

23
2ej'



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE CONTADURÍA Y
ADMINISTRACIÓN

AUDITORÍA INTERNA

SEMINARIO DE INVESTIGACIÓN CONTABLE
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN CONTADURÍA

PRESENTAN:

ENRIQUE ARTURO CERVANTES LUNA
SILVIA ESMIRNA SOLANO VARGAS

ASESOR DEL SEMINARIO:
C.P. RAFAEL SILVA RAMIREZ



MÉXICO, D.F.

1999

27830

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

MI PRIMER AGRADECIMIENTO ES PARA MIS PADRES:

ALVARO Y MARIA EUGENIA
POR LA CONFIANZA QUE ME HAN TENIDO, POR SU APOYO Y ANIMOS QUE SIEMPRE
ME HAN BRINDADO.

A MIS HERMANOS:

SERGIO Y ALEJANDRO
POR EL APOYO QUE HE RECIBIDO DE ELLOS.

ENRIQUE ARTURO

DEDICO ESTE TRABAJO:

A MIS PADRES:
SANTIAGO Y SILVIA
POR EL APOYO, AMOR Y COMPRENSIÓN QUE ME HAN BRINDADO

A MIS HERMANOS:

JUAN, SANTIAGO Y PEPE
POR SU APOYO Y CARIÑO QUE ME HAN BRINDADO.

SILVIA ESMIRNA

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	i
CAPÍTULO I LA AUDITORÍA	
1.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS	2
1.1.1 INGLATERRA	2
1.1.2 ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA	5
1.1.3 MÉXICO	5
1.2 DEFINICIÓN DE AUDITORÍA	10
1.3 DEFINICIÓN DE AUDITORÍA INTERNA	14
1.4 DEFINICIÓN DE CONTROL INTERNO	16
1.5 OBJETIVOS DE CONTROL INTERNO	26
CAPÍTULO II INTEGRACIÓN Y VALORACIÓN DEL DEPARTAMENTO DE AUDITORÍA INTERNA	
2.1 CREACIÓN Y ORGANIZACIÓN DE UN DEPARTAMENTO DE AUDITORÍA INTERNA	36
2.2 FUNCIONES DE LA AUDITORÍA INTERNA	48
2.3 FRECUENCIA Y EXTENSIÓN DE LAS AUDITORÍAS	50
2.4 JUSTIFICACIÓN DEL DEPARTAMENTO DE AUDITORÍA INTERNA	51
2.5 COORDINACIÓN CON LA AUDITORÍA EXTERNA	55
CAPÍTULO III NORMAS DE AUDITORÍA INTERNA	
3.1 INDEPENDENCIA	60
3.1.1 NIVEL ORGANIZACIONAL	60
3.1.2 OBJETIVIDAD	63
3.2 CONOCIMIENTO TÉCNICO Y CAPACIDAD PROFESIONAL	66
3.2.1 RECLUTAMIENTO DE PERSONAL	67
3.2.2 CONOCIMIENTOS, EXPERIENCIAS Y DISCIPLINAS	67
3.2.3 SUPERVISIÓN	68
3.2.4 CUMPLIMIENTO DE LAS NORMAS DE CONDUCTA	70
3.2.5 CONOCIMIENTOS, EXPERIENCIA Y DISCIPLINA	70
3.2.6 RELACIONES HUMANAS Y COMUNICACIONES	71
3.2.7 DESARROLLO PROFESIONAL CONTINUO	72
3.2.8 DEBIDO CUIDADO PROFESIONAL	72
3.3 ALCANCE DEL TRABAJO	76
3.3.1 CONFIABILIDAD E INTEGRIDAD DE LA INFORMACIÓN.	77
3.3.2 CUMPLIMIENTO CON LAS POLÍTICAS, PLANES, PROCEDIMIENTOS, LEYES Y REGLAMENTOS	78
3.3.3 SALVAGUARDA DE LOS ACTIVOS	78
3.3.4 USO EFICIENTE Y ECONÓMICO DE LOS RECURSOS	79
3.3.5 CUMPLIMIENTO DE LOS OBJETIVOS Y METAS PARA OPERACIONES O PROGRAMAS ESTABLECIDOS	80

3.4 REALIZACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA	82
3.4.1 PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA	82
3.4.2 EXAMEN Y EVALUACIÓN DE LA INFORMACIÓN	83
3.4.3 COMUNICACIÓN DE LOS RESULTADOS	85
3.4.4 SEGUIMIENTO	86
3.5 ADMINISTRACIÓN DEL DEPARTAMENTO DE AUDITORÍA INTERNA	87
3.5.1 PROPÓSITO, AUTORIDAD Y RESPONSABILIDAD	88
3.5.2 PLANEACIÓN	88
3.5.3 POLÍTICAS Y PROCEDIMIENTOS	91
3.5.4 ADMINISTRACIÓN Y DESARROLLO DEL PERSONAL	92
3.5.5 AUDITORES EXTERNOS	93
3.5.6 CONTROL DE CALIDAD	93
CAPÍTULO IV	
PROGRAMA DE AUDITORÍA INTERNA	
4.1. MODALIDADES DE LOS PROGRAMAS DE AUDITORÍA	98
4.2. CONTENIDO DE LOS PROGRAMAS DE AUDITORÍA	100
4.3. PROGRAMAS GENERALES	102
4.4. POR ÁREAS	106
4.5. ESPECIALES	106
4.6. POR CICLOS DE OPERACIÓN	107
4.6.1 CICLO DE INGRESOS	110
4.6.2 CICLO DE COMPRAS	116
4.6.3 CICLO DE PRODUCCIÓN	122
4.6.4 CICLO DE NÓMINAS	132
4.6.5 CICLO DE TESORERÍA	137
CAPÍTULO V	
REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA INTERNA	
5.1 TÉCNICAS DE AUDITORÍA	147
5.2 ETAPA INICIAL	154
5.2.1 EXAMEN PREVIO	156
5.3 DETERMINACIÓN DE OBJETIVOS	158
5.4 ELABORACIÓN DEL PROGRAMA DE TRABAJO	164
5.5 PAPELES DE TRABAJO	169
5.5.1 IMPORTANCIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO	169
5.5.2 INFORMACIÓN BÁSICA QUE DEBEN CONTENER LOS PAPELES DE TRABAJO	170
5.5.3 LA PROPIEDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO	173
5.5.4 CLASIFICACIÓN DE LOS PAPELES DE TRABAJO	174
5.6 MARCAS DE AUDITORÍA	192
5.7 OBSERVACIONES	193
5.8 ETAPA FINAL	195
CAPÍTULO VI	
INFORME DE AUDITORÍA INTERNA	
6.1 CONCEPTO	199
6.2 TIPOS DE INFORMES	199

6.3 OBJETIVO	200
6.4 DESTINATARIO	201
6.5 ASUNTO	202
6.6 SELECCIÓN	202
6.7 ESTRUCTURACIÓN EXTERNA	203
6.7.1 ORDENAMIENTO	203
6.7.2 LENGUAJE	203
6.7.3 TONO	204
6.7.4 ESTILO	204
6.8 ESTRUCTURA BÁSICA. PROPUESTA	205
6.8.1 PRINCIPIO	206
6.8.2 CUERPO	206
6.8.3 FINAL	207
6.9 PRESENTACIÓN Y HECHOS RELEVANTES	208
6.10 OBSERVACIONES	210
6.11 RECOMENDACIONES	211
CONCLUSIONES	213
BIBLIOGRAFÍA	215

INTRODUCCIÓN

La actual situación del país ha puesto de manifiesto que las empresas requieren cada día de personal mejor preparado y capacitado para hacer frente a problemas de diversa índole. Las entidades requieren de personas que puedan analizar situaciones, detectar problemas que eviten el debilitamiento de su estructura en cualquier punto, que propongan soluciones factibles que conlleven a un mejoramiento tanto operacional como económico. De ahí la idea de llevar a cabo una breve investigación sobre la auditoría interna.

En los últimos años se ha dado un fuerte impulso al trabajo de auditoría y con ello han surgido diversos y muy variados conceptos y clasificaciones, así se presentan conceptos como auditoría interna, auditoría de estados financieros, auditoría integral, etc.; cada una de ellas con objetivos particulares, campos de aplicación específicos e incluso con su propia metodología.

La auditoría interna, como actividad de control abarca todas las áreas de la organización, al realizar el estudio sistemático de la empresa con la finalidad de verificar el buen funcionamiento de las operaciones, sistemas, programas, recursos y funciones; sin embargo, hasta ahora la revisión de objetivos, metas y estrategias no se han considerado como tales, pues sólo se han enfocado a resultados, por lo cual habría que reflexionar si es necesario proporcionarle un

mayor alcance a dicha revisión para proporcionar a los niveles directivos informes que les permitan tomar las decisiones más adecuadas.

El éxito o fracaso al que se enfrentan muchas empresas se debe a una mala administración, y por ende a un deficiente control interno.

Es muy importante indicar que cuando se establece un control interno se debe tomar en cuenta, que el personal es quien juega un papel decisivo en el resultado de las transacciones, por lo cual en todas las empresas se debe establecer un control interno, por medio del cual se tengan bien establecidas las funciones desempeñadas por el personal que labora en la empresa y que garantice que los saldos presentados en la información financiera, sean única y exclusivamente los derivados de las transacciones por la entidad.

Al desarrollar este trabajo de investigación, consideramos necesario llevar a cabo una breve descripción sobre los antecedentes de la auditoría en general, así como una conceptualización y definición de auditoría interna a fin de ubicar claramente el objeto de estudio; así también analizaremos la importancia que tiene la creación de un departamento de auditoría interna en una empresa.

Asimismo, estudiaremos la aplicación de las Normas Generales y Específicas para la práctica profesional de la Auditoría Interna.

CAPÍTULO I

LA AUDITORÍA

1.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS.

Muchos historiadores creen que el origen de los registros contables datan del año 4,000 a.C., cuando empiezan a aparecer negocios organizados y gobiernos en las civilizaciones del Medio Oriente. En los cuales se preocupaban por llevar un control a través de cuentas de las entradas y salidas de dinero, así como del cobro de impuestos, por lo cual se preocuparon por establecer auditorías con el fin de detectar errores y fraudes por parte de los funcionarios y empleados.

1.1.1 INGLATERRA.

Los más antiguos registros contables y referencias a la auditoría que se tienen de países de habla inglesa son los registros de los erarios de Inglaterra y Escocia, que datan del año 113. Se dice que en la Gran Bretaña las auditorías eran de dos tipos:

a) Las ciudades y poblaciones que se hacían públicamente ante los funcionarios de gobierno y ciudadanos, que consistían en que los auditores "oyeran" la lectura de las cuentas (esto tuvo su origen en una época en que pocas personas sabían leer y escribir y continuo hasta el siglo XVII, cuando dicha actividad se le designó con la palabra "auditoría", la cual se deriva del vocablo latín "audición"), es decir,

hace referencia a la tarea hecha por el tesorero y los auditores los que marcaban las cuentas leídas con una leyenda que decía: "oída por los auditores firmantes".

b) El segundo tipo era un examen detallado de las cuentas que llevaban los funcionarios de finanzas de los grandes señoríos, el cual concluía con una "declaración de auditoría", que consistía en un informe verbal ante el señor del lugar y el consejo, y como el auditor era miembro del consejo señorial, fue el precursor del moderno auditor Interno.

Así también tenemos que en el Reino Unido, de aquel entonces, las corporaciones públicas se constituían bajo una ley nacional conocida como la Ley de Empresas, a la cual debían someterse todas las empresas públicas. Cuando la auditoría fue exportada a los Estados Unidos, los contadores de este país adoptaron el primer modelo británico de información.

Sin embargo, mientras que a las empresas públicas del Reino Unido se les exigía la ejecución de auditorías, a las empresas norteamericanas no se les exigía dicho requisito. Sino que, los requisitos de auditoría, se derivan de otras instituciones o por disposiciones de la Comisión de Valores y Bolsa, y del reconocimiento generalizado de la utilidad de un auditor independiente en los estados financieros.

A finales del siglo XVII, se introdujo la noción de la independencia del auditor en el mundo occidental al promulgarse en Escocia la primera ley que prohibía que ciertos funcionarios actuaran como auditores de una ciudad, implantándose el examen riguroso de los registros escritos y la prueba de la evidencia de apoyo.

La ausencia de requerimientos estatutarios para que los accionistas dispusieran de auditorías, condujo en el siglo XIX a la existencia de una gran diversidad de auditorías que comprendían desde auditorías de balance general hasta los más amplios y detallados análisis de todas las cuentas de una corporación.

La auditoría como profesión fue reconocida por primera vez bajo la Ley Británica de Sociedades Anónimas de 1862 y el reconocimiento tuvo lugar en el periodo de mandato de la ley que decía: "Un sistema estoico y normalista de contabilidad era deseable para una adecuación de información y para la prevención del fraude" y asimismo reconoció la necesidad de efectuar una revisión independiente de las pequeñas y grandes empresas.

Cuando la Revolución Industrial tenía casi 50 años de haber surgido y las empresas industriales habían alcanzado un crecimiento notable; hubo un mayor número de accionistas distantes, los cuales empezaron a recibir informes de

auditores. La mayoría de los nuevos accionistas no comprendían el significado de la labor de los auditores.

1.1.2. ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA.

La contaduría se desarrolló rápidamente después de la Primera Guerra Mundial. Las concepciones erróneas acerca de la función de los auditores estaban ya tan extendidas tanto, que en 1917 el Tribunal Federal de Reserva publicó en el Boletín de la Reserva Federal, un documento preparado por el Instituto Americano de Contadores en el cual se establecía una contaduría uniforme. Este pronunciamiento técnico en los Estados Unidos, fue el primero de los que se emitieran por la colectividad profesional americana en el presente siglo.

1.1.3. MÉXICO.

Desde los inicios de la contaduría pública en México, los miembros de la profesión sintieron la necesidad de agruparse no sólo para uniformar su práctica profesional y autoimponerse una serie de normas de carácter ético y técnico, sino también para proteger los intereses de los usuarios de sus servicios y del público en general.

Fue así como en 1917 se formó la primera agrupación profesional, la cual fue denominada Asociación de Contadores Públicos, contando con once miembros. Años más tarde, el 6 de octubre de 1923 se constituyó el Instituto de Contadores Públicos Titulados de México, cuya finalidad era agrupar a los miembros de la profesión.

Sin embargo, el crecimiento mismo de la profesión y el nacimiento de la Ley General de Profesiones (reglamentaria del artículo 40 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos), originaron el nacimiento de otras agrupaciones regionales de contadores (Monterrey, México, La Laguna, entre otras).

Por tal motivo, en 1965 el Instituto Mexicano de Contadores Públicos 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 los que se encuentran, en vigor desde el 30 de octubre de 1987.

Uno de los objetivos fundamentales del Instituto, 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.
- Ética profesional.
- Educación profesional continua.
- Principios de contabilidad.
- Normas y procedimientos de auditoría.

En 1939, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos Titulados en México, actualmente Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) editó un folleto denominado "La certificación de balance para fines de inscripción y cotización de valores" poco después, el mismo Instituto publicó una traducción del documento emitido en esa época por el Instituto Americano de Contadores Públicos, al cuál denominó "Ampliación de los procedimientos de auditoría", el

cual se apego con el pensamiento dominante de aquella época, en los folletos de referencia se ponía un énfasis particular en los procedimientos adicionales que se recomendaban a la profesión relativos al envío de circulares para la confirmación de cuentas por cobrar y a la observación de la toma física del inventario.

En la década de los ochenta la auditoría empezó a experimentar un cambio trascendental en su desarrollo, promoviéndose el establecimiento de unidades de auditoría interna en aquellas empresas y organismos cuya magnitud, complejidad y volumen de operaciones impiden que el director general pueda mantener contacto permanente con todas las áreas que la integran, por lo que se ve obligado a delegar funciones entre sus colaboradores, mismas que deben ser vigiladas y evaluadas por un auditor interno con los conocimientos técnicos y la experiencia necesaria en la materia.

En la actualidad, existen enormes instituciones cuya función es coordinar y supervisar sus actividades. Estas pueden llamarse organizaciones de segundo orden. Las principales organizaciones de este tipo, son las que conciernen a la profesión de Contaduría Pública, y en las cuales destacan las organizaciones estatales y las asociaciones de profesionistas.

Asimismo, resulta menester indicar que en 1941 se creó el Instituto de Auditores Internos, la cual actualmente, es la única organización internacional dedicada en exclusiva al desarrollo del auditor interno y de la profesión de la auditoría interna. Desde 1941, el Instituto ha sido un instrumento de ayuda a sus miembros en el cumplimiento de sus criterios generalmente aceptados por la profesión, a través de:

- ◆ La adopción de un Código de Ética Profesional.
- ◆ La aprobación de la Declaración de Responsabilidades de la Auditoría Interna.
- ◆ El establecimiento de un programa de educación continua.
- ◆ El desarrollo de un cuerpo común de conocimientos.
- ◆ El establecimiento de un programa para obtener un título profesional de Auditor Interno (Certified Internal Auditor).

La adopción de Normas Profesionales es otro paso vital en el desarrollo de la auditoría interna. Para lograr esto, el Instituto creó el Comité de Normas y Responsabilidades Profesionales en 1974.

Tales Normas para la práctica de la auditoría interna profesional, constituyen el resultado del esfuerzo de este Comité. Estas normas se hicieron para servir a toda la profesión en todos los tipos de negocios, en los diferentes

niveles gubernamentales y en todas las organizaciones donde actúan los auditores internos.

También existe la Academia de Auditoría Integral que fue creada en 1992.

1.2 DEFINICIÓN DE AUDITORÍA

Existe una gran variedad de autores que ha expresado su propia definición de auditoría, pero coincidiendo la mayoría de ellos en señalar que la auditoría es un estudio sistemático que se hace a los registros de las transacciones realizadas por una entidad, con el propósito de verificar la razonabilidad de la información financiera.

Por tales circunstancias, consideramos importante realizar un marco conceptual, respecto a las concepciones que sobre la materia o figura en comento, tienen los siguientes autores a saber:

a) Juan Ramón Santillana González, considera que el término auditoría significa "la revisión sistemática que verifica que la información financiera, operacional y administrativa que se presenta sea confiable, veraz y oportuna. Es revisar que los hechos, fenómenos y operaciones se den en la forma como

fueron planeados, que se cumpla con las obligaciones fiscales, jurídicas y reglamentarias en general. Es evaluar la forma como se administra y opera el ente económico tendiendo al máximo aprovechamiento de recursos”.¹

b) Por su parte el INSTITUTO MEXICANOS DE CONTADORES PÚBLICOS A.C., la figura auditoría representa el examen de los estados financieros de una entidad, con el objeto de que el contador público independiente emita una opinión profesional 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 la empresa, de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.”²

c) Por su parte los autores: PANIAGUA B. VICTOR Y ESPINOSA R. FERNANDO. Coinciden en afirmar que “la Auditoría debe ser un servicio integral, útil y oportuno para la administración de la entidad y debe formar parte del proceso administrativo. En su encargo profesional regula los principios éticos y técnicos, con características propias y objetivos específicos, tendientes a verificar una situación, hechos, circunstancias o, en su caso, un problema. Esta actividad debe realizarla un profesional (no necesariamente un licenciado en contaduría, excepto el examen de los estados financieros) y debe culminar con un informe.”³

¹ SANTILLANA, Juan Ramón, “Auditoría Tomo II”. Edit. ECASA, México, 1994, p. 81

² Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Normas y Procedimientos de Auditoría. México. Tomo I y II.

³ PANIAGUA BRAVO, Victor y ESPINOSA REYES, Fernando. “Auditoría Integral”. Edit. Fondo Editorial

d) A su vez, HOLMES ARTHUR W. dice que "La auditoría profesional es una disciplina intelectual; basada en la lógica, ya que la tiene como fin el establecimiento de hechos y la evolución de las conclusiones resultantes, juzgando si son o no validas, y agrega que, la auditoría puede definirse como la revisión objetiva de los estados financieros originalmente elaborados por la administración. En el examen de los estados financieros el auditor habrá de depender de:

1. Los procedimientos de control interno del cliente.

2. La revisión de los registros contables y de las transacciones, las cuales descansaran en la evidencia que les dará el carácter de autenticidad y validez.

3. La revisión de otros documentos financieros o no financieros y de sus registros, amparándose en la evidencia para que sean auténticos y valederos.

4. La evidencia que se obtenga de fuentes externas tal como la que se obtiene en bancos, clientes, acreedores, etc.

Concluye diciendo: con base en las cuatro fuentes de información antes mencionadas, se puede discernir que la base para cualquier decisión en el ramo

de auditoría descansa en la evidencia proporcionada por un cliente o bien obtenida de otras personas."⁴

e) Victor Mendil Escalante: "Dice que la 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 de las cifras que muestran los estados financieros emanados de ellos."⁵

f) Por su parte, Jaenicke Defliese, señala que la auditoría " es el examen sistemático de libros y registros de un negocio u otra organización, con el fin de determinar o verificar los hechos relativos a las operaciones financieras y los resultados de estos, para informar sobre los mismos."⁶

g) A su vez los Hermanos Mancera, señalan que: "la auditoría es el examen de los libros de contabilidad, de los registros, documentación y comprobación correspondiente de una empresa, de un fideicomiso, de una sociedad, de una corporación, de una institución, de una empresa, de una asociación, de una oficina pública, de una copropiedad, de un negocio especial cualquiera y

⁴ HOLMES, Arthur W., "Principios Básicos de Auditoría, C.P.A", Edit. Continental, México 1991, Capítulo I, p2.

⁵ MENDIVIL ESCALANTE, Victor Manuel, "Elementos de Auditoría", Edit. ECAFSA, México 1994, p.15.

⁶ DEFLIESE, JAENICKE, SULLIVAN, GNOSPLIUS, "Auditoría Montgomery", Edit. LIMUSA, 2a impresión en español, México 1991.

llevarlo a cabo con el objeto de determinar la exactitud o inexactitud de las cuentas respectivas y de informar y dictaminar acerca de ellos.”⁷

Tomando en cuenta las definiciones antes mencionadas hemos llegado a la siguiente conclusión: la auditoría es un proceso de investigación sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con las transacciones, procedimientos y operaciones de una empresa, verificando el apego a los principios de contabilidad generalmente aceptados, la normatividad del control interno el seguimiento de las políticas y procedimientos de la entidad, con el objetivo de lograr de manera eficaz y eficiente el mejor aprovechamiento de sus recursos.

El trabajo de auditoría sirve como base para tomar decisiones de negocios o de inversión a los usuarios de la información.

1.3. DEFINICIÓN DE AUDITORÍA INTERNA

En principio, tenemos que el Instituto de Auditores de Estados Unidos considera que: La Auditoría Interna es una actividad de evaluación independiente dentro de una organización, cuya finalidad es la de revisar la

⁷ PERDOMO MORENO, Abraham, “Fundamentos de Control Interno”, Edit. ECAFSA, 3ª impresión, México 1999.

contabilidad, las finanzas y otras operaciones, como base para un servicio de protección a la gerencia.

Es un tipo de control que funciona midiendo y evaluando la efectividad de otros tipos de control, se ocupa principalmente de asuntos contables y financieros, pero también puede ocuparse de aspectos de naturaleza operativa.

Asimismo, dicha dependencia agrega que la figura en comento constituye una actividad de evaluación independiente dentro de las organizaciones, cuya premisa es la revisión de la contabilidad, las finanzas y otras operaciones, como base para servicio de la gerencia.

Por su parte el Instituto Mexicano de Auditores Internos opina que la auditoría interna. "Es una Función independiente de evaluación establecida, dentro de una organización, para examinar y evaluar sus actividades como un servicio a la organización."⁸

A su vez Charles Bacon. Considera que el tópico en análisis, "es una actividad de evaluación dentro de una organización, cuya finalidad es examinar

⁸ Instituto Mexicano de Contadores, op. cit. p. 45

las operaciones contables, financieras y administrativas, como base para la presentación de un servicio efectivo a los más altos niveles de dirección.⁹

En tanto el autor Jorge Lozano Nieva señala que la auditoría interna es: "una actividad independiente de evaluación de una organización, mediante la revisión de su contabilidad, finanzas y otras operaciones que sirven de base a la Administración de la empresa. Es un control general cuyas funciones son la medición y evaluación de la efectividad de otros controles."¹⁰

Por lo anterior, tenemos que la auditoría interna es la actividad realizada por personal de la empresa, aplicando un criterio objetivo e independiente en la evaluación de las operaciones financieras, administrativas y operacionales cuya finalidad es asesorar a los más altos niveles directivos de la entidad.

1.4 DEFINICIÓN DE CONTROL INTERNO

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Señala que el control está representado por un conjunto de políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad. La estructura del control interno consta de los siguientes elementos:

⁹ BACON. Charles A. "Manual de Auditoría Interna, Edit. UTHEA, México 1991, p. 335.

1. El ambiente de control.
2. El sistema contable y
3. Los procedimientos de control.

Por su parte el autor Víctor Mendivil señala: "El control interno de un negocio es el sistema de su organización, los procedimientos que tienen implantados y el personal con que cuenta, estructurados en un todo para lograr tres objetivos fundamentales: a) la obtención de información financiera veraz, confiable y oportuna, b) la protección de los activos de la empresa y c) la promoción de eficiencia en la operación del negocio".¹¹

En tanto el contador público Joaquín Gómez Morfín, nos comenta en su libro el Control Interno en los Negocios, lo define: "El Control Interno consiste en un plan coordinado entre la contabilidad, las funciones de los empleados y los procedimientos establecidos, de tal manera que la administración de un negocio pueda depender de estos elementos para obtener una información segura, proteger adecuadamente los bienes de la empresa, así como promover la eficiencia de las operaciones y la adhesión a las políticas administrativas prescritas".

¹⁰ LOZANO NIEVA, Jorge. "Auditoría Interna", ECAFSA, México 1988.

¹¹ MENDIVIL ESCALANTE, Víctor Manuel. Op cit.

El Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos, define: "El Control Interno comprende el plan de organización y todos los métodos y medidas coordinadas adoptados dentro de una empresa para salvaguardar sus bienes, comprobar la exactitud y veracidad de los datos contables, promover la eficiencia operante y estimular la adhesión a los métodos prescritos para la administración."¹²

En tanto Robert Montgomery define a la figura en comento de la siguiente manera, "El Control Interno implica que los libros y métodos de contabilidad, así como la organización en general de un negocio, están de tal manera establecidos que ninguna de las cuentas o procedimientos se encuentran bajo el control independiente y absoluto de una sola persona, si no por el contrario, el trabajo de un empleado es complementario del hecho por otro y que se hace una auditoría continua de los detalles del negocio".¹³

Combinando las definiciones descritas anteriormente se formula a continuación la que a nuestro juicio se debe considerar como:

El Control Interno es el conjunto de métodos y procedimientos que se establecen en una empresa, implantando normas de registro de las

¹² BACON Charles, "Manual de Auditoría Interna", Edit. Limusa, México, 1991, p. 4

¹³ DEFLIENSE, JAENICKE, SULLIVAN, GNOSPLUS, Op. Cit. p. 38

operaciones, dividiendo las labores con el fin de obtener una información segura, así como lograr una protección adecuada de los bienes de la empresa.

