UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE COMERCIO Y ADMINISTRACION

LA FUNCION DE AUDITORIA INTERNA Y SUS CARACTERISTICAS PRINCIPALES

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE

CONTADOR PUBLICO

P R E S E N T A

ALBERTO TRILLO RIOS

1 9 7 2

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

UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

TRILLO RIOS, ALBERTO.- 1972.

Universidad Nacional Autónoma De México

Facultad de Comercio y Administración

LA FUNCION DE AUDITORIA INTERNA Y SUS CARACTERISTICAS PRINCIPALES

TESIS PROFESIONAL

ALBERTO TRILLO RIOS

MEXICO, D. F. 1972

H. JURADO

C.P. y L.A.E. Bernardo Salgado Rivera

C.P. Arturo Elizondo López

C.P. Aniceto Del RIo Ch.

C.P. Oralia Casasola

C.P. Armando Acosta R.

A MIS PADRES

A MIS HERMANOS

A quienes con su ayuda y estímulo contribuyeron a la culminación de este esfuerzo.

I N D I C E :

CAPITULO I.	LA FUNCION DE CONTROL	1
	A.- El Control en la Administración	1
	B.- La Función de Control y El Proceso de Control	6
CAPITULO II.	RELACION DEL CONTROL CON LAS ETAPAS DEL PROCESO ADMINISTRATIVO	12
	A.- Planeación	13
	B.- Organización	19
	C.- Integración	30
	D.- Dirección	32
CAPITULO III.	LA FUNCION DE AUDITORIA INTERNA	33
	A.- Evolución de la Auditoría Interna	33
	B.- Concepto actual de la Auditoría Interna	36
	C.- Objetivo y Funciones de la Auditoría Interna	37
	D.- Auditoría Interna y Auditoría Externa	40
	E.- Caracter de la Auditoría Interna en la Organización	45
	F.- Panorama del Departamento de Auditoría Interna	48
CAPITULO IV.	DESARROLLO DE LA AUDITORIA INTERNA	55
	A.- Planeación del Trabajo	56
	B.- Trabajo Preliminar	59
	C.- Ejecución de la Auditoría	61
	CONCLUSIONES	97
	BIBLIOGRAFIA	99

INTRODUCCION

El funcionamiento de una compañía se basa en el control de sus operaciones por parte de los ejecutivos responsables, los cuales administran el curso de las operaciones, ya sea en forma directa o por medio de sistemas.

En vista del constante crecimiento de las empresas, la administración se ha tornado más complicada y dentro de ella ha cobrado mayor importancia la actividad de control como consecuencia de una más extensa delegación de autoridad y responsabilidad por parte de los funcionarios.

La dirección exige una comprobación más estrecha de las operaciones, para lo cual resulta necesario contar con un sistema de control eficaz sobre todas las áreas de la organización y así tener la seguridad de que las operaciones marchan de acuerdo a lo planeado.

Para lograr la eficacia de la función de control se hace necesaria una revisión sistemática de las operaciones de la empresa. Dicha revisión, en empresas de cierta magnitud, se encuentra encomendada al Departamento de Auditoría Interna.

Entre otras funciones, la Auditoría Interna se encarga de examinar y valorizar el desempeño detallado de cada operación en su misma fuente.

De esta manera, la Auditoría Interna se presenta como una actividad evaluadora dentro de una organización, cuyo propósito es el de ayudar a los miembros de la dirección en la ejecución efectiva de sus responsabilidades, suministrándoles análisis objetivos, comentarios y recomendaciones pertinentes relativos a la actividad revisada.

La finalidad de esta tesis es destacar a la Auditoría Interna como uno de los principales elementos de control que colabora con la administración de las empresas para el cumplimiento de sus objetivos.

En el capítulo inicial del presente trabajo se estudian la función de control y el proceso mediante el cual se lleva a cabo.

En el segundo capítulo se analiza la correlación existente entre el control y las etapas del proceso administrativo, estudiándose aquellos elementos sobre los cuales ejerce su acción el control.

Posteriormente se describen los objetivos, funciones y actividades de la Auditoría Interna, enfocándola como un elemento de control que mide y evalúa la ejecución de las operaciones y la calidad y cantidad de los resultados, comprobando colateralmente la efectividad de los controles establecidos, destacándose los aspectos de ella que la sitúan como un instrumento de apoyo muy valioso para la dirección.

Al desarrollar el presente tema, es mi intención dar a conocer las funciones y actividades que la Auditoría Interna puede llevar a cabo, así como los beneficios que aporta al utilizársele en toda su capacidad. Con esto pretendo que quienes sin estar familiarizados con ella y sientan interés por la misma, encuentren una referencia inicial de consulta.

CAPITULO II.

LA FUNCION DE CONTROL

A.- EL CONTROL EN LA ADMINISTRACION

Para conducir con éxito una empresa, la administración debe definir sus objetivos, hacer planes y organizar un sistema de procedimientos para realizarlos; delegar responsabilidades, establecer métodos apropiados y normas de operación, asumir una actitud científica y evaluar los resultados obtenidos.

La tarea de conducir, coordinar y controlar las diversas funciones de una empresa no es tarea sencilla.

El propósito de la dirección es conseguir que las funciones se realicen de la manera más eficiente posible; debe encauzar a la empresa de tal modo que rinda beneficios.

La administración consiste en alcanzar objetivos predeterminados, mediante la dirección y coordinación adecuada de los esfuerzos humanos y la combinación equilibrada de los recursos económicos con que cuenta el dirigente de una empresa.

Para que se lleve a cabo la administración, deben realizarse en forma ordenada una serie de etapas cuyo conjunto recibe el nombre de Proceso Administrativo.

De acuerdo con Francisco J. Laris Casillas, las etapas que constituyen el Proceso Administrativo son las siguientes:

1.- Planeación

2.- Organización

3.- Integración

4.- Dirección

5.- Control

Planeación

Esta primera etapa comprende la determinación de los objetivos, estudiando simultáneamente varias alternativas para realizarlos y así decidir aquella con la que trabajará la empresa para obtenerlos, detallando lo que se va a llevar a cabo, incluyendo el establecimiento de políticas, elaboración de programas y la definición de métodos y procedimientos específicos de trabajo.

Organización

Mediante ésta se agrupan las actividades necesarias para poder llevar a cabo los planes a través de unidades administrativas, definiendo las relaciones jerárquicas entre los ejecutivos y estableciendo las comunicaciones dentro de esas unidades para coordinar las diferentes funciones.

Integración

Es en esta parte donde se obtienen los elementos de capital y trabajo necesarios para llevar a cabo los planes establecidos.

Dirección

Mediante la misma se coordinan y sincronizan ordenadamente los elementos obtenidos dentro de la estructura determinada por la organización, vigilando que los esfuerzos vayan bien encaminados hacia la realización de los planes trazados.

Control

Es la última etapa del Proceso Administrativo y consiste en asegurarse de que las operaciones que se realizan, se encuentran cumpliendo con los planes y objetivos previamente determinados.

Se han aportado varias definiciones sobre el control, de las cuales se transcriben a continuación las siguientes:

George R. Terry:

"El control es un proceso para determinar lo que se está llevando a cabo, valorizándolo, y si es necesario aplicando medidas correctivas, de manera que la ejecución se lleve a cabo de acuerdo con lo planeado."

Harold Koontz y Cyril O'Donell:

"Control es la medición y corrección de la ejecución encomendada a subordinados con el fin de asegurar el alcanzamiento de los planes adoptados."

Agustín Reyes Ponce:

"El control consiste en el establecimiento de sistemas que nos permitan medir los resultados actuales y pasados, en relación con los esperados, con el fin de saber si se ha obtenido lo que se esperaba, corregir, mejorar y formular nuevos planes."

Joaquín Gómez Morfín:

"El control como función y parte del Proceso Administrativo consiste en asegurarse de que las oneraciones que se realizan se encuentran cumpliendo los planes y objetivos previamente determinados."

En relación a lo anterior, cabe mencionar que sobre el término -

control se han distinguido varios conceptos, entre los cuales se analizan a continuación los siguientes:

El Instituto Norteamericano de Contadores Públicos ha utilizado la expresión "Control Interno" diciendo que éste comprende el plan de organización y todos los métodos y medidas de coordinación adoptadas para proteger los activos como son: verificar la exactitud de los datos contables, fomentar la eficiencia de las operaciones y alentar el apego a las políticas de administración prescritas en una empresa.

"Control Interno Contable"

Es el plan de organización y los métodos y procedimientos en relación a la salvaguarda de bienes, comprobando la corrección y la confianza que se puede depositar en los datos de la contabilidad.

"Control Administrativo"

Es el plan de organización y todos los métodos y medidas adoptadas en un negocio para promover la eficiencia en la operación y la adhesión a las políticas administrativas prescritas.

Al respecto Joaquín Gómez Morfín ha comentado lo siguiente:

"La expresión CONTROL INTERNO se utiliza con gran frecuencia dentro de la profesión de la Contaduría Pública y sin embargo, no existe una unificación en cuanto a lo que realmente significa."

"Prácticamente en ningún libro que trata temas de administración se menciona la expresión CONTROL INTERNO; en cambio, en todo libro de Auditoría es tradicional tratar acerca de este concepto, considerado esencial en el examen de Estados Financieros; así por ejemplo, en las normas de auditoría gene

ralmente aceptadas, dentro de las relativas a la ejecución del trabajo se encuentra la del Estudio y Evaluación del Control Interno."

En relación a este mismo tema Eugenio Sisto Velasco se ha referido de la siguiente manera:

"Al dar los Contadores al concepto Control Interno la amplitud señalada en la definición del Instituto Norteamericano de Contadores Públicos, están dando a dicho término un significado similar al que tiene la palabra Control en el campo de la administración y que los Contadores califican de Control Administrativo. La única diferencia está en el enfoque que se dá al concepto en la definición."

Agrega por último Joaquín Gómez Morfín:

"El Control desde el punto de vista administrativo es el único que interesa, ya que la profesión de Contador Público se encuentra relacionada y constituye, de hecho, una especialidad de la administración. La misma profesión de Contador Público debe difundir el concepto de control de conformidad con el criterio administrativo."

En lo particular, coincido con el pensamiento de los señores Joaquín Gómez Morfín y Eugenio Sisto Velasco en el sentido de que el concepto "Control Interno" no existe como tal dentro de la administración, por lo que considero que a fin de uniformar criterios debe utilizarse el término control como función y parte integrante del proceso administrativo y que se puede definir de la siguiente manera:

<u>CONTROL</u>

ES UN CONJUNTO DE PROVIDENCIAS INCLUIDAS EN LAS ES-

TRUCTURAS Y EN LAS NORMAS DE TRABAJO DE UNA EMPRESA, PARA QUE EN EL DESARROLLO DE LAS ACTIVIDADES SE PRODUZCA UNA COMPROBACION Y COTEJO AUTOMATICO, PREVINIENDO ERRORES Y FALLAS PARA PROVEER INFORMACION SEGURA, PROTEGER LOS BIENES DE LA EMPRESA Y PROMOVER LA EFICIENCIA EN LAS OPERACIONES Y LA ADHESION A LAS POLITICAS ADMINISTRATIVAS.

