debe ser más:

- Proactiva que reactiva
- Preventiva que correctiva
- De largo que de corto plazo
- De aspectos de importancia y de riesgo probable de las operaciones

Sus resultados deben constar por escrito e incluir recomendaciones tendientes a aprovechar las oportunidades de mejora de la gestión.

2.4.3 Objetivo

"El propósito general de la auditoría integral es la evaluación del grado y forma de cumplimiento del objetivo social de una dependencia, entidad o programa".

Para el logro de tal propósito la auditoría integral evalúa:

- El grado en que los recursos financieros, físicos y humanos son administrados con economía, eficiencia, y eficacia.
- Si la obligación de rendir cuentas es razonablemente cumplida.
- Si se ha acatado las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.
- Y efectúa el seguimiento de las medidas y acciones implantadas para mejorar la gestión de la Dependencia o Entidad.

La auditoría integral es un proceso continuo sustentado en la emisión de una opinión imparcial y calificada, producto de un informe elaborado por un grupo multidisciplinario.

CAPITULO III

LA AUDITORIA INTEGRAL

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

3.1. Antecedentes

La auditoría integral es un tópico que ha estudiado con particular interés las entidades de fiscalización superior, en este sentido la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, en donde la Contaduría Mayor de Hacienda de México ocupa un asiento en su Consejo Directivo, ha emitido diversas declaraciones al respecto.

En la Sección 4 de la Declaración de Lima, que se emitió con motivo del IX Congreso de esta Organización, se reconoció que la auditoría financiera, si bien seguía siendo imprescindible para la revisión de las finanzas públicas, resultaba insuficiente para cumplir cabalmente las funciones cada vez más amplias a cargo de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. Por lo mismo, en los últimos tiempos la auditoría financiera se había contemplado con un nuevo tipo de auditoría que, con diversos nombres, estaba orientado a evaluar el desempeño de la gestión gubernamental en términos de economía, eficiencia y eficacia. Estos dos enfoques tenían la misma importancia y el mayor énfasis que se diera a uno u otro, dependería de las circunstancias de cada Entidad Fiscalizadora.

En el XII Congreso, celebrado en Sydney, Australia en 1986, tomando en consideración la Sección 4 de la Declaración de Lima, se llegó entre otras, a la siguiente conclusión: La tarea tradicional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores ha consistido en practicar auditorías de regularidad, que comprenden todos los aspectos del cumplimiento legal y de la responsabilidad financiera. Además de la auditoría de regularidad, existe otro tipo de auditoría, que tiene por objeto evaluar la economía, eficiencia y efectividad de la administración pública y que se conoce como auditoría operacional.

En el mismo Congreso se señaló: No se ha encontrado todavía un término generalmente aceptable que comprenda tanto a la auditoría de regularidad como a la operacional, aunque las expresiones "auditoría integrada" y "auditoría de alcance total" han sido adoptadas por algunas Entidades Fiscalizadoras Superiores con ese propósito.

El Gobierno Federal de México, a principios de la administración de 1988, amplió y fortaleció el Sistema Integral de Control de Evaluación de la Gestión Pública, que

coordinaba en aquél entonces la Secretaría de Contraloría General de la Federación (SECOGEF), en su carácter de órgano central del control de la Administración Pública Federal, integrando las acciones, instrumentos y mecanismos existentes en materia de vigilancia y, armonizando la participación de las instancias de control gubernamental como son los Organos Internos de Control de Dependencias y Entidades y los Despachos de Auditores Externos independientes.

El Sistema, orientado inicialmente al desarrollo de una función preponderantemente fiscalizadora, evolucionó convirtiéndose en un instrumento eficaz de promoción y apoyo para mejorar y eficientar la acción institucional, que el ámbito de la empresa pública se ha traducido en el establecimiento gradual de un mecanismo de revisión, que actúa con mayor amplitud y profundidad bajo una orientación eminentemente preventiva y cualitativa.

Tradicionalmente, esta función revisora se había realizado básicamente a través de esquemas de auditorías y verificaciones dirigidas a los aspectos financieros y contables, que sin duda revisten de gran importancia puesto que apoyan y otorgan confiabilidad a las cifras que se presentan a fin de que la rendición de cuentas ante la sociedad sea más transparente y verídica.

Sin embargo las nuevas circunstancias determinaron la necesidad de nuevas formas y vertientes en la Auditoría Pública, por lo que se ha venido incursionando en áreas más amplias de la gestión gubernamental, de tal forma que se conozcan con profundidad, aspectos diferentes pero complementarios a los expresados únicamente en los estados financieros, tal es el caso de las revisiones o auditorías operativas, administrativas, de personal y de obra pública, entre otras.

En virtud de que el proceso de modernización, globalización y la apertura comercial, exigen de las organizaciones la necesidad de vigilar y promover la elevación de sus niveles de eficacia, eficiencia y productividad, y este tipo de revisiones sólo proporcionan perspectivas parciales en la materia, fue necesario realizar esfuerzos adicionales para integrar en un solo concepto dichas acciones aisladas, estableciendo no sólo un objetivo común, sino mecanismos más ágiles y confiables que permitan conocer en formar global el quehacer sustantivo de dichas instituciones.

Esto ha dado lugar al desarrollo del concepto de la "Auditoría Integral", el que países como Canadá, Inglaterra, Australia y Estados Unidos han logrado un avance importante con resultados satisfactorios tanto en empresas del sector público como del privado, elevando sustancialmente los índices de eficiencia, eficacia y economía, en procesos sustantivos, administrativos y financieros. En los Estados Unidos y Canadá su práctica ha alcanzado un elevado grado de profesionalismo y su ejercicio está consolidado institucionalmente, en virtud del apoyo brindado por el gobierno pero especialmente por las propias empresas beneficiadas.

En México, el estudio e investigación de la Auditoría Integral se inició en 1989, por un grupo de instituciones públicas y privadas y profesionales de distintas disciplinas. El Gobierno Federal por medio de la entonces Secretaría de la Contraloría General de la Federación a partir de 1990 empezó a hacer uso de este tipo de auditoría en sus entidades paraestatales. En el sector privado se han venido efectuando desde hace muchos años con resultados positivos revisiones con propósitos de mejora de la administración, a las que se ha denominado de diferentes manera tales como: Auditoría Operacional, Auditoría Administrativa, Auditoría de Gestión, etc. ; sin embargo, sus productos resultan generalmente parciales, ya que las actividades auditadas no son visualizadas en su relación con los demás, ni desde los diversos enfoques que se requieren para efectuar una revisión integral.

Como un reconocimiento a la importancia de la auditoría integral y al impulso que las instituciones patrocinadoras le estaban otorgando, en octubre de 1992, se celebró en la ciudad de México, D.F., el Primer Congreso Internacional de Auditoría Integral. Este evento fue patrocinado por la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, el Instituto Mexicano de Auditores Internos, A.C. y el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

En el mencionado congreso se presentaron las experiencias de auditores integrales de Canadá, Australia, Reino Unido, Alemania, América Latina y México.

En septiembre de 1994, se constituyó la Academia Mexicana de Auditoría Integral, A.C., institución consagrada al desarrollo profesional de la auditoría integral y a orientar su ejercicio al fortalecimiento de las organizaciones mexicanas, públicas y privadas, a fin de consolidar en ellas una cultura de excelencia que las incorpore a la economía global con enfoques modernos de calidad, productividad y efectividad organizacionales, mediante programas y acciones de carácter académico, de

investigación, capacitación, actualización, difusión y estímulo a sus agremiados, de las empresas en las que prestan sus servicios y en beneficio de la sociedad en su conjunto.

La Conferencia Interamericana de Contabilidad, en su evento número XXI, celebrado en septiembre de 1997 en Lima, Perú, *"El Cambio de la Profesión Contable para el Siglo XXI: Un Desafío"*, incluyó en lugar relevante el tema de la auditoría integral, a la cual se dedicó en su totalidad el Area 2, con los tópicos *"La Auditoría Integral: Un modelo de desarrollo para el Siglo XXI"* y el *"El proceso de auditoría en una Auditoría Integral"*.

3.2. Concepto y Naturaleza de Auditoría Integral

3.2.1. Concepto

Los términos "*Auditoría Comprensiva*", "*Auditoría de amplio alcance*", *"Auditoría de valor a cambio de dinero", "Auditoría de eficiencia, eficacia y economía"* , *"Auditoría del Rendimiento", "Auditoría de los resultados de programas"* y el de *"Auditoría Integral"*, han sido empleados para describir tareas similares con objetivos casi idénticos.

En el presente trabajo se emplea el término "auditoría integral" porque su aceptación es general y se aplica tanto en el sector privado como en el público y porque además, el término en sí explica el significado de su labor.

Dado que no existe una definición generalmente aceptada de Auditoría Integral, se presentan las siguientes definiciones:

- **La Oficina del Auditor General de Canadá, define la auditoría comprensiva como sigue:**

  "Auditoría Comprensiva" es el término utilizado por la oficina del Auditor General y otros para describir la auditoría de amplia base que está enfocada a revisar y reportar sistemáticamente sobre las relaciones de "rendición de cuentas" y sobre las actividades de apoyo, sistemas y controles empleados por la administración para llevar a cabo sus responsabilidades".

- **En la III Reunión de Auditores de Banca Central del Centro de Estudios Monetarios Latinoamericanos, celebrada en agosto de 1997 en Fortaleza, Brasil, se emitió la siguiente definición:**

  "Auditoría integral es la evaluación independiente de riesgos y análisis de controles, verificando el cumplimiento de normas y procedimientos, evaluando la

calidad de la información y analizando el resultado de la gestión, confrontando con los objetivos propuestos".

- **Price Waterhouse, firma de contadores públicos, en el suplemento *La Evaluación del Rendimiento Operativo*, incluye la siguiente definición:**

"La auditoría integral es la ejecución de exámenes estructurados de programas, organizaciones, actividades o segmentos operativos de una entidad pública o privada, con el propósito de medir e informar sobre la utilización, de manera económica y eficiente, de sus recursos y el logro de sus objetivos".

"En síntesis, la auditoría integral es el proceso que tiende a medir el rendimiento real con relación al rendimiento esperado. La auditoría inevitablemente tenderá a formular recomendaciones destinadas a mejorar el rendimiento y alcanzar el éxito deseado".

- **La firma internacional de contadores públicos Touche Ross & Co. la define de la siguiente manera:**

"Una auditoría comprensiva es un examen independiente de material evidente para determinar la confiabilidad de los reportes elaborados por la administración acerca de los sistemas de información de la organización y de los procesos a través de los cuales dichos sistemas son utilizados en la toma de decisiones sobre las cuales la administración está sujeta a rendir cuentas."

- **La Fundación Canadiense de Auditoría Comprehensiva, la define de la siguiente manera:**

"Una auditoría comprensiva es un examen que proporciona una evaluación objetiva y constructiva del grado en que:

- Los recursos financieros, humanos y materiales son manejados con la debida economía, eficiencia y eficacia; y

- Las relaciones de rendición de cuentas son razonablemente cumplidas.

La auditoría comprensiva examina los controles financieros y administrativos, incluyendo los sistemas de información y las prácticas para informar, y recomienda mejoras cuando es apropiado."

➢ **La Academia Mexicana de Auditoría Integral, A.C., en el Boletín No. 1 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría Integral, *Concepto de Auditoría Integral,* establece:**

"La Auditoría Integral es la evaluación multidisciplinaria, independiente y con enfoque de sistemas, del grado y forma de cumplimiento de los objetivos de una organización, de la relación con su entorno, así como de sus operaciones, con el objeto de promover alternativas para el logro más adecuado de sus fines y/o el mejor aprovechamiento de sus recursos".

3.2.2. Naturaleza

Las bases que sustentan el ejercicio de la auditoría integral descansan en el siguiente criterio:

Todo buen auditor sabe y reconoce que el pilar más sólido en que sustenta su actuación, y que debe vigilar por él es el control interno. La definición del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., al respecto dice:

"El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la razonabilidad y confiabilidad de su información financiera, promover la eficiencia operacional y provocar la adherencia a las políticas prescritas por la administración".

De esta definición se determinan cuatro objetivos del control interno, mismos que se relacionan con cada tipo de auditoría y que son los siguientes, en la inteligencia de que para efectos del análisis que se está efectuando no llevan la misma secuencia de la definición apuntada:

Objetivo 1:

Obtención de información financiera veraz y confiable: Auditoría Financiera.