El control interno debe garantizar la obtención de información financiera correcta y segura ya que la información es un elemento fundamental en la marcha del negocio, pues, con base en ella se toman las decisiones y formulan los programas de acción futuros en las actividades del mismo.

Debe igualmente garantizar la protección de los activos del negocio porque son éstos los que permiten desarrollar la actividad principal para el que fue creado, y las sustracciones, destrucciones y defectos de tales activos repercuten negativamente en el cumplimiento de su fin.

Por último, el control interno debe promover la eficiencia de operación complementando las labores de los individuos sin duplicarlas y haciendo expeditos los trámites y el servicio.

De acuerdo con las normas de auditoría relativas a la ejecución del trabajo, el Auditor debe estudiar y evaluar el control interno de la empresa cuyos estados financieros va a revisar.

El estudio es el examen mismo, la investigación y análisis del control interno existente.

La evaluación es la conclusión a que se llega, el juicio que se forma en la mente del Auditor al recibir los resultados del estudio del control interno.

Existen tres métodos para efectuar el estudio del control interno a saber:

a) Método descriptivo

Consiste en la explicación, por escrito, de las rutinas establecidas para la ejecución de las distintas operaciones o aspectos específicos del control interno. Es decir, es la formulación de memoranda donde se transcribe en forma fluida los distintos pasos de un aspecto operativo.

b) Método de cuestionarios

En este procedimiento se elabora previamente una relación de preguntas sobre los aspectos básicos de la operación a investigar y a continuación se procede a obtener las respuestas a tales preguntas. Generalmente estas preguntas se formulan de tal suerte que una respuesta negativa advierta debilidades en el control interno; no obstante, cuando se hace necesario deben incluirse explicaciones más amplias que hagan más suficientes las respuestas.

c) Método gráfico.

Este método tiene como base la esquematización de las operaciones mediante el empleo de dibujos (flechas, cuadros, figuras geométricas varias); en dichos dibujos se representan departamentos, formas, archivos, etc., y por medio de ellos se indican y explican los flujos de las operaciones.

En la práctica resulta más conveniente el empleo mixto, de los tres métodos, ya que de este modo se logran resultados más completos y se soportan mejor las conclusiones. En cualquier caso, el examen del control interno consta de dos fases: La investigación con los funcionarios y empleados para describirlo, graficarlo o resolver el cuestionario, y el estudio real de la operación para ver si efectivamente responde a lo asentado en la investigación anterior.

Otro método que también nos sirve para el estudio del control interno es el ciclo de transacciones. Debemos reconocer que las transacciones que se efectúan en una empresa pueden agruparse en ciclos y que pueden definirse objetivos específicos de control interno para cada ciclo, ya que un estudio por cuentas pierde de vista la dinámica de las empresas.

Cuando hablamos de ciclos de transacciones podemos plantear dos alternativas, identificar el mayor número de ciclos posible de ellos o bien,

reducirlo. Con el objeto de contar con una base o punto de partida, podemos establecer un grupo reducido formado por los ciclos siguientes:

- Ciclo de Tesorería.
- Ciclo de Egresos.
- Ciclo de Producción.
- Ciclo de Ingresos.
- Ciclo de nóminas.

Existe, además, una función de preparación de informes financieros que por su importancia podría también separarse con la finalidad de establecer sus objetivos específicos de control interno.

Para clasificar, fundar y dejar constancia, no sólo del estudio del control interno sino de la extensión y profundidad de los procedimientos que se plasman en el programa de trabajo de auditoría habría que:

- A) Identificar los objetivos de control interno aplicables aun ciclo de transacciones.
- B) Identificar las técnicas de control utilizadas por la entidad para lograr dichos objetivos.
- C) Evaluar el cumplimiento de los objetivos del control interno.

D) Fijar la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría.

Cada ciclo de transacciones está compuesto de una o más funciones. Una función es una tarea importante que se ejecuta dentro de cada ciclo para reconocer, autorizar, procesar, clasificar, controlar, verificar o informar las transacciones dentro del sistema que las procesa relacionadas lógicamente. Porque cada empresa y cada ciclo de transacciones son singulares, las funciones aplicables pueden variar en cada caso.

Una vez que se han identificado los ciclos de transacciones, cuyo control interno estará sujeto a revisión y evaluación es necesario que se identifiquen y determinen las funciones aplicables a cada ciclo con base en las características específicas del mismo.

Una vez identificadas y determinadas las funciones de cada ciclo de transacciones de la empresa se deberán identificar los objetivos de control interno aplicables a cada función.

Existen guías para el estudio del control interno para cada ciclo de operaciones editadas por el IMCP que en términos generales comprenden:

→ Funciones típicas.

- Asientos contables comunes.
- Formas y documentos importantes.
- Bases usuales de datos.
- Enlace con otros ciclos.
- Objetivos específicos.
- Identificación de objetivos con el riesgo de no cumplimiento.
- Objetivos de autorización.
- Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones.
- Objetivos de verificación y evaluación.
- Objetivos de salvaguarda física.
- Evaluación del control interno.

La evaluación del control interno es la impresión que se fija en la mente del Auditor respecto de si el control interno es bueno o defectuoso, es decir, si permite la consecución plena de sus objetivos o no.

La forma en que el contador público resuelve si el control interno es razonable o insuficiente, es en principio, por la comparación de estándares ideales de control interno contra el control interno vigente. Esto hace particularmente importante que el contador público tenga conocimiento de la teoría de un buen control interno en actividades específicas.

Teóricamente el estudio y evaluación del control interno debe hacerse antes de planear la auditoría, sin embargo, razones de orden práctico imponen en ocasiones la necesidad de hacerlo durante el desarrollo mismo del trabajo de auditoría.

Respecto del alcance en el estudio del control interno existen dos posibilidades que lo determinan: cuando se efectúa auditoría por vez primera a una empresa determinada, resulta conveniente efectuarlo totalmente abarcando todos los aspectos posibles en relación con el trabajo de auditoría en subsecuentes auditorías puede prepararse un plan rotativo, es decir, examinar en un año unos aspectos y en el año siguiente los aspectos restantes, complementando siempre con ratificaciones generales a los aspectos en los que no se profundiza por el conocimiento anterior, o en los que hubieren mostrado cambios.

El control interno tiene influencia directa en el programa de trabajo ya que frente a un control interno eficiente el auditor puede reducir sus pruebas por la confianza que le merece; por el contrario, cuando el control interno presenta serias deficiencias las pruebas deben ser ampliadas hasta un límite que permite juzgar el impacto total de los errores que un control interno así pudo permitir.

Otro elemento importante en el sistema de control interno, lo constituyen los empleados, en éstos siempre se debe procurar que el trabajo que desarrolle una persona se complemente invariablemente con el de otra, con el fin de llevar a cabo una comprobación automática para evitar en lo posible errores, fraudes, duplicidad de esfuerzos, etc.

1.5 OBJETIVOS DE CONTROL INTERNO

Los objetivos que se persiguen al implantar el sistema de control interno en la empresa, son los siguientes:

- a) Debida autorización de transacciones y actividades.
- b) Adecuada segregación de funciones y responsabilidades.
- c) Diseño y uso de documentos y registros apropiados que aseguran el correcto registro de las operaciones.
- d) Establecimiento de dispositivos de seguridad que protejan los activos.
- e) Verificaciones independientes de la actuación de otros y adecuada evaluación de las operaciones registradas.

ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO

La estructura de control interno de una entidad consiste en las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad. Dicha estructura consiste de los siguientes elementos:

A) Ambiente de control, el cual representa la combinación de factores que afectan las políticas y procedimientos de una entidad, fortaleciendo o debilitando sus controles, estos factores son los siguientes:

I. Actitud de la administración hacia los controles internos establecidos:

La filosofía y estilo de operación de la administración, incluyen una amplia gama de características entre las que destacan el siguiente: enfoque para asumir y vigilar los riesgos de negocios, actitudes y acciones con respecto a la información financiera, incluyendo el énfasis en el cumplimiento de presupuestos, logro de utilidades, entre otros aspectos financieros y operativos. Estas características influyen sustancialmente en el ambiente de control, sobre todo cuando unas cuantas personas dominan la administración, independientemente de las consideraciones que se den a otros factores del propio ambiente de control.

II. Estructura de organización de la entidad:

La estructura de organización de una entidad proporciona el marco general para planear, dirigir y controlar las operaciones. Una estructura adecuada incluye la forma y naturaleza de las áreas de la entidad, incluyendo el procesamiento de datos y las relaciones jerárquicas respectivas. Además, deberá asignar de manera adecuada a la autoridad y la responsabilidad dentro de la entidad.

III. Funcionamiento del Consejo de Administración y sus Comités

Los Comités de Auditoría son nombrados por el Consejo de Administración y tienen un papel preponderante en vigilar el cumplimiento de las políticas y prácticas contables y de información financiera de la entidad. El Comité debe apoyar al Consejo de Administración en sus responsabilidades y ayudar a mantener una comunicación directa entre el Consejo y los auditores externos.

IV. Métodos de asignación de autoridad y responsabilidad

Estos métodos afectan la comprensión de las relaciones jerárquicas y las responsabilidades establecidas dentro de la entidad. Los métodos para asignar autoridad y responsabilidad incluyen entre otros aspectos, los siguientes:

- Políticas sobre asuntos tales como prácticas de negocios, conflictos de interés y código de conducta.

- Asignación de responsabilidades y delegación de autoridad para tratar asuntos tales como metas y objetivos de la organización, funciones operativas y requisitos legales.

- Descripción de puestos de los empleados, delineando funciones específicas, relaciones jerárquicas y restricciones.

- Documentación de los sistemas de cómputo, indicando los procedimientos para autorizar transacciones y aprobar cambios a los sistemas existentes.

V. Métodos para asignar autoridad y responsabilidad.

Estos métodos afectan el control directo de la administración, sobre la autoridad delegada a otros, así como su capacidad para supervisar efectivamente las actividades de la entidad en general. Los métodos de control administrativo incluyen entre otros:

- El establecimiento de sistemas de planeación y reporte de información, que establezcan los objetivos de la administración y los resultados del desempeño

real. Tales sistemas podrán incluir planeación estratégica, presupuestos, pronósticos, planeación de utilidades y contabilidad por áreas de responsabilidad.

- Establecimiento de métodos que identifiquen el desempeño real y las excepciones al desempleo planeado, así como la comunicación a los niveles administrativos apropiados.

- Utilización de métodos apropiados para investigar desviaciones a las expectativas y tomar acciones correctivas oportunas y adecuadas.

- Establecimiento y vigilancia de políticas para desarrollar y modificar los sistemas contables y los procedimientos de control incluyendo el desarrollo, modificación y uso de programas de cómputo y archivos de datos relacionados.

VI. Métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de las políticas y procedimientos, incluyendo la función de auditoría interna.

La función de auditoría interna en una entidad, constituye una actividad independiente que permite examinar y evaluar la suficiencia y efectividad de la estructura del control interno.

Una función de auditoría interna efectiva debe contar con relaciones de autoridad e información adecuada, personal capacitado y recursos financieros suficientes para llevar a cabo su función.

Las políticas prácticas afectan la capacidad de una entidad para emplear personal competente que le permita lograr sus metas y objetivos. Incluyen los procedimientos y políticas para contratar, capacitar, evaluar, promover y compensar a los empleados, así como para proporcionarles los recursos necesarios para que puedan cumplir con sus responsabilidades asignadas.

VII. Influencias externas que afecten las operaciones y prácticas de la entidad.

Tales influencias se encuentran representadas por factores ajenos a la entidad, que afectan las operaciones y prácticas de la misma. Además incluyen los requisitos de vigilancia y cumplimiento establecidos por organismos reguladores y la evaluación efectuada por terceros de las acciones de la entidad. Aunque las influencias externas suelen estar fuera del control de la entidad, podrán aumentar la conciencia y actitud de la administración, hacia la conducción e información de las operaciones y hacer que se establezcan procedimientos o políticas específicas de control interno al respecto.

La calidad del ambiente de control es una clara indicación de la importancia que la administración de la entidad le da a los controles establecidos.

B) El Sistema Contable

Consiste en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar y producir información cualitativa de las operaciones que realiza una entidad económica.

Para que su sistema contable sea útil y confiable, debe contar con métodos y registros que:

- a) Identifiquen y registren únicamente las transacciones reales que reúnan los criterios establecidos por la administración.
- b) Describan oportunamente todas las transacciones en el detalle necesario que permita su adecuada clasificación.
- c) Cuantifiquen el valor de las operaciones en unidades monetarias.
- d) Registren las transacciones en el período correspondiente.
- e) Presenten y revelen adecuadamente dichas transacciones en los estados financieros.

C) Procedimientos de control

Los procedimientos y políticas adicionales al ambiente de control y al sistema contable que establece la administración para proporcionar una seguridad razonable de lograr los objetivos específicos de la entidad constituyen los procedimientos de control. El hecho de que existan formalmente políticas o procedimientos de control, no necesariamente significa que éstos estén operando efectivamente; por consiguiente el auditor debe determinar la manera que la entidad ha aplicado las políticas y procedimientos, su uniformidad de aplicación y que persona las ha llevado a cabo para concluir que efectivamente está operando.

Los procedimientos de control persiguen diferentes objetivos y se aplican en distintos niveles de organización y del procesamiento de las transacciones. También pueden estar integrados por componentes específicos del ambiente de control y del sistema contable. Atendiendo a su naturaleza, estos procedimientos pueden ser de carácter preventivo o detectivo. Los primeros son establecidos para evitar errores durante el desarrollo de las transacciones. En tanto que los segundos tienen como finalidad detectar los errores o las desviaciones que durante el desarrollo de las transacciones no hubieran sido identificados por los procedimientos de control preventivos.

Asimismo, es importante destacar que los factores específicos del ambiente de control, el sistema contable y los procedimientos de control de una entidad, deben considerar los siguientes aspectos:

A) Tamaño de la entidad.

B) Características de la industria en la que opera.

C) Organización de la entidad.

D) Naturaleza del sistema de contabilidad y de las técnicas de control establecidos.

E) Problemas específicos del negocio.

F) Requisitos legales aplicables

CAPÍTULO II

INTEGRACIÓN Y VALORACIÓN DEL DEPARTAMENTO DE AUDITORÍA INTERNA

2.1.CREACIÓN Y ORGANIZACIÓN DE UN DEPARTAMENTO DE AUDITORÍA INTERNA.

Si partimos del criterio generalmente aceptado de que ninguna obra humana es perfecta, forzoso y lógico resulta inferir en que toda forma de organización que el hombre pueda adoptar para la obtención de un fin es susceptible de sufrir imperfecciones y desajustes en su funcionamiento. Por lo tanto tenemos que la aspiración elemental de toda administración que se precie de ser cuidadosa y eficiente debe prevenir los efectos nocivos que todo defecto material o humano por lo regular infiere a la buena marcha de la entidad.

Por lo tanto, la auditoría interna resulta ser el instrumento más eficaz para el desarrollo de la empresa, toda vez que indica fehacientemente los errores que se producen como resultado de las deficiencias humanas ó técnicas.

Y dentro de esta relevante función preventiva, el mayor mérito atribuible es su eficacia probada para evitar la oportunidad y la tentación a funcionarios y empleados potencialmente desleales.

Toda persona consciente de que su trabajo individual tendría que ser revisado regularmente con la finalidad de informar el resultado a los rectores de

la entidad, por lo general se esmerará por rendir una labor de la más alta calidad que su esfuerzo personal le permita.

Al mismo tiempo, la fiscalización a que periódicamente será sometida, le inducirá a observar la conducta más escrupulosa en el manejo de los fondos y otros bienes o valores confiados a su custodia. De ahí el efecto moralizador y la beneficiosa influencia psicológica que la auditoría interna, a través de su acción preventiva, ejerce eficazmente sobre el personal de la empresa.

Entre la Auditoría Interna y la Medicina Preventiva es posible establecer cierto paralelismo en sus objetivos y procedimientos; el auditor interno, al igual que el médico, examina con calculada regularidad al paciente (empresa); lo somete a determinadas pruebas, análisis e investigaciones (pruebas selectivas de las operaciones, análisis de cuentas e investigaciones especiales); informa sobre los resultados obtenidos (informe de auditoría); emite su diagnóstico (conclusiones o informe del auditor); y finalmente, prescribe la receta y el método de rigor (recomendaciones del informe).

El servicio de auditoría interna deberá estar incluido en el manual de organización de la empresa, una vez evaluada la necesidad, requerimientos y costos por parte de la administración de la compañía.

Por tales circunstancias, consideramos importante mencionar los principales elementos que debe reunir el Departamento de Auditoría Interna en una empresa.

a) DENOMINACIÓN

Será la oficina técnica de alto nivel y, preferentemente, integrada en su totalidad por auditores universitarios y su denominación será la de oficina de auditoría interna.

b) OBLIGACIONES.

Entre las principales obligaciones que tendrá el órgano en comento se encuentran las siguientes, a saber:

1. Ejecución de un plan de auditoría interna que comprenda como mínimo una inspección anual a cada una de las sucursales y agencias de la empresa y tantas otras inspecciones como fueren necesarias.
2. El informe escrito con los resultados, conclusiones y recomendaciones de cada auditoría, al presidente del consejo de administración o al administrador único, debiendo adelantar la información verbal en caso de urgencia.

3. El gerente de auditoría debe revisar los informes de auditoría preparados por los auditores bajo su jurisdicción. Todos los informes habrán de ser sancionados por el auditor general antes de ser presentados al presidente del consejo de administración y al administrador general.

4. Realizar auditorías internas especiales que solicite el contralor.

5. Examinar los informes de los auditores independientes y formular las recomendaciones necesarias al presidente del consejo de administración y al gerente de auditoría.

c) ATRIBUCIONES

1. Actuar con independencia de acción respecto de las demás divisiones administrativas de la empresa.

2. Tener libre acceso en cualquier momento a la contabilidad, archivos y documentos de la empresa, así como otras fuentes de información relacionadas con las actividades de la misma.

3. Requerir cooperación de cualquier funcionario o empleado de la empresa con el fin de conseguir el más satisfactorio cometido de su función.

Para el establecimiento del departamento de auditoría interna se deben tomar en cuenta algunos factores que deben ser básicos para que este tenga un funcionamiento eficaz y productivo, estos factores son:

I. Magnitud de la entidad.

Es un factor determinante en la estructuración del departamento de auditoría interna, en virtud de que este podrá estar integrado desde una persona hasta un grupo de personas, en función a las necesidades que tenga la entidad.

II. Actividad de la entidad.

Es la actividad de la entidad que determina la capacidad de experiencia requerida, y que evalúa el grado de dificultad para la revisión de las operaciones de una entidad cuya actividad es, solo comercial o de prestación de servicios, no será el mismo que el de una entidad industrial cuyas operaciones comprendan la producción y comercialización de sus productos.

III. Presupuesto Disponible

Consiste en los recursos disponibles en la entidad, los cuales deben ser congruentes con los factores ya mencionados, ya que de otra forma no podrán alcanzarse los objetivos de auditoría previamente determinados.

IV. Fuerza de Trabajo.

Este renglón tiene su estructura en los siguientes conceptos:

- a) Determinación de áreas, departamentos, ubicaciones geográficas, etc., que Auditoría Interna ha de incluir en su planeación.
- b) El alcance que el trabajo ha de tener en cada caso.
- c) La frecuencia o periodicidad del mismo.
- d) La planeación de labores.

Por otra parte, conviene señalar que el departamento de auditoría interna se encuentra ubicado como función de asesoría o staff y no de línea, por lo tanto solo tendrá mando directo sobre su propio personal mas no sobre el demás personal de la organización.

Las relaciones de línea constituyen la cadena formal de la comunicación, tanto ascendente como descendente. La "línea" define a quien rinde cuentas a cada cual.

Las relaciones de staff son los auxiliares que por regla, proporcionan asesoramiento y servicio a la alta dirección. El staff tiene facultades para aconsejar, asesorar, auxiliar y recomendar a quien figure en la línea, pudiendo efectuar trabajos para la línea, pero no teniendo autoridad sobre ella.

Es por esta razón que el departamento de auditoría interna se considera un departamento staff ya que su función primordial es la de asesorar a la Dirección de la empresa sobre el funcionamiento de la misma.

Dentro de la entidad, el departamento de auditoría interna se estructura de la siguiente manera:

Gerente de Auditoría.

Es el ejecutivo que tendrá a su cargo el buen funcionamiento del departamento de auditoría interna y será responsable de:

1. Diseñar el plan general de trabajo.
2. Informar a la dirección general sobre el trabajo a desarrollar.
3. Supervisar a sus subordinados en su campo de acción.
4. Mantenerse actualizado de los cambios en la organización y de la profesión.
5. Establecer programas de capacitación para su personal.
6. Elaborar el informe de auditoría interna.
7. Comentar el informe a la dirección general a fin de que lo apruebe o haga cambios.
8. Dar seguimiento a las observaciones contenidas en el informe de auditoría para verificar si se han tomado acciones correctivas.

Encargado o Jefe de Grupo.

Tendrá principalmente a su cargo la dirección del trabajo en el campo y desarrollará el plan general teniendo las siguientes responsabilidades, entre otras:

1. Responsable del diseño de programas específicos para el desarrollo del plan general.
2. Aplicar prácticamente los programas de auditoría.

3. Supervisar el personal a su cargo.
4. Contribuir sustancialmente a la elaboración del informe de auditoría.
5. Mantener una actitud profesional con el personal a su cargo y el personal de la entidad.
6. Explicar al personal a su cargo los objetivos a desarrollar asegurándose que han sido comprendidos.

Asistente de Auditoría.

Es el personal que tendrá más contacto con el detalle de las operaciones de la entidad y por tanto, debe tenerse especial énfasis en su capacitación técnica, así como con relación al conocimiento de la organización de la entidad a fin de evitar que errores u omisiones importantes en procedimientos de control que no sean observados, la responsabilidad que recae en este personal será:

1. Ayudar en forma sustancial a efectuar el trabajo en detalle.
2. Mantener una actitud profesional en el desarrollo de su trabajo.
3. Reportar al encargado de la auditoría cualquier problema que se le presente con el personal de los departamentos revisados.

PROYECTO DE ORGANIZACIÓN

CARGO	LOCALIDAD	FUNCIONES
AUDITOR GENERAL	(NOMBRE)	PLANIFICACIÓN, DIRECCIÓN, SUPERVISIÓN Y CONTROL DE LA AUDITORÍA INTERNA EN ESCALA TOTAL.
SUBAUDITOR GENERAL	(NOMBRE)	ASISTIR Y REEMPLAZAR AL AUDITOR GENERAL EN EL DESEMPEÑO DE SUS FUNCIONES.
AUDITOR DE DISTRITO (UN AUDITOR POR CADA DISTRITO)	(NOMBRE)	REALIZACIÓN DE AUDITORÍAS INTERNAS EN LAS SUCURSALES Y AGENCIAS DEL DISTRITO 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7...
AUDITOR DE PROYECTOS ESPECIALES	(NOMBRE)	REALIZACIÓN DE AUDITORÍAS INTERNAS DE LOS PROYECTOS ESPECIALES.
AUDITOR AUXILIAR	(NOMBRE)	AUXILIAR AL AUDITOR GENERAL Y AL SUBAUDITOR GENERAL, Y REALIZACIÓN DE AUDITORÍAS INTERNAS EVENTUALES.

Los auditores de distrito y el auditor de proyectos especiales tendrán entre ellos el mismo grado jerárquico. En caso de ausencia temporal o definitiva, el auditor general será reemplazado temporal o definitivamente por el subauditor general. Si la ausencia fuere por viaje, vacaciones, enfermedad u otra causa temporal, y el subauditor general no se encontrara disponible, el auditor general deberá ser sustituido temporalmente por el auditor del distrito, debido a la

conveniencia práctica de tener este último su residencia en la misma localidad que el auditor general. Las sustituciones que realice el auditor del distrito, sin embargo, no significarán un reconocimiento de mejor derecho en favor de dicho funcionario, ni tampoco un antecedente favorable que, eventualmente pueda beneficiar al referido auditor, en caso de promoción dentro de la empresa.

El consejo de administración determinará, la propuesta del auditor general y en beneficio del mejor funcionamiento de la auditoría interna, la fecha en que los auditores de distrito deban ser trasladados de área entre sí, así como la oportunidad en que sea conveniente intercambiar las funciones de los auditores de distrito y del auditor de proyectos especiales.

d) OBLIGACIONES

Que a su vez se dividen en:

- a) Ejecución de un plan de auditoría interna que comprende como mínimo una inspección anual a cada una de las sucursales y agencias de la empresa y tantas otras inspecciones como sean necesarias.

- b) El auditor general deberá revisar los informes de auditoría preparados por los auditores bajo su jurisdicción. Todos los informes serán sancionados por el auditor general antes de ser llevados al contrator y al administrador general.

c) Llevar el informe escrito con los resultados, conclusiones y recomendaciones de cada auditoría al presidente del consejo de administración y al auditor general, debiendo adelantar información verbal en caso de urgencia.

d) Realizar las auditorías internas especiales que solicite el presidente del consejo de administración o el administrador general.

e) Examinar los informes de los auditores independientes y formular las recomendaciones necesarias al presidente del consejo de administración y al administrador general.

Las facultades de las que se haya investida la oficina para el cumplimiento de sus funciones, se encuentran establecidas en el manual de organización, el cual establece lo siguiente:

a) Actuar con independencia de acción respecto de las demás divisiones administrativas de la empresa.

b) Tener libre acceso en cualquier momento a la contabilidad, archivos y documentos de la institución, así como a otras fuentes de información relacionadas con las actividades de la misma.

c) Requerir cooperación de cualquier funcionario o empleado de la empresa con el fin de conseguir el más satisfactorio cometido de su misión.

2.2 FUNCIONES DE LA AUDITORÍA INTERNA

La finalidad de la auditoría interna es prestar un servicio de asistencia constructiva a la administración, con el propósito de mejorar la conducción de las operaciones y de obtener un mayor beneficio económico para la empresa y obtener un cumplimiento más eficaz de sus objetivos.