De esta manera el control resulta una función esencial para aprovechar eficazmente los factores administrativos, siendo necesario que se encuentre de acuerdo a la vida de la empresa, que sea activo y dinámico, siempre cambiante como resultado de las decisiones que afectan las operaciones en todos los niveles de una empresa.

B.- LA FUNCION DE CONTROL Y EL PROCESO DE CONTROL

1.- La Función de Control

El control es una actividad dinámica que incluye la vigilancia activa de una operación para mantenerla dentro de los límites prescritos.

Para que opere un control efectivo, es necesario que exista conocimiento de los objetivos y una unidad de todos los esfuerzos para obtener por su medio una labor coordinadora que facilite y permita el intercambio de informaciones y el análisis de los hechos.

La labor del control incluye la averiguación de lo que se ha estado haciendo y formular una decisión referente a los resultados obtenidos.

También es parte del control intervenir cuando sea necesario para volver a encauzar o corregir las actividades desviadas, mediante una definición de obligaciones o el suministro de medios físicos o financieros adicio

nales para que las actividades prosigan eficazmente, pero en cualquier caso se harán modificaciones en la planeación, organización y ejecución, ya que como se estudiará más adelante, el control guarda una íntima relación con las demás etapas del proceso administrativo.

La función de control no puede conferirse a una sola persona o departamento, ni tampoco tratarse en forma independiente de la estructura organizacional.

En realidad el control y la estructura orgánica son inseparables cuando existe una administración eficaz. En este sentido, el control se refiere a responsabilidades definidas en cada nivel de autoridad, constituyendo un elemento integrante de cada función de la organización, por lo cual los esfuerzos deben encaminarse hacia la integración de los trabajos, de tal manera que los ejecutivos implanten sus propios objetivos particulares supervisados y asesorados por la dirección general. De esta manera ellos estarán en mejor disposición de alcanzar dichos objetivos y, en consecuencia, también será posible establecer medios de control que ayuden a su consecución.

Todo gerente o jefe de departamento debe tener la información necesaria para medir su propia labor y recibirla con la oportunidad suficiente para efectuar los cambios que sean requeridos y así obtener los resultados deseados.

Se puede decir que la función de control se ejerce sobre todas las actividades de una empresa a través de una serie de controles establecidos, así como de la vigilancia de la eficiencia de los mismos y del resultado de las operaciones.

2.- El Proceso de Control

Para la realización de la función de control, es necesario seguir un proceso que consta de tres fases, las cuales se analizan a continuación:

a).- Determinar las bases de control:

Esto se refiere a establecer aquello que debe hacerse o esperarse.

Para controlar en forma eficaz, es necesario que exista conocimiento de las metas de la empresa y una unidad cooperativa de todos los esfuerzos, de tal manera que se permita el intercambio de informaciones y análisis de los hechos. Las bases de control son los objetivos, políticas, sistemas, procedimientos, programas, presupuestos, etc.

b).- Medición y evaluación de los resultados:

Es decir, conocer los resultados y evaluarlos en comparación con los planes (bases de control).

Se puede evaluar por medio de la observación personal sobre ciertas actividades, o bien mediante informes orales o escritos.

Dichos medios sirven para evaluar si se ha cumplido con lo planeado, indicándose si se han logrado los objetivos prefijados. El sistema de control debe hacer resaltar lo antes posible las desviaciones, pues de otro modo, si las informaciones se obtienen

con retraso, aún a pesar de ser correctas de poco servirán a los dirigentes.

c).- Corrección a las desviaciones:

Una vez evaluados los resultados en comparación con las bases de control, cuando así lo amerite la situación será necesario tomar medidas para corregir las desviaciones. Como resultado del control, es posible hacer correcciones en lo que toca a monto, tiempo y dirección de los esfuerzos en donde sea necesario.

Una vez conocidas las desviaciones se deben hacer enmiendas, rectificaciones o previsiones para el futuro, a fin de evitar aquellas al máximo posible, pues no basta con solo conocer las causas que originen resultados adversos, sino tomar decisiones precisas con el objeto de eliminarlas.

Los sistemas de control deben justificar su costo y estar proporcionados al volumen de operaciones de la empresa.

Por lo anterior, la implantación de controles solo deberá decidirse después de un estudio detallado y concienzudo en que se demuestre la necesidad de establecerlos en función de su costeabilidad.

El establecimiento de controles siempre involucra un cierto grado de incertidumbre en cuanto a los resultados finales. Debido a esta situación, la administración ha llegado a la conclusión de que conviene llevar a

cabo revisiones periódicas al desarrollo de las operaciones y los controles establecidos.

Tales revisiones tienen su objeto al plantearse preguntas como las siguientes:

- El método de control opera como se pensaba?
- Adolece de defectos la estructura organizacional?
- Son adecuados los informes existentes?
- Se cumple con las disposiciones gubernamentales?
- Habrá necesidad de una revisión del sistema de control?
- Compensan la inversión hecha los resultados logrados?
- Existe supervisión competente?
- Se cumplen los sistemas y procedimientos establecidos?
- Qué medidas deben tomarse para poner al día los controles adecuados o impropios?
- Existe una mejor manera de efectuar cierta operación?

Es evidente que para llevar a cabo las revisiones necesarias para satisfacer las interrogantes mencionadas, así como muchas otras que en su oportunidad se analizarán, es necesario contar con un organismo capaz de realizar dicha función en forma eficaz, siendo el más adecuado la Auditoría Interna por la naturaleza propia de sus actividades de análisis, comparación y evaluación.

En el siguiente capítulo se hace una descripción de la interacción que se mantiene entre el control y las demás etapas del proceso administrativo, con lo cual lo que de hecho estamos discutiendo son aquellos puntos

en que tiene mejor oportunidad de actuar la Auditoría Interna, que como ya quedó establecido es quien en forma funcional representa en la práctica a la mayor parte de la acción de control.

CAPITULO III.

RELACION DEL CONTROL CON LAS ETAPAS DEL PROCESO ADMINISTRATIVO.

Para fines de estudio, al Proceso Administrativo se le divide en etapas teóricamente sucesivas e independientes. En la práctica, sin embargo, las fronteras entre ellas no pueden advertirse y es sumamente difícil notar en dónde concluye la planeación y se inicia la organización; cuál es el límite de la integración para dar paso a la dirección y así sucesivamente.

Este fenómeno es mucho más agudo al estudiar al control, pues su misma naturaleza de vigilancia y verificación le hace estar presente detrás de cualquier operación y ello significa que aparece por todos los ámbitos y etapas del ciclo administrativo.

No obstante, en este capítulo se intentará identificar en qué forma se apoya el control en las demás etapas del Proceso Administrativo y viceversa.

Este examen es importante porque de él se deduce el alto grado de cohesión que debe existir entre todas las funciones, pues una es consecuencia de otra y a su vez base para las demás.

El principio inmediato que se puede establecer es que para implantar un sistema de control que funcione, hace falta que las demás etapas del Proceso Administrativo se encuentren operando correctamente; ésto en detalle es lo que comentamos a continuación, analizando cada una individualmente en su relación con el control.

A.- PLANEACION

El control presupone que la planeación haya sido completa y clara. Debe haber por lo menos un mínimo de planeación para que pueda haber control.

Sin planear no habría posibilidades de establecer control, pues esta función consiste precisamente en verificar el cumplimiento de dichos planes.

El control se facilitará notablemente cuando todo el personal de la empresa conozca, comprenda y acepte los objetivos y metas. A más completos y claros planes, mejor establecimiento de procedimientos de control.

Analizando los hechos más en detalle, el control tiene oportunidad de actuar en los siguientes elementos que componen la planeación, reservándose para más adelante la explicación de cómo lo hace.

1.- Políticas

La política es una norma de acción expresada en forma escrita, verbal o implícita que es adoptada y seguida por los integrantes de una empresa.

Las políticas deben ser de aplicación práctica y lo suficientemente explícitas para servir de guía efectiva y asimismo flexibles para adaptarse a las condiciones cambiantes.

2.- Sistemas y Procedimientos

Un procedimiento es una serie de labores concatenadas, que constituyen una sucesión lógica y la manera de ejecutar un trabajo. Representa la mejor manera de hacer las cosas en función de los resultados a obtener, desde el punto de vista del tiempo, el esfuerzo y los gastos en que se vaya a incurrir.

Un procedimiento debe ser estable y a la vez flexible, o sea que sufrirá cambios cuando se presenten modificaciones fundamentales en los factores que afectan las operaciones del procedimiento.

Se conoce como sistema al conjunto de procedimientos afines conectados con un objetivo mayor común.

Los procedimientos están contenidos en los instructivos y a su vez los sistemas forman los llamados manuales.

3.- Programas

Un programa es una lista de actividades que conducen a un fin específico, ordenadas de una manera lógica que indique la sucesión de ellas y principalmente las fechas en que deben ejecutarse; se acostumbra también indicar el responsable de cada una.

La utilidad de los programas es obvia porque representan la mejor guía para coordinar los esfuerzos de todos los involucrados sin dejar lugar a omisiones perjudiciales, además cuando son preparados inteligentemente permiten que las intervenciones de cada quien ocurran en el momento y medida precisos aprovechando al máximo los medios en juego sin desperdicio de recursos.

4.- Presupuestos

Según W. Paton, el presupuesto es un plan para gobernar la operación de un negocio para un período futuro, incluyendo un pronóstico de la situación financiera de la empresa al final de ese período.

Los presupuestos están considerados como formas de planeación de gran eficacia práctica y asimismo son excelentes medios de control; representan la predeterminación de las operaciones de una empresa, dando una in-

terpretación financiera a los planes, programas y objetivos de la dirección.

a).- Principales propósitos de los presupuestos:

- Establecer un plan de acción definido para la empresa.
- Dictar disposiciones de carácter ejecutivo para las operaciones futuras.
- Determinar los límites a que deben ajustarse los gastos.
- Determinar los fondos requeridos, cuándo y de qué recursos se valdrá la administración para obtenerlos.
- Estimular la cooperación para aceptar las disposiciones y planes.
- Proporcionar una visión clara de las ventas probables, producción, gastos, así como la utilidad o pérdida en un período determinado.
- Establecer comparaciones y pruebas que muestren constantemente el grado y calidad de las operaciones efectuadas.
- Indicar cuándo y dónde deben introducirse modificaciones en las operaciones establecidas para que el objetivo planeado pueda realizarse.

b).- Organización Presupuestal

Es necesario que alguien prepare los proyectos de -

presupuestos y que alguien los apruebe después de discutidos.