Objetivo 2:

Promoción de eficiencia en la operación de la entidad: Auditoría Operacional.

Objetivo 3:

Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas prescritas por la administración de la entidad: Auditoría Administrativa.

Objetivo 4:

Protección de los activos de la entidad: Resultado de la observancia de los otros tres objetivos.

La corriente más moderna en materia de control interno dice que éste se divide en dos grandes áreas: control financiero contable y control administrativo. La conjunción de ambas da lugar al Sistema Integral de Control Interno. Pues bien, este "Sistema" en uno e indivisible; o sea, en al verificación de la observancia de sus objetivos se deben cubrir los cuatro y no ver a cada uno en forma aislada, en cuyo caso se estaría entrando a una revisión "parcial" del control interno faltando así el auditor a su principio básico de vigilar por el Sistema en su conjunto.

3.3. Características de la Auditoría Integral

La Fundación Canadiense de Auditoría Comprensiva, en su libro *Comprehensive Auditing Concepts, Components and Characteristics,* señala las siguientes:

- **Normas de Auditoría Básicas**

Los atributos generalmente aceptados y entendidos de la auditoría financiera - evidencia, debido cuidado profesional, informes razonables, e independencia - son igualmente esenciales para una auditoría integral. La presencia de dichos atributos asegura que los informes de la auditoría sean objetivos y confiables, preparados independientemente de aquellos que son responsables del programa o actividad bajo revisión, y basados en un examen disciplinado de evidencia apropiada. Esto es igualmente cierto si la auditoría integral es llevada a cabo por auditores externos o internos.

- **Independiente y Objetiva**

La credibilidad de una auditoría integral depende en gran medida del profesionalismo de aquéllos que la llevan a cabo por lo tanto la independencia y objetividad con la que realizan sus labores. Las siguientes guías pueden ayudar a obtener un informe objetivo y confiable:

- El alcance de la auditoría debe incluir todas las prácticas administrativas, actividades, sistemas, controles o información clave para promover una administración económica, eficiente y efectiva así como una adecuada rendición de cuentas.

- La auditoría debe ser practicada por individuos que sean independientes de las actividades y operaciones sujetas a revisión.

- El proceso de auditoría adoptado debe ser sistemático, y los hallazgos, análisis y recomendaciones deberán estar basados en estándares comúnmente aceptados o, en su ausencia, en criterios claramente entendidos por la administración y el auditor.

- Los informes de auditoría deberán ser proporcionados únicamente a aquéllos que han sido designados por el mandante como los principales agentes en las relaciones de rendición de cuentas que gobiernan las actividades bajo revisión.

■ Integral

Amplitud de alcance es la característica que más claramente distingue a la auditoría integral de la financiera. En la fase de planeación, una auditoría integral identifica todas las actividades, sistemas y controles principales de la organización y selecciona de entre éstos aquellos que son esenciales para el uso adecuado de los recursos. Estos son entonces el objeto de la auditoría integral.

Implica un proceso sistemático y concienzudo al principio de la auditoría para entender la totalidad de la organización -incluyendo su estructura, actividades clave, necesidades de control y el tipo de información de que disponen las autoridades competentes administradores y funcionarios. Esta forma de planeación integral es la clave para enfocar el esfuerzo de la auditoría a las áreas y aspectos más críticos.

Una auditoría integral no implica un examen total de todas las actividades, sistemas y controles. Una auditoría de tal amplitud sería costosa y difícil de controlar y de dudosa efectividad. Así como tampoco el término "integral" implica que se requiera auditar simultáneamente la totalidad de programas de una organización. En cambio, la auditoría puede ser practicada con una base selectiva, pieza-por-pieza a través de un determinado período de tiempo.

■ Coordinadora

Coordinadora significa coordinación con, y apoyo en la auditoría interna al grado máximo posible. El grado de apoyo dependerá del alcance y calidad de la auditoría integral interna, la cuál puede ser una de las herramientas más efectivas disponible a la administración. Asimismo, cuando la auditoría integral es llevada a cabo por auditores internos el mismo principio de coordinación es aplicable con los auditores externos. Sin embargo, el principio de coordinación no sólo se aplica a grupos que desempeñan funciones estrictas de auditoría, como son las áreas de evaluación, planeación etc, que pueden contribuir significativamente en una auditoría

comprehensiva. La utilización de dicho material apropiado puede ayudar a reducir tanto los costos de la auditoría como la demanda de tiempo de la administración.

Por otro lado, los diversos proyectos de auditoría que conforman la auditoría integral son coordinados uno con otro, desde las etapas de planeación hasta considerar el impacto de los resultados de un proyecto sobre otro.

- **Cíclica**

Es una característica de la auditoría integral que las principales actividades, sistemas, procedimientos y controles de una organización sean examinados a través de varias auditorías, creando un ciclo de auditoría dentro de la organización. Lo anterior tomando en cuenta que probablemente sería improductivo repetir exámenes detallados de los mismos aspectos de la misma unidad organizacional año tras año. El tamaño actual del ciclo de auditoría será determinado por factores tales como tamaño y complejidad de la organización, los recursos destinados a la auditoría, el cambio que está experimentando la organización, y el grado en que los sistemas clave puedan asegurar continuidad en la obtención de valor-por-dinero.

Cíclica, se refiere también a informar sobre los exámenes de auditoría anualmente o en períodos más largos, sin que necesariamente coincida con el año financiero de la entidad, dependiendo del tamaño, complejidad y manera de informar de la organización. Esto resulta en auditorías más efectivas, y da tiempo razonable a la administración para implementar acciones correctivas.

- **Cooperativa**

Los beneficios últimos de una auditoría integral sólo podrán ser alcanzados si existe un espíritu de cooperación e interés entre todos los agentes a través del proceso, desde la planeación hasta la realización de las mejoras necesarias. Es entonces esencial que exista un diálogo abierto y continuo entre el equipo de auditoría y todas las agentes participantes en la relación de rendición de cuentas.

La administración de la organización auditada debe estar permanentemente informada del progreso de la auditoría. Una relación cooperativa resulta esencial para que los auditores puedan entender a la organización y para que la organización a su vez pueda aceptar como válido el resultado de la revisión. Muchos de los aspectos que se someten a revisión son extremadamente sensibles de manera que una comunicación franca y abierta es importante en cada etapa, de tal manera que el reporte final no contenga sorpresas.

- **Constructiva**

Esta es una característica muy importante dado el alcance tan amplio de actividades que se están examinando, evaluando y reportando. Constructiva quiere decir que el auditor evalúa las causas de las debilidades encontradas y sugiere mejoras a la administración. dichas recomendaciones se enfocan a "qué" requiere mejorar, no en "cómo" debe hacerlo, lo cual, es obviamente el papel de la administración. No busca penalizar, busca oportunidades de mejora.

La intención de la auditoría es servir a las relaciones de rendición de cuentas de la organización así como contribuir a que ésta obtenga el mayor valor posible del dinero empleado. De acuerdo a esto, mientras que la auditoría comprehensiva señala mejorías importantes que puedan lograrse, no debe criticar a individuos o decisiones específicas. Si las auditorías fueran percibidas como cacerías de brujas, fracasarían en su intento de lograr un cambio positivo, lo cual constituye el corazón del concepto de la auditoría integral.

- **Multidisciplinaria**

El amplio alcance de la auditoría integral requiere de personal de auditoría con una variedad de habilidades y disciplinas. La mezcla particular de habilidades requeridas en un equipo de auditoría integral dependerá naturalmente de las características específicas de cada revisión.

3.4. Objetivos y alcance

3..4.1. Objetivo

Para la Fundación Canadiense de Auditoría Comprensiva, una auditoría persigue normalmente uno o más de los siguientes propósitos:

- Verificar si, en opinión del auditor, los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de la organización y el resultado de sus operaciones, de conformidad con principios de contabilidad.

- Comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales aplicables a las finanzas, la regularidad de las operaciones fiscales.

  Estos dos propósitos incluyen evaluar la idoneidad de los registros y procedimientos de contabilidad verificar la gestión financiera de la administración de la entidad verificada.

- Evaluar la eficacia con que las operaciones de la entidad verificada permiten alcanzar los objetivos de los programas a su cargo (resultados de los programas). Ello puede incluir cerciorarse de que las actividades previstas en las disposiciones legales aplicables se planeen adecuadamente para cumplir los propósitos de la legislación.

- Evaluar la economía y eficiencia con que la administración de la entidad verificada ejecuta sus programas. Técnicamente, la economía consiste en reducir los gastos, mientras que la eficiencia implica obtener los mayores beneficios posibles con los recursos disponibles.

Sin embargo, la Fundación Canadiense de Auditoría Comprensiva señala que en la práctica difícilmente se podrían revisar todos los aspectos que abarca la auditoría integral y, por otro lado, que la mayor parte de las auditorías se planean para cumplir fines específicos. Por consiguiente, dependiendo de su objetivo principal, la auditoría integral tiende a concentrarse o en la economía, eficiencia y eficacia de las operaciones.

Para la Academia Mexicana de Auditoría Integral, A.C. dada la función preventiva que se alcanza a practicar la auditoría integral, destacan los siguientes objetivos:

- Identifica a tiempo fortalezas y debilidades humanas, financieras y tecnológicas.
- Determina y evalúa los grados de desviación en el cumplimiento de tareas y responsabilidades.
- Permite el abatimiento del ritmo productivo anormal y de la calidad de los productos o servicios.
- Proporciona conclusiones para reencauzar metas.

3.4.2. Alcance

El alcance de la auditoría integral puede resumirse con la siguiente pregunta; ¿Cómo se sabe que tan bien se está administrando y cómo se informa (se da cuenta) de ello?.

La pregunta anterior implica un alcance bastante amplio, que incluye la revisión tanto de la información financiera como de la de desempeño, y debe satisfacer cualquier otro requerimiento específico de la auditoría en particular. El alcance también es lo suficientemente amplio como para permitir revisar e informar sobre el manejo de los recursos humanos, materiales y financieros, revisando actividades clave y evaluando al viabilidad de los sistemas y controles relativos para asegurar que se está prestando la debida atención a la economía, eficiencia y eficacia.

La amplitud del alcance anteriormente descrito se puede visualizar haciendo referencia a los tipos de auditoría que comprende: Financiera y de Cumplimiento, de Desempeño y de Evaluación de Programas.

Consecuentemente el ámbito de actuación de la auditoría integral abarca todas las áreas, operaciones, sistemas, programas, recursos y actividades que integran la gestión gubernamental.

3.5. Diferencias entre la auditoría integral con la auditoría de estados financieros y la auditoría operacional y administrativa

3.5.1. Auditoría de Estados Financieros

Al comparar la auditoría integral con la auditoría de estados financieros, surgen los siguientes factores que demuestran como la auditoría integral, a pesar de tener sus raíces en la auditoría de estados financieros, ha desarrollado muchas características únicas:

- **Objetivos de la Auditoría**

Una auditoría convencional de estados financieros se dirige hacia la recolección de evidencias que permitan la emisión de un dictamen sobre estados financieros elaborados por la administración de una empresa. Basado en este proceso existe un sistema de controles internos e información financiera que ha sido establecida y mantenida por la gerencia y que el auditor somete a sus comprobaciones. La auditoría de estados financieros no examina específicamente si se ha prestado la debida atención a la economía, eficiencia y eficacia. Su reporte se basa en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, que llevan un informe breve de opinión sobre los estados financieros. Aunque como resultado de dicha auditoría, resulten recomendaciones para mejorar los sistemas contables, de control interno y de información, éstas no son por lo general parte formal del informe de auditoría.

- **Alcance de la Auditoría**

A pesar de ser en el fondo el concepto de "alcance de auditoría" el mismo, dicho concepto se aplica de manera muy diferente. Mientras que el alcance de una auditoría de estados financieros se relaciona con los estados financieros de la entidad, el alcance de la auditoría integral es variable y puede aplicarse a la organización total de la entidad o solamente a algunas de sus actividades. La auditoría integral de una organización en su totalidad no es frecuente.