Revisión de métodos y procedimientos de trabajo de cada división, departamento o sección de la entidad, dicha revisión debe comprender:

- a) Verificación de la corrección de las cuentas de balance y resultados, esto por medio de una revisión selectiva.
- b) Verificación del cumplimiento de disposiciones fiscales y legales a que tiene obligación.
- c) Actividades encaminadas a proteger los bienes de la entidad, mediante arqueos de efectivo y valores, toma de inventarios, revisión al control de inmuebles, maquinaria, equipo, entre otros aspectos.
- d) Proporcionar al departamento de contraloría información acerca de los departamentos o actividades con deficiencias, a fin de que hacia ahí se encaminen sus investigaciones.

e) Elaboración de informes o reportes del resultado de su revisión.

Para el logro de esta finalidad, el auditor interno ha de examinar las operaciones y considerar aspectos tales como:

a) Que los planes y la política general del organismo, así como los procedimientos aprobados para su ejecución se cumplan de manera satisfactoria.

b) Que los resultados de los planes y de la política general respondan en su ejecución práctica a los objetivos perseguidos.

c) Que la estructura orgánica de la empresa, la división de funciones y los métodos de trabajo sean adecuada y eficaz.

d) Que la adopción o revisión de algún plan, política, procedimiento o método o algún cambio en la estructura básica o en la división de funciones, pudiera contribuir a mejorar el funcionamiento general de la empresa.

e) Que los bienes patrimoniales se encuentren debidamente protegidos y contabilizados.

f) Que las transacciones diarias se registren en su totalidad correcta y oportunamente.

g) Que la entidad se encuentra razonablemente protegida contra fraudes, despilfarros y pérdidas.

h) Que los medios internos de comunicación transmitan información fidedigna, adecuada y oportuna a los niveles de dirección y de ejecución, responsables de la buena marcha de la empresa.

i) Que las tareas individuales se cumplan con eficiencia, prontitud y honestidad.

Al finalizar su examen, el auditor interno ha de informar a la administración, con objetividad profesional y absoluta independencia de criterio, el resultado de su trabajo, expuesto en forma de análisis, evaluaciones, observaciones y comentarios, así como sus conclusiones y recomendaciones.

2.3 FRECUENCIA Y EXTENSIÓN DE LAS AUDITORÍAS

De conformidad con los resultados obtenidos en las auditorías internas precedentes, el auditor general determinará la mayor o menor intensidad y frecuencia con que la oficina matriz, las sucursales y agencias deberán ser

fiscalizadas, así como los puntos del programa en que habrá de ponerse particular énfasis.

El auditor general dispondrá que ocasionalmente se varíe la extensión de alguno o algunos de los procedimientos de las auditorías internas regulares, con el propósito de que se dedique preferente atención a uno o varios de los siguientes aspectos:

- a) Examen y análisis de la cartera en demora.
- b) Solicitud de confirmación directa de saldos por parte de los prestatarios.
- c) Supervisión física de las garantías de los préstamos.
- d) Cumplimiento de los planes de inversión.

Cualquier variación de esta índole en la extensión de los procedimientos de las auditorías internas, según el programa, requerirá una instrucción especial del auditor general.

2.4 JUSTIFICACIÓN DEL DEPARTAMENTO DE AUDITORÍA INTERNA

La auditoría interna es una actividad que surge de la necesidad de las empresas para mantener un adecuado control interno dentro de las mismas como consecuencia de los siguientes factores:

- ❖ Reflejado en una explosión económica que ha hecho a los diferentes organismos sociales más complejos y sofisticados, por lo mismo, más difíciles de administrar y controlar.

- ❖ Esta complejidad abarca en menor o mayor grado a la banca, gobierno, industria, y comercio.

- ❖ El desarrollo de técnicas modernas de administración y control, como el uso de redes y terminales, conexiones telefónicas a sistemas de computación, teleproceso, medios magnéticos y claves personales, así como los tradicionales controles presupuestales, la administración científica permite aprovechar los adelantos técnicos para la mejor consecución de los objetivos de la empresa.

- ❖ Es un hecho, que las grandes empresas alcancen un alto grado de especialización, de perfeccionamiento en todos los planos que provoca un énfasis cada vez mayor a las operaciones que realizan diversos departamentos, en ocasiones ajenas a las áreas de la contabilidad y finanzas.

- ❖ Esta diversificación de operaciones es provocada por los grandes cambios que se han dado a nivel mundial por la globalización económica de las empresas, las que para subsistir se han fusionado a las más fuertes, con lo que han requerido de mayores controles para su funcionamiento.

La sociedad, por su parte exige de las empresas mayor eficiencia y calidad, de los servicios que prestan o de los bienes que ofrecen. Siendo la preocupación principal de las empresas, la más alta productividad, servicio, lucro y expansión posible; lo cual obliga a reducir costos de producción, así como la utilización de nuevas técnicas que permiten incrementar la investigación y la modernización.

Generalmente el desarrollo que han tenido los negocios es el resultado de una tendencia de aumento constante en el número y calidad de los productos que se requieren en la vida moderna, las empresas se multiplican y crecen en importancia con gran rapidez, y además, sus actividades frecuentemente se desarrollan en múltiples y variadas áreas geográficas.

Por tanto, resulta necesario un mayor control con motivo de la tecnología, el aumento de la competencia y la complejidad en la administración, ya que estas provocan una descentralización y la necesidad de delegar autoridad.

En términos generales, el control debe estar constantemente presente en todas las operaciones de la empresa, o que este proporcione los elementos necesarios para captar las deficiencias de una manera fácil e inmediata.

Por tanto el uso inadecuado de controles sobre las operaciones pueden originar fallas y desviaciones que pongan en peligro el buen funcionamiento de la empresa.

Ahora bien, para que el control que se ejerza sea efectivo, es necesario que, existan independencia entre esas funciones y las actividades de ejecución y custodia, pues deben recaer en personas y/o departamentos distintos, dos orientaciones que pueden ser útiles para vigilar esta necesaria independencia son:

- a) No deben recaer dos de las funciones anteriores en una sola persona.
- b) Ninguna operación debe ser realizada desde su inicio hasta su final por una misma persona.

En toda organización y con mayor frecuencia en las más grandes, existe el peligro potencial de que, en una u otra fase de su actividad, se produzca algún caso de:

- a) Fraude, estafa, desfalco o malversación de fondos;
- b) Uso indebido de los bienes patrimoniales; o,
- c) Cualquier otro tipo de infidelidad por parte de algún empleado o grupo de empleados deshonestos.

Si bien es cierto que algunas de estas irregularidades llegan a descubrirse aún en empresas donde no existe auditoría interna, la probabilidad de que tales casos sean puestos en evidencia es mucho mayor si se cuenta con el auxilio de este tipo de servicio. Es obvio, por consiguiente, que una administración consciente de sus responsabilidades debe inquietarle la posibilidad de que su falta de previsión este propiciando la comisión de hechos graves que eventualmente podrían poner en peligro la estabilidad de la empresa.

2.5 COORDINACIÓN CON LA AUDITORÍA EXTERNA

La Oficina coordinará sus funciones con el trabajo de los auditores externos o independientes, a fin de:

- a) Reducir al mínimo cualquier duplicidad de trabajo.
- b) Aprovechar al máximo el conocimiento especializado de las operaciones de la empresa que tienen los auditores internos.

Es común que exista confusión ante el hecho de que, tanto el auditor interno como el externo, usan las mismas técnicas de verificación y, por lo tanto, las mismas normas de auditoría generalmente aceptadas, en su trabajo, aunque en dimensiones diferentes, en los mismos registros financieros de la empresa, sin

embargo, técnicas y registros, solo son el medio para realizar su trabajo; los objetivos, responsabilidades y terrenos son diferentes para cada uno.

Algunas diferencias entre los objetivos, responsabilidades y campos de acción de cada uno, según el autor Jorge Lozano Nieva, son:

a) El objetivo del auditor interno es proporcionar ayuda a la administración de la empresa, con el fin de comprobar el correcto control y contabilización de las operaciones, observando y recomendando mejoras básicamente a los sistemas de control interno y a los registros contables.

Por su parte el objetivo del auditor externo es emitir un dictamen sobre el examen que realiza de la razonabilidad en las cifras que muestran los estados financieros para proporcionar información a terceros y público en general.

b) El auditor interno ayuda a la dirección de la empresa a tener mejores controles en las operaciones, de tal forma que se puedan incrementar las utilidades como resultado de mejores decisiones. En tanto, el trabajo del auditor externo esta dirigido a proteger los intereses de los accionistas de la empresa.

c) El auditor interno es empleado staff de la dirección o Gerencia General de la empresa, su situación, operaciones y campo de acción son determinados por ésta. Es un elemento que está integrado al control gerencial, todos sus

trabajos están encaminados a ayudar en la dirección de la empresa, dando sugerencias constructivas y recomendaciones que están dirigidas a la obtención de mejores y más efectivas practicas de operación de la empresa.

El fin del trabajo del auditor externo es, emitir un dictamen de los estados financieros de la empresa, los cuales comprenden un periodo determinado. En su revisión, el auditor externo observa que los estados financieros de las empresas, presenten razonablemente los resultados obtenidos por sus operaciones y su situación financiera actual; que las fechas de contabilización sean correctas, que los estados financieros sean resultado de la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados, etc.

d) El auditor interno es responsable ante su jefe inmediato al cual reporta y que tiene sobre él, dirección y control, pues el auditor interno es un empleado de la empresa. Su principal trabajo es el de evaluar la organización de la empresa, mediante la revisión de la contabilidad, finanzas y otras operaciones que sirven de base a la administración.

El auditor externo es responsable ante los accionistas y el resultado de sus servicios está dirigido a ellos de acuerdo con lo establecido en un convenio formal entre el profesionista y la empresa, en el que se expresaran los servicios que serán prestados a la empresa y los honorarios que percibirá por sus servicios.

Las observaciones y opiniones del auditor externo estarán dirigidas en forma principal a los accionistas y también a terceras personas interesadas en la situación financiera de la empresa como pueden ser, las autoridades fiscales, los banqueros y los inversionistas.

El auditor externo generalmente no incluye en su revisión, exámenes o apreciaciones de la efectividad de los controles de operación, no se cerciora si las políticas de la empresa han sido seguidas, o si estas se han realizado para hacer las operaciones más productivas. Tampoco practica exámenes, apreciaciones y diagnósticos acerca del monto de posibles pérdidas en la empresa, debido a lo inadecuado o al exceso de controles, desperdicios en la operación, deficiente coordinación y causas similares, ya que éstos son responsabilidad del auditor interno.

e) En cuanto al tiempo de prestación de los servicios, las revisiones que hace el auditor interno son permanentes.

La revisión del auditor externo es periódica, comúnmente anual y con una revisión parcial de los estados financieros, la cual generalmente abarca los primeros ocho o diez meses del ejercicio fiscal de la empresa.

CAPÍTULO III

NORMAS DE

AUDITORÍA INTERNA

En primer término tenemos que el Instituto Americano de Auditores Internos es la institución encargada de dictar y difundir toda la normatividad referente a los auditores internos, la cual ha sido adoptada por el Instituto Mexicano de Auditores Internos.

A continuación se transcriben las Normas de Auditoría Interna vigentes y algunas consideraciones generales.

3.1 INDEPENDENCIA

LOS AUDITORES INTERNOS DEBEN SER INDEPENDIENTES DE LAS ACTIVIDADES QUE AUDITAN.

Los auditores internos son independientes, cuando pueden desempeñar su trabajo con libertad y objetividad. La independencia permite a los auditores internos rendir juicios imparciales esenciales para la adecuada conducción de las auditorías; esto se logra a través del nivel organizacional y la objetividad.

3.1.1 NIVEL ORGANIZACIONAL

El nivel organizacional del departamento de auditoría interna deberá constituirse en forma jerárquica, que le permita el cumplimiento de sus responsabilidades de auditoría.

Los auditores internos deben contar con el apoyo de la Gerencia y el Consejo de Administración, para que puedan así lograr la cooperación de los auditados y poder realizar su trabajo libre de interferencias.

El director del departamento de auditoría interna deberá reportar a una persona que en la organización tenga suficiente autoridad para fomentar su independencia y para asegurar una amplia cobertura de la auditoría, una adecuada consideración a sus informes y apropiadas acciones en las recomendaciones de auditoría.

El director de auditoría deberá tener comunicación directa con el Consejo de Administración. La comunicación regular con el Consejo ayuda a asegurar la independencia y constituye un medio para que el Consejo y el director se mantengan informados sobre asuntos de mutuo interés.

La independencia es incrementada cuando el Consejo de Administración participa tanto en la designación como en la remoción del director del departamento de auditoría interna.

El propósito, autoridad y responsabilidad del departamento de auditoría interna deben ser establecidos por escrito en un documento formal. El director de

Auditoría deberá procurar la aprobación de la Gerencia, así como la aceptación del Consejo de Administración, dicho documento debe contener:

- a) La posición del departamento dentro de la organización.
- b) Autorización para el acceso a registros, personal y propiedades físicas relevantes en la realización de las auditorías; y
- c) La definición del alcance de las actividades de auditoría.

El Director de Auditoría interna debe presentar:

A) Anualmente a la Gerencia para su aprobación y al Consejo para su información, un resumen del programa de auditorías del Departamento, el plan de reclutamiento y el presupuesto financiero.

B) Para su aprobación e información, todos los cambios significativos que ocurran durante el año. El programa de trabajo de auditoría, el plan de reclutamiento y el presupuesto financiero, permitirán conocer a la Gerencia y al Consejo, el alcance del trabajo de auditoría y sobre todo, cualquier limitación con relación a tal alcance.

C) A la Gerencia y al Consejo de Administración, informes sobre sus actividades en forma anual o con la frecuencia que sea necesaria. Los informes de

actividades deben incluir aquellos hallazgos relevantes de auditoría, así como sus recomendaciones y deberá informar tanto a la Gerencia como al Consejo, sobre las desviaciones significativas en el programa de trabajo de auditoría autorizado, los planes de reclutamiento y sobre el presupuesto financiero, indicando las razones de dichos cambios.

3.1.2 OBJETIVIDAD

Los auditores internos deberán ser objetivos al realizar las auditorías. La objetividad es una actitud de independencia mental que los auditores internos deben mantener al realizar las auditorías. Los auditores internos no deben subordinar sus juicios en materia de auditoría al de otros.

Esta objetividad requiere que los auditores internos realicen sus auditorías de tal manera que tengan una honesta confianza en el producto de su trabajo y sin que se hayan creado compromisos significativos en la calidad. Los auditores internos no deben colocarse en situaciones en las que se sientan imposibilitados para hacer juicios profesionales objetivos.

Las asignaciones de auditorías al personal deberán hacerse de manera tal, que se eliminen los posibles y actuales conflictos de intereses.

El director debe obtener periódicamente del personal de auditoría, información sobre cualquier posible predisposición o conflicto potencial de intereses.

Los auditores internos deben informar al director sobre cualquier situación donde ellos tengan conflicto de intereses o prejuicios, o sobre la que razonablemente se pueda inferir su existencia. El director en estos casos, deberá reasignar tales auditores.

La asignación de los auditores internos, deberá rotarse periódicamente cuando sea práctico hacerlo.

Los auditores internos no deben asumir responsabilidades operativas. Si en ocasiones la Gerencia ordena a los auditores internos que realicen trabajos que no son de auditoría, debe quedar claramente establecido que no actuarían como auditores internos. Más aún, se presume que la objetividad se deteriora cuando los auditores internos auditan cualquier actividad en la que hayan tenido autoridad o responsabilidad. Este menoscabo deberá tomarse en consideración, cuando se informan los resultados de auditoría.

Las personas transferidas definitivas o temporalmente al departamento de auditoría interna, no deberán ser asignadas para auditar aquellas actividades en

que previamente participaron, hasta que no transcurra un período razonable. Estas asignaciones se presume que dañan la objetividad y deberán considerarse cuando se supervise el trabajo de auditoría y cuando se informen los resultados.

Los resultados del trabajo de auditoría deben ser revisados antes de emitir el respectivo informe de auditoría, para proporcionar una razonable seguridad de que el trabajo se realizó objetivamente.

La objetividad del auditor interno no se ve afectada cuando recomienda normas de control para sistemas o revisa los procedimientos antes de que estos sean implantados. El diseño, instalación y la operación de sistemas no son funciones de auditoría interna; tampoco los anteproyectos de procedimientos para sistemas son funciones de auditoría. Al realizar estas actividades, se presume un deterioro en la objetividad de auditoría.

Es importante que en cualquier organización quede bien definido el departamento de auditoría interna debido a la importancia y trascendencia que tiene para el buen funcionamiento de la organización.

Para que puedan existir buenos resultados en la realización de una auditoría interna debe existir buena comunicación con el consejo de administración y la gerencia, para que así, con el apoyo de éstos puedan lograr

su trabajo sin interrupción alguna.

Es importante que el director de auditoría manifieste por escrito el propósito, autoridad y responsabilidad de auditoría interna; informar acerca de los cambios significativos que ocurran durante el año y enviarle los informes de sus actividades así como sus recomendaciones, todo esto, con el objetivo de mejorar el funcionamiento de la organización.

La objetividad con que deben contar los auditores internos es aquella con la cual no deba tener conflictos para tomar una decisión en la realización de su trabajo.

3.2. CONOCIMIENTO TÉCNICO Y CAPACIDAD PROFESIONAL

**LA AUDITORÍA INTERNA DEBE REALIZARSE CON PERICIA Y DEBIDO CUIDADO
PROFESIONAL.**

La pericia profesional es responsabilidad del departamento de auditoría interna y de cada auditor interno, dicho departamento deberá asignar a cada auditoría, a aquellas personas que en su conjunto posean los conocimientos, experiencias y disciplinas necesarias para conducir apropiadamente la auditoría.

3.2.1 RECLUTAMIENTO DE PERSONAL

Debe establecer un sistema de selección de personal para que así las personas responsables de cada puesto combinen su experiencia y sus conocimientos profesionales para que realicen de la forma más conveniente su trabajo y en caso necesario asesorarlos para su desarrollo profesional.

El departamento de auditoría interna deberá asegurarse de que la pericia técnica y los antecedentes académicos de los auditores internos, son los apropiados para las auditorías que deben realizarse.

El director de auditoría interna deberá establecer criterios adecuados sobre los conocimientos y experiencias para cada uno de los puestos de auditores internos, dando una adecuada consideración al alcance del trabajo y al nivel de responsabilidad.

Se deberá obtener una razonable seguridad sobre las capacidades y pericias de cada prospecto para auditar.

3.2.2 CONOCIMIENTOS, EXPERIENCIAS Y DISCIPLINAS

El departamento de auditoría interna deberá poseer o y obtener los

conocimientos, experiencias y disciplinas necesarias para llevar a cabo sus responsabilidades de auditoría.

El personal de auditoría interna en su conjunto, debe contar los conocimientos y experiencias esenciales para practicar la profesión dentro de la organización. Estos atributos incluyen pericia al aplicar las normas, procedimientos y técnicas de auditoría interna.

El departamento de auditoría interna deberá tener personal o emplear consultores calificados en las disciplinas necesarias para cumplir con las responsabilidades de auditoría, tales como: contabilidad, economía, finanzas, estadística, procesamiento electrónico de datos, ingeniería, impuestos y leyes; sin embargo, cada miembro del departamento no necesita estar calificado en todas las disciplinas.

3.2.3 SUPERVISIÓN.

El departamento de auditoría interna deberá proporcionar la seguridad de que las auditorías internas son apropiadamente supervisadas.

El director de auditoría interna es responsable de proporcionar una apropiada supervisión de auditoría. La cual es un proceso continuo que

comienza con la planeación y termina con el trabajo de auditoría asignado. Esta actividad debe incluir:

- A) Proporcionar instrucciones adecuadas a los subordinados, desde el principio de la auditoría y en la aprobación del programa de revisión.
- B) Ver que se lleve a cabo el programa de auditoría aprobado a menos que las desviaciones sean justificadas y autorizadas.
- C) Determinar que los papeles de trabajo apoyen adecuadamente los hallazgos de auditoría, las conclusiones y los informes.
- D) Cerciorarse que los informes de auditoría son precisos, objetivos, claros, concisos, constructivos y oportunos.
- E) Determinar que los objetivos de la auditoría son alcanzados.

Asimismo, resulta importante indicar que se deberá documentarse y conservarse evidencia apropiada de la supervisión.

El alcance requerido de la supervisión depende de la capacidad profesional de los auditores internos y del grado de dificultad de la auditoría asignada.

Todas las asignaciones de auditoría interna ya sean realizadas por el departamento de auditoría interna o para él, conservan la responsabilidad de su director.

3.2.4 CUMPLIMIENTO DE LAS NORMAS DE CONDUCTA

Los auditores internos deberán cumplir con las normas profesionales de conducta. Ante ello, el código de ética del Instituto de Auditores Internos establece normas de conducta y proporciona las bases para la observancia entre sus miembros. Dicha normatividad demanda altos grados de honestidad, objetividad, diligencia y lealtad a los que los auditores internos deberán apegarse.

3.2.5 CONOCIMIENTOS, EXPERIENCIA Y DISCIPLINA

Los auditores internos deben poseer el conocimiento, experiencia y disciplinas esenciales para la ejecución de las auditorías internas. Cada auditor interno deberá poseer ciertos conocimientos y experiencias como sigue:

A) Se requiere pericia en la aplicación de las normas, procedimientos y técnicas de auditoría interna para el desarrollo de las revisiones. Se entiende por pericia, a la habilidad para aplicar los conocimientos que se poseen, a las situaciones que posiblemente se encuentren, ocupándose de ellas sin tener que recurrir a ayudas o investigaciones técnicas en exceso.

- B) Se requiere pericia en principios y técnicas de contabilidad, para aquellos auditores internos que trabajan extensamente con registros e informes financieros.
- C) Se requiere de un entendimiento de los principios de administración, a fin de estar en aptitud de reconocer y evaluar la importancia y efecto de las desviaciones respecto a las buenas practicas de los negocios en general. Este entendimiento significa tener habilidad para: aplicar amplios conocimientos a situaciones que posiblemente se vayan encontrando, reconocer las desviaciones significativas, y poder llevar a cabo las investigaciones necesarias para alcanzar soluciones razonables.
- D) Se requiere una comprensión de los fundamentos de materias tales como contabilidad, economía, leyes comerciales, impuestos, finanzas, métodos cuantitativos y sistemas computarizados de información. Esta comprensión significa la habilidad para reconocer la existencia de problemas o problemas potenciales y para determinar la investigación adicional que debe emprenderse o la asistencia técnica que se debe obtener.

3.2.6 RELACIONES HUMANAS Y COMUNICACIONES

Los auditores internos deben tener habilidad para tratar con las personas y para comunicarse efectivamente; deben entender las relaciones humanas y mantener relaciones satisfactorias con los auditados.

Además deben tener la habilidad para comunicarse tanto oral como por escrito, de tal manera que puedan transmitir clara y efectivamente asuntos tales como: los objetivos de la auditoría, evaluaciones, conclusiones y recomendaciones.

3.2.7 DESARROLLO PROFESIONAL CONTINUO

Los auditores internos deben mantener su competencia técnica a través de la educación continua. Deberán mantenerse informados acerca de las mejoras y desarrollos recientes sobre las normas, procedimientos y técnicas de auditoría interna. El desarrollo profesional continuo se puede obtener por medio de la membresía y participación en asociaciones profesionales, asistiendo a conferencias, seminarios, cursos, programas de capacitación interna y participando en proyectos de investigación.

3.2.8 DEBIDO CUIDADO PROFESIONAL

El debido cuidado profesional demanda el empleo de habilidades que se esperaran de un auditor interno razonable, prudente y competente, en iguales o similares circunstancias. El cuidado profesional por lo tanto, deberá estar de acuerdo a la complejidad de la auditoría que se realiza. Al ejercer el debido cuidado profesional, los auditores internos deben estar alertas a las posibilidades

de errores intencionales, errores, omisiones, ineficiencia, desperdicio, ineffectividad y conflicto de intereses. También deberán estar alertas a aquellas condiciones y actividades donde es más posible que existan irregularidades. Así mismo deberán de identificar controles inadecuados y recomendaciones para promover el cumplimiento con procedimientos y prácticas aceptables.

Esto implica un razonable cuidado y capacidad, no-infalibilidad ni acciones extraordinarias. El debido cuidado requiere que el auditor conduzca exámenes y verificaciones con un alcance razonable, pero no requiere auditorías detalladas de todas las transacciones. Por consiguiente, el auditor interno no puede dar una absoluta seguridad de que no existen incumplimientos o irregularidades. Sin embargo, las posibilidades de que existan irregularidades materiales o que no se cumplan las disposiciones deben ser consideradas siempre que el auditor interno emprende una auditoría interna.

Cuando el auditor interno sospeche de algún mal manejo deberá informarlo a las autoridades competentes de la organización. El auditor interno puede recomendar cualquier investigación que considere necesaria en esas circunstancias. Posteriormente el auditor deberá efectuar el seguimiento conducente para verificar que las responsabilidades del departamento de auditoría han sido cumplidas.

El ejercicio del debido cuidado profesional significa el uso razonable de las experiencias y juicios en el desarrollo de la auditoría. Para este fin el auditor interno deberá considerar:

- A) El alcance del trabajo de auditoría necesario para lograr los objetivos de la auditoría.
- B) La materialidad o importancia relativa de los asuntos a los que se aplican los procedimientos de auditoría.
- C) La adecuación y efectividad de los controles internos.
- D) El costo de la auditoría con relación a los posibles beneficios.

El cuidado profesional incluye la evaluación de los estándares de operación establecidos, determinando en consecuencia si tales estándares son aceptables para ser cumplidos. Cuando tales estándares son inadecuados deberán solicitarse interpretaciones autorizadas. Si los auditores internos son requeridos para interpretar o seleccionar estándares de operación, deberán buscar el acuerdo de los auditados para determinar los estándares necesarios para medir las operaciones realizadas.

Es indispensable que el gerente de auditoría interna este enterado del conocimiento y experiencia con que cuentan sus subordinados para poder asignarles un puesto de acuerdo a sus aptitudes profesionales.

La supervisión que se realiza a las auditorías es importante debido a que por medio de ellas se verifica si se realizó la auditoría de acuerdo al programa establecido, y si existió alguna desviación que sea debidamente justificada y autorizada.

El auditor interno al realizar sus actividades debe tomar en cuenta la existencia del código de ética profesional, ya que este señala los lineamientos de honestidad, objetividad y lealtad, que deban regir en su quehacer contable.

Mantener un cuidado especial con las personas auditadas respecto a su trato, para así poder mantener una buena comunicación, tanto oral como escrita, y así transmitir la información necesaria para el mejoramiento de la organización.

Los conocimientos con los que debe contar el auditor interno deben de estar actualizados, debido a que las normas que los rigen cambian constantemente y se puedan mantener a la vanguardia para así poder realizar mejor su trabajo.