Lo más conveniente es que las personas a quienes directamente corresponda la responsabilidad de la ejecución del presupuesto sean las que intervengan en su formulación, quedando todos los proyectos bajo la vigilancia de una persona o de una dependencia especialmente dedicada a tal efecto, con autoridad y responsabilidad suficiente para llevar a cabo su coordinación y control.

Para que un plan presupuestal resulte satisfactorio es indispensable la existencia de los siguientes requisitos:

- Planes de acción claramente definidos.
- Una fuente de información precisa y exacta para poder satisfacer el propósito de la elaboración de los presupuestos.
- Contar con un método definido para controlar el desenvolvimiento del presupuesto una vez establecido.
- Un sistema de contabilidad adecuadamente diseñado, para producir informaciones básicas y preparar período a período la comparación entre lo realizado y el presupuesto.

c).- Plan de Operaciones y Control Presupuestal

La técnica presupuestal se compone de dos elementos que son:

- Planeación: Constituída por el Plan de Opera-

ciones.

- Control Presupuestal: Incluye la vigilancia, comprobación y regulación del Plan de Operaciones.

Plan de Operaciones

Este proporciona la base fundamental de todas las estimaciones económicas y financieras en los diferentes planes de la compañía y comprende básicamente los siguientes presupuestos:

- Ventas
- Producción
- Inventarios y Compras
- Gastos
- Inversiones Capitalizables
- Disponibilidad de Fondos

Se consideran éstos por ser aquellos que contienen las cifras que influyen fundamentalmente en la situación económica y financiera de una empresa.

Los cuatro primeros proporcionan las bases suficientes para la elaboración de un Estado de Resultados.

El Presupuesto de Inversiones Capitalizables se prepara con la finalidad de conocer las necesidades futuras de adquisición de activos fijos, ampliaciones de la planta productiva, renovación de equipo, etc.

El Presupuesto de Disponibilidad de Fondos permite conocer en detalle los requerimientos de efectivo por anticipado y la posición frente a los compromisos futuros.

En vista de que los presupuestos integrantes del Plan de Operaciones tienen repercusión en el Balance General, mediante la interrelación de los mismos se prepara un Balance General Presupuesto, el cual muestra la situación financiera de la empresa al fin del período presupuesto.

Mediante la comparación de los renglones de diferentes balances se elabora un Estado de Origen y Aplicación de Recursos, con el que la empresa podrá conocer las fuentes de los recursos con que contará, así como el destino de los mismos en función de sus necesidades.

Control Presupuestal

La técnica del Control Presupuestal es un conjunto de procedimientos y recursos, que sirven a la administración para coordinar y controlar las funciones y operaciones de una empresa por medio de presupuestos.

Una vez que se ha establecido el Plan de Operaciones que sirve de guía para el desarrollo de ellas es necesario que conforme se van realizando se vigile muy de cerca su desarrollo.

El Control Presupuestal consta de dos etapas que son:

- Efectuar una comparación entre los resultados reales y los presupuestos.
- Interpretar los resultados de la comparación e investigar las variaciones para tomar decisiones al respecto.

Los propósitos básicos del Control Presupuestal son:

- Ayudar en el control de las operaciones, analizando las desviaciones al plan establecido, determinando sus causas y formulando recomendaciones pertinentes.

- Encontrar la dirección que deben seguir las operaciones de la empresa para obtener el rendimiento deseado.
- Formular un nuevo plan detallado, coordinado y balanceado para seguir la dirección escogida.

Mediante la organización presupuestal, la administración puede tener una idea clara y precisa de la eficiencia con que han sido manejados cada uno de los renglones específicos del presupuesto, renglones que representan los principales aspectos del negocio.

Los presupuestos constituyen una guía de los planes a realizar en el supuesto de que prevalezcan las condiciones internas y externas esperadas. Sin embargo, cuando las circunstancias reales resultan diferentes a las previstas, el Control Presupuestal mostrará variaciones a favor o en contra, las cuales no significan necesariamente eficiencia o ineficiencia en las operaciones.

Por lo anterior, resulta indispensable que los presupuestos tengan la flexibilidad suficiente para adaptarse a las circunstancias de un negocio a medida que las mismas sufren cambios.

B.- ORGANIZACION

Desde el momento en que se delega autoridad en una empresa, hace su aparición el control. La razón es evidente; al delegar autoridad se comparte responsabilidad y ello implica que se busque la manera de garantizar que los resultados se mantengan también por parte de quienes ahora intervendrán en el proceso para conseguirlos. En otras palabras, hay que vigilar el desempeño de aquellos en quienes se está distribuyendo el trabajo.

Cada estructura orgánica cuenta con un sistema de control equiva-

lente dentro de ella.

Existen principios de organización que a su vez constituyen aspectos de control y son los siguientes:

- Existencia de una autoridad suprema a quien corresponda la máxima responsabilidad, inclusive por la actuación de sus subordinados.
- Establecimiento de una adecuada separación de funciones.
- Subdivisión lógica de cada función, evitando sobreposición de actividades.
- Definición de la autoridad y responsabilidad de cada puesto; todo ésto por escrito.
- Unidad de mando; cada subalterno debe ser responsable ante un solo jefe.
- Limitación del número de subalternos en cada uno de los niveles de autoridad, para poder ejercer una buena coordinación sobre sus labores.
- Ubicación de cada cargo dentro de su correspondiente función principal, para que no haya dispersión de labores.

Los principales elementos de control que se implantan durante la etapa de organización son los siguientes:

1.- División de Labores

Esto consiste en arreglar las funciones de tal manera, que un trámite completo no quede bajo el ámbito de acción de un solo individuo capaz de manejar las cosas a su conveniencia.

Donde este principio es más palpable es en el hecho de que una función de custodia se asigna a un individuo distinto del que tiene a su cargo la de registro.

Desde otro punto de vista, si conseguimos que la labor de un empleado sea complemento de la realizada por otro, estamos consiguiendo un control automático porque uno se encargará de que las bases operativas que el otro le proporciona sean correctas y completas.

2.- Asignación de Responsabilidades

Se deben establecer con claridad los diferentes nombramientos en jerarquía, facultades de autorización, grado y responsabilidades asignadas.

Lo anterior se refleja en un organigrama, el cual debe mantenerse siempre actualizado. Esto permite ejercer un control proporcional a lo que es exigible a cada individuo.

El volumen de trabajo dentro de un departamento debe ser tal, que mantenga a todos sus componentes ocupados realizando su labor con eficacia.

Las actividades de un departamento deben combinarse con las de los otros departamentos existentes en una compañía que realicen labores análogas.

3.- Sistemas de Información

Para operar eficientemente, la administración debe contar con información relativa al desempeño de su trabajo y al cumplimiento de sus propias responsabilidades.

Entre los objetivos de la función de control se encuentra la obtención de información sobre el trabajo ejecutado.

El continuo crecimiento en el volumen y complejidad de los negocios ha tenido por consecuencia un aumento en la dependencia de los ejecutivos respecto a los sistemas de información y, consecuentemente, una demanda de más y mayor información hecha a la medida.

En realidad, todo lo que el administrador sabe del negocio y del medio ambiente en que éste opera, lo conoce a través del sistema de información establecido.

El objetivo básico de un sistema de información es contribuír al incremento de la eficiencia de las operaciones y en última instancia de los resultados mediante el uso adecuado de la información disponible.

Un sistema de información es "un método organizado para proveer a cada individuo que intervenga en la administración de la información necesaria para la toma de decisiones, en el momento en que la necesite, en forma clara y de manera que motive su acción y le permita evaluar los resultados obtenidos con la decisión tomada."

Un sistema de información debe proporcionar a un ejecutivo lo siguiente:

- Una base mejor y más apegada a los hechos, sobre la cual tomar decisiones con efecto a corto plazo y formular planes a largo plazo.
- Una rápida indicación de cuando las cosas no marchan bien.
- Un estímulo para actuar cuando se debe y una mejor base para decidir cómo se debe actuar.

- Un incentivo para formular mejores planes.

La base para formular un sistema compacto y útil de información es la determinación de las necesidades de información para cada ejecutivo.

Por lo anterior es necesario:

- Diseñar una red de procedimientos que procese datos de tal manera que generen la información necesaria para el uso de la administración.
- Poner en práctica tales procedimientos.

Al determinar las necesidades de información, los ejecutivos tienden a enfocarse principalmente a la información generada por la contabilidad.

Un sistema de información debe estar basado en información contable que presenta la realidad financiera de la empresa en un momento determinado y en información no contable que presenta la realidad de las operaciones de la empresa y de las situaciones externas a la misma.

Al decir información no contable me refiero principalmente a:

- Información sobre el medio que describe los aspectos sociales, políticos y económicos en los que operará una empresa.
- Información sobre la competencia, que incluye el desempeño pasado de la misma, programas y planes de compañías competidoras.

- Información interna, o sean aquellos reportes de operación de la empresa en que se conocen al día datos tales como: nivel de existencias en inventarios, número de unidades producidas, órdenes pendientes de surtir, lista de precios, ventas por línea de producto, estadísticas de control de calidad, facturación, estados de cuenta de la clientela, campañas publicitarias, administración de salarios y gran cantidad de información necesaria para la toma de decisiones, mismas que requieren tanto o más detalle y oportunidad que la contabilidad para que el negocio opere eficientemente.

Los informes contables generalmente describen lo que ha pasado en una compañía, omitiendo información tal como:

- Información sobre el futuro (presupuestos)
- Grado de eficiencia en los procedimientos de operación.
- Información sobre condiciones externas que puedan afectar determinadas operaciones de una empresa en particular.

a).- Información Financiera

Debido a que los informes de carácter financiero provienen de la contabilidad, es esencial que el registro de las operaciones sea correcto, en el sentido de que las transacciones consumadas se asienten en forma íntegra y verdadera.

Los registros contables tienen que diseñarse y esta-

blecerse con una meta fundamental, que es la de satisfacer las necesidades de información que faciliten la toma de decisiones.

La contabilidad debe proporcionar los datos necesarios con tanto detalle como sea indispensable, de tal manera que la información esté enfocada precisamente a los fines a que se destina, y debe suministrarse de forma que permita que se preparen los reportes de la manera más clara y accesible a los administradores que los emplean.

La coordinación de los registros y comprobantes de contabilidad con los procedimientos, proporciona entre otras cosas, las garantías necesarias para que la contabilidad presente de manera fiel la situación económica y los resultados de operación expresados en términos financieros.

La información proveniente de la contabilidad se proporciona en estados financieros, los cuales se presentan de acuerdo con los requerimientos de información de la persona física o moral que los vaya a emplear.

Los estados financieros más generalizados son los siguientes:

- Balance General
- Estado de Resultados
- Estado de Costo de Producción
- Estado de Origen y Aplicación de Recursos
- Estado de Variaciones en el Capital Contable.