Adicionalmente, los estándares técnicos y cierto tipo de procedimientos para auditar integralmente no están desarrollados al grado que los de la auditoría de estados financieros. Los criterios específicos, sobre los que la auditoría integral basa sus conclusiones y recomendaciones requieren de revisiones en cada auditoría para asegurarse de que son los apropiados. Consecuentemente, los informes de una auditoría integral, por lo general, no son elaborados en un formato estandarizado. Estos describen lo que se ha hecho, presentan hallazgos y proporcionan recomendaciones para mejorías. Son tanto constructivos como analíticos y por lo tanto extensos y más informativos que las opiniones que resultan de una auditoría de estados financieros.

Otro tipo de distinción puede atribuirse al período de tiempo a ser auditado. La auditoría de estados financieros típicamente fija su alcance sobre un año calendario, en cambio la auditoría integral podría fijar su alcance en un período que se extiende en varios años o tan corto que comprenda sólo algunas semanas. Esta característica de la auditoría integral ha hecho que algunos profesionales describan la disciplina como una "auditoría de alcance variable".

- **Requisitos de Personal**

La auditoría de estados financieros utiliza un equipo de personal entrenado en contabilidad y auditoría financiera e infrecuentemente especialistas de otras disciplinas. La auditoría integral, en cambio exige un equipo compuesto de profesionales con una amplia gama de habilidades gerenciales, es decir requiere de equipos multidisciplinarios.

- **Elaboración de Normas**

Tanto la auditoría de estados financieros como la auditoría integral se basan para la obtención de la evidencia, en la comparación entre la circunstancia o condición actual y la norma o conjunto de normas. En la auditoría de estados financieros la norma se extrae de los principios de contabilidad generalmente aceptados. En la auditoría integral frecuentemente no hay normas de auditoría generalmente aceptadas con las cuales se pueda comparar una condición o circunstancia real.

Consecuentemente, es frecuente desarrollar "criterios de auditoría" o unidades de medidas para cada examen. En estas circunstancias la opinión del auditor se torna también en factor importante de la medición y la evaluación de los resultados.

3.5.2. Auditoría Operacional y Administrativa.

En este apartado se consideran en conjunto a la auditoría operacional con la administrativa, ya que las dos pueden ser vistas como una evaluación de la administración de la organización y de sus sistemas operativos para determinar si dichos sistemas están operando eficazmente y para ayudar a evaluar el desempeño total de la organización. Dichas auditorías pueden utilizar enfoques y técnicas que también son utilizados en una auditoría integral.

Sin embargo, por definición, la auditoria integral incluye varios elementos de la auditoría financiera y operacional. Abarca la auditoría de sistemas administrativos, operativos, de control financiero y contables para determinar si los mecanismos de control y rendición de cuentas son adecuados y si la información utilizada para cumplir con las relaciones de rendición de cuentas establecidas es apropiada y razonable bajo las circunstancias.

En síntesis, la auditoría integral combina la independencia, objetividad y habilidades analíticas que son la piedra angular de los auditores financieros con varias habilidades especializadas que comúnmente se encuentran fuera de la comunidad contable.

3.6. El Contador Público en la auditoría integral.

Se ha mencionado varias veces, a lo largo de este trabajo, la naturaleza multidisciplinaria de la auditoría integral, condición necesaria para que se lleve a cabo adecuadamente. Esto no quiere decir, ni debe entenderse, sin embargo, que el contador público quede relegado al papel de mero participante dentro de este nuevo concepto de auditoría.

Por el contrario, aunque en este tipo de auditoría se requiere de la participación y la convergencia de especialistas en múltiples disciplinas como el derecho, la ingeniería, la administración, la estadística, la economía, etc. sobre todo se requiere de la contaduría pública, dada la naturaleza misma de la función. Es evidente que el contador público lleva una clara ventaja a las demás disciplinas en el campo de la auditoría dada la sólida preparación que recibe en ésta área a lo largo de sus estudios profesionales, la amplia experiencia que obtiene durante su práctica profesional, su código de ética profesional y la normatividad desarrollada por la profesión a este respecto. A diferencia del contador público, aquellos profesionales de disciplinas ajenas a las finanzas y contabilidad, a pesar de ser indispensables para llevar a cabo adecuadamente una auditoría comprehensiva, requieren como factor fundamental de una adecuada preparación y capacitación orientada a la auditoría, ya que por lo general son especialidades no familiarizadas con este proceso.

Como se ha mencionado, la integración de equipos multidisciplinarios para realizar una auditoría es una tarea muy complicada, deben tomarse en cuenta las características específicas de cada caso, no siempre se requerirá de la participación de tiempo completo o de iguales proporciones de todas las disciplinas, inclusive es muy común que algunos de los profesionales sólo intervengan a nivel de asistencia técnica o de consultas específicas.

Para facilitar el proceso es muy importante delimitar claramente en la fase de planeación de la auditoría, la participación que corresponderá a cada especialidad y su respectivo grado y forma de intervención.

Cabe subrayar, que para asegurar la confianza y credibilidad de los resultados de la auditoría integral, es esencial que ésta se lleve a cabo con base en normas de

auditoría claramente establecidas. Establecer y cumplir dichas normas referentes a la personalidad del auditor, a la ejecución del trabajo y a la presentación del informe, constituye el cimiento para la aceptación y la trascendencia de los resultados de cada revisión. Por tal razón se estima conveniente que la coordinación de la auditoría así como de los equipos multidisciplinarios, esté a cargo de un Contador Público.

3.6.1. La responsabilidad del contador público como auditor.

Tradicionalmente la auditoría que ha venido realizando el contador público tanto en el sector público como privado ha consistido básicamente en brindar una opinión sobre la razonabilidad o no de los estados financieros de una entidad, cualesquiera que ésta sea. Una función que inobjetablemente va dirigida hacia el análisis del pasado.

Consecuentemente surgen las siguiente preguntas: ¿Es suficiente la auditoría financiera?, ¿Satisface las necesidades actuales? ó ¿Está la sociedad demandando más de la profesión?.

En la actualidad el dictamen de auditoría tiene una perspectiva histórica y las incertidumbres del futuro no son discutidas ni reveladas adecuadamente, y hay quienes consideran que el dictamen debe incluir las implicaciones de actividades pasadas sobre los planes futuros de la administración. "El auditor debe reportar no solamente la posición financiera sino también la condición financiera. La posición financiera es una fotografía de los activos de una compañía en un momento dado en el tiempo. Pero la condición financiera es un vistazo a lo que será en los meses subsecuentes a una auditoría".

Desafortunadamente, los contadores que piensan de esta manera son aún una minoría. La mayoría de auditores insisten en que su papel es auditar y certificar resultados pasados y que el futuro es problema de la administración. Sin embargo, el público interesado no puede depender de la administración para que informe de sus problemas; y si la administración no está dispuesta a revelar sus problemas futuros, el contador público debería estar dispuesto a hacerlo por ella.

Algunos otros contadores alegan que el aceptar abiertamente la responsabilidad de ver hacia el futuro puede exponer al contador público a mayores demandas por negligencia. Esto ciertamente es un riesgo probable, más sin embargo, necesario.

La problemática anterior es muy cierta para los auditores de las compañías del sector privado, sin embargo, ésta se acentúa cuando se trata de auditores gubernamentales, debido al interés general de la sociedad en las operaciones del gobierno, aunado al impacto social de las decisiones públicas.

El que los auditores deban cargar con una parte de la responsabilidad de ver al futuro así como certificar el pasado, es una cuestión que muy probablemente no será resuelta en poco tiempo. Sin embargo, es una realidad evidente que la necesidad existe. La sociedad ya no se conforma con saber cuanto se gastó, sino si fue bien ejercido, se preocupa cada vez más por saber si los recursos públicos son adquiridos económicamente y si son manejados eficientemente, así como si los objetivos establecidos son logrados eficazmente. En general la sociedad quiere y debe saber, porque es su derecho, como se desempeña la administración pública y hacia donde va.

La respuesta a este reclamo, es hoy la auditoría integral que surge de los organismos de auditoría gubernamental alrededor del mundo, sin embargo, ésta no tiene porque circunscribirse al sector público únicamente, ya que en el sector privado también existe una necesidad de rendición de cuentas hacia el público inversionista, el cual puede verse desviado ó seriamente lesionado en sus intereses a causa de un informe de auditoría poco revelador.

La Contaduría Pública enfrenta actualmente el enorme reto de hacer frente a esta nueva necesidad haciéndola suya o cediéndola a otra profesión.

Es inobjetable, que existe una tendencia y una exigencia para el cambio, ya que la necesidad de informes de auditoría más completos y orientados al futuro de la organización es real, así como que la actual y tradicional auditoría de estados financieros no la puede satisfacer. Por lo mismo, es altamente probable que la auditoría financiera tradicional del contador público se vea rebasada por una auditoría de alcance total que brinde mucho mayor información y sea de mayor utilidad, tanto para el usuario del informe de auditoría, como para la administración del ente auditado, tal y como puede serlo la auditoría integral.

Es claro que, hoy por hoy, se sabe hacia donde se quiere ir, se ha definido el "qué", ahora hace falta emprender la enorme tarea de desarrollar el "cómo". Tarea que puede asumir el contador público, dada su posición privilegiada en el campo de la auditoría, tarea que implica grandes esfuerzos y riesgos, así como replantear el enfoque y objetivos del papel del auditor moderno; la profesión deberá estar consciente de que si no se transforma conforme lo demandan los tiempos modernos, corre el riesgo de quedar a la zaga de las exigencias de su tiempo.

3.6.2. El Contador Público Independiente.

Es necesario mencionar el enorme potencial que existe para su práctica dentro del sector privado, así como el potencial que representa para las firmas de contadores públicos independientes el ofrecerla como un servicio profesional tanto a empresas privadas como a entidades gubernamentales, en coordinación con las autoridades respectivas.

El sector privado, al igual que el sector público tiene una enorme necesidad de velar por la eficiencia, economía y eficacia de sus operaciones, así como los accionistas y usuarios de la información financiera de una compañía tienen el derecho y la necesidad de una mejor y más amplia rendición de cuentas. Este hecho abre un nuevo horizonte y un enorme campo de actuación para los contadores públicos independientes, que inclusive sugiere la necesidad de incorporar el moderno concepto de auditoría comprehensiva a los planes de estudio de la profesión contable. Aprovechando esta nueva posibilidad adecuadamente, junto con la experiencia y ética del contador público será posible prestar un servicio invaluable a la sociedad que además proporcionará nuevas fuentes de trabajo e investigación para las nuevas generaciones de contadores públicos.

Existen actualmente tanto en México como en el mundo programas perfectamente establecidos que permiten la coordinación y el trabajo conjunto entre auditores gubernamentales y firmas independientes de contadores públicos para llevar a cabo auditorías financieras a organismos públicos. Este tipo de cooperación es generalmente necesaria y altamente enriquecedora para ambas partes, dada la magnitud de las auditorías que deben llevarse a cabo dentro del gobierno y el potencial para aprender uno del otro. Es por lo tanto responsabilidad de todos los

contadores ya sea que trabajen para el gobierno, para una empresa privada ó que ejerzan independientemente, el familiarizarse con e impulsar este tipo de auditoría.

El contador público tiene la posibilidad y las herramientas para ver más allá de los números y para opinar con fundamento más allá de si éstos presentan o no la situación financiera de una entidad. El contador debe de ser capaz, con la ayuda de otras disciplinas, de proporcionar un diagnóstico que mida la eficiencia en la gestión de la administración, la economía en el uso de los recursos, la eficacia de los programas emprendidos, y lo adecuado y transparente de los medios utilizados para rendir cuentas; todo con la finalidad de encontrar desviaciones y proporcionar sugerencias para corregirlas y más aún de encontrar oportunidades de mejora y proporcionar sugerencias para aprovecharlas. Este es uno de los grandes retos que enfrenta la profesión y que quizás llegue a formar parte del perfil del contador público moderno.

CAPITULO IV

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA INTEGRAL

4.1. Normas de Auditoría Integral

En el presente apartado se incluye un resumen de las normas que han sido desarrolladas por la Comisión de Normas y Procedimientos de la Academia Mexicana de Auditoría Integral, A.C., para asegurar que la Auditoría Integral se conduzca en un ambiente controlado. El desarrollo de normas de auditoría integral es una tarea compleja dada la diversidad de proyectos de la auditoría integral, así como de enfoques especializados tomados para la ejecución de la labor. La tarea es aún más difícil debido a la necesidad de desarrollar normas que apliquen a la labor efectuada por personal capacitado en una variedad de disciplinas.