El grado del cuidado profesional que debe tener el auditor interno podrá depender de la complejidad de la auditoría a realizar, es decir mientras más compleja sea la auditoría, mayor deberá ser el cuidado que deberá tener y su

responsabilidad será promover el cumplimiento de los procedimientos basándose en su experiencia y su propio juicio.

3.3 ALCANCE DEL TRABAJO

EL ALCANCE DE LA AUDITORÍA INTERNA DEBE INCLUIR EL EXAMEN Y LA EVALUACIÓN DE LA ADECUACIÓN Y EFECTIVIDAD DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO DE LA ORGANIZACIÓN Y LA CALIDAD DE EJECUCIÓN EN EL DESEMPEÑO DE LAS RESPONSABILIDADES ASIGNADAS.

El alcance del trabajo de auditoría interna como se especifica en esta norma, abarca el trabajo de auditoría que debe ser ejecutado; sin embargo, se reconoce que la Gerencia y el Consejo de Administración proporcionan una dirección general sobre el alcance del trabajo y las actividades que serán auditadas.

El propósito de revisar la adecuación del sistema de control interno, es el de cerciorarse de sí el sistema establecido, proporciona una razonable seguridad, respecto a que los objetivos y metas de la organización se cumplirán eficiente y económicamente. Revisar la efectividad del sistema de control interno, es el de cerciorarse si el sistema esta funcionando como debe ser.

Revisar la calidad de ejecución, es el de cerciorarse si se han logrado los objetivos y metas de la organización. Los objetivos elementales del control interno son para asegurar:

- A) La confiabilidad e integridad de la información.
- B) El cumplimiento con las políticas, planes, procedimientos, leyes y reglamentos.
- C) La salvaguarda de los activos.
- D) El uso eficiente y económico de los recursos.
- E) El logro de los objetivos y metas establecidas para las operaciones o programas.

3.3.1 CONFIABILIDAD E INTEGRIDAD DE LA INFORMACIÓN

Los auditores internos deben revisar la confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional y los medios usados para identificar, medir, clasificar y reportar dicha información. El sistema de información proporciona datos para la toma de decisiones, control y cumplimiento con requerimientos externos. Por ello, los auditores internos deben examinar los sistemas de información para asegurarse de:

- A) Que los registros e informes financieros y operacionales contienen información

precisa, confiable, oportuna, completa y útil.

B) Que los controles sobre los registros e informes son adecuados y efectivos.

3.3.2 CUMPLIMIENTO CON LAS POLÍTICAS, PLANES, PROCEDIMIENTOS, LEYES Y REGLAMENTOS

Los auditores internos deben revisar los sistemas establecidos para asegurarse del cumplimiento con las políticas, planes y procedimientos, leyes y reglamentos que pueden tener un impacto significativo en las operaciones e informes, y determinar si la organización cumple con ellos.

La gerencia es responsable del establecimiento de los sistemas diseñados para asegurar el cumplimiento de requerimientos tales como políticas, planes procedimientos y leyes aplicables. Los auditores internos son responsables de determinar si los sistemas son adecuados y efectivos y si las actividades auditadas están cumpliendo con los requerimientos apropiados.

3.3.3 SALVAGUARDA DE LOS ACTIVOS

Los auditores internos revisarán los métodos de salvaguarda de los activos y si éstos son apropiados, verificando además la existencia de éstos, así como los métodos empleados para salvaguardar los activos de diferentes tipos de riesgos

tales como: robo, incendios, actividades impropias o ilegales y contra elementos naturales como terremotos, inundaciones, etc. Para verificar la existencia de los activos deberán usar los procedimientos de auditoría más adecuados.

3.3.4 USO EFICIENTE Y ECONÓMICO DE LOS RECURSOS

Así mismo deberán evaluar si el empleo de los recursos se realiza en forma económica y eficiente. La administración es responsable de establecer estándares de operación para medir la eficiencia y distribución en el uso de los recursos humanos y económicos. Por lo tanto los auditores internos son responsables de determinar si:

- A) Los estándares para medir la economía y eficiencia de los recursos han sido establecidos.
- B) Los estándares de operación establecidos, han sido entendidos y se cumplen.
- C) Las desviaciones a los estándares de operación se identifican, analizan y se comunican a los responsables para que tomen las medidas correctivas.
- D) Se toman las medidas correctivas.

Las auditorías relacionadas con el uso económico y eficiente de los recursos deberán identificar situaciones tales como:

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

- ❖ Subutilización de instalaciones.
- ❖ Trabajo no productivo.
- ❖ Procedimientos que no justifican su costo.
- ❖ Exceso o insuficiencia de personal.

3.3.5 CUMPLIMIENTO DE LOS OBJETIVOS Y METAS PARA OPERACIONES O PROGRAMAS ESTABLECIDOS.

Los auditores internos deberán revisar las operaciones o programas para cerciorarse de que los resultados coincidan con los objetivos y metas establecidos y, si las operaciones o programas se llevan a cabo como fueron planeados.

La administración es responsable de establecer objetivos y metas, desarrollar e implantar procedimientos de control y lograr los resultados de operación o programas esperados.

Los auditores revisarán si los objetivos y las metas que coincidan den con los de la organización y si se están cumpliendo, proporcionaran apoyo a los gerentes en el desarrollo de los procedimientos y sistemas, determinando si los supuestos utilizados son los apropiados; y si la información utilizada es precisa,

actual y relevante además de verificar si se incorporaron los controles adecuados para las operaciones o programas.

El buen funcionamiento del control interno nos va a mostrar la confiabilidad de la información, el uso eficiente y económico de los recursos y el logro de los objetivos y metas establecidas para las operaciones, por lo que sí el control interno no funciona adecuadamente deberá ser modificado para su buen funcionamiento.

La información financiera que se emplea debe de ser la adecuada para la correcta toma de decisiones, lo cual implica que los auditores están obligados a examinar correctamente los registros.

Los auditores internos deben de revisar los métodos que han sido empleados para la salvaguarda de los activos toda vez que es importante que éstos estén protegidos; así como la verificación de la existencia de los activos.

El empleo de los recursos se debe realizar en forma económica y eficiente para que puedan ser utilizados correctamente, por lo que es indispensable su verificación para el beneficio de la organización, y de no ser así, implantar una medida correctiva.

Los objetivos y metas establecidas para las operaciones o programas son responsabilidad de la administración, pero este órgano puede ser auxiliado por el auditor interno debido al estudio que realiza a la organización.

3.4 REALIZACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA

EL TRABAJO DE AUDITORÍA DEBERÁ INCLUIR LA PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA, EL EXAMEN Y EVALUACIÓN DE LA INFORMACIÓN, COMUNICACIONES DE LOS RESULTADOS Y SEGUIMIENTO.

Como se ha podido constatar, el auditor interno es responsable de planear y conducir la auditoría asignada, la cual estará sujeta a revisión y aprobación por parte del supervisor, por tanto, su trabajo debe incluir los siguientes aspectos:

3.4.1 PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA.

El auditor interno deberá planear cada una de las auditorías. La planeación deberá ser documentada e incluir los siguientes lineamientos:

A) El establecimiento de los objetivos y alcance del trabajo.

- B) La obtención de información de apoyo sobre las actividades que se auditarán.
- C) La determinación de los recursos necesarios para realizar la auditoría.
- D) El establecimiento de la comunicación necesaria con todos los que estarán involucrados con la auditoría.
- E) La realización, en la forma más apropiada, de una inspección física para familiarizarse con las actividades y controles a auditar, es identificar las áreas en las que se deberá hacer énfasis al realizar la auditoría y promover comentarios y sugerencias de los auditados.
- F) La preparación por escrito del programa de auditoría.
- G) La determinación de cómo, cuándo y a quién se le comunicarán los resultados de la auditoría.
- H) La obtención de la aprobación del plan de trabajo de la auditoría.

3.4.2 EXAMEN Y EVALUACIÓN DE LA INFORMACIÓN

Los auditores internos deberán obtener, analizar, interpretar y documentar la información que respalde los resultados de la auditoría.

El proceso de examen y evaluación de la información es el siguiente:

- A) Se debe obtener la información de todos los asuntos relacionados con los objetivos y alcance de la auditoría.

B) La información deberá ser suficiente, competente, relevante y útil para que proporcione bases sólidas para los hallazgos y recomendaciones de la auditoría.

Ser suficiente significa que está basada en hechos, es adecuada y convincente, de tal forma que una persona prudente e informada, pueda llegar a las mismas conclusiones que el auditor.

Ser competente significa que es confiable y puede obtenerse de la mejor manera, usando las técnicas de auditoría apropiadas.

Es relevante cuando apoya los hallazgos y recomendaciones de auditoría y es consistente con los objetivos de la auditoría.

Se convierte útil siempre y cuando ayude a la organización a lograr sus metas.

C) Los procedimientos de auditoría, incluyendo el empleo de las pruebas selectivas y muestreo estadístico deberán ser elegidas con anterioridad, y ampliarlas o modificarlas cuando las circunstancias lo requieran.

D) El proceso de recabar, analizar, interpretar y documentar la información deberá supervisarse, para proporcionar una seguridad razonable de que la objetividad del auditor se mantuvo y que las metas de auditoría se cumplieron.

E) Los papeles de trabajo que documentan la auditoría, deberán ser preparados por los auditores y revisados por la gerencia de auditoría. Estos papeles deberán registrar la información obtenida y el análisis realizado y deben apoyar las bases de los hallazgos de auditoría y las recomendaciones que se harán.

3.4.3 COMUNICACIÓN DE LOS RESULTADOS

Los auditores internos deberán informar los resultados de su trabajo de auditoría. Dicho informe se emitirá por escrito y firmado al término de la auditoría. Se podrán elaborar por escrito o transmitir oralmente, tanto formal como informalmente, tratándose de informes parciales.

El auditor interno deberá discutir las conclusiones y recomendaciones con los niveles apropiados de la administración, antes de emitir su informe final.

Los informes deberán ser objetivos, claros, concisos, constructivos y oportunos; presentarán el propósito, alcance y resultados de la auditoría y cuando se considere apropiado, contendrán la opinión del auditor.

Los informes pueden incluir recomendaciones para mejoras potenciales y reconocer el trabajo satisfactorio y las medidas correctivas. Los puntos de vista de los auditados respecto a las conclusiones y recomendaciones pueden ser incluidas en el informe de auditoría.

El director de auditoría interna o quien él designe, deberá revisar y aprobar el informe final, antes de emitirlo.

3.4.4 SEGUIMIENTO

Los auditores internos deberán hacer el seguimiento correspondiente para cerciorarse de que se tomarán las medidas apropiadas sobre los hallazgos de auditoría reportados.

La auditoría interna deberá determinar si la medida correctiva tomada logra los resultados deseados, o si la Gerencia o el Consejo de Administración asumieron la responsabilidad de no tomar ninguna medida correctiva sobre los hallazgos reportados.

Es responsabilidad del auditor interno planear y conducir la auditoría, haciendo de su conocimiento que debe de establecer sus objetivos y el alcance del trabajo, obtener información necesaria tener una comunicación con las personas involucradas, realizar visitas físicas a las instalaciones, preparar por escrito el programa de auditoría y la obtención de la aprobación del plan de trabajo de la auditoría.

Los auditores internos deben analizar, interpretar y documentar la información que presenten, para que respalde los resultados que obtuvieron,

debiendo ser suficiente, lo cual significa que debe estar basada en hechos veraces, así como ser confiable y relevante para que se puedan hacer las recomendaciones pertinentes.

Es importante que el proceso de recabar, analizar, interpretar y documentar la información se debe supervisar para que proporcione una seguridad, dicha función le corresponde al auditor. Los papeles de trabajo tienen que ser realizados por los auditores y revisados por el auditor general, para que pueda emitir las recomendaciones necesarias.

Los resultados de la auditoría serán discutidos con los niveles apropiados de la administración antes de emitir su informe final, ya que en ellos, deberá manifestar las conclusiones y recomendaciones.

Asimismo, debe de supervisar que se tomarán las medidas apropiadas respecto a las anomalías encontradas durante la auditoría.

3.5 ADMINISTRACIÓN DEL DEPARTAMENTO DE AUDITORÍA INTERNA

EL DIRECTOR DE AUDITORÍA INTERNA DEBERÁ ADMINISTRAR APROPIADAMENTE EL DEPARTAMENTO DE AUDITORÍA INTERNA.

El director de auditoría interna es responsable de que el departamento está apropiadamente administrado, a efecto de que:

- a) El trabajo de auditoría cumpla con los propósitos generales y las responsabilidades aprobadas por la Gerencia y aceptadas por el Consejo de Administración.
- b) Los recursos del departamento de auditoría interna sean empleados eficiente y eficazmente.
- c) El trabajo de auditoría se realice de acuerdo a las normas para la práctica profesional de la auditoría interna.

3.5.1 PROPÓSITO, AUTORIDAD Y RESPONSABILIDAD.

El director de auditoría interna elaborará una declaración de propósitos, autoridad y responsabilidad del departamento de auditoría interna. Además, es responsable de obtener la aprobación de la gerencia y la aceptación del Consejo de Administración del documento formal escrito (manual de organización), del departamento de auditoría interna.

3.5.2 PLANEACIÓN.

El proceso de planeación comprende el establecimiento de metas para que puedan lograr su cumplimiento; programas de trabajo de auditoría para que tomando en cuenta la extensión del trabajo sea realizado por otro, los cuales deberán ser suficientemente flexibles para cubrir demandas imprevistas; informes

de actividades los cuales compararán lo que se realizó en la auditoría y las metas del programa.

El director de auditoría interna deberá establecer los planes correspondientes para cumplir con las responsabilidades del departamento de auditoría interna. Estos planes deberán ser consistentes con la organización del departamento de auditoría interna y con las metas de la organización.

El proceso de planeación debe comprender:

- a) Metas
- b) Programa de trabajo de auditoría
- c) Planes de contratación de personal y presupuesto financiero
- d) Informes de actividades

Las metas del departamento de auditoría se deben establecer de tal manera que se pueda lograr su cumplimiento sobre la base de los planes específicos de operación y los presupuestos, y hasta donde sea posible deberán ser cuantificables. Asimismo, deben acompañarse de los criterios para medirlas y de fechas límite para su logro.

Los programas de trabajo de auditoría deberán incluir:

- a) Las actividades que se van a auditar.
- b) Cuándo serán auditadas.
- c) El tiempo estimado requerido, tomando en consideración el alcance del trabajo de auditoría planeado y la naturaleza y extensión del trabajo de auditoría realizado por otros.

Los asuntos a considerarse al establecer las prioridades del trabajo de auditoría deben incluir:

- a) La fecha y resultado de la última auditoría.
- b) La revelación financiera.
- c) Las pérdidas y riesgos potenciales.
- d) Las solicitudes de la gerencia.
- e) Los cambios importantes en las operaciones, programas y controles.
- f) Las oportunidades para lograr beneficios operacionales; y
- g) Los cambios y capacidades del personal de auditoría. Los programas de trabajo deberán ser lo suficientemente flexibles para cubrir demandas imprevistas.

Los planes de contratación de empleados, los presupuestos financieros, incluyendo el número de auditores, su conocimiento, su experiencia y las disciplinas requeridas para realizar su trabajo, deberán contemplarse al elaborar

los programas de trabajo de auditoría; así como las actividades administrativas, la escolaridad y el adiestramiento requeridos, la investigación sobre auditoría y los esfuerzos del desarrollo.

Los informes de actividades deberán presentarse periódicamente a la consideración de la Gerencia y del Consejo de Administración. Estos reportes compararán:

- a) Lo realizado contra las metas del departamento y los programas de auditoría.
- b) Los gastos realizados contra los presupuestos financieros. Se deberán explicar las razones de las principales variaciones e indicar las medidas adoptadas y las necesidades.

3.5.3. POLÍTICAS Y PROCEDIMIENTOS.

El director de auditoría interna deberá proporcionar por escrito políticas y procedimientos necesarios para guiar al personal de auditoría.

La forma y contenido de las políticas y procedimientos deberán ser apropiados al tamaño y estructura del departamento de auditoría interna y a la complejidad de su trabajo. Los manuales de administración y de auditoría técnica formal, pueden no ser necesarios para todos los departamentos de

auditoría interna. Un departamento de auditoría interna pequeño puede ser administrado informalmente. Su personal de auditoría puede ser dirigido y controlado diariamente, con una estrecha supervisión y a través de memoranda. En un departamento de auditoría interna de gran magnitud, son esenciales políticas y procedimientos más formales e integrales, para guiar al personal de auditoría a que cumpla en forma consistente con las normas del departamento.

3.5.4 ADMINISTRACIÓN Y DESARROLLO DEL PERSONAL.

El director de auditoría interna deberá establecer un programa para selección y desarrollo de los recursos humanos del departamento de auditoría interna. El programa deberá contemplar:

- a) Las descripciones de puestos por cada nivel del departamento de auditoría interna.
- b) La selección de individuos calificados y competentes.
- c) El entrenamiento y oportunidad de capacitación profesional continua para todos y cada uno de los auditores internos.
- d) La evaluación del trabajo de cada uno de los auditores internos por lo menos una vez al año.
- e) Asesoría a los auditores internos en lo referente a su trabajo y a su desarrollo profesional.

3.5.5 AUDITORES EXTERNOS.

La combinación que debe existir entre la auditoría interna y externa tiene como fin evitar la duplicidad de esfuerzos y tener una cobertura más amplia en la revisión de la organización.

El director de auditoría interna deberá coordinar los esfuerzos de auditoría interna y externa.

El trabajo de auditoría interna y externa deberá coordinarse para asegurar la adecuada cobertura y para minimizar duplicidad de esfuerzos. La coordinación de los esfuerzos de auditoría interna y externa incluye:

- a) Reuniones periódicas para discutir asuntos de interés mutuo.
- b) Acceso mutuo a los programas y papeles de trabajo de auditoría.
- c) Intercambio de informes de auditoría y cartas de observaciones.
- d) Común entendimiento respecto a técnicas, métodos y terminología de auditoría.

3.5.6. CONTROL DE CALIDAD.

El director de auditoría interna deberá establecer y mantener un programa de control de calidad que permita evaluar las operaciones del departamento de auditoría interna.

El propósito de este programa es proporcionar seguridad razonable de que el trabajo de auditoría se realiza de conformidad con las normas de auditoría interna, con el manual de organización del departamento de auditoría interna y con otras normas aplicables. Un programa de control de calidad deberá incluir los siguientes elementos:

- a) Supervisión.
- b) Revisiones Internas
- c) Revisiones externas

La supervisión del trabajo de los auditores internos deberá llevarse a cabo continuamente para asegurar que están trabajando de acuerdo con las normas, políticas y programas de auditoría interna.

Las revisiones internas deberán realizarse periódicamente por el personal miembro del departamento de auditoría interna, evaluar la calidad del trabajo de auditoría realizada. Estas revisiones deberán llevarse a cabo de la misma manera que cualquier otra auditoría interna.

Para evaluar la calidad del trabajo del departamento de auditoría interna, deberán practicarse revisiones externas.

Estas revisiones deberán llevarse a cabo por personas calificadas e independientes de la organización y que no tengan conflicto de interés real o aparente. Estas revisiones deberán realizarse por lo menos una vez cada tres años. Al concluir la revisión deberá emitirse un informe escrito. El informe expresara la opinión sobre el cumplimiento del departamento con relación a las normas para la práctica profesional de la auditoría interna y cuando se considere conveniente incluirá recomendaciones para un mejor desempeño.

Es obligación del gerente de auditoría verificar que se cumplan con los propósitos generales de la auditoría, que sus recursos sean empleados eficaz y eficientemente, y principalmente que este realizada de acuerdo a las normas para la práctica profesional; así como de la aceptación del manual de organización del departamento de auditoría interna.

Para que el trabajo de auditoría sea confiable debe existir un control de calidad el cual debe de contener una supervisión de trabajo hacia los auditores internos para verificar que están trabajando de acuerdo a las normas, revisiones internas para evaluar el trabajo de auditoría realizado y revisiones externas que serán realizadas por personas ajenas a la organización; se deberá de realizar un informe y cuando sea pertinente se realizaran recomendaciones para un mejor desempeño.

En nuestra opinión al desarrollar estas normas se tomó en consideración lo siguiente:

a) La mayor responsabilidad del Consejo de Administración sobre lo adecuado y efectivo del sistema de control interno de la organización y la calidad de trabajo.

b) Los miembros de la gerencia cada vez aceptan más la auditoría interna como una manera de obtener análisis objetivos, evaluaciones, recomendaciones, asesoría e información sobre los controles organizacionales y su observancia.

c) Los auditores externos están usando cada vez más el resultado de las auditorías internas para complementar su propio trabajo, en aquellos casos en que los auditores internos proporcionan evidencia apropiada de independencia y un adecuado trabajo de auditoría profesional.

CAPÍTULO IV

PROGRAMA DE AUDITORÍA INTERNA

4.1. MODALIDADES DE LOS PROGRAMAS DE AUDITORÍA.

Según Charles Bacon, el Programa tendrá las finalidades siguientes:

a) Facilitar el cumplimiento ordenado de los procedimientos y evaluaciones de naturaleza análoga.

b) Servir de guía con el propósito de evitar EN LO POSIBLE, que se incurra en omisiones o repeticiones.

c) Ahorrar tiempo al auditor.

El programa además, habrá de servir de estímulo a la imaginación del auditor interno con el fin de sugerirle, por analogía, otros procedimientos o evaluaciones que debieren efectuarse.

El programa de auditoría interna es una herramienta para planear, dirigir y controlar el trabajo de auditoría. Representa el dejar perfectamente clara la acción a seguir, especificando procedimientos a emplear y definiendo los pasos que permitan los objetivos de la auditoría. Así como la selección por parte del auditor, de los mejores métodos para hacer bien el trabajo. Sirve también de base para dejar constancia del trabajo realizado.

Para preparar un programa de auditoría se requiere planeación, juicio y experiencia. El auditor interno ha obtenido y evaluado durante la etapa de investigación, la información preliminar procede ahora a usarla.

Con base en su evaluación, el auditor determina la confianza que debe dar el sistema; seleccionando los aspectos a examinar y las áreas relevantes que requieren especial énfasis de auditoría.

La importancia de una partida comparada con otras, y su relevancia en función del riesgo involucrado, son criterios a tomar en cuenta para la preparación de programas.

Debe ser considerada también la confiabilidad de la evidencia de los diferentes tipos de información disponible. El auditor interno tratará de establecer los pasos a dar en la auditoría que le produzcan la evidencia más confiable.

Un programa de auditoría usualmente incluye el establecimiento de objetivos, pasos de auditoría, auditores asignados y previsión de su inicio y conclusión del trabajo, papeles de trabajo, presupuesto por cada etapa de la auditoría y fechas estimadas de inicio y conclusión. Los programas de auditoría pueden ser generales o detallados, dependiendo del área y el nivel del auditor que efectuará el trabajo.

Por su parte, el autor Francisco Javier Sánchez Alarcón dice que los programas de auditoría no pretenden establecer los procedimientos mínimos aplicables a la generalidad de los trabajos, toda vez que se concretan a señalar orientaciones sobre la forma en que habrá de organizarse la revisión y a listar una serie de procedimientos de los cuales se seleccionarán los que se estimen procedentes para cada trabajo en particular.

La elección de los procedimientos y la amplitud con que se desarrollen dependerá del juicio del contador encargado de la auditoría, quien deberá tomar en consideración la eficiencia del control interno establecido.

4.2. CONTENIDO DE LOS PROGRAMAS DE AUDITORÍA.

En cuanto a su forma, los programas de auditoría deben contener las siguientes columnas:

1. Número del procedimiento de auditoría.
2. Descripción del procedimiento.
3. Firma o iniciales de los auditores que llevan a cabo los diferentes puntos de la revisión.
4. Columna de observaciones para hacer referencia a los papeles de trabajo en donde se haya realizado el procedimiento.

Hace varios años existía interés en tratar de elaborar programas de auditoría que sirvieran para cumplir con todos los fines de la auditoría, o para los diversos tipos de ésta. Sin embargo, el gran aumento de las operaciones de los negocios modernos ha originado un incremento considerable en la diversificación de las condiciones y problemas que el contador público puede encontrar en el curso del trabajo, y esto nos indica que un programa de auditoría aplicable en todos los casos no es práctico, como tampoco es práctico la uniformidad en los procedimientos contables.

Ante ello, el Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos, al respecto declaró lo siguiente:

"... No es práctico, por la gran diversificación de las circunstancias o condiciones que se encuentran, expedir un programa de auditoría para todos los fines...".

No obstante esta conclusión, es generalmente reconocida la conveniencia y lo práctico que para las firmas de contadores es el tener o implantar normas básicas para la ejecución de los trabajos de auditoría. El empleo de estas normas o procedimientos de auditoría, establecidas como guía de trabajo, deben ser susceptibles de modificarse o adaptarse, conforme las circunstancias lo requieran, resumiendo todo esto en un programa de auditoría.

Ahora bien, existen diversas formas y modalidades de los programas de auditoría, pudiéndose clasificar:

- A) Desde el punto de vista del grado de detalle a que llegan, y
- B) En relación con un trabajo concreto.

4.3 PROGRAMAS GENERALES

Sobre este tópico el autor Charles Bacon señala: "En atención al considerable número de comprobaciones y evaluaciones de naturaleza análoga, propias de la auditoría interna, que han de ser aplicables, total o parcialmente, a todas las dependencias de la entidad, resultará aconsejable agrupar aquéllas convenientemente en un instrumento de trabajo regular, detallado y único."¹⁴

Por ello el concepto de programa de auditoría interna ha de responder a la compilación racional, metódica y pormenorizada de prácticas comunes de auditoría interna y de evaluación del control interno, basadas en preceptos oficiales de cumplimiento obligatorio y en procedimientos técnicos generalmente aceptados, aplicables total o parcialmente a todas las dependencias de una empresa.

¹⁴ BACON, Charles. *op. cit.* p. 126.

El programa ha de ser, primordialmente, una orientación para el auditor y una guía para la más eficaz realización de su trabajo. Su propósito de ninguna manera abarcará la totalidad de la labor de dicho funcionario; no habrá de ser aplicado con criterio inflexible. El auditor por consiguiente, estará facultado para hacer uso del mismo con un grado razonable de flexibilidad.

El auditor en todo caso tendrá que justificar en su informe cualquier información de importancia, en el que hubiere aplicado el programa.

Cualquiera que fuere dicho grado de flexibilidad, su aprobación o impugnación final, de conformidad con las circunstancias de cada caso, estará sujeto a la aprobación o no aprobación del informe correspondiente.