Los Estados Financieros constituyen una de las principales fuentes de información a la que con frecuencia recurre el hombre de ne-

gocios y tienen por objeto proporcionar a los interesados en una empresa, información acerca de la situación y desarrollo financiero a que ha llegado la misma como consecuencia de las operaciones realizadas.

b).- Información Operativa

Toda aquella información necesaria para la toma de decisiones y que no es proporcionada por la contabilidad en razón de la propia naturaleza de ésta, podría considerarse como información operativa.

No resulta tan importante que un sistema de información recopile, contenga y procese todos los datos disponibles; es más significativo que genere una serie de reportes que satisfagan las necesidades de todos los elementos de la organización que tienen que tomar decisiones, de acuerdo con sus funciones y áreas de responsabilidad.

Los reportes de operación deben ser fácilmente entendibles sin necesidad de una gran cantidad de explicaciones complementarias.

La forma del reporte nacido de la información contenida en él, deberá ser suficiente para presentar claramente la situación o el panorama.

Un sistema de información, para ser efectivo requiere de un dinamismo adecuado. El éxito del sistema depende de la utilidad de la información que produce, y ésta a su vez de la rapidez y eficiencia con que se obtiene y de la confiabilidad de los datos que se manejan.

Requisitos de un buen sistema de información:

La información traducida en reportes de distinto con

tenido, formato y periodicidad, para ser eficiente necesita llenar ciertos requisitos mínimos como son:

- Confiabilidad

  Esta depende de un buen sistema de registro, almacenamiento y reporte de datos.

  La confiabilidad es el resultado de los sistemas y procedimientos para el manejo de datos, los cuales deben proporcionar la seguridad de que lo que está pasando está correctamente registrado en reportes útiles.

- Comprensibilidad

  La información debe ser presentada de tal manera que sea entendible para quienes la van a utilizar.

- Objetividad

  Los hechos deben presentarse en forma clara y significativa, relacionándose con aspectos sobre los que se tomarán decisiones importantes.

- Oportunidad

  La información debe entregarse al usuario cuando le sea de utilidad, cuando pueda influír en su trabajo.

La información fuera de tiempo representa un costo inútil para quien la lee y por lo tanto para quien la produce.

Gran parte del desperdicio en los negocios obedece a la carencia de información oportuna, fehaciente y accesible, o a la incorrecta aplicación de la información disponible.

La utilidad de la información se encuentra en razón directa a la oportunidad con que la misma se obtenga.

Para la producción de información oportuna, la tecnología ha aportado los sistemas de proceso electrónico de datos. A continuación efectuaré un breve estudio de sus principales características.

c).- Proceso electrónico de datos

El proceso de datos es un sistema o una serie de sistemas para obtener información oportuna y adecuada. Su campo de acción es el sistema total de información existente en una empresa.

Cuando el medio que se utiliza para el proceso de información es un computador, se habla de proceso electrónico de datos.

Se puede decir que un computador es un conjunto de unidades conectadas entre sí para formar un equipo integral, capaz de procesar datos diversos a muy altas velocidades.

Esas unidades pueden clasificarse dentro de los siguientes grupos:

- De entrada: lector de tarjetas, lector de cintas de papel, lector de cintas magnéticas, lector de discos magnéticos.
- Unidad central de proceso, que consta de una memoria interna, unidad aritmética, unidad ló-

BIBLIOTECA CENTRAL
U. N. A. M.

gica y unidad de control.

- De salida: impresora, unidades de cintas magnéticas, unidades de discos magnéticos, perforadoras de cinta de papel.
- Archivos externos, que son medios masivos de almacenamiento de datos que se consultan durante el proceso y que se controlan por medio de la unidad central de proceso. Pueden ser cintas, discos, tambores u otros medios magnéticos.

Adicionalmente al computador existen otros elementos integrantes de un sistema de proceso electrónico de datos, tales como:

- El equipo periférico necesario para registrar los datos a procesar en medios de entrada, o efectuar ciertas operaciones previas a su proceso en el computador tales como perforadoras, verificadoras, reproductoras, clasificadoras, etc.
- Los procedimientos que establecen qué datos se necesitan, cuándo y dónde se obtienen, así como la forma en que se han de utilizar.
- El conjunto de instrucciones que establecen una rutina de operación para el procesador central, o sean los programas.
- El personal necesario para operar y conservar el equipo, analizar los problemas y establecer los

procedimientos para su solución, indicar las instrucciones, preparar y reunir la información de entrada, revisar los resultados e informes obtenidos y, por último, supervisar toda la operación del sistema en conjunto.

C.- INTEGRACION

El proceso de integración consiste en incorporar racionalmente al conjunto denominado empresa, los medios humanos y materiales que la planeación ha señalado como necesarios, combinándolos en la forma que la organización ha indicado como conveniente.

Además de hacerlo así, es necesario que exista una consideración hacia el impacto que sobre la estructura de control va a representar la introducción de una persona o máquina; es decir, hay que examinar si el elemento seleccionado permite el ejercicio del control establecido, si contribuye a su mejoría o si implica una modificación a él.

De este modo, al evaluar por ejemplo máquinas registradoras, hay que examinar si son capaces de producir cinta impresa, separar totales por conceptos, sumarizar transacciones, etc., si es que así lo demandan los controles establecidos.

Otra consideración muy distinta ocurriría al establecer un sistema de proceso electrónico de datos, que en vez de adaptarse al control va a significar un cambio a él, ya que se genera la necesidad de establecer nuevos controles, por ejemplo:

- Control de los datos de entrada antes de ser procesados por me

dio de cifras de control.

- Localización de errores en los datos de entrada, a través de programas de edición, al inicio del proceso.
- Autoverificación automática de operaciones de lectura, grabado, cálculo, transferencia, etc., realizadas internamente por las computadoras.
- Control del proceso mediante etiquetas magnéticas, mensajes de error programados, etc.
- Control sobre cambios, adiciones o retiros en los archivos maestros.
- Investigación de los errores detectados durante el proceso, por personas ajenas a la operación.
- Control de información de salida.
- Separación adecuada de labores como son: análisis y diseño de sistemas, programación, control de datos de entrada y reportes, operación de la computadora.
- Documentación adecuada de los sistemas y programas.
- Control de los cambios a los sistemas o programas en vigor.
- Protección de la información contenida en los diversos dispositivos del computador limitando el acceso a personal autorizado.

Desde otro punto de vista, la etapa de integración es una de las que probablemente requiere mayor vigilancia. Hace falta confirmar que los encargados de allegar medios materiales y humanos a la empresa aporten precisamente aquellos que les han sido especificados por quienes los requieren; pero como di

cha participación del control sobre la integración está relacionada más bien con la naturaleza misma de él, corresponde tratarla en el capítulo destinado a discutir sus características intrínsecas.

D.- DIRECCION

A medida que se ha estudiado la presencia del control en las diversas etapas del proceso administrativo, seguramente se advierte un fenómeno característico, la dificultad que existe para separar a las mismas del control como tal, sobre todo en las más próximas a él. Ello es más evidente en la dirección, una de cuyas funciones principales consiste en asegurarse de que las operaciones se están realizando de tal manera que se alcancen los planes y objetivos.

Sin embargo, su misión fundamental es de mando y coordinación - por lo que ha surgido la necesidad de que se auxilie en el desempeño de lo correspondiente a vigilancia y revisión. De este modo, como una extensión lógica a su capacidad, surge la función de Auditoría Interna para hacerse cargo de este aspecto y prácticamente de la ejecución del control como tal.

Por su extensión y por tratarse del objetivo esencial de este trabajo, se han destinado los capítulos siguientes para comentar dichos aspectos más ampliamente.

CAPITULO III.

LA FUNCION DE AUDITORIA INTERNA

Una vez que ha quedado establecido que la Auditoría Interna es un instrumento en el cual se apoya la dirección para llevar a cabo su función de control, en el presente capítulo se estudiarán los objetivos, funciones y actividades de la misma.

Justificación de la Auditoría Interna

Aunque en una empresa esté instalado un adecuado sistema de control, siempre existe la tendencia a apartarse de las reglas establecidas. Por este motivo es indispensable una vigilancia metódica y constante de la correcta operación del sistema de control.

Para que ello sea realmente efectivo e imparcial, necesita ser llevado a cabo por un cuerpo no involucrado en responsabilidades operativas de línea, surgiendo así la Auditoría Interna dedicada íntegramente a dicha evaluación y revisión con la independencia suficiente y disponiendo de las técnicas propias y específicas para tal fin.

A.- EVOLUCION DE LA AUDITORIA INTERNA

En los principios de este siglo la Auditoría Interna era una actividad de protección en las empresas, relacionada principalmente con la detección y prevención de fraudes.

Posteriormente se amplió su campo de actividades, llegando a cubrir aspectos tales como conciliaciones bancarias, comprobaciones aritméticas en los registros y verificaciones de cuentas por cobrar.

Más tarde, en empresas de cierta magnitud, el campo de acción de sus operaciones y el gran número de transacciones hicieron imposible una auditoría detallada por parte de Contadores Públicos independientes, ya que éstos disponían de tiempo limitado y su presencia resultaba muy onerosa para las compañías. El problema principal consistía en que los auditores externos consumían cada vez más tiempo en familiarizarse con las operaciones de una compañía y por lo tanto lo que podían dedicar a la labor efectiva se reducía. La primera consecuencia fué obvia, los resultados se veían afectados por alguna superficialidad en las investigaciones; era pues lógico derivar hacia la forma de conseguir que existiera un cuerpo permanentemente compenetrado de la dinámica operacional de la empresa, con lo cual estaría siempre facultado para conocer al detalle el terreno de aplicación de su trabajo.

El resultado fué el establecimiento de Departamentos de Auditoría Interna.

Estos Departamentos operaban la más de las veces en forma paralela o similar a los auditores externos, quienes generalmente planeaban y señalaban directrices para el desarrollo del trabajo de la Auditoría Interna.

En tales casos los auditores externos dedicaban la mayor parte de su tiempo a la evaluación de los controles establecidos y a otros exámenes necesarios para dictaminar estados financieros.

Los programas de Auditoría Interna se fueron ampliando gradualmente hasta incluír verificaciones de las propiedades y exactitud de los registros contables, probando y evaluando los controles establecidos.

Aún con este crecimiento y con la capacitación de los auditores

internos en la teoría y práctica de la contabilidad y la auditoría, el trabajo de los mismos continuaba siendo esencialmente de protección de los activos y únicamente en una forma indirecta ayudaban con su trabajo a que las operaciones fueran más eficientes y contribuyeran a obtener mayores utilidades.

Casi al tiempo en que la Auditoría Interna extendía su campo de acción en el área contable, unos cuantos auditores internos comenzaron a ampliar su concepto considerándola capaz de rendir servicios constructivos en el aspecto financiero y, más importante todavía, en el de operaciones.