¿Porqué son importantes las normas de auditoría ?

Las normas de auditoría, junto con los procedimientos proveen tantos guías generales como específicas que, para su implantación, establecen orden y disciplina en la conducción de la función y, consecuentemente, dan lugar a auditorías completas y efectivas que presentan hallazgos y recomendaciones respaldadas y útiles. Tanto las normas como los procedimientos garantizan que el trabajo de auditoría haya sido efectuado con veracidad y abran el camino para una discusión constructiva de dichos hallazgos y recomendaciones de auditoría.

La auditoría como proceso tendente a medir el rendimiento real con relación al esperado, requiere evaluar la condición actual con base en las normas existentes. Sin embargo, la Auditoría Integral no ha contado con Normas de Auditoría con las cuales comparar una condición real como en el caso de la Auditoría de Estados Financieros; consecuentemente, se requiere definir "criterios de auditoría" o unidades de medida para cada examen, siendo importante la opinión y juicio del auditor para la medición y evaluación de resultados.

Las Normas de Auditoría Integral establecen pautas a seguir para juzgar la gestión de una entidad, pero conviene establecer pronunciamientos complementarios que faciliten la comprensión de su naturaleza, contenido y alcance.

Las Normas de Auditoría Integral tiene como objetivo, entre otros, establecer los requisitos personales y técnicos de quien ejerza la función, precisar los propósitos y alcances de la Auditoría Integral, establecer criterios generales para guiar y evaluar la práctica de este tipo de auditoría, uniformar el desarrollo profesional de esta función y propiciar el adecuado entendimiento y aceptación del papel y responsabilidad del auditor.

Aplicación de las normas

Las Normas de Auditoría Integral son aplicables al grupo multidisciplinario de profesionistas o especialistas que participan en la realización de auditorías integrales realizadas por personal de la propia entidad o por profesionistas externos, tanto a cada participante como al responsable general de la Auditoría Integral, ejecutadas de manera individual o por medio de un grupo de trabajo de una firma o de un departamento o similar de una entidad, tanto en el sector público como en el privado, no significando con ello que los procedimientos de auditoría sean comunes para ambos.

El profesionalismo de quien ejerce la auditoría, bajo cualquier enfoque y sin distinción de los objetivos, especialidad o ámbitos económicos en los que se practique, requiere la aplicación de las Normas de Auditoría Integral.

ESTRUCTURA DE LAS NORMAS DE LA ACADEMIA MEXICANA DE AUDITORÍA INTEGRAL, A. C.

I.- Normas generales

1.- Capacitación Profesional
2.- Objetividad
3.- Independencia
4.- Confidencialidad

II.- Normas para la Ejecución de la Auditoría Integral

1.- Planeación
2.- Estudio y Familiarización con el Entorno
3.- Estudio y Evaluación de los Controles
4.- Obtención de Evidencia
5.- Cuidado Profesional
6.- Formulación de Papeles de Trabajo
7.- Responsabilidad en el Uso del Trabajo Efectuado por otros Profesionales o por la Administración de la Entidad
8.- Supervisión del Trabajo de Auditoría Integral
9.- Aseguramiento de la Calidad

III.- Normas para la Preparación de Informes de Resultados

1.- Forma
2.- Contenido

IV.- Normas para el Diseño, Implantación y Evaluación de las Recomendaciones Resultantes de la Auditoría Integral

1.- Diseño
2.- Implantación
3.- Evaluación
4.- Informes

■ NORMAS GENERALES

Se refiere a las cualidades requeridas al auditor para cumplir con las exigencias que el carácter profesional de la auditoría le impone; algunas de ellas aplicables antes de asumir una auditoría y otras durante su desarrollo.

Capacitación profesional

El auditor integral debe contar con la capacitación profesional necesaria para realizar la función encomendada.

Esta norma impone al encargado general de la auditoría la responsabilidad de garantizar que ésta sea ejecutada por personal que, en su conjunto, posea los conocimientos y habilidades necesarios para llevarla a cabo. El personal también debe poseer un claro entendimiento de la Auditoría Integral y del entorno en el que opera la entidad, en relación con la naturaleza de la Auditoría que se realice.

Para realizar con éxito su función, el Auditor Integral debe ser una profesional con amplio criterio y sentido común.

Así mismo, el Auditor Integral debe conducirse dentro de un marco de normas y ética que le permitan elaborar un trabajo de calidad, a pesar de las presiones que pudiera presentarse en su trabajo.

Objetividad

El auditor integral debe ser objetivo en el desarrollo de sus auditorías. la objetividad impone a todo profesional la obligación de ser justos y honestos; evitar influencias propias y de terceros que pudieran desvirtuar las conclusiones derivadas de la evidencia obtenida.

Las opiniones, informes y documentos que presenten deben contener la expresión de su juicio fundado en elementos objetivos, sin ocultar o desvirtuar los hechos de manera que pudieran inducir a error, tomando en cuenta la importancia del asunto.

Independencia

El auditor integral debe estar libre de impedimentos que comprometan su independencia y, además, mantener una actitud de independencia.

Esta norma impone al auditor y a la organización de la auditoría la responsabilidad de preservar su independencia para lograr que sus opiniones, conclusiones, juicios y recomendaciones sean imparciales y así sean considerados por terceros.

El Auditor Integral no podrá actuar como tal cuando existan circunstancias que pudieran influir sobre su juicio y que, por consiguiente, reduzcan su independencia o en aquellos casos en que la mente pública pudiera existir una duda razonable sobre su independencia.

El Auditor Integral no debe tener relación de autoridad y/o responsabilidad respecto de la actividades evaluadas. Tampoco debe aceptar tareas en las que se requiera su independencia si ésta se encuentra limitada.

La independencia del Auditor Integral debe ser tanto de hecho como mental.

La independencia de hecho implica que no existan vínculos entre al auditor y el auditado:

- Jerárquicos
- Económicos
- Familiares

La independencia mental por su parte, es resultado de que no exista relación de amistad o de cualquier otra naturaleza que impida o haga dudar a terceros de la imparcialidad de sus opiniones.

Confidencialidad

El auditor integral tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar por ningún motivo, los hechos, datos o circunstancias que conozca en el ejercicio de su profesión, a menos que lo autoricen los interesados, excepto por los informes que establezcan las leyes respectivas.

El auditor puede consultar o cambiar impresiones con otros colegas en cuestiones de criterio o de doctrina, pero nunca debe proporcionar datos que identifiquen a las personas o negocios de que se trate, a menos de que sea con el consentimiento de los interesados.

El auditor tiene la obligación de respetar la confidencialidad de la información que obtenga acerca de la entidad durante el curso de los servicios profesionales y aún después de que termine la relación entre el Auditor Integral y la entidad.

La confidencialidad no sólo es cuestión de no divulgar la información obtenida durante la auditoría, sino también la de no usarla para su ventaja personal o de un tercero.

El Auditor Integral en ningún caso debe divulgar, a otras personas, información no autorizada por el cliente o superior, a menos que existan órdenes judiciales.

- **Normas para la ejecución de la auditoría integral**

En este segundo grupo se contemplan los aspectos relativos a la ejecución del trabajo de Auditoría Integral como son: Planeación, Estudio y Familiarización con el Entorno, Estudio y Evaluación de los Controles; Obtención de Evidencia, Cuidado Profesional, Formulación de Papeles de Trabajo, Responsabilidad en el uso del trabajo efectuado por otros profesionales o por la Administración de la Entidad, Supervisión del Trabajo y Aseguramiento de la Calidad.

Planeación

El trabajo de auditoría integral debe ser adecuadamente planeado.

El plan de la Auditoría Integral debe ser flexible, con el fin de permitir cambios basados en la información recopilada durante la auditoría y usar efectiva y eficientemente de los recursos.

Al efectuar la planeación, el auditor debe definir lo objetivos de la auditoria, su alcance y metodología. Los objetivos identifican los asuntos de la auditoría y los aspecto operativos y consideraciones respecto a los hallazgos y presentación de informes que se deben incluir. El alcance es el límite de la auditoría. La metodología comprende el trabajo a efectuar por el auditor en términos de la obtención de información y los métodos a emplear para alcanzar los objetivos.

Previamente a la ejecución del trabajo de auditoría, el auditor debe realizar una investigación para definir sus objetivos, alcances, procedimientos, recursos, tiempos y oportunidad, precisándolos en sus programas de trabajo.

Estudio y Familiarización con el entorno.

El auditor integral debe familiarizarse con el entorno en el cual se desenvuelve la entidad sujeta a auditoria.

El auditor debe obtener información suficiente para conocer la operación de la entidad, desde el punto de vista económico e industrial, para identificar y comprender los eventos, prácticas y transacciones que pudieran tener un efecto importante en su gestión.

Obtener el conocimiento de la entidad es un proceso continuo y acumulativo de recolección y evaluación de información y de relacionar dicho conocimiento con la evidencia de auditoría.

Un conocimiento adecuado de la entidad auditada, es un marco de referencia dentro del cual se ejerce el juicio profesional del Auditor Integral. Entender la entidad y usar esta información apropiadamente, ayuda al auditor para:

- Identificar problemas y evaluar riesgos
- Planear y efectuar la auditoría en forma efectiva y eficiente
- Evaluar la evidencia de auditoría
- Proporcionar un mejor servicio a la entidad

Estudio y evaluación de los controles

El auditor integral debe identificar y evaluar los controles relevantes de la entidad. El auditor debe obtener evidencia que respalde sus juicios acerca de los mismos.

El Auditor Integral debe efectuar un adecuado examen y evaluación de la suficiencia y efectividad del sistema de control contable, administrativo y operacional establecido en la entidad.

Para el adecuado examen se deben evaluar los siguientes controles.

- De la Organización.
- De la Operación.
- Del Sistema de Información.
- Internos Contables

Obtención de Evidencia.

El auditor integral debe obtener evidencia relevante competente y suficiente para fundamentar juicios y conclusiones que se formulen. Asimismo, debe conservar un registro del trabajo efectuado en forma de papeles de trabajo u otros medios informáticos.

La evidencia es el conjunto de elementos que soportan el cumplimiento de los objetivos de la auditoría y, consecuentemente, los hallazgos y opiniones expresadas en el informe. Debe ser relevante, competente y suficiente:

Es relevante cuando es importante y coherente, es decir, cuando tiene relación lógica y patente con el hecho o situación.

Es competente cuando es calidad, es decir, cuando tiene la capacidad para persuadir sobre su validez.

Es suficiente cuando se obtiene en cantidad necesaria para que soporte la aseveración u opinión en su totalidad.

Para que la evidencia sea completa, es decir que sea relevante, competente y suficiente, es necesario que se apliquen las técnicas de auditoría adecuadas a las características del aspecto a examinar. Los principales tipos de evidencia son:

- Analítica.- Derivada de la consideración de interrelaciones entre datos. Produce inferencias o conclusiones (consistencias, inconsistencias, relaciones de causa y efecto, etc.).

- Física.- Consistente en la inspección directa de los bienes u observación de las operaciones (inventarios, arqueos, etc.).
- Documental.- Existe en alguna forma permanente (cheque, facturas, contratos, etc.).
- Testimonial.- Proporcionada por declaraciones del personal evaluado y otros.

Los papeles de trabajo deben contener confirmación y análisis suficientes para permitir que un auditor experimentado, sin conexión previa con la auditoría, obtenga de ellos la evidencia que respalde las conclusiones y funciones significativos de la misma.

Cuidado profesional

El auditor integral debe ejercer cuidado profesional al efectuar sus trabajos de auditoría.

El cuidado profesional es la aplicación de una cuidadosa y hábil, así como competente y razonable prudencia del auditor, en cualquier circunstancia. Consecuentemente, el cuidado profesional debe ser apropiado a la complejidad de la auditoría que se esté efectuando.

El cuidado profesional requiere competencia por parte del auditor, pero no es sinónimo de infalibilidad o acciones extraordinarias. Implica que el auditor conduzca sus exámenes y verificaciones con profundidad razonable, sin que se requiera auditoria detallada de todas las transacciones.

El ejercicio del cuidado profesional significa el raciocinio, habilidad y juicio como auditor en el desempeño de un auditoría. Para tal efecto, debe considerar:

- El alcance del trabajo requerido para lograr sus objetivos.
- La importancia relativa de aquellos asuntos susceptibles de revisar.
- La adecuación y eficiencia de los controles.
- La naturaleza del entorno en donde se desenvuelve la entidad.