Por tanto cualquier limitación del programa deberá ser suplida por el criterio u opinión profesional del auditor, así como por su imaginación y sentido de la auditoría.

El auditor no habrá de atenerse rígidamente a la letra del programa como única guía para la realización de su trabajo.

En el desempeño normal de sus actividades el auditor ha de verse precisado a consultar frecuentemente las regulaciones internas sobre

procedimientos y política general de la empresa. Será de necesidad imperiosa, que mantenga al día su conocimiento de las leyes, decretos, reglamentos, manuales, actas, circulares y demás disposiciones que rigen el funcionamiento de la institución, con el fin de que se halle en aptitud de aplicar sus preceptos en forma auxiliar o supletoria de los puntos contenidos en el programa.

A ningún auditor interno le debe ser admitida la excusa de que una comprobación o labor determinada no se hallare prevista en el programa, como descargo de una eventual omisión de esta índole en su trabajo. Si la comprobación o labor omitida fuere de naturaleza tal que, en circunstancias normales, resultare obvio que el auditor, por iniciativa propia la hubiere llevado a cabo como parte de la auditoría, será responsable de negligencia profesional y, sujeto de sanción por parte del presidente o del consejo de administración.

Esté previsto o no en el programa, el auditor obligatoriamente habrá de informar de toda infracción legal, reglamentaria o de otra índole, o sobre cualquier irregularidad, error o deficiencia de importancia que existiera en la dependencia de la empresa para la que fue asignado, siempre que tales casos normalmente debieron ser advertidos por el auditor al realizar su trabajo.

Como instrumento de trabajo dinámico, el programa será susceptible de sufrir modificaciones ocasionales, de acuerdo con las necesidades.

El programa tendrá que mantenerse actualizado a la par de los cambios que se produzcan en las leyes, decretos, reglamentos, manuales, actas, circulares y demás disposiciones que rigen el funcionamiento del organismo y que debieron servirle de base.

Toda modificación del programa deberá ser aprobada como sigue:

- a) Por el auditor general, si la modificación no implicare cambio fundamental en la proyección general del programa.
- b) Por el presidente o el consejo de administración, a juicio del primero, si la modificación implicare cambio sustancial en el programa.

Cada auditor será individualmente responsable de introducir en los ejemplares del programa que utilice, toda modificación del mismo que hubiere sido debidamente aprobada en la forma dispuesta en el párrafo precedente.

El programa y cualquiera de sus posibles modificaciones serán, sin excepción, documentos confidenciales de la exclusiva propiedad de la empresa. Ningún auditor u otro funcionario, en consecuencia, estará autorizado para conservar, con carácter personal, ningún ejemplar del programa ni de sus modificaciones.

Ninguno de los auditores internos tampoco estará autorizado para mostrar el programa ni sus posibles modificaciones a persona alguna no incluida expresamente en la distribución de ejemplares de los informes. Los auditores de firmas independientes y los de la Contraloría quedarán exceptuados de esta disposición.

Por tanto los ejemplares del programa y de sus posibles modificaciones que se utilicen en cada auditoría han de formar parte de los papeles de trabajo de la misma, pudiéndose incorporar al programa y a todas sus posibles modificaciones.

4.4 POR ÁREAS.

Son aquellos en los que se describe con precisión, la forma práctica de aplicar los procedimientos de auditoría cada una de las áreas que comprenden los estados financieros: efectivo, cuentas por cobrar, inventarios, activo fijo, pagos anticipados y cargos diferidos, pasivo a corto y largo plazo, capital contable y resultados.

4.5 ESPECIALES.

Son aquellos que se preparan o formulan concretamente para cada situación particular. Por ejemplo, si se está revisando un área o ciclo y se

considera necesaria la revisión minuciosa de un proceso en particular (proceso de caja, preparación de nómina, manejo de valores, etc.), se tendrá que elaborar un programa especial de auditoría.

4.6 CICLOS DE OPERACIÓN

La auditoría interna moderna está interesada primeramente con los ciclos operacionales de la organización de la cual forma parte; estos ciclos operacionales pueden variar en cada organización particular, dependiendo de la clase de productos que fabrica y de los servicios que ofrece. Sin embargo hay cierto rango de tipo de actividades que se desarrollan en una organización comercial típica y que es aplicable a toda clase de organizaciones; en consecuencia, se requiere comprender los diferentes tipos de actividades operacionales y utilizarlas como base para el desarrollo de un efectivo programa de revisión.

IMPORTANCIA DEL CICLO DE TRANSACCIONES.

La importancia de cada ciclo, radica en el establecimiento de un control interno que sea correcto para tener un control apropiado sobre todas las transacciones que se lleven a cabo y permita evaluar los procedimientos y

técnicas implantadas en relación con el cumplimiento de los objetivos de cada ciclo.

RAZONES PARA AGRUPAR LAS TRANSACCIONES EN CICLOS.

La conveniencia de agrupar las transacciones en ciclos radica en que con la identificación de los ciclos permite programar una revisión con mayor facilidad y eficiencia del control interno implantado en la empresa, estableciendo una relación más clara entre el estudio del control interno y las pruebas de auditoría.

Cada transacción se toma en cuenta relacionándola con su ciclo y no por departamentos; para verificar si los procedimientos y técnicas establecidos son los adecuados y proporcionan seguridad en su funcionamiento para cumplir con los objetivos de cada uno de ellos, permitiendo al auditor una buena valuación y selección de pruebas de auditoría adecuadas.

Las bases usuales de datos están representadas por archivos, catálogos, listas, auxiliares, etc., que contienen aquella información necesaria para poder procesar las transacciones dentro de un ciclo o bien información que se produce como resultado del proceso de las transacciones. Tales bases se pueden clasificar de la siguiente forma:

- a) Bases de referencia: Representadas por información que se utiliza para el proceso de las transacciones.
- b) Bases dinámicas: Representadas por información resultante del proceso de las transacciones y que como tal se está modificando constantemente.

Los objetivos de autorización tratan de todos aquellos controles que deben establecerse para asegurarse de que se estén cumpliendo las políticas y criterios establecidos por la administración.

Los objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones se refieren a los controles que deben establecerse para asegurarse del correcto reconocimiento, procesamiento, clasificación, registro e informe de las transacciones ocurridas en una empresa, así como los ajustes a éstas.

Los objetivos de verificación y evaluación tratan aquellos controles relativos a la verificación y evaluación periódica de los saldos que se informan, así como de la integridad de los sistemas de procesamiento.

Los objetivos de salvaguarda física analizan a los controles relativos al acceso a los activos, registros, formas importantes, lugares de proceso y procedimientos de proceso.

4.6.1 CICLO DE INGRESOS

El ciclo de ingresos de una empresa, incluye todas aquellas funciones que se requieren llevar a cabo para cambiar por efectivo, con los clientes, sus productos o servicios. Estas funciones incluyen la toma de pedidos de los clientes, el embarque de los productos terminados, el uso por los clientes de los servicios que presta la empresa, mantener y cobrar las cuentas por cobrar a clientes y recibir de éstos el efectivo. En virtud de que el ciclo de ingresos es el control físico y el derecho de propiedad sobre los recursos que se venden, la determinación del costo de ventas es una función contable que puede identificarse con el ciclo de ingresos.

Las funciones típicas de un ciclo de ingresos podrían ser:

- Otorgamiento de crédito.
- Toma de pedidos.
- Entrega o embarque de mercancía y/o prestación del servicio
- Facturación.
- Contabilización de comisiones.
- Contabilización de garantías.
- Cuentas por cobrar.

Por otra parte, dentro del ciclo de ingresos podríamos distinguir los siguientes asientos contables comunes:

- Ventas.
- Costo de ventas.
- Ingresos de caja.
- Devoluciones y rebajas sobre ventas.
- Descuentos por pronto pago.
- Cancelaciones y recuperaciones de cuentas incobrables
- Creación de pasivos por el impuesto a las ventas, entre otras.

Formas y documentos importantes:

- Pedidos de clientes
- Ordenes de venta y embarque
- Conocimientos de embarque.
- Facturas de venta, entre otras.

Las bases usuales de datos para el ciclo de ingresos podrían ser las siguientes:

I. Bases de referencia:

- Listas y/o archivos maestros de clientes y de crédito.
- Catálogos de productos y listados o archivos de precios.

II. Bases dinámicas:

- Archivos de órdenes de clientes pendientes de surtir.
- Auxiliares de clientes.
- Estadísticas de ventas.
- Diarios de ventas.

Dentro del ciclo de ingresos podríamos distinguir los siguientes enlaces normales con otros ciclos:

- Ingresos de caja que se enlazan con el ciclo de tesorería.
- Embarques de productos que se enlazan con el ciclo de producción.
- Concentraciones de actividades (pólizas de registro contable) que se enlazan con el ciclo de informe financiero.

A continuación se transcriben los objetivos específicos de control interno del ciclo de ingresos del boletín 6010 de la comisión de normas y procedimientos de auditoría.

A) OBJETIVOS DE AUTORIZACIÓN

Objetivo 1: Los clientes deben autorizarse de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.

Objetivo 2: El precio y condiciones de las mercancías y servicios que han de proporcionarse a los clientes deben de autorizarse de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.

Objetivo 3: Las distribuciones de cuentas y los ajustes a los ingresos, costo de ventas, gastos de venta y cuenta de clientes, deben de autorizarse de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.

Objetivo 4: Deben de establecerse y mantenerse procedimientos de proceso del ciclo de ingresos de acuerdo con políticas adecuadas.

B) OBJETIVOS DE PROCESAMIENTO Y CLASIFICACIÓN DE TRANSACCIONES

Objetivo 5: Sólo deben aprobarse aquellos pedidos de clientes por mercancía o servicios que se ajusten a políticas adecuadas establecidas por la administración.

Objetivo 6: Debe requerirse de una solicitud o pedido aprobado antes de proporcionar mercancías o servicios.

Objetivo 7: Cada pedido autorizado debe embarcarse correcta y oportunamente.

Objetivo 8: Todos y únicamente los embarques efectuados y los servicios prestados deben producir facturación.

Objetivo 9: Las facturas deben prepararse correcta y oportunamente.

Objetivo 10: Debe controlarse el efectivo cobrado desde su recepción hasta su depósito.

Objetivo 11: Las facturas deben clasificarse, concentrarse e informarse correcta y oportunamente.

Objetivo 12: Los costos de las mercancías y servicios vendidos, así como los gastos relativos a las ventas deben clasificarse, concentrarse e informarse correcta y oportunamente.

Objetivo 13: La información sobre efectivo recibido debe clasificarse, concentrarse e informarse correcta y oportunamente.

Objetivo 14: Los ajustes a los ingresos, costo de ventas, gastos de ventas y cuentas de clientes, deben clasificarse, concentrarse e informarse correcta y oportunamente.

Objetivo 15: Las facturas, cobros y los ajustes relativos deben aplicarse con exactitud a las cuentas apropiadas de cada cliente.

Objetivo 16: En cada periodo contable deben prepararse asientos contables para facturaciones, costos de mercancías y servicios vendidos, gastos relativos a las ventas, efectivo recibido y ajustes relativos.

Objetivo 17: Los asientos contables del ciclo de ingresos deben resumir y clasificar las transacciones de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la gerencia.

Objetivo 18: La información para determinar bases de impuestos derivada de las actividades de ingreso debe producirse correcta y oportunamente.

C) OBJETIVOS DE VERIFICACIÓN Y EVALUACIÓN

Objetivo 19: Deben verificarse y evaluarse en forma periódica los saldos de cuentas por cobrar, otras cuentas del ciclo de ingresos y las transacciones relativas.

D) OBJETIVOS DE SALVAGUARDA FÍSICA

Objetivo 20: El acceso al efectivo recibido debe permitirse únicamente de acuerdo con controles adecuados establecidos por la gerencia, hasta que se transfiera dicho control al ciclo de tesorería.

Objetivo 21: El acceso a los registros de embarque, facturación, cobranza y cuentas por cobrar, así como las formas importantes, lugares y procedimientos de proceso debe permitirse únicamente, de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.

4.6.2 CICLO DE COMPRAS

Debido a que generalmente en las empresas las funciones relacionadas con la nómina son distintas de las funciones de compra, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría ha considerado conveniente mostrar separadamente dichas funciones en dos guías (6020 y 6040), para facilitar la revisión del control interno del ciclo de egresos.

Asimismo, el ciclo de compras de una empresa incluye todas aquellas funciones que se requieren llevar a cabo para:

- La adquisición de bienes, mercancías y servicios.
- El pago de las adquisiciones anteriores.
- Clasificar, resumir e informar lo que se adquirió y lo que se pagó.

El ciclo de compras contiene la adquisición y el pago de:

- Inventarios
- Activos fijos
- Servicios externos
- Suministros o abastecimientos

Además, este ciclo clasifica la adquisición de los recursos antes mencionados entre diversas cuentas de activo y de resultados. Ya que existen diferencias en tiempo entre la recepción de los recursos y el pago de los mismos, también son parte de este ciclo las cuentas por pagar y los pasivos acumulados derivados de la adquisición de dichos recursos.

Las funciones típicas de compras podrían ser:

- Selección de proveedores.
- Preparación de solicitudes de compra.
- Función específica de compras.
- Recepción de mercancías y suministros.
- Control de calidad de las mercancías y servicios adquiridos.

- Registro y control de las cuentas por pagar y los pasivos acumulados.
- Desembolso de efectivo.

Dentro del ciclo de compras podríamos distinguir los siguientes asientos contables comunes:

- Compras
- Desembolso de efectivo
- Pagos anticipados
- Acumulaciones de pasivos
- Ajustes de compras

Las bases usuales de datos para compras podrían ser las siguientes:

- Archivos de proveedores conteniendo nombre, dirección, productos que ofrece, precios, etc.
- Archivos de cuentas por pagar que contenga las cuentas pendientes de pago (auxiliares) e historial de pagos efectuados.
- Los pedidos a proveedores pendientes de surtir.

Podríamos distinguir los siguientes enlaces normales con otros ciclos:

- Desembolsos de efectivo que se enlazan con el ciclo de tesorería.

- Recepción de bienes, mercancías y servicios que se enlazan con el ciclo de producción.
- Resumen de actividades (pólizas de registro contable) que se enlace con el ciclo de informe financiero.

A continuación se transcriben los objetivos específicos de control interno del ciclo de compras del boletín 6020 de la comisión de normas y procedimientos de auditoría.

A) OBJETIVOS DE AUTORIZACIÓN

Objetivo 1: Los proveedores deben autorizarse de acuerdo con las políticas establecidas por la administración. En los criterios de selección de proveedores que utilizan las empresas, éstos deben especificar estándares para los proveedores potenciales.

Objetivo 2: El precio y condiciones de los bienes, mercancías y servicios que han de proporcionar los proveedores deben de autorizarse de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.

Objetivo 3: Las distribuciones de cuentas y los ajustes a los desembolsos de efectivo y cuentas de los proveedores, cuentas de pagos anticipados y pasivos

acumulados deben autorizarse de acuerdo con políticas adecuadas establecidos por la administración.

Objetivo 4: Todos los pagos por bienes y mercancías y servicios recibidos deben de efectuarse de acuerdo a políticas adecuadas establecidas por la administración.

Objetivo 5: Deben de establecerse y mantenerse procedimientos de proceso del ciclo de compras de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la gerencia.

B) OBJETIVOS DE PROCESAMIENTO Y CLASIFICACIÓN DE TRANSACCIONES

Objetivo 6: Sólo deben aprobarse aquellas órdenes de compra a proveedores por mercancías o servicios que se ajusten a políticas adecuadas establecidas por la administración.

Objetivo 7: Sólo deben aceptarse mercancías y servicios que se hayan solicitado.

Objetivo 8: Los bienes, mercancías y servicios recibidos, deben informarse con exactitud y en forma oportuna.

Objetivo 9: Los montos adeudados a proveedores por bienes, mercancías y servicios recibidos, así como la distribución contable de dichos adeudos deben calcularse con exactitud y registrarse como pasivo en forma oportuna.

Objetivo 10: Todos los pagos por bienes, mercancías y servicios recibidos deben basarse en un pasivo reconocido y prepararse con exactitud.

Objetivo 11: Los importes adeudados a proveedores y acreedores deben clasificarse, concentrarse e informarse correcta y oportunamente.

Objetivo 12: Los pagos y los ajustes relativos a compras deben clasificarse, concentrarse e informarse correcta y oportunamente.

Objetivo 13: Los pasivos incurridos, los pagos efectuados y los ajustes relativos deben aplicarse correcta y oportunamente a las cuentas apropiadas de cada proveedor y acreedor.

Objetivo 14: Deben prepararse asientos contables por las cantidades adeudadas a proveedores y acreedores, por los pagos efectuados y por los ajustes relativos, en cada periodo contable.

Objetivo 15: Los asientos contables de las compras deben concentrar y clasificar las transacciones de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.

Objetivo 16: La información para determinar bases de impuestos derivada de la actividad de compras o egresos debe producirse correcta y oportunamente.

C) OBJETIVOS DE VERIFICACIÓN Y EVALUACIÓN.

Objetivo 17: Deben verificarse y evaluarse en forma periódica los saldos registrados de cuentas por pagar y las actividades de transacciones relativas.

D) OBJETIVOS DE SALVAGUARDA FÍSICA.

Objetivo 18: El acceso a los registros de compras, recepción y pagos, así como a las formas importantes, lugares y procedimientos de proceso debe permitirse únicamente de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.

4.6.3. CICLO DE PRODUCCIÓN.

Muchos de los recursos adquiridos por una empresa se almacenan, convierten, procesan, montan o ensamblan o se utilizan en otra forma. Las

funciones del ciclo de producción manejan recursos tales como inventarios, propiedades y equipo depreciables, recursos naturales existentes, seguros pagados por adelantado y otros activos no monetarios que se tienen para usarse en el negocio.

En un negocio de manufactura, montaje o proceso, la actividad más importante del ciclo de producción es la obtención de un artículo terminado mediante el uso de los recursos adquiridos con ese propósito: materiales, mano de obra directa y elementos de costos indirectos. El ciclo de producción de una empresa de esa clase incluiría el proceso y movimiento de todos los recursos relacionados con los inventarios, hasta que los productos terminados se transfieren a su almacén respectivo. Los embarques a clientes son parte del ciclo de ingresos.

Las industrias usan distintos métodos de contabilidad para determinar el costo de los productos fabricados o vendidos. Muchos fabricantes utilizan sistemas sofisticados de costos para valuar los recursos que se ponen en producción, los artículos producidos y las mercancías vendidas.

Otros utilizan un sistema de mercancías generales, basado en la comparación de inventarios físicos para determinar el costo de producción y ventas.

Las funciones típicas de un ciclo de producción podrían ser:

- Contabilidad de costos.
- Control de fabricación.
- Administración de inventarios.
- Contabilidad de inmuebles, maquinaria y equipo.

Dentro del ciclo de producción podríamos distinguir los siguientes asientos contables comunes:

- Transferencias de inventarios (de materia prima a proceso y a producto terminado).
- Aplicación del costo de mano de obra.
- Aplicación de gastos de fabricación.
- Depreciación y amortización de inmuebles, maquinaria y equipo y otros costos diferidos.
- Variaciones (incluyendo desperdicios).
- Cambios en el valor en libros de inventarios, inmuebles, maquinaria, equipo y otros costos diferidos.

También se puede incluir como asiento contable común los retiros o venta de inmuebles, maquinaria y equipo.

Las bases usuales de datos para el ciclo de producción podrían ser las siguientes:

I. Bases de referencia:

Archivo maestro de los productos:

- Información de los elementos del costo .
- Relaciones de materiales.
- Hojas de ruta e ingeniería del producto.
- Auxiliares de inventarios.
- Hojas de costos.
- Listados de valuación de inventarios.
- Archivo maestro de inmuebles, maquinaria y equipo.
- Análisis de otros costos amortizables.

Dentro del ciclo de producción podríamos distinguir los siguientes enlaces normales con otros ciclos:

- Recepción de bienes, mercancías y servicio, con el ciclo de compras.
- Embarques de productos, con el ciclo de Ingresos.
- Uso de mano de obra, con el ciclo de nóminas.
- Resúmenes de actividades (asientos de diario) con el ciclo de informe financiero.
- Recepción de servicios indirectos, con el ciclo de compras.

A continuación se transcriben los objetivos específicos de control interno del ciclo de producción del boletín 6030 de la comisión de normas y procedimientos de auditoría.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS DE CONTROL INTERNO DEL CICLO DE COMPRAS.

A) OBJETIVOS DE AUTORIZACIÓN.

Objetivo 1: El plan de producción (que, cuánto, cuándo y cómo se fabrica y los niveles de inventario a mantenerse) debe autorizarse de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.

Objetivo 2: El método de valuación de inventarios y el sistema de costos a seguir debe autorizarse de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.

Las políticas en esta área deben especificar cuáles son los objetivos que persigue la administración y los resultados que espera de una información financiera que le dé una correcta valuación de inventarios y costos confiables, tanto para información externa como para control de las operaciones.

Objetivo 3: El método de valuación de inmuebles, maquinaria y equipo y el sistema de actualización de valores debe autorizarse de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.

Objetivo 4: Los métodos y periodos de depreciación, inmuebles, maquinaria y equipo, y de amortización de otros costos diferidos deben autorizarse de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.

Las políticas pueden especificar lo siguiente tanto para los fines de informes financieros como de impuestos:

- Métodos que han de usarse para determinar la depreciación de inmuebles, maquinaria y equipo (línea recta, suma de dígitos, saldos decrecientes, etc.).
- Vidas útiles o periodos de amortización que han de utilizarse.
- Método para aplicar a gastos las primas de seguros.

Objetivo 5: Las condiciones de ventas u otras disposiciones de inmuebles, maquinaria y equipo deben autorizarse de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.

Objetivo 6: Los ajustes a los inventarios, inmuebles, maquinaria y equipo y cuentas de costos diferidos deben autorizarse de acuerdo con políticas adecuadas por la administración.

B) OBJETIVOS DE PROCESAMIENTOS Y CLASIFICACIÓN DE TRANSACCIONES.

Objetivo 7: Deben establecerse y mantenerse procedimientos de proceso del ciclo de producción de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.

Objetivo 8: Sólo deben aprobarse aquellas solicitudes para usar recursos que se ajusten a políticas adecuadas establecidas por la administración.

Objetivo 9: Sólo deben procesarse aquellas solicitudes de venta o disposición de activos que se ajusten a políticas adecuadas establecidas por la administración.

Objetivo 10: Los recursos utilizados en la producción deben informarse correcta y oportunamente.

Objetivo 11: La producción terminada debe informarse correcta y oportunamente.

Objetivo 12: Las ventas y otras disposiciones de bienes deben informarse correcta y oportunamente.

Objetivo 13: Los costos de los materiales, mano de obra y gastos indirectos utilizados en la producción y la distribución contable de tales costos debe efectuarse correcta y oportunamente.

Objetivo 14: Los costos de las mercancías compradas y la distribución contable de tales costos debe efectuarse correcta y oportunamente.

Objetivo 15: La depreciación de inmuebles, planta y equipo y la amortización de los costos diferidos, y su distribución contable debe efectuarse correcta y oportunamente.

Objetivo 16: El valor neto en libros de inmuebles, maquinaria y equipo vendido y el costo y otras disposiciones de bienes, deben contabilizarse correcta y oportunamente.

Objetivo 17: Los costos de materiales, mano de obra y gastos indirectos utilizados en la producción y los ajustes relativos deben clasificarse, resumirse e informarse correcta y oportunamente.

Objetivo 18: Los costos de las mercancías producidas y los ajustes relativos deben clasificarse, resumirse e informarse correcta y oportunamente.

Objetivo 19: La depreciación de inmuebles, maquinaria y equipo y la amortización de costos diferidos y los ajustes relativos, deben clasificarse, resumirse e informarse correcta y oportunamente.

Objetivo 20: El costo de las operaciones relativas a ventas, retiros o bajas y otras disposiciones de bienes y las utilidades o pérdidas relativas deben clasificarse, resumirse e informarse correcta y oportunamente.

Objetivo 21: Los recursos utilizados, la producción terminada, embarques, ventas y otras disposiciones de bienes y los ajustes relativos deben aplicarse correctamente a las cuentas apropiadas de inventario y a los auxiliares y registros de propiedades.

Objetivo 22: En cada período contable deben prepararse asientos contables para los costos de los materiales, mano de obra y gastos utilizados en la producción: los costos de las mercancías producidas; depreciación de inmuebles, maquinaria y equipo y amortización de otros costos diferidos; ventas y otras disposiciones de propiedades y ajustes.

Objetivo 23: Los asientos contables de producción deben resumir y clasificar las transacciones de acuerdo con el plan de administración.

Objetivo 24: La información para determinar bases de impuestos derivada de las actividades de producción debe informarse correcta y oportunamente.

C) OBJETIVOS DE VERIFICACIÓN Y EVALUACIÓN.

Objetivo 25: Deben verificarse y evaluarse en forma periódica las bases de datos, los saldos de inventarios, propiedades y otros costos diferidos y las actividades de transacciones relativas.

Objetivo 26: Periódicamente debe revisarse la distribución de costos a inventario, propiedades y otras cuentas de costos diferidos.

D) OBJETIVOS DE SALVAGUARDA FÍSICA.

Objetivo 27: El acceso al inventario y a las propiedades debe permitirse únicamente de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.

Objetivo 28: El acceso a los registros de producción, contabilidad de costos, de inventarios y de propiedades, así como a las formas y documentos de control, lugares y procedimientos de proceso, debe permitirse únicamente de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.

4.6.4 CICLO DE NÓMINAS.

El ciclo de nóminas de una empresa incluye aquellas funciones que se requiere llevar a cabo para:

- La contratación y utilización de mano de obra
- El pago de mano de obra
- Clasificar, resumir e informar lo que se utilizó y pagó de mano de obra

El ciclo de nóminas contiene la contratación, utilización y pago de servicios personales, como por ejemplo: nóminas de mano de obra directa, mano de obra indirecta, ejecutiva, administrativa. etc.

En virtud de que existen diferencias en tiempo entre la recepción de los servicios del personal y el pago de los mismos, están relacionados como parte de este ciclo las cuentas por pagar y pasivos acumulados derivados de la obtención de dichos recursos.

Las funciones típicas de nóminas podrían ser:

- Reclutamiento y selección de personal.
- Contratación de personal.
- Llevar las relaciones laborales.
- Preparar informes de asistencia.
- Registro, información y control de la nómina.
- Desembolso de efectivo.
- Promoción y evaluación de personal.

Dentro del ciclo de nóminas podríamos distinguir los siguientes asientos contables comunes:

- Anticipos de sueldos y préstamos al personal.
- Distribuciones de mano de obra.
- Otras prestaciones al personal.
- Ajustes de nóminas.