Una vez que se demostró a las respectivas gerencias el valor de esos servicios el nuevo concepto de Auditoría Interna tuvo una gran difusión.

Cuando la Auditoría Interna era protectiva por naturaleza, su actuación era solo de interés para la Gerencia de Finanzas. Los ejecutivos de operación consideraban las actividades de contabilidad y auditoría en todo caso como un requisito necesario, llegando a interesarse en cuestiones numéricas al sentir que las operaciones y el control de las empresas podían beneficiarse, o cuando aparecían errores de importancia, o si los resultados contables o financieros afectaban desfavorablemente su imagen ante la Gerencia General o los clientes.

Los pioneros de este nuevo concepto de la Auditoría Interna razonaron que elementos tales como políticas, sistemas y procedimientos, registros e informes, etc., intervienen tanto en el área financiera como en la de operación y que la vigilancia del funcionamiento de los mismos era campo muy propicio para su acción.

B.- CONCEPTO ACTUAL DE LA AUDITORIA INTERNA

En los últimos años la labor de Auditoría Interna ha sido considerada progresivamente más importante; la oportunidad que los auditores internos tienen para ayudar a la dirección de sus compañías se debe, entre otros, a los siguientes aspectos:

- Al complejo crecimiento de los negocios y los sistemas de los mismos.
- Al aumento de la descentralización en la organización con el consiguiente aumento en la delegación de autoridad.

Esta situación ha creado la necesidad de aumentar los medios de control, dando con ello lugar a que la Auditoría Interna desempeñe un importante papel ayudando a determinar que los planes financieros y de operación estén siendo correctamente ejecutados.

Actualmente el alcance de la Auditoría Interna es muy amplio.

Las habilidades analíticas y las técnicas que son empleadas en la Auditoría Externa (auditoría de estados financieros) son aplicadas a las estructuras del control de los departamentos de operación. Así por ejemplo, el auditor interno es de mucha ayuda a la gerencia de operación y a la gerencia general al analizar y verificar la utilización, la confiabilidad, la equidad y la integridad de los reportes y registros de operación, ya que éstos influyen directamente en las decisiones y en las políticas.

El auditor interno podrá evaluar como están siendo aplicadas las políticas y programas y determinará si existen controles adecuados en toda la operación.

El trabajo del auditor interno se encuentra íntimamente relacionado con la administración y el control de las operaciones.

Lo anterior no elimina el servicio valioso y necesario de las actividades primarias de la Auditoría Interna, como las de protección de los activos y la verificación de la exactitud de la información financiera. Por el contrario, estas actividades continúan y con frecuencia sirven de apoyo para el enfoque constructivo de las operaciones de la empresa que es la esencia de la Auditoría Interna.

Una definición apropiada de la Auditoría Interna puede ser la siguiente:

"Actividad de evaluación independiente dentro de una organización, dedicada al análisis permanente de la contabilidad, de las finanzas y de las demás operaciones de la empresa, encomendada a una o más personas capacitadas para ello, como servicio a la dirección."

C.- OBJETIVO Y FUNCIONES DE LA AUDITORIA INTERNA

El objetivo fundamental de la Auditoría Interna es informar a la dirección sobre el desarrollo que han tenido las operaciones de la empresa, así como el grado de eficiencia de los elementos de control establecidos, para que esté en posición de comprobar si las cosas ocurren de acuerdo a los planes y metas o si existen deficiencias o desviaciones, de tal manera que pueda contar con las bases suficientes para indicar una acción al respecto.

Este objetivo se proyecta en dos tipos de resultados:

- Servicios de protección, los cuales se encuentran enfocados a asegurar la existencia y funcionamiento adecuado de los con-

troles contables y de operación establecidos en la empresa, así como el cumplimiento de planes y procedimientos.

- Servicios de promoción de eficiencia, enfocados hacia la revisión y evaluación del registro de las operaciones, la ejecución de políticas, plan de organización y procedimientos, así como el funcionamiento de los controles establecidos, tendiente a sugerir medidas para mejorar su desempeño.

Para poder lograr la realización de su objetivo, la Auditoría Interna desarrolla, entre otras, las siguientes funciones:

- Examen de los estados financieros, cumpliendo con las normas y lineamientos establecidos al efecto por la Contaduría Pública organizada, profundizando en aquellos aspectos que por su naturaleza lo requieran.
- Determinar el detalle con que los activos están controlados, así como la protección establecida para los mismos.
- Revisión y evaluación de la estabilidad, eficiencia y correcto empleo de los controles establecidos en las operaciones y en especial de aquellas que tienen repercusión en la información contable y financiera.
- Cerciorarse de la existencia de un sistema de información confiable, objetivo, útil y oportuno, determinando el grado de confianza que puede depositarse en los registros e informes.
- Verificar el grado de acatamiento de las políticas, sistemas y procedimientos, así como el respeto a la estructura organizacio

nal.

- Prevenir e investigar fraudes y otras irregularidades.
- Determinar que los controles sobre las operaciones funcionan adecuada y efectivamente, recomendando de acuerdo con la gerencia y supervisión del área auditada, la implantación de controles necesarios o los cambios a los mismos si lo amerita la situación.
- Analizar el sistema de información con objeto de verificar si cumple eficientemente con su cometido, o en su caso efectuar recomendaciones objetivas y positivas al respecto.
- Revisión de la ejecución de las políticas, plan de organización, sistemas y procedimientos con objeto de confirmar su exacto cumplimiento, que son efectivos y se aplican en forma continua y funcional; en su caso deberán proponerse las revisiones necesarias.
- Informar a la dirección sobre el resultado final de la Auditoría.
- En ocasiones se utiliza la presencia del auditor interno para certificar internamente ciertos hechos, tales como destrucción de mercancías dañadas u obsoletas, cambios de fondos entre cajeros, ventas de desperdicio, etc.

En resumen, la Auditoría Interna pretende preservar las políticas y sistemas establecidos y tratar de mejorarlos, suplir en determinadas ocasiones la ausencia de mecanismos de control, debiendo presentar soluciones a los problemas más que mostrar la existencia de los mismos.

D.- AUDITORIA INTERNA Y AUDITORIA EXTERNA

Hasta ahora hemos visto los objetivos de la Auditoría Interna así como algunas generalidades de la misma, sin embargo, antes de continuar con las actividades del Departamento de Auditoría Interna y el proceso propio de su trabajo, considero conveniente mencionar los aspectos de relación entre la Auditoría Interna y la Auditoría Externa y por lo tanto establecer sus propios campos de acción.

Con frecuencia hay confusiones entre ambas auditorías, debido a que tanto el auditor interno como el auditor externo utilizan técnicas similares para la verificación, y buena parte de su trabajo se realiza con los registros y la información financiera; sin embargo, los objetivos, responsabilidades y campo de acción difieren bastante.

Juan C. Salles define la Auditoría Externa como:

"La investigación hecha por un Contador Público independiente en los libros, registros, documentación comprobatoria, bienes y transacciones de una entidad económica, realizada conforme a técnicas específicas, con el objeto de fundar su opinión respecto a la razonabilidad con que los estados financieros muestran la situación financiera de esa entidad y los resultados de sus operaciones, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes a las del ejercicio anterior."

Por lo anterior, siendo el principal fin de la Auditoría Externa el expresar una opinión sobre los estados financieros, el examen practicado por un Contador Público independiente no tiene porque incluír una verificación detallada y evaluación de la ejecución de políticas, plan de organización y procedi--

mientos de una compañía.

El resultado final del trabajo del auditor externo es el dictamen de los estados financieros de la empresa. En su examen, el Contador Público independiente se satisface de que los estados financieros presentan razonablemente la realidad de las operaciones, así como la posición financiera.

Los requisitos específicos para que la Auditoría Externa cumpla con su objetivo de dictamen son:

- Coincidencia de los saldos mostrados en los estados financieros con los libros.
- Coincidencia de los saldos que arrojan los auxiliares también con los libros.
- Corrección aritmética de las anotaciones en los registros.
- Corrección en cuanto a presentación de los estados financieros.
- Autorización apropiada y suficiente de las transacciones realizadas y de los movimientos registrados en las cuentas.
- Existencia de un control adecuado y suficiente.
- Determinar que los saldos de las cuentas de activo correspondan a derechos o propiedades reales.
- Comprobar que todas las obligaciones estén contabilizadas y representadas en las cuentas de pasivo.
- Cerciorarse de la adecuada significación financiera de cada una de las cuentas mostradas en los estados financieros.
- Comprobar que todas las operaciones se reflejen y estén, en su caso, debidamente registradas en las cuentas de resultados.

- Cerciorarse de que las operaciones han sido registradas de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, los cuales hayan sido aplicados sobre bases consistentes a las del ejercicio anterior.

Con base en los elementos anteriores puede concluírse, como se expresa en los boletines de la Comisión de Procedimientos de Auditoría: "El trabajo de Auditoría Externa tiene como finalidad inmediata proporcionar al propio auditor los elementos de juicio y de convicción necesarios para dar su dictamen de una manera objetiva y profesional."

Los exámenes del auditor interno están proyectados para ayudar a la dirección de la empresa a asegurarse de que los intereses de la compañía están protegidos debidamente y que las operaciones están siendo controladas y efectuadas de acuerdo a los planes y de esta manera efectuar sugerencias y recomendaciones constructivas que al adoptarse redunden en una mejoría en la eficiencia de las operaciones con el consecuente aumento de utilidades.

La responsabilidad del auditor externo es desde luego ante su cliente, pero básicamente ante el público en general y en particular ante el sector interesado en la empresa cuyos estados financieros se dictaminan, como pueden ser acreedores, trabajadores, posibles inversionistas, instituciones de crédito, gobierno y también por último ante la propia profesión de Contador Público representada por sus grupos colegiados legales.

La responsabilidad del auditor interno es ante la dirección de la empresa para la cual presta sus servicios, apoyándola en la ejecución de su función de control; el campo de acción y la posición del auditor interno dentro de

la empresa son establecidas por la propia dirección.

En vista de las consideraciones anteriores y tomando en cuenta los objetivos y funciones de la Auditoría Interna, mismos que ya se estudiaron en detalle, no es posible que se presten a confusión los términos Auditoría Interna y Auditoría Externa. Ambas tienen objetivos y responsabilidades propias, aunque en muchos aspectos del desarrollo de su trabajo utilicen técnicas similares.

Sin embargo, considero que debe obtenerse un provecho de la presencia de ambas auditorías, coordinándolas de tal manera que se complementen en beneficio de la propia empresa.

La Auditoría Externa puede utilizar el trabajo de la Auditoría Interna de tal manera que reduzca el alcance de sus pruebas. El solo hecho de que exista un Departamento de Auditoría Interna que opere eficientemente proporciona un importante elemento de control para el auditor externo, quien funciona sobre la base de que a mayor control menor alcance en su revisión.