El auditor debe desempeñar su trabajo con meticulosidad y esmero, poniendo siempre toda su capacidad y habilidad profesional, con buena fe e integridad.

Formulación de Papeles de Trabajo.

El auditor integral debe soportar la evidencia en papeles de trabajo.

El uso de papeles de trabajo establece un claro anexo entre el trabajo de campo y el informe de auditoría y asegura la apropiada recopilación de la evidencia.

Existen varias razones para enfatizar en la preparación de papeles de trabajo, a saber.

- Proporcionan un marco para recolectar y compartir información (documental) en tareas en que están involucrados varios auditores para lograr una coordinación efectiva del trabajo (la información verbal es útil pero no suficiente).
- Facilitan la revisión del trabajo efectuado por los demás auditores para asegurar que sea completo y veraz y que la evidencia obtenida respalde hallazgos.
- Permiten su revisión por terceros cuando existan criterios controvertidos en cuanto a los resultados de una auditoría.

Responsabilidad en el uso del trabajo efectuado por otros profesionales o por la administración de la entidad.

Cuando el auditor integral requiere utilizar el trabajo efectuado por otros profesionales o por la administración de la entidad, tiene la responsabilidad de evaluar su razonabilidad.

Cuando la naturaleza del trabajo realizado por otros profesionales es de relativa especialización. El auditor Integral debe obtener la opinión de un experto en la materia, sobre su razonabilidad. Este hecho debe mencionarse en el párrafo del alcance del informe.

El auditor Integral debe determinar si otros auditores están o han evaluado a la entidad, en cuyo caso dichos trabajos pueden constituir fuentes de información útiles para el planteamiento y la ejecución de la auditoría.

Si otros auditores han identificado áreas que ameritan un estudio adicional, el auditor puede apoyarse en dicho trabajo para definir los objetivos y/o metodología, así como para limitar la extensión de sus propias pruebas.

Supervisión del trabajo de Auditoría Integral.

Debe ser cuidadosamente supervisado todo el trabajo ejecutado por el personal durante el proceso de la auditoría integral, desde su planeación hasta la presentación del informe, su seguimiento y posteriormente, si fuera el caso, en el diseño, implantación y evaluación de las recomendaciones.

La supervisión implica dirigir los esfuerzos de los auditores integrales para asegurarse que se alcancen los objetivos de auditoría.

Resalta el hecho de que " delegar no significa desentenderse del trabajo", hay que instruir y supervisar. La autoridad y las funciones de auditoría pueden delegarse, pero la responsabilidad no.

Aseguramiento de la calidad.

El auditor integral debe tener un apropiado sistema de aseguramiento de la calidad y participar en un programa de revisión externa del mismo, con el fin de lograr un proceso de mejora continua de los trabajos que realice.

El sistema de aseguramiento de la calidad implantado por el grupo de auditoría, llámese despacho, auditoría interna, órgano interno de control, etc., debe ofrecer seguridad razonable de que la organización (1) ha adoptado y cumple con las normas de auditoría, y (2) ha establecido políticas y procedimientos de auditoría adecuados. La naturaleza y confiabilidad del sistema de aseguramiento de la calidad de una organización depende de varios factores, entre otros: su magnitud, el grado de autonomía operativa que permita a su personal, la naturaleza de su trabajo, su estructura organizacional y el apropiado costo/beneficio.

A efecto de incrementar la certeza respecto de la calidad del trabajo realizado, la organización del Auditor Integral puede implantar un programa de revisión externa de dicho aseguramiento de la calidad, con la finalidad de determinar si se ha establecido un adecuado sistema para tal propósito y si opera con eficacia para proporcionar la seguridad de que en las Auditorías Integrales se está cumpliendo con las normas de auditoría aplicables y se han observado los procedimientos y políticas establecidos.

■ Normas para la preparación de informes de resultados

Este grupo de normas contempla los requisitos para la elaboración y presentación de los resultados.

Los informes deben:

- Formularse por escrito y revisarse en el borrador por los evaluados y aquellos funcionarios que solicitaron la auditoría.
- Ser objetivos y oportunos
- Presentar los datos en forma exacta y razonable, así como describir los hallazgos de manera convincente, clara, sencilla y completa.
- Incluir una mención especial sobre los logros obtenidos, enfatizando más en el mejoramiento que en las críticas.

El informe de auditoría integral no debe limitarse a las observaciones de hallazgos encontrados durante la auditoría, sino que debe incluir las recomendaciones pertinentes.

Si el auditor integral detecta que se pueden efectuar mejoras en las operaciones de la entidad, el informe debe describir adecuadamente los problemas y los pasos necesarios para corregirlos.

Forma

El auditor debe preparar informe por escrito para comunicar los resultados de la auditoría.

Los informes por escrito son necesarios para:

- Comunicar los resultados de la auditoría,
- Reducir el riesgo de que los resultados sean mal interpretados y
- Facilitar el seguimiento con el fin de determinar si se han adoptado las medidas correctivas apropiadas.

El auditor debe comentar ampliamente los hallazgos, juicios, conclusiones y recomendaciones con el personal responsable de la entidad.

Contenido

Los auditores deben incluir en sus informes los objetivos de la auditoria, su alcance y metodología.

Las principales cualidades que deben observarse en la preparación de los informes son:

- Confiabilidad.- Requiere que la evidencia sea válida y que los hallazgos sean correctamente expuestos. Se basa en la necesidad de asegurar que la información presentada a los lectores sea verdadera. Un error podría ocasionar que se cuestionara la validez sustancial del informe. Además, un informe con errores podría restar credibilidad a la organización de auditoría y reducir la efectividad de sus informes.
- Objetividad.- Exige equilibrio en cuanto al contenido y al tono de informe. La credibilidad de un informe aumenta significativamente cuando se presenta la evidencia de manera que los lectores sean persuadidos por los hechos mismos.
- Persuasión.- Requiere que los resultados de la auditoría correspondan a sus objetivos, que los hallazgos se presenten de manera persuasiva y que las recomendaciones y conclusiones se desprendan lógicamente de los hechos expuesto. La información debe ser suficiente para convencer a los lectores de la validez de los hallazgos, de la razonabilidad de las conclusiones y de la conveniencia de que acepten las recomendaciones. Los informes preparados en esta forma pueden contribuir considerablemente a que la atención de los funcionarios responsables se concentren en los asuntos que más lo requieran y en estimular la adopción de medidas pertinentes.
- Claridad.- Exige que el informe sea fácil de leer y entender. Deben redactarse en un lenguaje tan claro y sencillo como lo permita el grado de complejidad de los asuntos que traten.
- Concisión.- Requiere que no sea más extenso de lo necesario para transmitir su mensaje. El exceso de detalles distrae la atención y puede ocultar el mensaje o confundir y desanimar al lector. También deben evitarse repeticiones innecesarias.

- **Normas para el diseño, implantación y evaluación de las recomendaciones resultantes de la auditoria integral.**

En este grupo de normas se incluyen el Diseño, Implantación y Evaluación de las recomendaciones resultantes de la Auditoría Integral, como una nueva etapa considerada como una actividad operativa que debería llevar a cabo la administración de la entidad, con o sin auxilio de consultores externos.

Del éxito del diseño e implantación de las recomendaciones del informe de Auditoría Integral depende el grado de mejoramiento en la productividad, competitividad y eficiencia de la entidad.

La labor del auditor no termina con la entrega del informe de auditoría, sino que incluye determinar las ineficiencias existentes, proponer soluciones y colaborar con la entidad para su realización. Por ello puede concluirse que el paso entre lo que se pensaba hacer y los hechos reales y objetivos; es el momento a partir del cual se empiezan a aportar los beneficios de las recomendaciones, tanto a corto como a largo plazo.

La implantación debe ser dirigida por un líder natural de la entidad, por el propio Auditor Integral o por un consultor externo que permita lograr los cambios que se requieran.

La evaluación continua, metódica y detallada del proceso de implantación es un tarea que se tiene que ejecutar con el apoyo de la máxima autoridad de la entidad.

Diseño

Debe elaborarse un plan de trabajo que precise los objetivos, el alcance y los resultados necesarios para implantar las recomendaciones del informe de auditoria integral, conjuntamente con la entidad, para que cada proyecto sea diseñado con la calidad requerida, en el tiempo y costos establecidos, en su caso, deben preverse las pruebas en paralelo que se consideren adecuadas.

Implantación

Debe elaborarse un programa detallado de ejecución, con las actividades a llevarse a cabo y la secuencia de su realización (ruta crítica), así como las fechas de inicio, termino y presentación de los informes de avance y control. También debe prepararse el presupuesto detallado, incluyendo los requerimientos de recursos materiales y humanos, así como formar los equipos de trabajo, con la asignación de responsables y recursos por actividad.

Evaluación

Deben medirse y registrase las variables previamente establecidas en la etapa de diseño y planeación, una vez puesta en marcha la nueva operación.

A partir de las debilidades que se observen durante un lapso razonable de operación del nuevo sistema, debe evaluarse la conveniencia de efectuar las modificaciones a cualesquiera de los componentes del mismo.

El informe de seguimiento debe revelar el estado de los hallazgos y recomendaciones que se hubieran presentado en el informe de auditoría.

Informes

Periódicamente deben presentarse informes sobre el avance de la implantación. Al concluirse totalmente con la misma, debe entregarse un informe descriptivo de los realizado en esta ultima fase de la auditoria integral, el cual enfatice los resultados alcanzados a la fecha y los que se espera materializar posteriormente.

4.2. Procedimientos de Auditoría Integral

En esta sección se hace referencia a los procedimientos recomendados para llevar a cabo la auditoría integral en forma ordenada y con una secuencia congruente de actividades. Los procedimientos se contemplan en el Boletín 2 *Metodología de la Auditoría Integral* de la Comisión de Normas y Procedimientos de la Academia Mexicana de Auditoría Integral, A. C.

La profundidad con la que la Auditoría Integral debe realizarse y la amplitud de su campo de aplicación, fundamentan lo imperioso de emplear una metodología con un enfoque práctico y dinámico aplicable a organizaciones tanto del sector privado como del público.

Al igual que en cualquier auditoría, pueden existir diversas metodologías y ser tan útiles unas como otras; sin embargo, hay algunas fases que necesariamente deben contemplarse.

La Comisión de Normas y Procedimientos de la Academia Mexicana de Auditoría Integral, A.C., considera que las fases en que debe desarrollarse la Metodología de la Auditoría Integral son las siguientes:

I. Análisis General y Diagnóstico
II. Planeación Específica
III. Ejecución
IV. Informe de Resultados
V. Diseño, Implantación y Evaluación

- **Fase I. Análisis General y Diagnóstico**

La auditoría Integral tiene como propósito determinar las deficiencias operativas internas o amenazas de carácter externo de las organizaciones, para que éstas se corrijan o se controlen y se mejore la productividad y/o rentabilidad, mediante el mejor aprovechamiento de sus recursos.

En la práctica resulta difícil convencer a una Organización para la contratación de un servicio profesional de Auditoría Integral y, por otra parte, no se tiene elementos para hacer una evaluación de las áreas con problemas que deben revisarse y, consecuentemente, para determinar qué costo tendría una Auditoría Integral de la Organización. Por tal razón, se propone, en la Metodología de Auditoría Integral, la realización de la Fase I Análisis General y Diagnóstico, que permita:

- A la organización, conocer los beneficios que pueda obtener de un trabajo de esta naturaleza, el impacto que su realización tendría en sus resultados y evaluar al propio Auditor Integral.

- Al Auditor Integral, realizar un costo relativamente reducido, una investigación para detectar las áreas de oportunidad o de problemas que ameriten ser estudiadas con detalle y concluir sobre el costo-beneficio de las mismas.

Etapas

1. **Evaluación Preliminar.** *Interpretación inicial de la principal problemática de la Organización.*

Procedimientos de auditoría

- **Entrevista inicial.-** Realizar reunión inicial con los directores de la organización para conocer sus puntos de vista acerca de su misión, objetivos, estrategias, mercados y producción, tecnología, operación, así como de sus principales problemas y sus hipótesis con relación a las causas que los originan.