Formas y documentos importantes:

- Solicitud de empleo.
- Contratos de trabajo.
- Informes de tiempo.
- Tarjetas de reloj.
- Autorización de ajustes de nómina.

- Autorización de pagos especiales.
- Recibos de pago.
- Cheques.

Las bases usuales de datos para nóminas podrán ser las siguientes:

- Archivo maestro de personal conteniendo nombres e información de referencia, tipos de retribución, prestaciones a empleados, etc, registros de salarios de empleados

Podríamos distinguir los siguientes enlaces normales con otros ciclos:

- Desembolsos de efectivo que se enlazan con el ciclo de tesorería.
- Recepción de servicios de mano de obra que se enlazan con el ciclo de producción.
- Resumen de actividades (póliza de registro contable) que se enlaza con el ciclo de informe financiero.

A continuación se transcriben los objetivos específicos de control interno del ciclo de nóminas del boletín 6040 de la comisión de normas y procedimientos de auditoría.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS DE CONTROL INTERNO DEL CICLO DE COMPRAS.

A) OBJETIVOS DE AUTORIZACIÓN.

Objetivo 1: El personal debe contratarse de acuerdo con las políticas establecidas por la administración.

Objetivo 2: Los tipos de retribución y las deducciones de nómina deben autorizarse de acuerdo con políticas establecidas por la administración.

Las políticas establecidas por la administración para fijar sueldos y condiciones en la prestación de servicios subordinados.

Objetivo 3: Las distribuciones de cuentas, y los ajustes a los desembolsos de efectivo y cuentas de personal, pagos anticipados y pasivos acumulados deben autorizarse de acuerdo con políticas establecidas por la administración.

Objetivo 4: Todos los pagos de nóminas deben efectuarse de acuerdo a políticas establecidas por la administración.

Objetivo 5: Los procedimientos del ciclo de nóminas deben de estar de acuerdo a políticas establecidas por la administración.

B) OBJETIVOS DE PROCESAMIENTO Y CLASIFICACIÓN DE TRANSACCIONES.

Objetivo 6: Sólo deben aprobarse aquellas solicitudes de utilización de mano de obra que se ajusten a las políticas establecidas por la administración.

Objetivo 7: La mano de obra utilizada debe informarse con exactitud y en forma oportuna.

Objetivo 8: Los montos adeudados al personal, así como la distribución contable de dichos adeudos deben calcularse con exactitud y registrarse como pasivo en forma oportuna.

Objetivo 9: Todos los pagos relacionados con la nómina deben basarse en un pasivo reconocido y prepararse con exactitud.

Objetivo 10: Los importes adeudados al personal deben clasificarse, concentrarse e informarse con exactitud y en forma oportuna.

Objetivo 11: Los pagos y los ajustes relativos a nóminas deben clasificarse, concentrarse e informarse con exactitud y en forma oportuna.

Objetivo 12: Los pasivos incurridos, los pagos efectuados y los ajustes relativos deben aplicarse con exactitud y oportunamente a las cuentas apropiadas del personal.

Objetivo 13: Deben prepararse asientos contables por las cantidades adeudadas al personal, por los pagos efectuados y por los ajustes relativos, en cada periodo contable.

Objetivo 14: Los asientos contables de nómina deben concentrar y clasificar las transacciones de acuerdo con políticas establecidas por la administración.

Objetivo 15: La información para determinar bases de impuestos derivada de las actividades de nóminas debe producirse con exactitud y en forma oportuna.

C) OBJETIVOS DE VERIFICACIÓN Y EVALUACIÓN.

Objetivo 16: Deben verificarse y evaluarse en forma periódica los saldos registrados de cuentas de nóminas y las transacciones relativas.

D) OBJETIVOS DE SALVAGUARDA FÍSICA.

Objetivo 17: El acceso a los registros de personal, nóminas, formas y documentos importantes y lugares de proceso debe permitirse únicamente de acuerdo con políticas establecidas por la administración.

4.6.5 CICLO DE TESORERÍA

El ciclo de Tesorería de una empresa incluye aquellas funciones que tratan sobre la estructura y rendimiento del capital.

Las funciones del ciclo de Tesorería se inician con el reconocimiento de las necesidades de efectivo, continúan con la distribución del efectivo disponible a las operaciones productivas y otros usos y se terminan con la devolución del efectivo a los inversionistas y a los acreedores.

Las funciones típicas de un ciclo de Tesorería podrían ser:

- Relaciones con sociedades financieras y de crédito.
- Relaciones con accionistas.
- Administración del efectivo y las inversiones.
- Acumulación, cobro y pago de intereses y dividendos.
- Custodia física del efectivo y los valores.

Dentro del ciclo de tesorería podríamos distinguir los siguientes asientos contables comunes:

- Obtención y pago de financiamiento.
- Emisión y retiro de acciones.
- Acumulaciones, cobros y pagos de intereses y dividendos.
- Amortización de descuentos, gastos y primas diferidos, en relación con deudas e inversiones.
- Cambios en los valores según libros de inversiones y deuda.
- Compra y venta de moneda extranjera.

Algunos ejemplos de formas y documentos importantes del ciclo de tesorería podrían ser:

- Certificados provisionales de acciones.
- Acciones emitidas.
- Obligaciones, bonos, papel comercial.
- Acciones, bonos y otros instrumentos adquiridos como inversiones, entre otras.

Las bases usuales de datos para el ciclo de tesorería podrían ser las siguientes:

I. Bases de referencia

- Archivo maestro de accionistas.
- Cédulas de trabajo de intereses y dividendos.
- Libro de registro de accionistas y utilidades.

II. Bases dinámicas.

- Saldos de las cuentas bancarias.
- Cartera de inversiones.
- Saldos de mayores auxiliares de inversionistas y acreedores.

Los sistemas que se utilizan para procesar las transacciones del ciclo de Tesorería varían de una empresa a otra. Pueden usarse procedimientos detallados para manejar transacciones voluminosas y rutinarias como en el caso de distribución dividendos e intereses, ventas y redenciones de papel comercial,

compras y ventas de inversiones. Existen otras transacciones que por esporádicas, no requieren de procedimientos estandarizados para procesarlas.

Dentro del ciclo de tesorería podríamos distinguir los siguientes entaces normales con otros ciclos:

- Desembolsos de efectivo con el ciclo de compras.
- Ingresos de efectivo con el ciclo de ingresos.
- Conciliaciones de efectivo o valores con los ciclos de compras e ingresos.

A continuación se transcriben los objetivos específicos de control interno del ciclo de tesorería del boletín 6050 de la comisión de normas y procedimientos de auditoría.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS DE CONTROL INTERNO DEL CICLO DE TESORERÍA.

A) OBJETIVOS DE AUTORIZACIÓN.

Objetivo 1: Las fuentes de inversión y financiamiento deben autorizarse de acuerdo con políticas establecidas por la administración.

Objetivo 2: Los importes, momento y condiciones de las transacciones de financiamiento y capital deben autorizarse de acuerdo con políticas establecidas por la administración.

Objetivo 3: Políticas establecidas por la administración.

Objetivo 4: Los ajustes a las cuentas de inversión en valores, créditos bancarios, intereses por pagar, dividendos por pagar, capital social, gastos y primas diferidos y la distribución contable deben autorizarse de acuerdo con políticas establecidas por la administración.

Objetivo 5: Los procedimientos de proceso del ciclo de Tesorería deben de estar de acuerdo con políticas establecidas por la administración.

Objetivo 6: Sólo deben aprobarse aquellas solicitudes de obtención o entrega de recursos que se ajusten a las políticas establecidas por la administración.

Objetivo 7: Sólo deben aprobarse aquellas solicitudes de compraventa de inversiones que se ajusten a las políticas establecidas por la administración.

B) OBJETIVOS DE PROCESAMIENTO Y CLASIFICACIÓN DE TRANSACCIONES.

Objetivo 8: Los recursos obtenidos de inversionistas y acreedores deben informarse con exactitud y en forma oportuna.

Objetivo 9: Los gastos financieros de los recursos de capital y las entregas de los recursos a inversionistas y acreedores deben informarse con exactitud y en forma oportuna.

Objetivo 10: Las compras y ventas de inversiones deben informarse con exactitud y en forma oportuna.

Objetivo 11: Los productos de las inversiones en valores deben informarse con exactitud y en forma oportuna.

Objetivo 12: Las cantidades adeudadas a, o por inversionistas y acreedores, así como la distribución contable de dichos adeudos deben calcularse con exactitud y registrarse como activos o pasivos en forma oportuna.

Objetivo 13: Las cantidades adeudadas a, o por entidades en que se invierte, corredores y otros, así como la distribución contable de dichos adeudos deben calcularse con exactitud y registrarse como activos o pasivos en forma oportuna.

Objetivo 14: Cuando los principios de contabilidad generalmente aceptados requieren que se efectúen cambios a los valores de las inversiones, estos cambios deben calcularse con exactitud y registrarse en forma oportuna.

Objetivo 15: Las cantidades adeudadas a inversionistas, acreedores, entidades en que se invierte, corredores y otros y los ajustes relativos, deben clasificarse, concentrarse e informarse correcta y oportunamente.

Objetivo 16: Las cantidades adeudadas por inversionistas, deudores, corredores, entidades que invirtieron en la empresa, y otros, y los ajustes relativos deben clasificarse, concentrarse e informarse correcta y oportunamente.

Objetivo 17: Los recursos obtenidos, los productos de esos recursos (intereses y dividendos), las entregas de los mismos y los ajustes relativos deben aplicarse correcta y oportunamente a las cuentas apropiadas de cada inversionista y acreedor.

Objetivo 18: Las compras y ventas de inversiones, los productos de las inversiones y los ajustes relativos deben aplicarse correcta y oportunamente a las cuentas apropiadas de cada una de las entidades en que se invierte.

Objetivo 19: Deben prepararse asientos contables por las cantidades que se adeudan, o a cobrar de inversionistas, acreedores, entidades en que se invierte, corredores y otros, y por los ajustes relativos.

Objetivo 20: Los asientos contables de Tesorería deben concentrar y clasificar las transacciones de acuerdo con políticas establecidas por la administración.

Objetivo 21: La información para determinar bases de impuestos derivada de las actividades de Tesorería debe producirse correcta y oportunamente.

C) OBJETIVOS DE VERIFICACIÓN Y EVALUACIÓN.

Objetivo 22: Deben verificarse y evaluarse en forma periódica los saldos registrados de efectivo, inversiones, financiamiento y capital y las actividades de transacciones relativas.

D) OBJETIVOS DE SALVAGUARDA FÍSICA.

Objetivos 23: El acceso al efectivo y los valores debe permitirse únicamente de acuerdo con políticas establecidas por la administración.

Objetivo 24: El acceso a los registros de accionistas de tenedores de deuda y de inversiones, así como las formas importantes, lugares y procedimientos de proceso debe permitirse únicamente de acuerdo con políticas establecidas por la administración.

ENLACES DE LOS CICLOS DE TRANSACCIONES

CICLO DE INGRESOS

FUNCIONES

INGRESOS DE CAJA

EMBARQUES DE PRODUCTOS

CONCENTRACION DE ACTIVIDADES

CICLO EN EL QUE SE RELACIONA

CICLO DE TESORERÍA

CICLO DE PRODUCCIÓN

CICLO DE INFORMACIÓN FINANCIERA

CICLO DE COMPRAS

FUNCIONES

DESEMBOLSOS DE EFECTIVO

RECEPCION DE BIENES, MERC. Y SERV.

RESUMEN DE ACTIVIDADES

CICLO EN EL QUE SE RELACIONA

CICLO DE TESORERÍA

CICLO DE PRODUCCIÓN

CICLO DE INFORMACIÓN FINANCIERA

CICLO DE PRODUCCIÓN

FUNCIONES

RECEPCIÓN DE BIENES, MERC. Y SERV.

EMBARQUES DE PRODUCTOS

USO DE MANO DE OBRA

RESÚMENES DE ACTIVIDADES

CICLO EN EL QUE SE RELACIONA

CICLO DE COMPRAS

CICLO DE INGRESOS

CICLO DE NÓMINAS

CICLO DE INFORMACIÓN FINANCIERA

CICLO DE NÓMINAS

FUNCIONES

DESEMBOLSO DE EFECTIVO

PÓLIZA DE REGISTRO CONTABLE

RECEPCIÓN DE SERV. DE MANO DE OBRA

CICLO EN EL QUE SE RELACIONA

CICLO DE TESORERÍA

CICLO DE INFORMACIÓN FINANCIERA

CICLO DE PRODUCCIÓN

CICLO DE TESORERÍA

FUNCIONES

DESEMBOLSO DE EFECTIVO

INGRESOS DE EFECTIVO

CONCILIACIONES DE EFECTIVO Y VALORES

BENEFICIOS O PRESTACIONES AL PERSONAL

CICLO EN EL QUE SE RELACIONA

CICLO DE COMPRAS

CICLO DE INGRESOS

CICLO DE COMPRAS E INGRESOS

CICLO DE NÓMINAS.

CAPÍTULO V

REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA INTERNA

En el siguiente capítulo estudiaremos los procedimientos que se emplean para realizar una auditoría. Cabe mencionar que para ello, es importante analizar brevemente las técnicas de auditoría, como un elemento fundamental para el desarrollo de la auditoría interna.

5.1 TÉCNICAS DE AUDITORÍA.

En primer término, el autor Juan Ramón Santillana menciona que: "Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador publico utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder admitir su opinión profesional".¹⁵

Las técnicas de auditoría son las siguientes:

a) ESTUDIO GENERAL. Que es la apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias.

Esta apreciación se hace aplicando el juicio profesional del contador público que, basado en su preparación y experiencia, podrá obtener de los datos o informaciones originales de la empresa que va a examinar, situaciones

¹⁵ SANTILLANA, Juan Ramón. "Manual del auditor", Tomo I, Edit. ECAFSA, México 1997, p. 81

importantes o extraordinarias que pudieran requerir atención especial. Por ejemplo, el auditor puede darse cuenta de las características fundamentales de un saldo, por la simple lectura de las redacciones de los asientos anotados en la cuenta y estimando la importancia relativa de los cargos y abonos anotados en ella. En forma semejante, el auditor puede constatar la existencia de operaciones extraordinarias, mediante la comparación de los estados de resultados del ejercicio anterior y del actual. Esta técnica sirve de orientación para la aplicación de otras técnicas por lo que, generalmente, deberá aplicarse antes de cualquier otra.

El estudio general deberá aplicarse con mucho cuidado y diligencia, por lo que es recomendable que su aplicación la lleve a cabo un auditor con preparación, experiencia y madurez, para asegurar un juicio profesional sólido y amplio.

b) **ANÁLISIS.** Que consiste en la 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.

El análisis generalmente se aplica a cuentas o rubros de los estados financieros para conocer cómo se encuentran integrados, y puede ser básicamente de dos clases:

I. Análisis de Saldo. Existen cuentas en las que los distintos movimientos que vienen registrándose en ellas son compensaciones unos de otros; por ejemplo en una cuenta de clientes, los abonos por pagos, devoluciones, bonificaciones, etc., son compensaciones totales y parciales de los cargos hechos por ventas. En este caso el saldo de la cuenta viene a quedar formado por un neto que representa la diferencia entre las distintas partidas que se movieron dentro de la cuenta. Cuando éste sea el caso, se pueden analizar solamente aquellas partidas que al final quedaron formando parte del saldo neto de la cuenta. El detalle de estas partidas y su clasificación en grupos homogéneos y significativos es lo que constituye el análisis de saldo.

II. Análisis de movimientos. En otras ocasiones los saldos de las cuentas se forman no por compensación de partidas sino por acumulación de ellas, como por ejemplo en las cuentas de resultados; aún más, en algunas cuentas que podrían ser de movimientos compensados puede suceder que no sea factible relacionar los movimientos acreedores contra los movimientos deudores, o bien que por razones particulares no convenga hacerlo. En este caso el análisis de la cuenta debe hacerse por agrupación, conforme a conceptos homogéneos y significativos de los distintos movimientos deudores y acreedores que vinieron a constituir el saldo final de la propia cuenta.

c) INSPECCIÓN. Consistente en el 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.

En diversas ocasiones, los datos de la contabilidad están representados por bienes materiales, títulos de crédito, u otra clase de documentos que constituyen la materialización del dato registrado en la contabilidad. De igual forma, algunas de las operaciones de la empresa o sus condiciones de trabajo pueden estar registradas en títulos, documentos o libros especiales en los cuales de una manera fehaciente quede la constancia de la operación realizada. En todos estos casos puede comprobarse la autenticidad del saldo de la cuenta, de la operación realizada, o de la circunstancia que se trata de comprobar, mediante el examen físico de los bienes o documentos que amparan el activo o la operación.

d) INVESTIGACIÓN. Que constituye la obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa.

Con esta técnica el auditor puede obtener conocimiento y formarse un juicio sobre algunos saldos u operaciones realizadas por la empresa. Por ejemplo, el auditor en gran parte puede formar su opinión sobre la cobrabilidad de los

saldos deudores mediante informaciones y comentarios que obtenga de los jefes de los departamentos de crédito y cobranzas de la empresa.

e) **OBSERVACIÓN.** Que es la presencia física de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos. El auditor se cerciora de la forma en que se realizan ciertas operaciones, dándose cuenta ocularmente de la forma como el personal de la empresa las realiza. Por ejemplo, el auditor, puede obtener la convicción de que los inventarios físicos fueron practicados de manera satisfactoria observando la manera como se desarrolla la labor de preparación y realización de los mismos.

f) **CÁLCULO.** Que resulta ser la verificación matemática de alguna partida. Hay partidas en la contabilidad que son resultado de cálculos realizados sobre bases predeterminadas; el auditor puede cerciorarse de la corrección matemática de estas partidas mediante el cálculo independiente de las mismas.

Conviene advertir que en la aplicación de la técnica del cálculo frecuentemente es conveniente seguir un procedimiento diferente al empleado originalmente en la determinación de las partidas. Por ejemplo, el importe de los intereses ganados que puede haber sido originalmente calculado sobre la base de cálculos mensuales sobre operaciones individuales, se puede comprobar

por un cálculo global aplicando la tasa de interés anual al promedio de las inversiones del periodo.

g) CONFIRMACIÓN. Que es la obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada, la cual 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.

Esta técnica se aplica solicitando a la empresa auditada que se dirija a la persona a quien se pide la confirmación, para que conteste por escrito al auditor, dándole la información que se solicita y puede ser aplicada de diferentes formas:

I.- Positiva. Se envían datos y se pide que contesten, tanto si están conformes como si no lo están. Se utiliza este tipo de confirmación, preferentemente para el activo.

II- Negativa. Se envían datos y se pide contestación, sólo si están inconformes. Generalmente se utiliza para confirmar activo.

III.- Indirecta, ciega o en blanco. No se envían datos y se solicita información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría. Generalmente se utiliza para confirmar pasivo a instituciones de crédito.

h) **DECLARACIÓN.** Es la manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa.

Esta técnica se aplica cuando la importancia de los datos o el resultado de las investigaciones realizadas lo amerita.

Conviene hacer notar que, aun cuando la declaración es una técnica de auditoría conveniente y necesaria, su validez está limitada por el hecho de ser datos suministrados por personas que, o bien participaron en las operaciones realizadas, o bien tuvieron injerencia en la formulación de los estados financieros que se está examinando.

i) **CERTIFICACIÓN.** Es la obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo general con la firma de una autoridad.

j) **COMPULSA.** Consiste en comparar copias de documentos contra su original, es aplicar las técnicas de confirmación, declaración y certificación por una autoridad legalmente facultada para ello.

k) INFORMACIÓN PÚBLICA. En algunas ocasiones, el auditor debe recurrir a periódicos, revistas especializadas, el diario oficial, para conocer precios, cotizaciones, futuros, etc.

Cabe destacar que éstas dos últimas técnicas no forman parte del pronunciamiento de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

5.2 ETAPA INICIAL.

Antes de iniciar la auditoría de cualquier área, es necesario evaluar si el tiempo y esfuerzo que serán invertidos estarán en relación con la aportación que ésta pueda realizar, para así poder determinar y especificar cuales son los objetivos que se buscan dentro de la organización.

Para que la decisión del área a auditar sea la más adecuada, se requiere desarrollar algunas actividades:

- Evaluación de los factores que afectan la selección del área a auditar.
- Estimación tentativa de tiempos para la definición de objetivos, elaboración del programa de trabajo y desarrollo total de la auditoría.

- Asignación del responsable de la definición de objetivos y programa de trabajo, así como de la auditoría.
- Investigación de situaciones especiales de la operación que hagan incosteable o inconveniente la auditoría, como serían cambios en las operaciones en proceso de implementación o proyectos en proceso para eliminar los problemas existentes.

También se deben tomar en cuenta los requisitos del área a auditar, toda vez que el lugar que seleccione el auditor debe cumplir con algunos aspectos, tales como:

- a) Ser de interés a la administración.
- b) Representar actividades críticas a la organización.
- c) Tener alta productividad y,
- d) Ser factible de aceptación, tanto por el auditado como por los niveles jerárquicos superiores.

Por otra parte, deben quedar perfectamente definidos los límites operacionales del área a auditar, principalmente en lo que se refiere a su relación con áreas afines, a fin de evitar que se dupliquen esfuerzos en el examen de las operaciones.

Algunas recomendaciones que pueden facilitar la decisión de área a auditar son las siguientes:

- Áreas conocidas en lugar de desconocidas.
- A solicitud en lugar de impuestos.
- Mayor probabilidad de incrementar la economía, eficiencia y eficacia.

El auditor deberá de trasladarse al lugar donde tenga que realizar su tarea, tratando de tener la mayor cantidad de material necesario para la realización de su trabajo.

5.2.1 EXAMEN PREVIO.

Todas las empresas deben de contar con instrumentos de control administrativos, tales como la guía contabilizadora, un buen sistema de contabilidad, apoyado por un catálogo de cuentas eficiente y práctico, y con un sistema de control interno, para confiar en los conceptos, cifras, informes y reportes de los estados financieros.

Es importante un buen sistema de control interno, desde el punto de vista de la integridad física y numérica de bienes, valores y activos de la empresa, tales como el efectivo en caja y bancos, mercancías y cuentas por cobrar,

equipos de oficina, reparto, maquinaria, etc., es decir, un sistema eficiente y práctico de control interno.

Antes de dar comienzo a su trabajo en cualquier área, el auditor deberá examinar el informe y los papeles de trabajo de la última auditoría interna a la misma.

Al examinar los documentos antes mencionados, habrá de tomar nota de las observaciones y recomendaciones que contuvieren los mismos con el fin de:

a) Disponer de la ventaja que significa conocer por anticipado los puntos débiles a los cuales deberá dedicar especial atención.

b) Poder comprobar posteriormente, los cambios positivos o negativos que, en su caso, pudieren haberse producido en el funcionamiento general de la dependencia inspeccionada en el trabajo y la conducta de los empleados, y así poder comparar los cambios con la nueva auditoría.

También habrá de examinar los originales, copias o extractos de los informes de los auditores de firmas independientes y de la Contraloría.

5.3 DETERMINACIÓN DE OBJETIVOS.

Algunos auditores revisan las operaciones sin la debida planeación encontrándose posteriormente con innumerables problemas.

Con frecuencia se puede encontrar que al revisar los papeles de trabajo de los auditores, éstos no sepan cuál fue la base de su alcance o que se den cuenta muy tarde que han pasado por alto algún procedimiento importante.

Al igual que en cualquier otra actividad, el establecer los objetivos permite encauzar todo el esfuerzo para alcanzar una meta.

Para su correcta determinación, los objetivos deben precisar límites, es decir, el período en que deben ser concluidos, así como la cuenta y subcuenta que comprenden; otro límite es el operacional, es decir, el inicio y el fin del área sujeta a examen.

Asimismo, los objetivos deben incluir la evaluación de la economía, eficiencia y eficacia de las operaciones, tanto en su diseño como en su ejecución; en ciertas circunstancias pueden comprender aspectos parciales, como la valoración de procedimientos, de desempeño y la del sistema de información.

Otro aspecto importante y que es necesario cuidar, es el evitar cometer errores de imprecisión o falta de claridad, así como dificultad o imposibilidad de su realización por tratarse de objetivos teóricos sobre los que existen discrepancias en su concepción, simplemente por falta de tiempo o recursos.

Algo que también hay que tomar en cuenta es que si el objetivo es muy general, dificulta el cumplimiento, tanto por la complejidad de su operacionalización, como por la ejecución de actividades innecesarias, independientemente de su escasa utilidad como instrumento de control. En conclusión, cuanto más específico es el objetivo mayores son sus probabilidades de cumplimiento.

La realización de esta fase de la auditoría, o sea la determinación de objetivos, no se concluye en un momento determinado, sino que debe revisarse constantemente durante toda la auditoría en base a los hallazgos que se vayan detectando a los nuevos conocimientos que se adquieran en el transcurso del examen.

Con relación a este punto, es necesario obtener información de fuentes principales; la primera es el material teórico, éste puede clasificarse en interno y externo. Dentro del primero se encuentra lo que proviene de auditorías anteriores, las cuales son las observaciones de las auditorías y sus respuestas, seguimiento

de auditorías, tiempos presupuestadas contra los reales, explicación de variaciones, objetivos, programas de trabajo y papeles de archivo permanente.

Por lo que se refiere al material externo, comprende la información con relación al área a examinar, las cuales pueden ser programas de trabajo que se publiquen en libros, artículos o conferencias, trabajos similares en otras empresas, técnicas administrativas especializadas del área o técnicas utilizadas en otras áreas. La exploración de dicho material permite al auditor aprovechar investigaciones realizadas.

La segunda fuente es la información operacional, dentro de la cual se puede agrupar la información de cualquier naturaleza que se relacione con el área a examinar y que facilite la determinación y especificación de los objetivos.

A continuación se menciona una lista de las que son más utilizadas:

a) Situación organizacional:

- Organigramas.
- Manuales de procedimientos y/o diagramas de las operaciones.
- Objetivos de la función.
- Descripción de funciones o puestos.

b) Documentación de la operación:

- Contratos. (proveedores, sindicatos, etc.)
- Listas de precios
- Conciliaciones fiscal - contables
- Lista de propiedades

c) Información financiera o estadística:

- Análisis de variaciones
- Aplicación de razones
- Análisis e interpretación actualizada

ANÁLISIS DE VARIACIONES.

Se debe analizar primero la información contable que aparece en los estados financieros para después proseguir a su interpretación. El análisis de estados financieros es un trabajo arduo que consiste en efectuar un sin número de operaciones matemáticas para calcular variaciones en los saldos de las partidas a través de los años, así como para determinar sus porcentajes de cambio; se calcularán razones financieras, así como porcentajes integrales.