Los aspectos que en principio le interesa conocer al Auditor Externo acerca del Departamento de Auditoría Interna son: programas de trabajo, instructivos de auditoría, papeles de trabajo, resultados contenidos en los informes y control sobre sus recomendaciones.

Asimismo el auditor externo puede contar con información adicional que le proporcione bases más sólidas para emitir su dictamen pudiendo aprovechar la presencia del Departamento de Auditoría Interna para:

- Evaluar el sistema de control de la empresa de una manera más rápida, determinando con mayor facilidad el grado de confianza que se puede tener en él.

- Obtener un panorama más amplio sobre detalles importantes que se encuentran plasmados en sus informes y correspondientes papeles de trabajo.
- Trabajar mancomunadamente en labores de auditoría tales como: toma del inventario físico, confirmación de saldos, revisión de conciliaciones bancarias, revisión de activos fijos, visitas a sucursales, etc.
- Utilizar el conocimiento especial que tiene el auditor interno sobre las políticas, sistemas, procedimientos y operaciones de la compañía.
- Reducir el alcance en la aplicación de procedimientos de auditoría en el examen de cuentas de los estados financieros.

Con la coordinación adecuada de ambas auditorías se reduce al mínimo la duplicación de trabajo y sobre todo al emplear menos tiempo el auditor externo en obtener bases suficientes para apoyar su dictamen, a la empresa le resulta menos oneroso su servicio por la reducción en el tiempo empleado.

Por su parte, el auditor interno aprovechando la revisión que efectúan los auditores externos en la contabilización de las operaciones, puede enfatizar su atención hacia los procedimientos de control establecidos más que a la contabilización misma. Por lo mismo, se puede modificar la programación por parte de Auditoría Interna en algunos aspectos del trabajo que son examirados ampliamente por los auditores externos.

Adicionalmente la empresa se beneficia por el hecho de que el auditor externo es ajeno a la empresa y por consiguiente puede hacer observacio

nes que por la rutina de las operaciones pudieran pasar desapercibidas para el auditor interno, aunado a la circunstancia de que conoce una variedad de sistemas de operación por su actividad, que le proporcionan una visión más amplia.

E.- CARACTER DE LA AUDITORIA INTERNA EN LA ORGANIZACION

En vista de que las actividades de la Auditoría Interna tienen carácter de asesoría más que de operación, es necesario que la misma tenga una posición tal dentro de la organización, que sea posible obtener los máximos beneficios derivados de su trabajo.

Cuando se habla de funciones de asesoría dentro de una misma organización, se está haciendo referencia a una posición staff.

El staff es un especialista que trabaja solo o con la ayuda de un equipo de personas y que se encuentra directamente unido a un gerente, cualquiera que sea el nivel jerárquico de este último.

El staff no tiene autoridad lineal; por lo tanto el auditor interno como hombre staff no ejerce autoridad directa sobre otras personas de la empresa, cuyo trabajo está verificando y valorando.

Para que la labor de Auditoría Interna resulte efectiva es menester que la misma cuente con:

1.- Una adecuada delegación de autoridad --en los términos de los párrafos anteriores-- por parte de la dirección.

2.- Un efectivo y continuo apoyo de la dirección.

3.- Un grupo de individuos capaces que al apreciar las operaciones lo hagan con un punto de vista gerencial, o sea con miras a la obtención de utilidades.

No podrá esperarse mucho de los resultados de la Auditoría Interna si la dirección no la apoya totalmente y en la misma forma la empresa obtendrá pocos beneficios si el personal de auditoría no es suficientemente capaz de manejar las responsabilidades que le sean asignadas.

La efectividad del trabajo del auditor interno se encuentra en función de la adecuada delegación de autoridad staff por parte de la dirección. Si la delegación es ambigua o no se define correctamente, el auditor interno se encontrará en desventaja desde el principio. Asimismo dicha efectividad estará también determinada por la colaboración que al auditor interno presten todas las áreas sujetas a su revisión, por lo tanto es muy importante que exista una completa y adecuada descripción de las responsabilidades del Departamento de Auditoría Interna así como de su ámbito de acción con la suficiente autorización para tener acceso a cualquier área de la empresa.

En relación a la ubicación del Departamento de Auditoría Interna en la estructura organizacional, caben los siguientes comentarios:

La Auditoría Interna es un elemento de la función de control.

Por la propia naturaleza de la función de control, no es posible que ésta se encuentre a cargo de un funcionario o departamento, pues gran parte del control se consigue a través de acciones llevadas por los diversos ejecutivos. En relación a ésto el Contralor tiene una intervención muy importante en lo referente a la información que proporciona al dirigente principal y otros ejecutivos, asesorándolos para el mejor desempeño de sus funciones, aportando informaciones útiles y debidamente presentadas.

A continuación se enumeran algunos deberes del Contralor mencio

nados por el Instituto de Contralores de Norteamérica:

1.- Supervisión de todos los registros de la contabilidad de la empresa.

2.- Auditoría continua de todas las cuentas y todos los registros de la empresa dondequiera que tengan lugar.

3.- Supervisar todas las cuestiones relacionadas con los impuestos.

4.- Comprobar corrientemente que los bienes de la empresa estén asegurados en forma debida y adecuada.

5.- Comprobar que todas las sumas gastadas se contabilizan adecuadamente.

Asimismo el Comité de Etica y Normas de Elegibilidad del Instituto de Contralores ha aprobado entre otras las siguientes funciones de contraloría:

1.- Medir e informar sobre la validez de los objetivos del negocio y de la efectividad de sus normas, la estructura de la organización y los procedimientos para alcanzar esos objetivos.

2.- Proveer protección para el activo del negocio. Esta función incluye el establecimiento y mantenimiento de un sistema de control y de auditoría, así como de una cobertura de seguro apropiada.

En vista de las consideraciones anteriores y tomando en cuenta los objetivos y funciones de la Auditoría Interna, es posible establecer que los deberes y funciones del Contralor enunciados anteriormente se encuentran identifica-

dos en la práctica con los del Departamento de Auditoría Interna. Por esta razón pienso que el auditor interno puede tener una ubicación dentro de la organización, entre otras, como staff del Contralor o del Gerente de Finanzas, según la estructura orgánica de que se trate, con un ámbito de acción que le permita extenderse a un grado de detalle tal en todas las áreas y operaciones de la empresa, que lo faculte para sustentar eficientemente sus observaciones y recomendaciones.

Cabe hacer notar que una característica básica del auditor interno es que, independientemente de su posición dentro de la estructura órganica, su responsabilidad es ante la dirección general a la cual dirige sus informes, debiendo tener esta mentalidad en el desarrollo de su trabajo en todo momento.

En los párrafos anteriores se han presentado los argumentos que favorecen a la idea de ubicar al auditor interno dentro del área de Contraloría y Finanzas. No obstante, hay que reconocer la existencia de una opinión opuesta que se apoya en la consideración de que las operaciones de contabilidad, manejo de fondos, etc., --precisamente las que más control requieren-- sean vigiladas por alguien que reporta al mismo responsable de ellas, suponiéndose entonces que el auditor no podrá libremente señalar los errores de su propio superior. Esta creencia, aunque muy generalizada, carece de una base firme precisamente porque no toma en cuenta que no obstante su posición jerárquica, el auditor antepone en toda circunstancia su independencia y profesionalismo en razón misma de sus propios objetivos.

F.- PANORAMA DEL DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA

Haciendo una síntesis de lo hasta ahora visto, podemos decir que

el Departamento de Auditoría Interna es un organismo staff responsable de efectuar evaluaciones dentro de la empresa, para la revisión de las áreas contable, financiera y de operación, asegurándose que los controles establecidos cumplen su cometido de manera eficaz. De esta manera proporciona asesoría a todos los departamentos en los cambios de sistemas administrativos para fijar los controles que ayuden a mantener una operación de manera eficiente y económica.

El Departamento de Auditoría Interna se encuentra bajo la responsabilidad del auditor interno, el cual planea, administra y dirige todas las actividades del departamento para lograr a través de las mismas, la seguridad de que las operaciones de la compañía se desarrollan de acuerdo a los planes, políticas y sistemas y procedimientos establecidos, recomendando los cambios oportunos cuando sea necesario.

Una característica importante del Departamento de Auditoría Interna es que no debe desarrollar ni instalar procedimientos, preparar registros o quedar comprometido en ninguna otra actividad que normalmente se espera que revisará y evaluará.

Para que el desempeño del auditor interno sea satisfactorio, es necesario que conduzca su trabajo atendiendo a los siguientes factores:

- Organizar el Departamento de Auditoría Interna seleccionando el personal necesario.
- Conocer el lugar que ocupa dentro de la organización.
- Utilizar la imaginación y habilidad para dar forma a su departamento.
- Describir las funciones del personal de su departamento.

- Desarrollar las habilidades de su personal mediante un entrenamiento adecuado para lograr la eficiencia en el trabajo.
- Coordinar el trabajo en grupo de su departamento.
- Conocer la estructura organizacional, objetivos, políticas, planes, sistemas, procedimientos y operaciones de toda la empresa.
- Mantenerse al día en los conocimientos técnicos relacionados con el desarrollo de su trabajo y las operaciones de la empresa.
- Allegarse de toda clase de información necesaria para poder llevar a cabo su trabajo y estar en posibilidad de afirmar la verdad, siendo siempre responsable de todo aquello que no haya logrado detectar en sus revisiones.
- Determinar los planes y objetivos de auditoría, asegurándose de su ejecución.
- Programar las auditorías buscando la coordinación efectiva con las actividades de otros departamentos y de acuerdo con las necesidades, determinando prioridades.
- Desarrollar y mantener procedimientos de Auditoría Interna que propicien el más efectivo examen y análisis de las actividades de la compañía.
- Evaluar aquellos aspectos no escritos pero practicados por la empresa.
- Efectuar trabajos especiales a solicitud de la dirección.
- Visitar otras plantas practicando auditorías e informar a la dirección sobre los resultados obtenidos.

- Coordinar actividades con la Auditoría Externa.
- Examinar los informes de su personal, verificando la calidad de su contenido.
- Elaborar informes para la dirección sobre el resultado de las auditorías, con las observaciones pertinentes.
- Discutir con la gerencia y supervisión de las áreas auditadas - sus observaciones, señalando en conjunto con ellos las fechas para lograr las correcciones derivadas de la auditoría.
- Ejercer un control sobre sus recomendaciones con el objeto de que estas se lleven a cabo.

Una vez establecidos los objetivos y funciones de la Auditoría Interna, así como los requisitos de dirección de su trabajo, es conveniente que el responsable de ella reúna ciertas características complementarias de tipo personal que lo faculten para conseguir resultados de calidad.