- **Análisis de los estados financieros e indicadores de operación y control de gestión.-** Definir e interpretar las principales razones financieras, analizar los estados financieros, revisar los indicadores de control de gestión existentes, analizar la estructura organizacional, identificar y revisar el marco normativo aplicable, así como alguna otra información estadística relevante para identificar las áreas de oportunidades más importantes, relacionadas con los resultados y el status económico-financiero de la organización.

2. **Plan de Trabajo.** *Establecimiento de las áreas a revisar durante el análisis, con base en lo determinado en la etapa previa, así como de los diferentes estudios por aplicar, de acuerdo con las categorías y secuencias siguientes:*

Procedimientos de Auditoría

- **Evaluación de las condiciones del entorno**.- Obtener y evaluar la siguiente información:

  - Competencia actual y potencial, los proveedores y los clientes.
  - Reglas del juego del sector, como: regulaciones y aspectos fiscales
  - Condiciones de la economía que afecten el desempeño del sector en que participa la organización.
  - Marco normativo aplicable.

- **Revisión de informes anteriores.**- Analizar los resultados que con anterioridad se hayan presentado en diagnósticos, estudios técnicos e informes de auditores internos o externos.

- **Estudio del proceso administrativo.-** Analizar el proceso administrativo con el encargado del área para planear actividades, controlar el cumplimiento de lo planeado (ejecutar y dar seguimiento), reportar y evaluar los resultados obtenidos.

- **Análisis operacional.**- Observar detalladamente las operaciones cotidianas durante una jornada de trabajo normal, para identificar el tipo de problemas que se presentan, así como su tratamiento y solución.

- **Estudio de la operación actual.-** Identificar el impacto económico de la forma de operación actual en la organización, mediante pruebas estadísticas, análisis de tendencias y análisis de variación de resultados.

- **Estudio del clima organizacional.**- Efectuar el estudio del clima organizacional, a través de la aplicación de entrevistas y cuestionarios con el personal de todos los niveles de la Organización, recopilación de sus opiniones, comentarios y sugerencias, con relación al ambiente organizacional, así como de su visión y ubicación de la problemática existente.

- **Estudio de actitudes.**- Identificar mediante la aplicación de sus cuestionarios (previamente diseñados) a los niveles superiores e intermedios (gente con personal a su cargo) las actitudes no congruentes con el logro de los objetivos de la organización, tales como: resistencia al cambio, problemas de comunicación, debilidades en los estilos de liderazgo, falla en los métodos de motivación y de desarrollo de personal utilizados, deficiencias en el sentido de urgencia y en la visión de calidad hacia el trabajo.

- **Determinación de fuerza y debilidades, oportunidades y amenazas.**- Detectar las fuerzas y debilidades, oportunidades y amenazas en el ambiente de la organización, con objeto de elaborar estrategias para obtener ventaja de las primeras y reducir los posibles impactos negativos de las segundas.

- **Duración.**- Determinar la duración del diagnóstico a partir de la cantidad de estudios por aplicar, así como de la experiencia de los profesionales participantes.

- **Integración del equipo de trabajo.**- Determinar el perfil y número de profesionistas que deben participar, en función del plan de trabajo establecido:

  - Contadores Públicos
  - Licenciados en Administración
  - Ingenieros
  - Psicólogos Industriales
  - Otros que se requieran

3. Ejecución. *Desarrollo del plan de trabajo.*

Procedimientos de auditoría

- **Obtención de evidencia.**- Realización de pruebas y obtención de evidencia suficiente, competente y relevante.

- **Determinación de hallazgos.**- Integrar, evaluar y confirmar con los responsables, los hallazgos resultantes de la aplicación del plan de trabajo.

- **Coordinación y supervisión**.- Coordinación, supervisión y monitoreo sistematizado del plan de trabajo, por parte de un Director de Diagnóstico, para asegurar la correcta aplicación y calidad de los estudios.

- **Reunión de avance.**- Presentación de avance y resultados preliminares a los Directores de la organización, para enriquecer y completar el trabajo en desarrollo.

3. Diagnóstico. *Obtención de resultados, discusión con los responsables y presentación del Informe Final.*

Procedimientos de auditoría

- **Recopilación de resultados.**- Recopilación de los resultados de los estudios aplicados y elaboración del Diagnóstico Preliminar con las conclusiones sobre las áreas de oportunidad detectadas.

- **Cuantificación de áreas de oportunidad (posibilidades de mejora)**.- Establecimiento del beneficio económico potencial en las distintas áreas de oportunidad, de acuerdo con las fuerzas y debilidades identificadas.

- **Presentación del diagnóstico.**- Reunión con los Directores de la Organización para presentar formal y detalladamente los resultados del Diagnóstico, así como de las áreas de oportunidad más importantes.

- **Informe final.**- Integración de los resultados del Diagnóstico en dos documentos formales:

  - Informe de resultados de cada uno de los estudios aplicados y áreas de oportunidad detectadas.

  - Informe Ejecutivo con el resumen de los resultados obtenidos, las conclusiones y la cuantificación de las oportunidades detectadas en las áreas, diferenciando las acciones que puedan realizar en el corto plazo de aquellas que requieren de un plazo mayor.

■ **Fase II. Planeación Específica**

Con los elementos obtenidos en la fase de Diagnóstico Preliminar, se llevará a cabo la Planeación Específica de la Auditoría Integral. Esta fase es el elemento fundamental para orientar la revisión hacia los objetivos establecidos, por lo cual debe contemplar una serie de etapas en las que se incluyen los procedimientos por aplicar y las actividades por realizar.

La Planeación Específica de la Auditoría Integral debe contener la precisión de los objetivos detallados y el alcance del trabajo por desarrollar, considerando, en otros elementos, los parámetros e indicadores de gestión de la Organización.

La revisión debe ser fundamentada en la preparación de un programa detallado de trabajo que contemple la red de actividades, los procedimientos de auditoría, los responsables y las fechas de ejecución del mismo.

También debe preverse, como una etapa fundamental de la Planeación Específica, la determinación de los recursos necesarios tanto en número como en calidad de equipo de trabajo que será utilizado en el desarrollo de la revisión, con especial énfasis en la estimación de costos.

Finalmente, se deberán establecer claramente los resultados esperados de la Auditoría Integral, como consecuencia directa del conocimiento profundo de las fuerzas y debilidades y de las oportunidades de mejora de la Organización, cuantificando en lo posible los ahorros esperados.

El llevar a cabo una planeación adecuada de la Auditoría Integral permitirá conducir el proceso hasta la consecución de los objetivos previstos en la revisión, dando respuesta con ello a las expectativas despertadas en la Organización por obtener resultados concretos y tangibles que redunden en beneficios directos de carácter económico para la misma.

Etapas

1. **Determinación de objetivos.** *Definición de objetivos, alcance y resultados esperados de la Auditoría Integral y su conformación con los responsables de la operación. Comprende los siguientes aspectos:*

Procedimientos de auditoría

- **Objetivos de la Organización.-** Comprobar si la entidad, programa o área sujeta a revisión cumple con los objetivos para cuya consecución se les asignaron recursos, previa cuantificación en lo posible de los objetivos y metas deseados.

- **Alcance de cada función.-** Precisar los alcances de las funciones seleccionadas con base en los resultados esperados.

- **Resultados esperados.-** Establecer los resultados esperados de la Auditoría Integral, considerando, entre otros:

  - La naturaleza, magnitud y complejidad de los problemas identificados.
  - Las fuerzas y debilidades, así como las oportunidades de mejoramiento de la organización.
  - Los objetivos definidos y el informe Final del Diagnóstico Preliminar.

- **Confirmación con responsables.**- Confirmar la razonabilidad de los objetivos, alcances y resultados esperados con los responsables de las operaciones.

2. Elaboración del programa. *Elaboración detallada del programa que contenga, cuando menos, los elementos siguientes:*

Contenido

Procedimientos de Auditoría

- **Sistema de control.**- Examinar la suficiencia y adecuación del sistema de control interno existentes para los programas o unidades auditadas, evaluando la efectividad de su funcionamiento, así como la calidad de ejecución de las responsabilidades asignadas.

- **Exposición del riesgo.**- Definir el grado de exposición al riesgo que muestran las áreas sujetas a examen (financiero, fiscal, mercado, competencia, tecnología, etc.), con base en los resultados de la evaluación del control interno, así como del conocimiento que se obtenga del entorno global en que se desarrolla la entidad y del análisis de factores determinados tales como: mercado, competencia y legislación.

- **Objetivos y metas.**- Determinar el grado de cumplimiento de los objetivos y metas, así como el análisis de sus causas y la toma de acciones correctivas, para definir si se establecen en función de las posibilidades reales de cumplimiento y de los recursos asignados, se definen correctamente los responsables de su ejecución y si se cuenta con un sistema de información que facilite su monitoreo.

- **Disposición legales.**- Verificar que se cuenten con mecanismos y sistemas de información que aseguren el cumplimiento correcto y oportuno de las disposiciones aplicables de acuerdo con el marco legal.

- **Normatividad interna.**- Identificar, evaluar y verificar el cumplimiento de las principales políticas, normas y procedimientos que rijan las operaciones y el manejo de los recursos.

- **Rendición de cuentas.**- Verificar si las obligaciones de rendir cuentas de carácter financiero u operacional, tanto a nivel interno como externo, incluyendo la calidad de los sistemas de información que las soportan, están reconocidas y aceptadas por las partes involucradas, tomando en cuenta su oportunidad y calidad, analizando si existen "vacíos" en el cumplimiento de dicha obligación.

- **Economía, eficiencia y eficacia.**- Evaluar la economía, eficiencia y eficacia de las operaciones, basados en la información obtenida del análisis del cumplimiento de objetivos y metas, así como la de la comparación de los parámetros e indicadores de gestión esperados con los reales, para juzgar su cumplimiento y las razones de sus variaciones.

Estructura

Procedimientos de auditoría

- **Procedimientos.**- Establecer los procedimientos de Auditoría Integral que serán aplicados para cumplir con los objetivos de la revisión.

- **Responsables.**- Señalar cada uno de los responsables del grupo multidisciplinario y de la Organización, encargados de la fases de revisión del programa general, tomando como principio-rector el de las corresponsabilidad en la consecución de los objetivos de la Auditoría Integral.

- **Etapas y fechas de ejecución.**- Establecer las distintas etapas y fechas de ejecución del programa, con su correspondiente señalamiento de responsables.

- **Red de actividades.**- Elaborar una red de actividades, completa y detallada, que permita controlar todo el programa y verificar la consecución de los objetivos previstos.

3. Determinación de recursos.- *Determinar los recursos necesarios para la ejecución de la auditoría.*

Procedimientos de auditoría

- **Especialidades.**- Definir las distintas disciplinas profesionales requerida para la ejecución del programa, en función de la problemática detectada y de los objetivos de la auditoría.

- **Experiencia.**- Determinar la experiencia requerida para las distintas disciplinas profesionales, necesarias para la integración del grupo multidisciplinario.

- **Cantidad de personal.**- Definir el número del personal del grupo multidisciplinario y de la Organización que deberá intervenir en la ejecución del programa.

- **Equipo y materiales.**- Definir la cantidad y características de los equipos y materiales necesarios para el desarrollo de la investigación (equipo de cómputo, software, comunicaciones, muebles, espacios, papelería, etc.).

- **Estimación de costos.**- Elaborar un presupuesto de costos, en el entendido que es una estimación que podría sufrir modificaciones en función del comportamiento del propio programa y de la variaciones que en su propia circunstancia demande la Organización.

4. Seguimiento del programa. *Incorporación y desarrollo durante la ejecución del programa, de acciones que aseguren su cumplimiento adecuado.*

Procedimientos de auditoría

- **Comité directivo.**- Establecer un Comité Directivo con la participación de funcionarios de alto nivel tanto de la administración como de la operación del ente evaluado, para que participe en la planeación específica, avalúe los avances de la revisión y apoye y oriente las actividades en desarrollo.

- **Coordinación.-** Establecer, de acuerdo con la naturaleza y complejidad del proyecto, la coordinación que se requiera.

- **Oportunidades de mejoramiento.-** Confirmar conjuntamente, entre los miembros de la Organización y el grupo multidisciplinario, los alcances, objetivos, programas, recursos necesarios y resultados esperados de la Auditoría Integral, para la identificación clara de oportunidades de mejoramiento.