Para facilitar tal interpretación, se lleva a cabo otro proceso de sumariazión que es el análisis, en el que se intentará encontrar los puntos fuertes y débiles de la compañía, cuyos estados se están analizando e interpretando.

APLICACIÓN DE RAZONES.

Son tres las áreas generales de estudio en el análisis financiero de una empresa:

- a) Liquidez o solvencia.
- b) Rentabilidad.
- c) Estabilidad o estudio de estructura financiera.

Las herramientas o métodos de análisis pueden clasificarse en dos grandes grupos: métodos horizontales en los cuales se analiza la información financiera de varios años y métodos verticales en los que los porcentajes que se obtienen corresponden a las cifras de un ejercicio.

Razones relacionadas con la solvencia y liquidez de una empresa:

- La razón circulante.
- La razón de liquidez o prueba del ácido.

- La rotación de cuentas por cobrar.
- La rotación del grado de participación del capital propio.
- Rotaciones de inventarios.
- Margen de seguridad.
- Grado de apalancamiento financiero.
- Valor contable de las acciones.

Razones relacionadas con la rentabilidad de una empresa:

- Rentabilidad de la inversión.
- Rentabilidad del capital.
- Rentabilidad de la productividad.

Razones relacionadas con la estabilidad o estudio de la estructura financiera:

- Productividad de la inversión.
- Productividad de la planta.

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN ACTUALIZADA.

Si la teneduría de libros es la parte constructiva de la contabilidad y la auditoría la parte crítica de la actividad contable, el análisis e interpretación de la

información contable es su culminación, el objetivo básico de la contabilidad es proporcionar información útil para la toma de decisiones y para control y evaluación o información contable habrá de someterse a análisis para después proceder a su interpretación. No es lógico trazar planes de operación y financieros para una empresa si no se conoce su estado actual.

Todo el proceso para la determinación de los objetivos se le conoce comúnmente como parte de la "familiarización" (cuyo complemento es el desarrollo del programa de trabajo) y que en una u otra forma comprenderá la observación, entrevista, examen documental y análisis financiero.

5.4 ELABORACIÓN DEL PROGRAMA DE TRABAJO.

Es necesario establecer los objetivos, con el fin de hacer descender su nivel de abstracción y transformarlos en las actividades necesarias para su cumplimiento.

Cada uno de los objetivos se desglosa, a través de un proceso de deducción, en subjetivos que se encuentran en un nivel intermedio, los cuales, a su vez pueden operacionalizarse a través de actividades específicas.

Los objetivos y el programa de trabajo deben orientar la ejecución de la auditoría y ésta, a su vez, confirmar, reformular o anular los objetivos. Este enlace permite cumplir con la norma de auditoría de planeación y supervisión adecuadas.

La función de los objetivos permite precisar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas necesarias para su cumplimiento. Puesto que la información necesaria para resolver el problema tiene un elevado costo, es importante establecer la relación entre los beneficios y los costos; evidentemente, si éstos son superiores, la auditoría no debe realizarse o por lo menos reducir pretensiones.

El alcance y la naturaleza de la información que se recabe en la auditoría, así como su oportunidad, deben estar plenamente justificada por los objetivos y el programa de trabajo, y en consecuencia por la importancia de la operación y los intereses de la administración, o de lo contrario se corre el riesgo de recopilar datos de poca importancia y utilidad.

Algunas actividades pueden llevarse a cabo en forma paralela y no necesariamente en forma secuencial. El programa de trabajo debe ser flexible y tener una estructura similar a la de los papeles de trabajo de la auditoría y al

informe, para facilitar tanto la ejecución como la supervisión y cierre de la auditoría.

Para asegurarse que no se olviden aspectos importantes, tanto en los objetivos como en el programa de trabajo, debe analizarse la información relevante sobre el área a examinar. Algunos de los puntos que se pueden considerar son:

a) **Análisis financiero y estadístico.** Dada la importancia que para la ejecución de la auditoría tiene este aspecto, se contempla también el análisis y comprensión de los números, análisis de indicadores y análisis financiero.

b) **Análisis de la operación.** Sobre este aspecto se mencionan enunciativamente algunos aspectos generales que pueden afectar la naturaleza, alcance y oportunidad de las pruebas indicadas en el programa de trabajo:

- Cambios en el último período y sus causas.
- Controles básicos, incluyendo control de calidad.
- Riesgos críticos de la operación:
 - Suspensión de la actividad.
 - Mala calidad.

- Malversación o sabotaje.
- Falta de oportunidad.
- Rechazos.
- Quejas Internas.
- Reprocesos.

c) Contenido. El propósito básico de la auditoría que se refleja en el programa de trabajo, es el de efectuar un análisis del área auditada para establecer su diagnóstico, para lo cual se requiere:

- Conocimiento cuantitativo y cualitativo.
- Identificación y fundamentación de problemas específicos.
- Evaluación de las consecuencias de los problemas detectados.
- Obtención de elementos de juicio para recomendar eliminación o reducción de los problemas encontrados y/o optimización de los recursos humanos y financieros.

Entre los diversos aspectos que debe comprender el programa de trabajo, es conveniente que incluya en el análisis de la información controles básicos de la operación, evaluación de riesgos, posibilidades de crecimiento en ingresos o en prestaciones o servicios, posibilidades de simplificación, evaluación de

situación fiscal y la evaluación de otras alternativas para el manejo de la operación como arrendamiento, compras, producción, maquila, etc.

d) **Proceso de elaboración.** La secuencia general para la elaboración del programa de trabajo también incluye el análisis de la información, así como la diagramación y síntesis de operación, verificación de que los objetivos cubran la operación total, en base a la síntesis de la operación, desarrollo del programa de trabajo en base a objetivos, procedimientos, diagrama de la operación, verificación de que el programa de trabajo y los objetivos estén totalmente correspondidos.

e) **Requisitos a cubrir.** Antes de que se utilice el programa de trabajo en la ejecución de la auditoría, debe estar completo y autorizado, para lo cual es necesario vigilar que se cumplan entre otros los siguientes requisitos:

- Definición de objetivos de auditoría y su relación con los puntos enunciados en el programa.
- Títulos por grupos de procedimientos.
- Sección para actividades adicionales, no cubiertas en el programa inicial.
- Tiempo estimado a utilizar de preferencia por actividad, así como el responsable de su ejecución.
- Correspondencia total entre los objetivos y el programa de trabajo.

5.5 PAPELES DE TRABAJO.

Según el autor Juan José Santillana González, " los papeles de trabajo son el conjunto de cédulas y documentación fehaciente que contienen los datos e información obtenidos por el auditor en su examen, así como la descripción de las pruebas realizadas y los resultados de las mismas sobre los cuales sustenta la opinión que emite al suscribir su informe."¹⁶

5.5.1 IMPORTANCIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

Los papeles de trabajo representan uno de los elementos más importantes a considerar por el auditor, toda vez que:

- Constituyen la prueba del trabajo realizado por el auditor;
- Fundamentan la opinión o informe que emite el auditor;
- Constituyen una fuente de aclaraciones o ampliaciones de información y son la única prueba que tiene el auditor con respecto a la solidez y calidad profesional de su trabajo;
- Constituyen el eslabón que une los registros, operaciones y administración de la entidad auditada con el dictamen o informe final del auditor;

¹⁶ SANTILLANA, Juan Ramón, *op. cit.* p. 93

- Proveen la evidencia de la naturaleza, oportunidad y extensión en la aplicación de las técnicas y procedimientos de auditoría, y las pruebas del cuidado y diligencia que ejercitó el auditor en la conducción de su examen;
- Consignan los conocimientos del auditor respecto del área auditada, así como su habilidad para analizar problemas e identificar situaciones relevantes;
- Reflejan hábitos de orden, limpieza, imaginación, visión e ingenio del auditor por pretender hacer bien, regular o mal su trabajo;
- Constituyen el medio más importante a través del cual se lleva a cabo el proceso de supervisión de la auditoría en sus diferentes niveles;
- Constituyen un registro histórico permanente de la información examinada y de las técnicas, procedimientos y alcances de auditoría aplicados;
- Constituyen una útil guía y fuente de información para la planeación de auditorías subsecuentes.

5.5.2. INFORMACIÓN BÁSICA QUE DEBEN CONTENER LOS PAPELES DE TRABAJO.

Antes de dar inicio a la preparación y/o formulación de los papeles de trabajo, el auditor deberá tener en cuenta las siguientes consideraciones:

- Determinar la necesidad de elaboración de tales papeles en función a los objetivos que se persiguen con la auditoría;

- Planear su diseño de acuerdo con la información a obtener y las pruebas a realizar. En esta etapa vale la pena recurrir a los papeles de trabajo de auditorías anteriores, en caso de que se tengan a la mano, a efecto de evaluar la utilidad de aquellos y adoptarlos o adaptarlos a la auditoría a practicar con el ánimo de eficientar el uso de estas herramientas;
- Determinar la eventualidad de que las pruebas de auditoría se lleven a cabo directamente en la información de la entidad auditada e indicar en el programa de auditoría, o en memorándum de auditoría (que hará las veces de papel de trabajo), la naturaleza, oportunidad y alcance del trabajo realizado;
- Evaluar la posibilidad de que la entidad auditada prepare la información a contener la cédula de auditoría (papel de trabajo), diseñada por el auditor, en aras del consiguiente ahorro de tiempo para el auditor;
- Identificar qué documentación preparada en forma regular por la entidad auditada puede hacer las veces de papeles de trabajo, con las adaptaciones (mínimas) del caso;
- En caso de auditoría de estados financieros para efectos fiscales, considerar la revisión de este aspecto en el diseño de los papeles de trabajo a efecto de evitar duplicidad en la preparación de estos documentos (o sea, evitar que se haga una cédula para efectos de auditoría de estados financieros y otra para la revisión fiscal de un mismo rubro ya que ambos aspectos pueden quedar cubiertos en una misma cédula);

- Tener en mente en el diseño de las cédulas la información que será transferida al archivo de referencia permanente;
- Determinar con oportunidad la clave de identificación de los papeles de trabajo (indización) y las marcas de auditoría a ocupar, de manera que tales papeles se estructuren y crucen debidamente entre ellos y el programa de auditoría en turno y el programa de trabajo de la auditoría en su conjunto.

Con respecto a la información básica que deben contener los papeles de trabajo se puede citar, de manera enunciativa, las siguientes condicionantes:

- Nombre de la entidad sujeta a examen;
- Tipo de auditoría a practicar,
- Fecha a que se está efectuando la revisión y, en su caso, periodo que está abarcando;

- Fecha en que se efectuó la revisión,
- Nombre de la cuenta, rubro, área u operación sujeta a auditoría;
- Nombre específico a asignar a la cédula;
- Clave de identificación o índice asignado a la cédula de auditoría;
- Firma, nombre, o iniciales de nombre y apellidos (perfectamente legibles y que permitan la identificación del que las puso) con objeto de saber quién fue la persona que efectuó el trabajo, el de la persona que lo supervisó y el de la que aprobó señalando, en cada instancia, la fecha y lugar;

- Identificación clara y completa de la fuente de información básica para efectuar la revisión, nombre y posición del empleado que la suministró o fue entrevistado, así como descripción de los registros y/o documentación consultados;
- Métodos de verificación utilizados que contengan en detalle notas y explicaciones acerca del trabajo de auditoría llevado a cabo, así como razones que asistieron al auditor para aplicar ciertos procedimientos de auditoría y omitir otros;
- Marcas de auditoría utilizadas y su significado;
- Conclusión o conclusiones a que llegó el auditor sobre la cuenta, rubro, área u operación que revisó y cuyo resultado de su trabajo se encuentra consignado en la misma cédula.

5.5.3. LA PROPIEDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

En las auditorías Internas los papeles de trabajo son propiedad de la entidad; pero en virtud de que contienen información confidencial en los más de los casos, y además evidencia que soporta las opiniones y recomendaciones del auditor, su uso debe quedar restringido a este profesional o exclusivamente a los altos niveles de la organización.

Cualquiera que sea el destino final de los papeles de trabajo, éstos, invariablemente deberán quedar debida y adecuadamente resguardados y archivados en lugar seguro y con acceso limitado a determinadas personas claramente identificadas ya que la pérdida, alteración (recuérdese que por lo general son elaborados a lápiz), o mal uso de estos documentos puede acarrear un sin fin de problemas en algunos casos impredecibles.

5.5.4 CLASIFICACIÓN DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

Los papeles de trabajo se clasifican en dos grandes grupos, a saber:

a) ARCHIVO DE REFERENCIA PERMANENTE. Es aquel que contiene información de interés continuo que se extiende más allá de cualquier periodo de auditoría en particular. En la parte introductoria de este archivo se incorporará una cédula que hará las veces de índice o contenido que indicará las distintas secciones que lo integran mismas que, a su vez, se irán conformando en secuencia cronológica conforme se va recopilando información; en función a ello, resulta indispensable planear con oportunidad la información a contener previendo así el crecimiento de este archivo.

La actualización del archivo de referencia permanente se irá efectuando conforme avance la auditoría y se determine nueva información a incorporar.

Resulta indispensable que al cierre de la auditoría se haga una revisión a este archivo para cerciorarse que se ha integrado a él toda la información que, a juicio del auditor, se considere conveniente mantener.

El contenido básico de un archivo de referencia permanente incluye, entre otra, la siguiente información:

- Copia o extracto de la escritura constitutiva de la entidad auditada, así como modificaciones posteriores a la misma;
- Copia o extracto de actas de asamblea, de consejo de administración, o de consejos o comités especiales;
- Cuadros y manuales de organización, evolución histórica de los mismos; manuales de procedimientos y de operación, evolución histórica de los mismos;
- Sistemas de operación en uso, como es el caso de sistemas de contabilidad general y del sistema de contabilidad de costos (incluyendo en ambos casos catálogo de cuentas, guía de contabilización o instructivo de contabilización);
- Copia o extracto de los principales contratos con los que está obligada la entidad; como por ejemplo: arrendamiento, compras o suministro de materiales, ventas, préstamos, servicios a prestar o recibir, asistencia técnica, comisión, concesión, etc.

- Análisis de los principales indicadores financieros, estadísticas de rubros importantes (ventas, compras, inventarios, volumen de personal, volúmenes de operación, etc.) así como de cambios en las cuentas del capital contable;
- Evolución de las cuentas de activos capitalizables y su correspondiente depreciación y / o amortización;
- Copias de informes de auditorías anteriores y de cartas sobre el control interno de la entidad, respuestas de la entidad a los Informes o cartas de auditoría;
- Programa general de trabajo de la auditoría y evolución del mismo;
- Obligaciones fiscales y legales a que está sujeta la entidad;
- Copia del sistema de información gerencial en uso de la entidad y evolución del mismo.

b) **LEGAJO DE AUDITORIA.** Es el conjunto de papeles de trabajo que soportan el resultado de la auditoría en proceso o de una auditoría concluida. También, en este caso, en la parte introductoria del legajo se incorporará una cédula que hará las veces de índice o contenido que indicará las distintas secciones que lo integran. La organización de este legajo deberá ser en orden al índice referido; se integra con la siguiente documentación:

- Evidencia del proceso de planeación y programa de auditoría;
- Evidencia del estudio y evaluación del sistema contable y de control interno, la que puede estar referida a cuestionarios, métodos descriptivos, diagramas

de flujos, descripción de procedimientos de operación, o una combinación de estos métodos;

- Cédulas que consignen el examen realizado a las diversas cuentas contables, operaciones o aspectos administrativos;
- Registro de la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría aplicados;
- Descripción del método, procedimiento o plan de muestreo aplicado;
- Evidencia de que el trabajo llevado a cabo fue supervisado y revisado;
- Referencia respecto a quién aplicó los procedimientos de auditoría y la fecha en que fueron aplicados;
- Comunicaciones con otros auditores, expertos y otros terceros involucrados;
- Cartas o documentos relativos a asuntos de la auditoría comunicados o discutidos con el auditado, incluyendo los términos del trabajo y debilidades importantes en el sistema de control interno;
- Declaraciones recibidas del auditado;
- Conclusiones de la revisión, incluyendo la resolución y tratamiento dado a las excepciones y asuntos poco usuales detectados en la aplicación de los procedimientos de auditoría;
- Copia de la información examinada y de los informes de auditoría correspondientes.

c) CÉDULA DE AUDITORÍA. Es el documento o papel que consigna el trabajo realizado por el auditor sobre una cuenta, rubro, área u operación sujeto a su examen. Se pueden considerar de dos tipos: tradicionales y eventuales. Las primeras, también denominadas básicas, son aquellas cuya nomenclatura es estándar y su uso es muy común y ampliamente conocido; dentro de éstas se encuentran las siguientes: cédulas sumarias: resúmenes o cuadros sinópticos de conceptos y/o cifras homogéneas de una cuenta, rubro, área u operación; y cédulas analíticas: las cuales detallan los conceptos que conforman una cédula sumaria. Por lo regular, las cédulas analíticas consignan el trabajo efectuado por el auditor.

Por otra parte, el segundo tipo de cédulas no obedece a ningún patrón estándar de nomenclatura y los nombres son asignados a criterio del propio auditor.

d) CRUCE DE CÉDULAS. Es el procedimiento por medio del cual se hacen referencias entre uno (s) y otro (s) papel (es) de trabajo valiéndose de los índices asignados a las cédulas de auditoría. Es práctica común efectuar los cruces con lápiz rojo asentando el índice de cruce o referencia al lado izquierdo o derecho (indistintamente) de la cifra o concepto que se está transportando de una cédula a otra.

e) INDIZACIÓN. Es el hecho de asignar índices o claves de identificación que permiten localizar y conocer el lugar exacto donde se encuentra una cédula dentro del expediente o archivo de referencia permanente y el legajo de auditoría. Los índices son anotados con lápiz rojo en la parte superior derecha de la cédula de auditoría. Conlleva, enunciativamente, las siguientes ventajas para el auditor:

- Facilita la localización, dentro de los papeles de trabajo, de una cuenta, rubro, área u operación sujeta a auditoría o en proceso de auditarse;
- Ayuda la localización de evidencias que soportan el informe de auditoría;
- Simplifica la revisión del avance de la auditoría ya que constituyen un medio de ordenación de los papeles de trabajo;
- Ayuda al control de la auditoría, ya que al asignarse un lugar y clave específica para cada cédula se elimina el riesgo relativo de una eventual duplicidad de trabajo;
- Facilita la secuencia entre auditorías, ya que por lo general trabajos similares se localizarán con el mismo índice;
- Facilita la elaboración del informe.

Dentro de los rubros más importantes podemos encontrar caja y bancos, inventarios, compras y ventas. Para comprenderlos mejor, a continuación estudiaremos el catálogo de cuentas y después estudiaremos dichos rubros.

El autor: Abraham Perdomo Moreno, con relación al catálogo de cuentas señala que es la "relación del rubro de las cuentas de activo, pasivo, capital, costos, resultados y de orden, agrupados de conformidad con un esquema de clasificación estructuralmente adaptado a las necesidades de una empresa determinada, para el registro de sus operaciones".¹⁷

PRINCIPIOS PARA LA FORMULACIÓN DE UN CATÁLOGO DE CUENTAS:

1. La clasificación debe de estar bien fundada.
2. En la clasificación se procederá de lo general a lo particular.
3. El orden del rubro de las cuentas deben ser el mismo que tienen los estados financieros.
4. Los rubros o títulos de las cuentas deben sugerir la base de la clasificación.
5. Deben preverse una futura expansión.

Al proyectarse un catálogo de cuentas, deben tomarse en consideración todos los aspectos posibles de información que llegarán a necesitarse y planear el rubro de las cuentas de modo que todos esos aspectos se obtengan sin dificultad, directamente de los mismos títulos o cuando menos, en un mínimo de análisis.

¹⁷ PERDOMO Moreno, Abraham, *Fundamentos de control interno*, Edit. ECAFSA, México 1999, p. 29

Sus objetivos son:

- a) Clasificación de operaciones similares en cuentas específicas.
- b) Facilitar la preparación de estados financieros.
- c) Facilitar la actividad del contador general, de costos, auditor, etc.
- d) Servir de instrumento en la salvaguarda de los bienes de la empresa.
- e) Promover la eficiencia de las operaciones y la adhesión de la política administrativa prescrita.

Son dos los elementos que integran el contenido de un catálogo de cuentas: el numérico y el descriptivo. El primero es empleado como símbolo, clave, etc., está formado por números, letras, etc. El segundo está formado por el rubro, título, membrete o denominación de las diferentes cuentas de la empresa.

Los índices de auditoría pueden ser de las siguientes clases: alfabéticos, numéricos, alfanuméricos (incluyendo números arábigos o romanos); existen variantes de utilización de mayúsculas, minúsculas o combinación de ambas. En fin, la diversidad puede ser tan grande como imaginación tenga el auditor; sin embargo, aun cuando aparentemente sea sencilla la decisión de los índices a utilizar, ésta debe ser definitiva puesto que no resulta nada fácil ni práctico

cambiar los índices una vez que éstos han sido ya definidos y consignados en los papeles de trabajo.

El mismo autor menciona que el control interno de caja y bancos constituye un "plan de organización entre el sistema de contabilidad, funciones de empleados y procedimientos coordinados, que tienen por objeto obtener información segura, salvaguardar el efectivo en cajas y bancos, así como fomentar la eficiencia de operaciones y adhesión a la política administrativa de cualquier empresa pública, privada o mixta".¹⁸

PRINCIPIOS DE CAJA Y BANCOS:

1. Separación de funciones de autorización, ejecución, custodia y registro de caja y bancos.
2. En cada operación de caja y bancos, deben intervenir cuando menos dos personas.
3. Ninguna persona que interviene en caja y bancos, debe tener acceso a los registros contables que controlen su actividad.
4. El trabajo de empleados de caja y bancos será de complemento y no de revisión.

¹⁸ PERDOMO Moreno, Abraham, op. cit. p. 81

5. La función de registro de operaciones de caja y bancos será exclusiva del departamento de contabilidad.

OBJETIVOS:

1. Prevenir fraudes de caja y bancos.
2. Descubrir robos y malversaciones de caja y bancos.
3. Obtener información administrativa, contable y financiera confiable de caja y bancos.
4. Localizar errores de caja y bancos.
5. Proteger y salvaguardar el efectivo en caja y bancos.
6. Promover la eficiencia del personal de caja y bancos.
7. Detectar desperdicios y filtraciones de caja y bancos.

BASES DEL CONTROL INTERNO:

ENTRADAS

1. Control para cada origen de entradas a caja y bancos.
2. Depósito integral en instituciones de crédito de todas las entradas a caja.

SALIDAS

3. Creación de un fondo de caja chica.
4. Pagos por medio de cheques nominativos con firmas mancomunadas.

EXISTENCIAS

5. Conciliación periódica de cuentas de cheques.
6. Cortes y Arqueos de caja periódicas y de sorpresa.
7. Afianzamiento del personal de caja.

El autor Abraham Perdomo Moreno, comenta que los inventarios son el "plan de organización entre el sistema de contabilidad, funciones de empleados y procedimientos coordinados, que tienen por objeto obtener información segura, salvaguardar las mercancías, materia prima, productos en proceso y productos terminados propios, en existencia y de disponibilidad inmediata, que en el curso normal de operaciones están destinados a la venta ya sea en su estado original de compra o después de transformados (...); así también es el conjunto de bienes corpóreos, tangibles y en existencia, propios y de disponibilidad inmediata para su consumo (materia prima), transformación (productos en proceso) y venta (mercancías y productos terminados)."¹⁹

PRINCIPIOS DE INVENTARIOS.

1. Separación de funciones de adquisición, custodia y registro contable.
2. Ninguna persona que interviene en Inventarios deberá tener acceso a los registros contables que controlen su actividad.

¹⁹ PERDOMO Moreno, Abraham, op. cit. p. 87

3. El trabajo de empleados de almacén de inventarios será de complemento y no de revisión.
4. La base de valuación de inventarios será constante y consistente.

OBJETIVOS.

1. Prevenir fraudes de inventarios.
2. Descubrir robos y subtracciones de inventarios.
3. Obtener información administrativa, contable y financiera confiable de inventarios.
4. Valuar los inventarios con criterio razonable, consistente y conservador.
5. Proteger y salvaguardar los inventarios.
6. Promover la eficiencia del personal de almacén de inventarios.
7. Detectar desperdicios y filtraciones de inventarios.

BASES DEL CONTROL INTERNO.

1. Control Contable de Inventarios, mediante el establecimiento del sistema de inventario perpetuo.

La fuente de información para el registro tanto en contabilidad, como en el departamento de almacén, deberá ser distinta, de tal forma que las facturas de compra, pedido de compras y notas de entrada al almacén, (que estarán

numeradas progresivamente), servirán a la contabilidad para los cargos a la cuenta de almacén; las notas de remisión del proveedor servirán para anotar las entradas en unidades del departamento de almacén.

2. Autorización de compra, producción y venta de inventarios. Para el control de compras se requiere:

- a) Pedido de compra al proveedor (requisitada).
- b) Orden de compra (requisitada).
- c) Orden de producción (requisitada).
- d) Recepción de unidades por el almacenista.
- e) Nota de entrada al almacén (requisitada).
- f) Nota de remisión del proveedor.

Para el control de ventas se requiere:

- a) Pedido del cliente (requisitado).
- b) Orden de entrega.
- c) Orden de embarque.
- d) Nota de remisión de venta.
- e) Factura de venta.
- f) Registro de ventas.

Todas las operaciones de compra, producción y venta deberán sujetarse a rutinas que asegure la integridad y calidad del inventario, de tal forma que las operaciones estarán autorizadas desde su origen por funcionarios y empleados designados para ello.

3. Inventarios físicos periódicos, para descubrir errores, irregularidades, equivocaciones, robos, etc., mediante la comparación del inventario físico contra el auxiliar de la cuenta del libro mayor "Almacén".

La forma del inventario físico se sujetará a instrucciones por escrito según "Instructivo", observando indicaciones, tales como:

- a) El recuento sea ordenado y periódicamente.
- b) De preferencia cuando el movimiento de almacén sea menor.
- c) El recuento se hará con personal que conozcan las mercancías.
- d) Se calificará el estado de conservación y antigüedad.

Al departamento de almacén, solo tendrán acceso el personal autorizado, quien deberá estar afianzado; resulta práctico asegurar el inventario con una compañía aseguradora, contra robo e incendio; también se tomarán medidas para el cierre absoluto de bodegas en horas y días no laborables, y la vigilancia efectiva de veladores y guardianes.

Abranam Perdomo Moreno, aclara que el control interno de compras es el "plan de organización entre el sistema de contabilidad, funciones de empleados y procedimientos coordinados, que tienen por objeto obtener información segura, oportuna y confiable, así como promover la eficiencia de operaciones de adquisición o compra".²⁰

PRINCIPIOS DE COMPRAS.