Entre las principales destacan las siguientes:

- Sentido de los negocios, es decir, que dirija su atención hacia aquellos aspectos que son más necesarios para el funcionamiento efectivo de la empresa, pues la importancia de sus recomendaciones será en función del beneficio real que ésta pueda obtener a través de ellas.
- Investigación, es decir, interés por conocer en detalle todo lo referente a la empresa, haciéndose preguntas tales como:

  Qué se está haciendo?

  Porqué se está haciendo?

Cómo funciona ésto en la compañía?

Está duplicándose este trabajo o esta información?

Existe alguna forma mejor o más fácil de lograr ésto?

Es realmente necesario ésto?

Será ésta una operación eficiente?

- Relaciones humanas, ya que principalmente de las personas será de quienes obtenga la información necesaria para localizar los problemas y dar así la solución más adecuada a cada situación.
- Persistencia, es decir, debe ir hasta la raíz del problema hasta quedar convencido de haber comprendido la situación, seguido el camino adecuado y obtenido el resultado deseado.
- Mente analítica porque constantemente debe examinar al detalle situaciones diversas.
- Integridad, o sea criterio y objetividad para realizar su trabajo, teniendo siempre en mente que es para dar servicio a la dirección en forma absolutamente constructiva.
- Percepción para captar cuando los controles establecidos no funcionan adecuadamente o cuando existe carencia de los mismos.
- Colaboración, debiendo hacer sentir que su objetivo es ayudar; debe interesarse en los problemas existentes para ofrecer mejores soluciones hacia el logro de los objetivos.
- Habilidad para expresarse en forma oral y por escrito, pues el resultado de su trabajo se conoce a través de la comunicación

que proyecte.

- Etica. Practicará la Auditoría Interna cuando esté seguro de poseer los conocimientos necesarios que lo capaciten para proporcionar un servicio verdaderamente profesional.
- Independencia, en el sentido de que debe efectuar sus revisiones en forma imparcial, informando a la dirección directamente los resultados de sus auditorías sin someterlos a ninguna opinión o juicio intermedio.

  Otro aspecto de su independencia es que no tiene responsabilidad directa con los procedimientos y controles que revisa, ya que su actividad es de evaluación más nunca de operación.

El auditor interno debe pensar como administrador, como hombre útil a la empresa; debe buscar aspectos de eficiencia y productividad, detectando fallas y así poder dar recomendaciones a la gerencia.

En relación al profesionista más adecuado para conducir el Departamento de Auditoría Interna pienso que es el Contador Público, ya que éste conoce y posee vasta experiencia sobre una amplia esfera de actividades, de perspectivas y de controles.

La mayor parte de las operaciones de una empresa se expresan directa o indirectamente en los registros contables o bien en los auxiliares previos a esas transacciones y después provocarán una información (estados financieros) y como resultado de la misma se tomarán una serie de decisiones.

Por lo anterior, resulta que la persona más idónea para tener a su cargo la labor de Auditoría Interna sea el Contador Público en vista de ser el -

profesionista que mejor domina las técnicas contable y de auditoría.

Por otra parte, el Contador Público se encuentra capacitado para conocer mejor los problemas de una empresa, al saber cuando comienza una operación, cuando se registra, cuando produce información y cuando regresa de nuevo.

El auditor interno debe abarcar la escena cambiante de los negocios para visualizar el impacto de cambios sustantivos, de manera que pueda informar si los métodos que alguna vez fueron adecuados deben ser cambiados para hacer frente a las condiciones cambiantes.

Hasta este momento han quedado establecidas las bases generales para el desarrollo completo y dirigido de la Auditoría Interna. El capítulo siguiente está dedicado a un comentario detallado de sus métodos de trabajo y técnicas específicas de acción.

CAPITULO IV.

DESARROLLO DE LA AUDITORIA INTERNA

En el presente capítulo se analizará el proceso que sigue el auditor interno para llevar a cabo el desarrollo de su trabajo.

Es importante señalar que no es el objeto de esta tesis el abarcar todos los aspectos susceptibles de ser auditados, ni tampoco entrar en el detalle de los diferentes procedimientos utilizados; se pretende únicamente mencionar las fases por las que atraviesa el trabajo de auditoría así como los principales elementos que constituyen su campo de acción y las técnicas aplicables para que la misma logre sus fines, ofreciendo al lector un panorama general de las actividades de la Auditoría Interna.

El desarrollo de la Auditoría Interna consta de tres fases principales que son:

- Planeación del Trabajo
- Trabajo Preliminar
- Ejecución de la Auditoría

Las dos primeras se pueden a su vez sub-dividir y comprender fácilmente por separado, sin embargo respecto a la fase de ejecución es necesario señalar que la presentación en tres etapas que más adelante se hace, es válida solo en forma teórica y para fines de explicación; en la práctica, tal sub-división no es real como se comprenderá al apreciar la naturaleza de las explicaciones posteriores.

A.- PLANEACION DEL TRABAJO

Es indispensable que todo trabajo sea adecuadamente planeado y supervisado para que el mismo se desarrolle de la manera más eficiente.

1.- Plan de Actividades

Como primer paso en la planeación de la Auditoría Interna es necesario elaborar una cédula anual de revisiones, que consiste en plasmar en la misma las diferentes actividades en las distintas áreas y departamentos, estableciéndose tiempos estándar para la realización de las diversas tareas.

Es importante señalar que al igual que todo instrumento de planeación, dicha cédula está sujeta a situaciones imprevistas que pueden impedir su cumplimiento estricto y por lo tanto deberá administrársele con la flexibilidad suficiente.

Esto es especialmente válido en la relación tiempo empleado-personal asignado, considerando que algunas situaciones pueden requerir mayor atención que la esperada originalmente y el auditor nunca debe abreviar un trabajo o soslayar un aspecto importante solo por ajustarse a un determinado plan.

Para la elaboración de la cédula anual de revisiones deberá tomarse como punto de partida la departamentización existente en la empresa en combinación con los sistemas que corren a través de ella, dividiendo las revisiones por áreas y dentro de ellas por departamentos y procedimientos. Posteriormente se efectuará un enfoque científico hacia las operaciones y controles existentes en los diversos departamentos y operaciones.

La cédula anual de revisiones deberá considerarse como una guía inicial susceptible de modificaciones a medida que avance el año. Por lo an

terior resulta muy conveniente el establecimiento de cédulas de trabajo mensuales, en las cuales, estando más próxima la ejecución del trabajo se asignen las auditorías planeadas a los diferentes integrantes del departamento, indicándose las fechas de inicio y duración de las mismas, de manera que cada uno de los auditores tenga una visión concisa de su responsabilidad para el período inmediato.

En relación a la planeación del trabajo cabe mencionar que el auditor será mejor recibido en los departamentos, secciones o divisiones en que vaya a intervenir si puede programar su revisión de tal manera que ésta no coincida con los períodos críticos de trabajo del departamento auditado para no provocar interferencias; esto siempre y cuando las circunstancias no requieran en un momento dado de una intervención inmediata imprevista.

2.- Programas de Trabajo

Una vez que se tienen establecidas las diferentes revisiones que se van a practicar resulta muy conveniente contar con "Programas de Trabajo" específicos para cada una de las auditorías que se van a realizar.

En sentido estricto, el programa de trabajo es un enunciado lógicamente ordenado y clasificado de los procedimientos de auditoría que van a ser aplicados. En algunos casos deben ser acompañados con explicaciones o detalles de información complementaria según las características de la revisión de que se trate.

Aunque el programa de trabajo contiene un mínimo de procedimientos a seguir, será el juicio del auditor interno el que decida a medida que el trabajo avance y de acuerdo con las circunstancias, la aplicación que ha

rá del mismo.

Cualquiera que sea la naturaleza del programa de trabajo, el auditor debe tener cierta libertad de aplicación; el programa generalmente se considera como una guía y sirve para estimular las ideas e imaginación del auditor encargado de la revisión. Si a juicio de éste debiera efectuarse algún trabajo adicional bajo ciertas circunstancias, dicho asunto debe ser comentado con el jefe del Departamento de Auditoría Interna, quien ejercerá un control efectivo sobre las actividades desarrolladas por su personal; solo así podrá tener la seguridad de que sus instrucciones se están cumpliendo de acuerdo con lo previsto en los programas de trabajo.

Las principales ventajas de los programas de trabajo son las siguientes:

- Aseguran una aplicación uniforme de un mínimo de procedimientos.
- Sirven de guía a los auditores para tener presentes los procedimientos que sean aplicables.
- Son de gran utilidad y además constituyen un instructivo para auditores principiantes o aquellos que desconozcan ciertas áreas de la empresa.
- Sirven para determinar el grado de avance en que se encuentra una auditoría.
- Facilitan la revisión y la supervisión del trabajo.

Una vez que ha concluído la fase inicial de planeación general, el siguiente paso consiste en una interiorización y apreciación de las con

diciones en que va a desenvolverse la auditoría propiamente dicha. Esta fase de enlace entre la asignación de una tarea y la ejecución de ella es indispensable para garantizar un punto de partida sólido con comprensión del ámbito en que se va a desarrollar y es el que describimos a continuación.

B.- TRABAJO PRELIMINAR

Mediante esta fase se lleva a cabo un estudio de la función, área, departamento o procedimiento a revisar y tiene por objeto conocer cómo y en dónde se realizan las actividades.

Básicamente consiste en familiarizarse con las condiciones básicas y los fundamentos de aquello que se va a revisar y evaluar. El conocimiento de los antecedentes de lo que se va a auditar es esencial; sin él, la revisión, el análisis, la evaluación y las recomendaciones finales no estarán cimentadas con la firmeza que es indispensable.

Entre otras cosas se debe examinar la gráfica de organización para conocer y comprender perfectamente las áreas de responsabilidad y líneas de autoridad.

Los objetivos de este trabajo preliminar son:

- Conocer los elementos de mayor importancia que hay que examinar y evaluar.
- Tener las bases suficientes para saber porque es necesario estudiar cada uno de esos elementos.
- Saber hasta dórde llegará el estudio
- Conocer por dónde comenzar.

El aspecto principal de esta fase está constituído por una familia-

rización con los aspectos principales de los elementos de estudio, llevándose a cabo a través de la siguiente manera:

- Mediante la consulta de manuales o instructivos específicos de las áreas, funciones y operaciones.
- Mediante el estudio de textos y material descriptivo en relación con los aspectos a revisar, es decir, la información permanente relativa a los mismos.
- A través de reportes de informes rendidos a la dirección, contraloría u otros departamentos, los cuales hubiere emitido el departamento o sección objeto de la auditoría.
- Por medio de literatura que describa los procedimientos de auditoría relativos, es decir los programas de trabajo.
- Analizando los papeles de trabajo de auditorías anteriores. Sobre ellos cabe comentar que contienen:
    - Título de la auditoría
    - Area y operación revisada
    - Nombre del auditor
    - Fecha de la revisión
    - Alcance de la auditoría, que incluye los procedimientos de auditoría utilizados.
    - Suficiente detalle que apoye los hechos importantes determinados y las recomendaciones del informe. Este detalle debe ser claro y específico para facilitar su acceso mientras dura la auditoría y cuando se presenten acla

raciones o preguntas relativas.