- **Supervisión.-** Mantener, durante el desarrollo del trabajo, supervisión constante sobre la oportunidad y calidad del proceso, de manera que se asegure la consecución de los objetivos.

- **Reporte de avance.-** Definir los reportes de avance que serán presentados a la Institución durante las distintas fases del proceso de la Auditoría Integral para su discusión y concentración.

■ **Fase III Ejecución**

La Fase de Ejecución de la Auditoría Integral se refiere al desarrollo de los procedimientos de revisión definidos en la Fase II de Planeación Específica, a través de las pruebas de auditoría adecuadas para los procesos u operaciones que se deben evaluar, con objeto de obtener la suficiente y competente evidencia que permita sustentar las observaciones determinadas, y ya evaluadas, que constituyen la base para la conformación y presentación de mejoramiento pertinentes.

Como se señala en la fase de Planeación Específica, para el desarrollo de la Auditoría Integral deberá invariablemente diseñarse un programa de trabajo, que describa los procedimientos de auditoría, el tipo de pruebas por aplicar, su alcance, los tiempos asignados para su realización y los nombres de los responsables de su ejecución.

El programa de trabajo debidamente supervisado permite asegurar el cabal cumplimiento de los procedimientos que fueron diseñados para el caso específico y, a su vez, para controlar el oportuno avance de las actividades previstas.

Entre los aspectos de mayor transcendencia en la etapa de realización de pruebas y obtención de evidencias de auditoría, destaca el examen y evaluación del Sistema de Control. En este sentido es necesario, durante la evaluación. conocer en qué grado los diferentes niveles de la organización tiene conciencia de la responsabilidad que les atañe respecto al diseño, establecimiento, operación y supervisión de adecuados sistemas de control.

Siendo el sistema de control un proceso diseñado para dar seguridad razonable al cumplimiento de objetivos relacionados con la eficiencia y eficacia de las operaciones, la confiabilidad de la información y el cumplimiento de la leyes, reglamentos o políticas en general, es indispensable llevar a cabo el examen de la suficiencia y pertenencia de dicho sistema, así como evaluar la efectividad de su funcionamiento y la calidad en el cumplimiento de las responsabilidades asignadas.

Durante el desarrollo de los procedimientos y la aplicación de las pruebas de auditoría, es necesario tener presente que los resultados que se obtengan, deberán permitir realizar una evaluación integral de las áreas u operaciones sujetas a examen. Adicionalmente la cobertura del enfoque integral de la revisión queda incompleta, si no se identifican las interrelaciones que pudieran existir entre las causas o efectos de las deficiencias determinadas, respecto a otras áreas que no hayan sido objeto de la auditoría.

Finalmente, la coordinación adecuada y oportuna para analizar con los responsables de la organización, el avance de los trabajos y la naturaleza de los hallazgos, permitirán tomar las medidas necesarias para asegurar la mayor calidad de los resultados de la auditoría.

Etapas

1. **Obtención de evidencia suficiente, competente y relevante.**- *Ejecución del programa derivado de la Fase II. Planeación específica de la Auditoría Integral, a través de la realización de pruebas y la obtención de evidencia suficiente, competente y relevante.*

Procedimientos de auditoría

Papeles de trabajo. Integrar los papeles de trabajo con la documentación relativa a la planeación y ejecución de los procedimientos aplicados, sustentando, clara y ordenadamente, cada uno de los hallazgos derivados del análisis, pruebas y evaluaciones realizadas, para facilitar su conexión directa con el contenido del informe.

2. **Técnicas y recursos.** *Comprende la aplicación de las técnicas de Auditoría tradicionales, tales como inspección física, observación, cálculo, etc.. Adicionalmente existen otros recursos para la obtención de la información y/o evidencia, a saber:*

Procedimientos de auditoría

- **Estadísticas.-** Utilizar las estadísticas de las operaciones como base para detectar tendencias, variaciones extraordinarias y otras situaciones que por su importancia ameriten investigarse.

- **Parámetros e indicadores.-** Investigar los parámetros e indicadores de economía. eficiencia y eficacia tanto reales como estándar. Para determinar dichos parámetros puede recurrirse a asociaciones profesionales, publicaciones especializadas, empresas del ramo, cámaras industriales o comerciales, universidades, organismos internacionales, organizaciones de calidad, etc.

- **Flujogramas.-** Elaborar u obtener de la administración las gráficas de los procesos sujetos a revisión, para evaluar los sistemas de control y la eficiencia en el desarrollo de las operaciones.

- **Cuestionarios.-** Aplicar cuestionarios a los principales funcionarios para conocer los objetivos, características y resultados de la función a su cargo, o bien para evaluar la existencia, adecuación y cumplimiento de los sistemas de control.

- **Entrevistas.-** Programar entrevistas para obtener, confirmar o rectificar la información que sobre las operaciones se requiera o se haya obtenidos por otros medios.

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

3. **Coordinación y supervisión.-** *Conducción del proceso de Auditoría Integral que asegure su cumplimiento oportuno, completo y correcto.*

Procedimientos de auditoría

- **Evaluación de hallazgos.-** Efectuar la evaluación de hallazgos de manera constante y consistente durante todo el proceso de revisión, para que, considerando su importancia relativa, se decida su incorporación a los resultados finales, así como definir los mecanismos, tiempos y responsables de implantar las acciones acordadas.

- **Confirmación de hallazgos.-** Confirmar los hallazgos obtenidos con la Organización, a través de cualquier medio disponible a fin de enriquecer los resultados de la auditoría , atendiendo a los objetivos de la revisión.

- **Integración y concertación de hallazgos.-** Integrar y comentar con los responsables, los hallazgos resultantes del proceso de auditoría.

- **Programa de reuniones.-** Establecer un programa periódico de reuniones con la Organización, adecuado a las circunstancias que enfrente el proceso de revisión.

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

- **Seguimiento de acuerdos.-** Dar seguimiento continuo, con la Organización, a los acuerdos derivados del proceso de Auditoría Integral.

- **Reporte de resultados preliminares.-** Preparar los reportes de los resultados preliminares derivados de la ejecución del programa de Auditoría Integral, para presentarlos a los funcionarios de la Organización, mismos que se servirán de base para preparar los informes de resultados definitivos previstos en la Fase IV.

■ **Fase IV. Informe de Resultados**

Además de los informes parciales que se hayan elaborado durante la Auditoría Integral, al final, debe emitirse un informe escrito y firmado que contengan los resultados relevantes, debidamente soportados.

El informe de auditoría integral debe responder básicamente al requerimiento del cliente y al propósito para el que fue contratado el servicio de auditoría integral (de acuerdo con criterios acordados previamente), el cual está detallado en los objetivos y procedimientos del programa de auditoría y, consecuentemente, en las conclusiones fundamentales derivadas de su ejecución.

Algunas características que requieren considerarse para la mejor comprensión del informe de resultados son: confiabilidad, razonabilidad y características de la información.

La importancia relativa de los asuntos a examinar variará en función del alcance de la auditoría. Cuando se revisa aisladamente un proceso, división o programa se reportan situaciones que se informarían si se revisase la entidad como un todo. Deben reportarse aquéllas que sean suficientemente importantes como para afectar el desempeño de la unidad examinada.

Para evaluar la importancia relativa de las situaciones que se deben informar, es necesario considerar, por lo menos, los siguientes factores:

- Magnitud del desembolso o ingreso.
- Tendencias en el desempeño.
- Indicadores comparativos con operaciones en organizaciones similares.
- Riesgos de que ocurra un evento no deseable.
- Implicaciones legales, civiles o penales.
- Impacto del (o en el) proceso, división o programa sobre el cual se informa.

El contenido total del informe debe ser comentado con los ejecutivos responsables de las operaciones, previo a la presentación al Director General u Organo Directivo, al que deberá entregarse adicionalmente un informe ejecutivo para toma de decisiones.

En caso de que durante el desarrollo de la auditoría se detecten irregularidades en el manejo de los bienes y operaciones de la Organización, se deben reportar de inmediato al funcionario adecuado, independientemente de su inclusión en el informe final de resultados.

Etapas

1. **Observaciones y oportunidades de mejora.-** *Recopilación, integración y presentación de los hallazgos, de tal forma que promueva mejoras de la operaciones y que indique las características de las soluciones propuestas.*

Procedimientos de auditoría

- **Recopilación.-** Recopilar y agrupar los hallazgos (observaciones y oportunidades de mejora) en los papeles de trabajo en forma homogénea, por ejemplo: áreas organizacionales, sistemas, procedimientos, etc.

- **Integración.-** Integrar las observaciones, ya agrupadas, en las causas comunes que las originan, para promover proyectos que las solucionen integralmente.

- **Contenido.-** Vigilar, en la integración de la observaciones, la búsqueda de cambios radicales en la operación en el lugar de mejoras parciales.

- **Alternativas de solución.-** Presentar alternativas de solución a los problemas detectados.

2. **Estructura, contenido y presentación.-** *Elaboración en cuanto a su forma, fondo y presentación del informe, que contenga los hallazgos y propuestas de solución resultantes de la auditoría.*

- **Estructura.-** Los elementos mínimos a considerar son:

  - Introducción.- Comprende:

    - Identificación de la organización, del área auditada y su entorno.
    - Descripción del proceso directivo.
    - Identificación de la naturaleza, características, magnitud y complejidad de la organización, área, proceso o programa auditados.

  - Problemas relevantes.- Descripción de los principales problemas que afectan el adecuado desarrollo de las operaciones.

  - Propuesta de solución.- Descripción de los proyectos concretos para la solución de los problemas, con la indicación de etapas, actividades, responsables, recursos y tiempos estimados para su implantación.

- **Contenido.-** En esta sección del informe se debe describir en forma objetiva, clara, concisa, precisa y constructiva los resultados relevantes de la auditoría.

  La cuantificación del impacto de las debilidades y de las propuestas de solución considera, entre otros, los siguientes elementos:

◊ Identificación de la operación actual con la descripción del problema debidamente soportado, y el estándar o criterio utilizando en su determinación, a nivel de toda la organización o del segmento que presenta debilidades.

◊ Establecer las propuestas de solución que pueden presentarse en un capítulo especial del informe o en cada grupo de observaciones, según convenga.

- **Presentación.-** Se debe considerar la utilización de medios para la presentación del informe, entre otros:

  ◊ Utilización del equipo de cómputo con sus diversas facilidades.

  ◊ Uso de videoconferencias, tanto para la presentación del informe sujeto a discusión como del aprobado.

3.- Discusión con el cliente y definición de compromisos.- *Discusión del borrador del informe con los responsables de la operación y con los funcionarios del más alto nivel, con el propósito de lograr su aceptación para:*

- Evitar conflictos y/o respuestas posteriores, con argumentos no analizados antes de la emisión del informe.

- Concientizar a los Directivos de la importancia de su participación en las propuestas de solución. En este proceso se pueden presentar las situaciones siguientes:

  • Derivado de la discusión con los responsables de la operación, puede surgir opciones que lo enriquezcan.

  • En caso de discrepancias con los Directivos de la Organización, deben superarse en la discusión del informe.

  • La definición de compromisos para la implantación de cambios en la operación.

4. Informe Ejecutivo.- *Elaborar el resumen ejecutivo del resultado de la Auditoría una vez cubiertas las etapas anteriores, el cual obtendrá en forma concisa:*

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

Fase V. Diseño, Implantación y Evaluación

Del éxito del diseño implantación de las recomendaciones del informe de Auditoría Integral depende el grado de mejora en la productividad, competitividad y eficiencia en general de la Organización.

El trabajo de auditoría integral de los cuatro fases previas, de nada servirá si no se lograsen concretrar y materializar las recomendaciones en beneficio de la organización auditada.

La labor de auditor integral no termina con la entrega del informe de auditoría, sino que incluye el determinar las ineficiencias existentes, proponer soluciones y colaborar con la Organización para su realización.

En conclusión se puede decir que es el paso entre lo que se pensaba hacer y los hechos reales y objetivos; es el momento a partir del cual se empiezan a aportar los beneficios de las recomendaciones, tanto a corto como a largo plazo.

La implantación debe ser dirigida por un líder natural de la Organización, por el propio Auditor Integral, o por consultor externo que permita lograr los cambios que se requieran.

La evaluación continua, metódica y detallada del proceso de implantación es una tarea que se tiene que ejecutar con el apoyo de la máxima autoridad de la Organización.