1. Separación de funciones de adquisición, pago y registro de compras.
2. Ninguna persona que interviene en compras debe tener acceso a los registros contables que controlen su actividad.
3. El trabajo de empleados que intervienen en compras, será de complemento y no de revisión.
4. La función de registro de operaciones de compras será exclusiva del departamento de contabilidad.

OBJETIVOS.

1. Prevenir fraudes en compras por favoritismo, confabulación, etc.
2. Localizar errores administrativos, contables y financieros
3. Obtener información segura, oportuna y confiable de compras

²⁰ PERDOMO Moreno Abranam, op. cit. p. 93

4. Promover la eficiencia del personal de compras.

BASES DEL CONTROL INTERNO.

1. Requisición de compra.
2. Autorización de compra.
3. Cotización de precios de compra.
4. Orden de compra y pedido al proveedor.
5. Recepción de mercancías y materiales, almacén, una vez que recibe copia del pedido al proveedor, hará los preparativos necesarios para la recepción de las mercancías y materiales.
6. Revisión y autorización de la factura de compras, cuando el proveedor envía la factura y copias, tanto el departamento de compras como el de contabilidad.

El departamento de compras compara unidades, precio, clase, calidad, etc., contra la copia del pedido de compras, nota de remisión y copia de la factura del proveedor, sellando la copia de factura donde constará:

- a) Fecha de recepción de mercancías.
- b) Fecha del pedido.
- c) Fecha de la promesa de entrega del proveedor.
- d) Firma de quien verificó, etc.

El departamento de contabilidad, con la copia de factura verificada por compras, pedido al proveedor y nota de entrada al almacén, procederá a verificar los cálculos, ajustándola con el proveedor por concepto de descuentos, fletes, acarreos, etc., sellándola donde constará:

- a) Número de la póliza de contabilidad
- b) Firma de quien autoriza el pago de la factura.
- c) Número del cheque a favor del proveedor
- d) Firma de quien verificó, etc.

7. Registro de la compra.

8. Ajustes a compras, las compras pueden ser objeto de ajustes, por concepto de:

- a) Devoluciones sobre compras.
- b) Rebajas sobre compras.
- c) Descuentos sobre compras.

Abraham Perdomo Moreno, menciona que el control interno de ventas es: el plan de organización entre el sistema de contabilidad, funciones de empleados y procedimientos coordinados, que tienen por objeto obtener

información segura, oportuna, confiable y promover la eficiencia de operaciones de ventas".²¹

PRINCIPIOS DE VENTAS:

1. Separación de funciones de ventas, cobro y registro en contabilidad.
2. Ninguna persona que interviene en ventas debe tener acceso a los registros contables que controlen su actividad.
3. El trabajo de empleados que intervienen en ventas, será de complemento y no de revisión.
4. La función de registro de operaciones de ventas será exclusiva del departamento de contabilidad.

OBJETIVOS:

1. Prevenir fraudes en ventas.
2. Localizar errores administrativos, contables y financieros.
3. Obtener información segura, oportuna y confiable de ventas.
4. Promover la eficiencia del personal de ventas.

²¹ PERDOMO Moreno, Abraham, op. cit. p. 97

BASES DEL CONTROL INTERNO:

1. Ventas de Contado. El control interno aplicable a ventas de contado directo, C.O.D. (cobrar o devolver) en plaza y fuera de plaza.
2. Ventas a crédito. El control interno de ventas a crédito en plaza y fuera plaza, algunos trámites por ventas a crédito son:
 - a) Recepción del pedido.
 - b) Aceptación y autorización del pedido.
 - c) Envío de la mercancía
 - d) Expedición de factura o comprobante de venta.

5.6 MARCAS DE AUDITORÍA.

Las marcas de auditorías son símbolos utilizados por el auditor para señalar en sus papeles de trabajo el tipo de revisión y prueba efectuados. El uso de las marcas de auditoría reporta los siguiente beneficios:

- Facilita el trabajo y aprovecha el espacio al anotar, en una sola ocasión, el trabajo realizado en varias partidas;
- Facilita su supervisión al poder comprender en forma inmediata el trabajo realizado.

Las marcas de auditoría a utilizar influyen mucho en el criterio de los auditores. Habrá algunos que estandarizan las marcas para que sean utilizadas por todo el grupo de auditores en una auditoría o, inclusive, en la misma firma de auditores o grupo de ellos. Habrá otros que dejan al criterio de cada supervisor, encargado o auditor auxiliar el uso de las marcas como a ellos se les facilite mejor o como estén familiarizados con ellas; es decir, sin obedecer a un estándar específico. Y aún habrá otros que estandarizan ciertas marcas para propósitos comunes y específicos y dejan al libre albedrío del grupo de auditores la aplicación o uso de otras marcas adicionales.

No obstante la diversidad de criterios que puede prevalecer en este punto existe un común denominador que siempre deberá ser acatado y respetado, dejar constancia en papeles de trabajo del significado de las marcas utilizadas en la auditoría.

La elaboración del informe de auditoría es el resultado que muestra la calidad del trabajo realizado y además es la base para que la administración tome medidas correctivas sobre los problemas detectados.

5.7. OBSERVACIONES.

El auditor interno llega a determinar, en el transcurso de toda auditoría y como resultado de la misma, cierto número de observaciones concernientes a la dependencia de la empresa que inspeccione. Dichas observaciones por lo general se referirán a uno o varios de los siguientes aspectos.

- Funcionamiento general de la dependencia.
- Calidad del trabajo individual de sus funcionarios y empleados.
- Conducta del personal de la dependencia.
- Otros aspectos.

Las observaciones de los auditores internos se clasificarán en las tres categorías siguientes:

a) Observaciones corregibles por la oficina. Estas observaciones se referirán a errores mecánicos o a irregularidades, infracciones o deficiencias no sustanciales, emergentes de alguna incorrecta interpretación o aplicación de los procedimientos de control interno de la empresa.

b) Observaciones corregibles por las autoridades superiores o los jefes de división. En esta categoría de observaciones se incluirán las irregularidades graves y las infracciones o deficiencias de trascendencia significativa, relativas al control interno de la entidad.

c) *Observaciones de difícil o imposible corrección.* A esta categoría corresponderán las observaciones cuya corrección resulte difícil o imposible, debido al carácter especial o gravedad de los hechos consumados.

5.8. ETAPA FINAL.

El auditor interno deberá realizar su mayor esfuerzo por cerciorarse de que, una vez emitido su informe, el mismo no ha de contener ningún punto débil respecto del cual se pueda merecer alguna crítica desfavorable o, eventualmente, incurrir en responsabilidad.

Antes de retirarse de la oficina en que hubiese dado cumplimiento a su misión, el auditor deberá, siempre que sea materialmente posible y no se trate de una auditoría reservada, discutir las partes más importantes de su informe, en borrador, en una reunión conjunta con el jefe y los funcionarios principales de la dependencia inspeccionada.

La discusión previa del informe no significa que el auditor vaya a quedar supeditado al resultado de la misma, ni que invariablemente tendrá que aceptar las aleaciones de los funcionarios locales y modificar su informe en consecuencia. Si dichos funcionarios no pueden demostrar en la discusión, a

plena satisfacción del auditor, que existen razones fundadas para variar el criterio original de este último, el auditor no deberá alterar la redacción de su borrador.

La discusión parcial del informe tiene las siguientes finalidades desde el punto de vista del auditor:

- a) Informar sobre los resultados, conclusiones y recomendaciones de mayor trascendencia que hubiere de contener el informe.
- b) Efectuar una crítica constructiva de las operaciones revisadas y una evaluación imparcial de la labor individual del elemento humano de la dependencia, con el fin de:
 - I. Reconocer los méritos individuales o colectivos.
 - II. Señalar las áreas de las operaciones o del trabajo individual en que el auditor hubiese observado algún punto débil que requiriera atención.
- c) Conocer la reacción y posibles alegaciones de los funcionarios superiores, con objeto de:
 - I. Hacer constar en el borrador del informe, mediante notas al margen o en un papel de trabajo aparte, las alegaciones de interés que se expusieran en la reunión.
- d) Efectuar las modificaciones necesarias en el borrador del informe en caso de existir fundamento suficiente para ello.

e) Prestar asistencia técnica en relación con cualquier materia de la competencia del auditor, así como aclarar las dudas de interpretación o aplicación de procedimientos internos que pudieran tener los funcionarios locales.

Sin lugar a dudas, una de las fases más relevantes y determinantes en un trabajo de auditoría es la relativa a la elaboración del informe. Son muchos los factores que inciden en esta actividad y que el auditor debe tomar en cuenta para concluir con su revisión, ya que un informe mal elaborado puede echar por tierra el mejor trabajo de auditoría; y sugerencias positivas y necesarias para la entidad auditada pueden no ser aceptadas en demérito de la calidad profesional del auditor.

CAPÍTULO VI

INFORME DE AUDITORÍA INTERNA

6.1 CONCEPTO.

A este respecto, Charles Bacon señala que "...la denominación de informe de auditoría interna se aplicará, en sentido restrictivo, al texto del mismo propiamente dicho (Introducción, resultados, conclusiones y recomendaciones), presentado con sujeción a un plan racional."²²

6.2 TIPOS DE INFORMES.

Los informes de auditoría pueden ser:

a) Informes orales. El informe, que da como resultado de una auditoría puede ser sobre una base oral debido a que parte del esfuerzo de auditoría es llevado a cabo conjuntamente con personal del departamento auditado; tiene la limitante de no convertirse en un registro de tipo permanente teniendo consigo el problema de mal entendidos.

b) Informes escritos intermedios. A veces es necesario y recomendable informar a la administración de aspectos significativos que surgieron durante la auditoría; por lo cual se pueden elaborar informes intermedios, también sirven para determinar el avance. Es normal que los reportes intermedios sean incorporados en el informe final.

²² BACON, Charles A, op. cit. p. 129

c) Informes regulares escritos. En una situación típica, una asignación particular de auditoría incluirá la preparación de un informe formal escrito que contemple los resultados de la auditoría practicada. La forma y contenido de tales informes escritos pueden variar, tanto para la asignación de auditoría como para la empresa en particular. Los informes pueden ser cortos o largos, se pueden presentar en diferentes formas, incluyendo el alcance de la información cuantitativa o financiera. Este es el tipo más común de informe.

d) Resumen de informes escritos. Este resumen hace referencia a la emisión de un informe anual, el cual resume los diferentes informes individuales emitidos y describe el rango de su contenido; se pueden preparar para el consejo de administración. Estos documentos son de especial utilidad para el más alto nivel directivo de la empresa, quien hace una revisión exhaustiva de los reportes individuales.

6.3 OBJETIVO.

Todo lo que el hombre realiza obedece a una finalidad o intención. Se puede escribir un texto para exhortar, protestar, entretener, enseñar, criticar, etc. El primer elemento a identificar cuando se escribe es precisar un objetivo; que para el caso del informe de auditoría su objetivo es claro: informar, comunicar resultados.

El auditor que efectúa la revisión del control interno contable con el objeto de rendir una opinión sobre el mismo, podrá hacerlo independientemente de que haya efectuado o no una auditoría de los estados financieros de la propia empresa; éste podrá efectuar una revisión sobre la totalidad del control interno contable existente, o bien, sobre una parte del mismo.

6.4 DESTINATARIO.

El auditor debe esperar que su informe sea leído por los más altos funcionarios de la organización; de tal suerte que el informe deba ser preparado precisamente para ese nivel, pero hay que pensar también en los demás niveles jerárquicos y de operación a los que eventualmente se entregará un ejemplar del informe referido.

Es recomendable que el informe sea con dos presentaciones: una sinóptica o resumen ejecutivo que sintetice los resultados o hallazgos y recomendaciones más importantes producto de la auditoría, y otra presentación detallada con toda la información necesaria que de formalidad al trabajo realizado. Así, el alto ejecutivo en unos cuantos minutos podrá enterarse del resultado general de la auditoría y recurrirá en segunda instancia, si fue vivamente motivado para ello, a leer el contenido total del informe. El informe detallado quedará a disposición de los demás niveles jerárquicos interesados en

el trabajo realizado por el auditor, cuya estructura básica se presenta más adelante.

6.5 ASUNTO.

Una vez cubierta la referencia concerniente al destinatario, vendrá enseguida el asunto, que es la parte medular del informe. ¿Sobre qué va a escribirse? Evidentemente, sobre los resultados de una auditoría: los hallazgos, las observaciones, los señalamientos, las sugerencias, etc. La definición del asunto va a facilitar la elección de los elementos, la ordenación y las formas expresivas más adecuadas para redactar el informe.

6.6. SELECCIÓN.

El paso siguiente es la selección de los papeles de trabajo, en especial de las cédulas de análisis de observaciones, que la auditoría ha producido ¿Cuáles van a ser utilizados en la preparación del informe? Quizás no todos son relevantes. El auditor tiene que discriminar de entre todos sus papeles e información recopilada lo que realmente interesa mostrar como soporte de los hallazgos y observaciones reportadas.

6.7 ESTRUCTURACIÓN EXTERNA.

La lingüista Hilda Basulto propone un esquema de estructuración externa que comprende cuatro elementos básicos: ordenamiento, lenguaje, tono y estilo; esquema perfectamente adaptable para los propósitos de un informe de auditoría.

6.7.1 ORDENAMIENTO.

Consiste en establecer una secuencia adecuada para el material que se dispone. Teniendo en cuenta que todo escrito consta de tres partes - principio, cuerpo y final- el auditor deberá determinar el orden correcto del material dentro de su informe, lo cual se facilitará cuando ya existen indicaciones y modelos al respecto

6.7.2 LENGUAJE.

Es la parte crucial del informe. La selección de palabras, frases y otros signos de expresión adquiere una mayor importancia porque, sin ser el informe de auditoría un texto que persiga un propósito estético o literario, todo mundo está de acuerdo en que su redacción, desde el punto de vista del lenguaje,

debe ser correcta, clara y precisa, y que no debe estar desprovista de cierta originalidad y elegancia para aumentar el efecto psicológico de las palabras.

6.7.3 TONO.

El informe de auditoría no sólo contiene datos y cifras, sino también sentimientos e intenciones. Esto implica resolver el problema del tono o modo en que será redactado. Más allá de la corrección gramatical y funcional de las palabras, es necesaria una orientación determinada del informe que sólo se logra con el tono. Desde el momento mismo en que se registra y documenta un hallazgo u observación deberá prevalecer en el auditor una actitud de cortesía y respeto hacia el auditado; actitud que se extiende hasta el comunicar los resultados de su actuación, pero sin que ello implique restar contundencia en sus observaciones, conclusiones, persuasión en sus sugerencias y recomendaciones. El tono incluye la forma de presentar y señalar errores y el reconocimiento de esfuerzos aplicados para corregirlos.

6.7.4 ESTILO.

Finalmente, el estilo se puede definir como la búsqueda de la manera expresiva más adecuada y conveniente para que un trabajo escrito tenga las condiciones de fuerza de transmisión de un mensaje a través de una buena y

eficaz redacción. Puede decirse que la búsqueda del estilo a aplicar por un auditor en la redacción de un informe es la búsqueda de sí mismo, puesto que el modo particular de escribir de cada persona es el reflejo de su propia personalidad, educación, experiencia, madurez, estado anímico y mental. Lo conveniente en este caso es huir de machotes y cartabones rígidos para que, aun respetando lo esencial de una estructura preexistente, el informe del auditor tenga un enfoque y estilo personal.

6.8 ESTRUCTURA BÁSICA. PROPUESTA.

A partir de las condiciones anteriormente señaladas, es posible diseñar una estructura básica del informe de auditoría que cumpla con su cometido y sin que se aleje de las normas institucionales establecidas al respecto.

Por tratarse de un modelo ecléctico, la propuesta motivo de este apartado ofrece la flexibilidad necesaria para añadir o suprimir elementos de acuerdo a las necesidades concretas del auditor y a las peculiaridades del trabajo realizado.

A manera de guía general, los elementos que comúnmente aparecen en un típico informe de auditoría son:

6.8.1 PRINCIPIO.

- ❖ Lugar y fecha de emisión.
- ❖ Destinatario (responsable de la entidad auditada o a quien se decida o defina deba recibir el informe).
- ❖ Base jurídica de la intervención, tratándose de auditoría fiscal o gubernamental.
- ❖ Antecedentes que dieron origen a la intervención de auditoría. Propósito de la intervención, de acuerdo a las instrucciones recibidas.
- ❖ Alcance de la revisión. Limitaciones al trabajo, impuestas por el personal auditado o las circunstancias.
- ❖ Personal asignado en la auditoría y tiempo empleado para el desarrollo del trabajo.

6.8.2 CUERPO.

- ❖ Hallazgos y observaciones. Secciones o apartados especiales dedicados a las violaciones a normatividad, legislación o a los estándares administrativos o de operación; mejoras potenciales, según su naturaleza.

6.8.3 FINAL.

- Opinión y conclusiones del auditor.
- Comentarios y puntos de vista de los auditados.
- Sugerencias y recomendaciones, indicando la fecha límite para su aplicación y compromisos asumidos por los auditados.
- Párrafo de cierre; mencionar las facilidades y atenciones brindadas al auditor.
- Firma.

ANEXOS: Documentos, datos o gráficas que constituyan evidencia de los hallazgos y observaciones determinados y proporcionen soporte a las recomendaciones del auditor. Indizar con un número los anexos y cruzarlo con la sección del informe al que se contraiga o refiera.

Nota: El resumen ejecutivo, destinado a la lectura rápida, deberá orientarse hacia los hallazgos y observaciones más relevantes y en las recomendaciones de mejoras potenciales, que son los aspectos que más interesa conocer a los ejecutivos. Es conveniente aprovechar algunos medios audiovisuales, grabaciones, proyecciones, gráficas, diagramas, etc., para hacer más fácil y eficaz la comunicación de resultados, sobre todo cuando el informe deba ser conocido simultáneamente por un considerable número de personas.

Es oportuno reiterar que no todas las auditorías se adaptan a un informe rígido; por lo cual, el esquema propuesto es válido en la medida que se le vea como una guía general, susceptible de sufrir las modificaciones que el auditor considere oportunas de acuerdo con las particularidades de su revisión.

Una de las limitaciones más severas a que se enfrenta un auditor, en cualquiera de los tipos de auditoría que practique, es su falta de capacitación y preparación adecuada en aspectos gramaticales, en especial en redacción y ortografía. Es impresionante ver en la práctica que trabajos magníficos y profesionalmente bien realizados pierden su calidad y contenido por la pobre redacción con que son formulados... y salpicados con faltas de ortografía. Resulta inexplicable reconocer que el resultado final del trabajo de un auditor es por escrito, y sin embargo, poco se hace o lucha por corregir esta grave deficiencia de formación personal (incluyendo la profesional, por supuesto).

6.9 PRESENTACIÓN Y HECHOS RELEVANTES.

Una parte de todo el esfuerzo de auditoría, esta dedicado a la evaluación de la eficiencia y efectividad con que los diferentes niveles de dirección cumplen con sus objetivos. Esto incluye tanto situaciones satisfactorias como insatisfactorias detectadas durante la auditoría a una área o departamento específico. Cuando el auditor nota que las condiciones necesitan mejorarse, se deben de desarrollar

métodos para minimizar el estado negativo de hallazgo y de esta manera producir mejores resultados a través de acciones correctivas. Algunas recomendaciones que permiten la presentación de hechos relevantes son:

- a) Presentar perspectiva.- Se deben presentar perspectivas respecto a los resultados finales de la auditoría en términos de confiabilidad, enfoque y profesionalismo.
- b) Reporte de cumplimientos.- El reportar los cumplimientos del departamento auditado conjuntamente con las deficiencias detectadas o aspectos potenciales de mejoras, será de mayor utilidad ya que permitirá que el informe de auditoría se convierta en una eficiente herramienta de los niveles directivos; éstos deberán de ser incluidos en forma resumida en el informe de auditoría, aun más cuando las conclusiones del trabajo de revisión, pueden afectar de manera importante dichos cumplimientos.
- c) Señalar acciones correctivas intermedias.- El informe de auditoría debe reportar situaciones donde el departamento auditado ha tomado o ha hecho planes, para tomar acciones que le permitan corregir o mejorar dichas situaciones antes de que concluya la auditoría.
- d) Reportar circunstancias atenuantes.- se refieren a problemas o condiciones sobre las cuales el departamento auditado tiene poco o ningún control. Se consideran como atenuantes: la urgencia para la implementación de un

programa. falta de fondos para operar, falta de personal o recursos materiales para cumplir con los objetivos, entre otros.

e) Incluir comentarios del auditado. Este puede presentar comentarios que al ser incluidos en el informe, harán que este documento sea balanceado. En aquellos casos en donde no existan acuerdo entre el auditor y el auditado con respecto a una observación o recomendación, el auditado merece la oportunidad de explicar las razones de su desacuerdo.

6.10 OBSERVACIONES.

Los auditores tendrán que realizar su mayor esfuerzo por lograr que se subsanen durante cada auditoría las observaciones corregibles bajo la dirección de la oficina. Las acciones necesarias para la realización de todas las correcciones de dichas observaciones en todo caso estará a cargo de los funcionarios.

Las observaciones pueden quedar pendientes al ausentarse el auditor de la empresa en que se efectuó la auditoría, debiendo quedar entonces bajo el control del auditor general hasta su total corrección.

El auditor general tendrá que ser estricto en lo concerniente al cumplimiento de los plazos que señaló para la corrección de operaciones, así

como lo que se refiere al control de la aplicación efectiva, por parte de la autoridad competente, de las sanciones que recomendó, tanto por disciplina como por respeto a la investidura de su cargo.

6.11. RECOMENDACIONES.

En consideración a que las recomendaciones de los auditores internos se encaminarán a rectificar hechos o situaciones deficientes con el propósito de mejorar el funcionamiento general de la empresa, dichas recomendaciones tendrán que merecer preferente atención por parte de los funcionarios a quienes están dirigidas.

Si el funcionario a quien un auditor dirige una recomendación considera que la misma no es aceptable, deberá entonces comunicarlo al auditor general, exponiéndole por escrito sus fundamentos.

CONCLUSIONES

PRIMERA. La necesidad de registrar las operaciones surgió hace muchos siglos y, con el transcurso del tiempo se han tenido que modernizar las técnicas y procedimientos empleados; dándose paso con ello a la auditoría.

SEGUNDA. La auditoría interna es la actividad realizada por personal de la entidad, aplicando un criterio objetivo e independiente en la evaluación de las operaciones financieras, administrativas y operacionales cuya finalidad es asesorar a los más altos niveles directivos de la entidad.

TERCERA. El objetivo del auditor interno es examinar y evaluar los diferentes controles de operación que se tienen establecidos en la entidad, con el fin de cerciorarse de su efectividad y de no ser así, sugerir los cambios o mejoras que en su momento se deban de realizar.

CUARTA. Toda organización que desee tener dentro de su estructura administrativa un departamento de auditoría interna, deberá ubicar dicho departamento en el nivel inmediato inferior al de la dirección, reportando directamente a dicho funcionario e informado de sus actividades al consejo de administración, si desea que la actividad de auditoría interna sea llevada a cabo con la máxima independencia, objetividad y con resultados positivos.

QUINTA. Las normas de auditoría interna son la normatividad que debe de seguir el auditor interno la cual es fundamental, con el fin de que sea uniforme la forma de llevar a cabo los procedimientos que se emplean en una auditoría.

SEXTA. El programa de auditoría es una herramienta para planear, dirigir y controlar el trabajo de auditoría, con el propósito de que se cumpla con los objetivos que se ha fijado el departamento. La obtención de la documentación interna dependerá del ciclo de transacciones de que se trate y es importante ya que determinará si los objetivos generales del control interno se están cumpliendo.

SÉPTIMA. El informe de auditoría lo debe preparar el auditor interno que esta a cargo del departamento de auditoría interna, ante quien debe de informar de todas las actividades que beneficien a la entidad, así como todas las actividades desfavorables que podrían perjudicar la estabilidad de la entidad.

OCTAVA. El objetivo esencial de la auditoría es el de verificar desde la óptica de la dirección y a través de la emisión de diagnósticos, la suficiencia y adecuado funcionamiento de los sistemas de operación, con el propósito de describir y analizar las oportunidades de mejora de la productividad.

BIBLIOGRAFIA

1. Bacon, Charles A. "Manual de auditoría interna", Edit. UTEHA, México 1991, 335pp.
2. Brink y Witt, "Auditoría Interna moderna", Edit. ECAFSA, México, 1988.
3. Cook John, "Auditoría", Nueva Edit. Interamericana, México 1987.
4. Deffiese, Jaenicke, Sullivan, Gnospius, "Auditoría Montgomery", Edit. LIMUSA, 2ª. Ed. en español, México 1991, 1006 pp.
5. Espinosa Reyes, Fernando, y Paniagua Bravo, Víctor. "Auditoría integral", Fondo Editorial, F.C.A., México.
6. Glezen, G William y Taylor Donald H., "Auditoría", Edit. Limusa, México 1991, p 983.
7. Holmes, Arthur W., "Principios básicos de Auditoría", Edit. Continental C.P.A. 14ª impresión, México 1993.
8. Lozano Nieva, Jorge, "Auditoría Interna", Edit. ECAFSA, México 1988.
9. Mendivil Escalante, Victor Manuel, "Elementos de Auditoría", Edit. ECAFSA, México 1997.
10. Osorio Sánchez, Israel, "Auditoría I", Edit. ECAFSA, México 1994, p 263.
11. Perdomo Moreno, Abraham, "Fundamentos de Control Interno", Edit. ECAFSA, 3ª reimpresión, México 1999, 300 pp.
12. Sanchez Alarcon, Francisco Javier, "Programas de Auditoría", Edit. ECAFSA, 3ª ed. México, 1990

13. Santillana, Juan Ramón, "Auditoría Interna Integral", Edit. ECAFSA, México 1990
14. Santillana, Juan Ramón, "Auditoría I", Edit. ECAFSA, México 1996, p 189.
15. Santillana, Juan Ramón, "Auditoría II", Edit. ECAFSA, México 1994, p 401.
16. Santillana, Juan Ramón, "Manual del Auditor", Edit. ECAFSA, México 1997, p 365.
17. Suarez Suarez, Andrés, "La moderna auditoría", Edit. Serie Mac Graw Hill de Management, España 1990, p 109.
18. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, "Normas y Procedimientos de Auditoría", México, Tomo II, 16ª ed.
19. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, "Normas y Procedimientos de Auditoría", México, Tomos I y II, 18ª ed.
20. Instituto Mexicano de Auditoría Interna, "Declaraciones sobre las Normas de Auditoría Interna", México, 1996.