Etapas

1. Diseño.- *El diseño consiste en elaborar un plan de trabajo que permita precisar los objetivos, el alcance y los resultados de lo que será necesario implantar de las recomendaciones del Informe de la Auditoría Integral, conjuntamente con la Organización, para que cada proyecto sea diseñado con la calidad requerida, en el tiempo y costo establecidos.*

2.- Implantación.- *La implantación de cada una de las recomendaciones del Informe de Auditoría Integral puede implicar el desarrollo de un proyecto.*

Procedimientos de auditoria

- **Programas de ejecución, presupuesto y equipos de trabajo**

- Elaborar el programa detallado de ejecución, con las actividades a llevarse a cabo y la secuencia de su realización (ruta crítica), así como las fechas de iniciación, terminación y presentación de los informes de avance de control.

- Preparar el presupuesto detallado, incluyendo los requerimientos de recursos materiales y humanos.

- Formar los equipo de trabajo, con la asignación de responsables y recursos por actividad.

- **Proceso de Simulación.**

  Especialmente cuando se trata de sistemas computarizados, desarrollar y ejecutar previamente a cualquier método de implantación, pruebas de los programas que reproduzcan todas las transacciones y controles que se hayan diseñado, para validar su correcto funcionamiento.

- **Métodos de implantación.**

  Hay varias formas de implantar las recomendaciones y cada una de ellas responde al problema que se trate, o bien, al grado de complejidad de las mejoras propuestas. Los métodos más utilizados son :

  - Instantáneo
  - Del proyecto piloto
  - De implantación en paralelo
  - De implantación parcial o de aproximaciones sucesivas

- **Informes de avance y seguimiento**

  Se debe elaborar y revisar los informes de avance conjuntamente con el cliente, vigilando de manera especial la ruta crítica, para cumplir con las fechas de terminación establecidas.

  Los informes deben contener los resultados de las medidas adoptadas para verificar las bondades de las recomendaciones.

- **Ajuste y correcciones en la implantación.-** Evaluar constantemente, por el grupo de implantación, la eficacia de las mejoras introducidas y, en su caso aplicar las medidas correctivas que sean necesarias, previa aprobación del cliente.

3. Evaluación

Procedimientos de auditoría

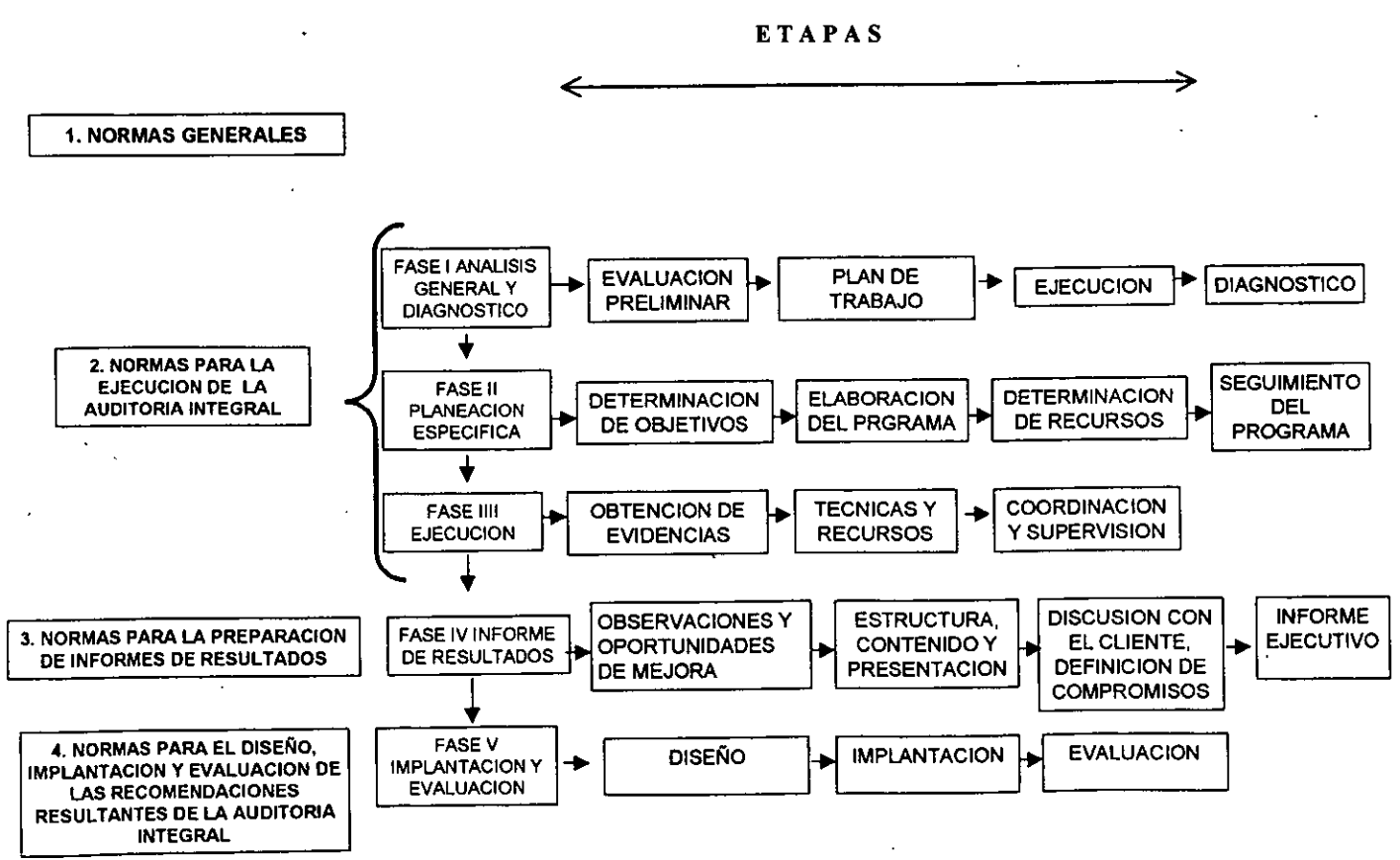
- **Medición y registro.-** Medir y registrar las variables previamente establecidas en la etapa de diseño y planeación, una vez puesta en marcha la(s) nueva(s) operación(es).

- **Revisión periódica.-** Asegurar el cumplimiento de los objetivos y resultados esperados para la implantación del proyecto.

  Debe evaluarse la conveniencia de efectuar las modificaciones a cualesquiera de los componentes del proyecto, la experiencia ha mostrado la necesidad de poner especial atención periódica de los sistemas, lo cual permite evitar que se desactualicen afectando directamente a la eficiencia de la entidad en su conjunto.

DIAGRAMA:NORMAS DE AUDITORIA INTEGRAL

DIAGRAMA:METODOLOGIA DE AUDITORIA INTEGRAL



Conclusiones

1. La auditoría integral constituye un nuevo modelo de desarrollo para el ejercicio de la Contaduría Pública, particularmente en el campo del control, a partir de un enfoque multidisciplinario que abarca los hechos económicos no sólo desde la perspectiva del pasado sino con una prospectiva en el futuro, a fin de brindar un valor agregado para el beneficio del ente económico considerado en su conjunto, así como de los inversionistas, del Estado, de la comunidad en general y de la propia profesión contable.

2. En el sector público la auditoría integral ha crecido bastante ya que es un mecanismo para evaluar la eficiencia, eficacia y economía con que se manejan los recursos, promoviendo la productividad y constatando que se hubiesen respetado las leyes y reglamentos correspondientes y observando un manejo trasparente en las operaciones. En esa modalidad de revisión se actúa con mayor amplitud y profundidad bajo una orientación preventiva y cualitativa, ya que partiendo de los resultados de diferentes auditorías practicadas con un objetivo convergente, se establecen conclusiones que permiten evitar desviaciones de los objetivos y metas programadas o, en su caso, corregir las que hubieran presentado.

3. La auditoría integral constituye un enfoque moderno que persigue obtener resultados completos en las evaluaciones efectuadas a los sistemas. Introduce un nuevo participante en las relaciones establecidas que componen el proceso de la toma de decisiones permite de manera oportuna y completa, presentar los resultados a la alta gerencia.

4. Las bondades de la auditoría integral son innumerables y seguramente a futuro se lograrán aún más y mejores resultados conforme se siga avanzando en la metodología, objetivos, técnicas y procedimientos más depurados; sin embargo es necesario dejar perfectamente establecido que esta clase de auditoría de ninguna manera sustituye o relega a la tradicional e indispensable auditoría de estados financieros que por mucho durante varias décadas ha demostrado su valía e imperiosa necesidad. Sus objetivos han quedado definidos desde hace tiempo; su

normatividad y reglamentación probadas, debe de servir de ejemplo y orientación a los trabajos, pruebas, experiencias y lineamientos de la auditoría integral cuyos objetivos son distintos.

5. La auditoría de estados financieros, se dirige hacia la formación de una opinión sobre los estados financieros basada en principios de contabilidad, normas y procedimientos generalmente aceptados ejecutados por un contador público independiente. La auditoría integral se dirige hacia la medición e informe respecto a sí las metas y objetivos de una entidad se realizan con economía, eficiencia y eficacia. Dicho informe es elaborado por un grupo multidisciplinario, basado frecuentemente en "criterios de auditoría" o unidades de medidas para cada examen. Al respecto hay considerar que ya existen instituciones que se ocupan de difundir y promover el conocimiento, el ejercicio profesional y el desarrollo metodológico de la Auditoría Integral.

6. La auditoría integral es una función de creciente importancia y utilidad en el desarrollo de las organizaciones. Su ejecución exige a quien la ejerce un elevado nivel de competencia técnica y de calidad en el desempeño profesional, por lo que se deben reunir conocimientos, habilidades prácticas y experiencias específicas, junto con otras cualidades éticas y morales, que en conjunto deberán actualizarse de manera permanente. Por consiguiente por ser una disciplina de alta exigencia profesional, se estima que contribuirá como agente de cambio, tanto en la comunidad financiera y en los negocios en general así como en el campo de la educación superior.

BIBLIOGRAFIA

Academia Mexicana de Auditoria Integral, A.C., *Boletín 1 Auditoría Integral,* DOFISCAL Editores, México, 1996.

Academia Mexicana de Auditoria Integral, A.C., *Boletín 2 Metodología de la Auditoría Integral*, DOFISCAL Editores, México, 1996.

Academia Mexicana de Auditoria Integral, A.C., *Boletín 3 Análisis General y Diagnóstico,* DOFISCAL Editores, México, 1996.

Academia Mexicana de Auditoria Integral, A.C., *Boletín 4 Informe de Auditoría Integral*, DOFISCAL Editores, México, 1996.

Academia Mexicana de Auditoria Integral, A.C., *Boletín 5 Normas de Auditoría Integral,* DOFISCAL Editores, México, 1998.

Adam Adam Alfredo y Becerril Lozada Guillermo, *La Auditoría Interna en la Administración Pública Federal*, IMCP, México, 1985.

Comisión de Auditoria Operacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., *Auditoría Operacional,* IMCP, México, 1992.

Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., *Normas y Procedimientos de Auditoría,* IMCP, México, 1997.

Dávila Guzmán Miguel Angel, *Auditoría Comprehensiva un Moderno Concepto en la Auditoría Gubernamental,* IMCP, México, 1991.

Fowler Newton Enrique, *Auditoría Aplicada,* Ediciones Macchi, Argentina, 1991.

Leonard William P., *Auditoría Administrativa,* Editorial Diana, México, 1991.

Mancera Ortiz Rafael, *Breve Historia de la Profesión de Contador Público en México,* IMCP, México, 1992.

Mendívil Escalante V. M., *Elementos de Auditoría,* ECASA, México, 1993.

Rubio Ragazzoni Victor M. y Hernández Fuentes Jorge, *Guía Práctica de Auditoría Administrativa,* Editorial PAC, S.A. de C.V., México, 1992.

Sánchez Curiel Gabriel, *Auditoría Operacional El Examen de Flujos de Transacciones,* ECASA, México, 1993.

Santillana González Juan Ramón, *Auditoría I,* ECAFSA, México, 1997.

Santillana González Juan Ramón, *Auditoría IV Auditoría Interna: Administrativa Operacional y Financiera,* ECAFSA, México, 1997.

Secretaría de la Contraloría General de la Federación, *Manual de Auditoría Pública,* SECOGEF, México, 1994.