- Conclusiones
- Explicación especial sobre aquellos renglones cubiertos en la auditoría que no hubiesen sido programados, así como aspectos que no se hubieren examinado.
- Tiempo real utilizado en la auditoría.

Por el apoyo inicial que estamos comentando es conveniente conservarlos agrupadamente por áreas y departamentos para facilitar su consulta por un tiempo razonable que puede llegar hasta dos años.

Al iniciarse la visita a la unidad que será auditada, es conveniente efectuar una reunión con los jefes de los departamentos cuyo propósito es dar a cada revisión un inicio constructivo, haciendo ver a los integrantes de la reunión que el propósito es ayudar al mejor control y eficiencia de las operaciones. De esta manera estarán en mejor disposición de proporcionar al auditor información previa que lo capacite para contar con un buen panorama de la sección a revisar.

Resulta de mucho provecho estimar el tiempo que será necesario para cada tarea específica, debiéndose tener en cuenta que a medida que avance el trabajo, la apreciación inicial puede modificarse y ajustarse a las necesidades reales; de ahí la conveniencia de anotar las horas reales utilizadas en los papeles de trabajo correspondientes.

C.- EJECUCION DE LA AUDITORIA

Esta fase comprende tres etapas básicas que son:

- Recopilación de información.

- Revisión y evaluación
- Demostraciones, conclusiones e informe

Durante la ejecución de la auditoría se utilizan los procedimientos de auditoría que son la serie de técnicas que se aplican a una partida o a un conjunto de hechos o circunstancias.

Es aconsejable aplicar los procedimientos recomendados como más efectivos para cada caso sujeto a revisión.

La Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos comenta al respecto:

"El determinar qué procedimientos de auditoría van a aplicarse en cada caso y el fijar su extensión y su oportunidad, depende de varios factores; en primer lugar de los objetivos generales del trabajo de auditoría, depende también de la naturaleza de cada una de las partidas examinadas y de las condiciones particulares específicas que existan en la empresa."

A continuación se comentan las principales técnicas que puede utilizar el auditor interno en la ejecución de los procedimientos de auditoría, en el entendido de que la secuencia en que se presentan no significa que sea aquella en que se utilizan, puesto que en la práctica se puede partir de cualquiera de ellas según las circunstancias y de sus resultados se decidirá continuar o no con las restantes.

Cabe hacer notar que algunas técnicas son particulares de alguna de las etapas en que se ha dividido a la ejecución de la auditoría y por lo tanto para facilitar las explicaciones, se describen al comentar ésta, sin que tal cosa signifique que sean privativas de ella.

Las etapas que comprende la fase de ejecución de la auditoría son:

1.- Recopilación de Información

Mediante la misma se pretende conocer en detalle el desarrollo propio de las operaciones y adquirir los elementos suficientes para evaluar.

Para conseguirlo el auditor dispone de las siguientes posibilidades:

a).- Observación

Como su nombre lo indica, consiste en la apreciación visual de las circunstancias que rodean al hecho que se estudia, presenciando su desarrollo.

Generalmente se parte de una definición del objeto a observar, continuando con el registro de sus características, analizándolas y clasificándolas, debiendo conservar por escrito el resultado obtenido.

Esta técnica permite obtener conclusiones rápidas y directas, minimizando distorsiones.

b).- Entrevista

En su contenido, método y aplicación es la más útil de las técnicas.

Es un instrumento que permite descubrir aquellos aspectos ocultos que forman parte de todo trabajo administrativo, ayudando a verificar inferencias y observaciones internas y externas, valiéndose de la narración de las personas.

Puede haber dos tipos de entrevistas:

- Libre

  Es la que se desarrolla sin estar sujeta a un plan pre-fabricado de preguntas; la conversación se - lleva hasta cierto punto de un modo informal, por lo que es fácil caer en divagaciones que desvíen el objeto central del estudio, sin embargo permite un intercambio espontáneo de ideas y - conforme se desenvuelve se podrá derivar hacia puntos de importancia que tal vez en un plan - determinado de preguntas podrían haberse pasado por alto.

- Dirigida

  Se le considera de más utilidad debido a que se emplea con mayor rigor científico al analizar - un objeto definido de estudio. Debe ponerse - cuidado en su preparación y conducción y solamente puede iniciarse sobre el terreno de acción, cuando se ha precisado el objeto a estudiar, deslindando el campo de acción, hechas las hipótesis y terminada la labor de investigación documental.

  Es necesario saber qué clase de información se desea obtener y para ello formular preguntas con

cretas.

Se debe tener en la mente muy bien definido el objeto y la naturaleza general del estudio que se pretende realizar. Se necesita saber porqué se está entrevistando a determinada persona y lo que se intentará preguntar. Para conducir una entrevista y adoptar una táctica de acción es recomendable:

- Elegir junto con la persona entrevistada, el lugar y la hora de la entrevista, de manera que la conversación se lleve a cabo sin interrupciones y el entrevistado se encuentre sin preocupación de tiempo.
- Buscar la manera de colocar al entrevistado en una disposición de ánimo favorable, para ganar su confianza y vencer cualquier resistencia psicológica que pudiera entorpecer la entrevista.
- Crear una atmósfera abierta y franca, para asegurar la exactitud de las informaciones.
- Comenzar la entrevista con algún tema corto de interés para el entrevistado, de manera que se diluya la tensión ambiental.
- Llevar a cabo la conversación en un lenguaje sencillo y accesible.
- Ir preparado con una mentalidad abierta, para enfrentarse a cambios inesperados en el tema, contando con adoptabilidad a los mismos.
- Demostrar interés en el tema, para así poder contestar prontamente cuando el entrevistado pida nuestra opinión sobre alguna conclusión parcial que se obtenga durante la conversación, sin

olvidar que éste puede darse cuenta fácilmente de la presencia o ausencia del interés que se presenta.

- No distraer la atención del entrevistado.
- No ser impacientes, rígidos o violentos en la conducción o desarrollo de la entrevista.
- Aclarar premeditadamente con el entrevistado, sobre el uso y aplicación que se dará a la información recibida.
- Mientras más se amplíe el ámbito de las ideas que en común traten, mayor oportunidad se tendrá de obtener informes reveladores.

c).- Cuestionarios

Es una de las formas típicas para reunir datos; su contenido tiene por objeto descubrir hechos u opiniones o ambas cosas. Sirve también para reunir datos objetivos y cuantitativos, así como para desarrollar informaciones de naturaleza cualitativa obtenidas entre grupos numerosos, diversos y ampliamente diseminados; indefectiblemente está formado por preguntas que tienden a aclarar el objetivo previamente señalado.

La aplicación de esta técnica solo se justifica cuando el tiempo para la observación directa o la entrevista es demasiado corto, cuando la información buscada se encuentra dispersa entre diferentes grupos o cuando las fuentes son muy variadas o la información a obtener exige una larga búsqueda.

Existen dos tipos de cuestionarios:

- No Estructurados

Se les conoce como guías de entrevista. Su contenido se basa

en temas generales a cubrir durante la entrevista, dejando suficiente libertad para condicionarlo a las circunstancias. Para utilizar este tipo de cuestionario se necesita dominar la técnica de la entrevista y tener pleno conocimiento del tema a tratar.

- Estructurados

Su contenido se basa en una serie de preguntas concretas preordenadas y definidas, con otras interrogantes adicionales que se limitan a lo necesario para aclarar o detallar las respuestas. Tiene por objeto producir una comunicación adecuada que permite obtener respuestas exactas. Para producir esta comunicación es requisito indispensable que los investigados comprendan cabalmente el objetivo del estudio, por lo cual las preguntas deben elaborarse en lenguaje sencillo, conciso, encaminado a producir una comprensión absoluta.

Los cuestionarios tienen la ventaja de que para su contestación pueden o no requerir la presencia del auditor, resultando muy útiles cuando no existe personal suficiente para utilizar la técnica de la entrevista, con lo cual se reduce el tiempo en la investigación.

Los cuestionarios tienen la desventaja de que al enviarse para su respuesta existe la posibilidad de que los investigados interpreten las interrogantes a su modo.

Los cuestionarios implican el peligro de caer en una rutina, además de que no permiten efectuar una investigación a fondo y lo que se pretende

es buscar las causas de las fallas y poder proponer la forma de hacer mejor las cosas.

La técnica de los cuestionarios es por sí misma sumamente amplia, ofreciendo posibilidades tales como preguntas abiertas, cerradas, cruzadas, tabulables, etc., y su descripción detallada requeriría una amplitud que está fuera del propósito de este trabajo.

Aunque la obtención de información se ha presentado como etapa inicial, hay que tomar en cuenta que continúa en todo momento de la auditoría. Una vez que el auditor se ha familiarizado con los métodos de operación y control de las diferentes áreas y actividades, continuará con la etapa de revisión y evaluación.

2.- Revisión y Evaluación

En el Capítulo II de esta tésis se estudiaron los principales elementos sobre los cuales ejerce su acción la Auditoría Interna, habiéndose establecido los aspectos de los mismos cuya existencia y adecuado funcionamiento debe verificar el auditor.

En esta fase del trabajo de auditoría se estudiarán los procedimientos más comunes que se utilizan para revisar y evaluar los elementos de control, procedimientos, operaciones que los componen, actividades conexas, etc., describiéndose las interrogantes que el auditor debe plantearse así como las diferentes técnicas que componen los procedimientos de auditoría.

En el contenido de este estudio se tratarán de un modo general los aspectos mencionados y en lo particular algunas áreas o elementos que por su naturaleza así lo ameritan.

Es válido hacer notar que existen muchos más aspectos que se pueden revisar y evaluar pero que no se discuten por considerarlos de menor importancia relativa que la correspondiente a esta guía de actividades de la Auditoría Interna, que se intenta sea solo una referencia básica inicial.

Una vez que el auditor conoce los controles y operaciones del proceso que investiga, aplicará otras técnicas, que en adición a las ya mencionadas como propias de la etapa de recopilación de información, le proporcionarán los elementos necesarios para concluír si las cosas están desempeñándose de acuerdo a lo que señalan las políticas, procedimientos, instrucciones autorizadas, etc.

Las técnicas a que nos referimos son en resumen las siguientes:

a).- Inspección

Esta técnica se lleva a cabo mediante la evidencia física de los bienes y derechos propiedad del negocio, comprobando el grado de control y registro que de los mismos existe.

b).- Cálculo

Es una verificación numérica por parte del auditor con objeto de comprobar la corrección y autenticidad de las cantidades mostradas en los registros e informes de la empresa.

c).- Análisis

Esta técnica tiene varias aplicaciones, tanto en el

aspecto financiero como en el operativo.

En el aspecto financiero consiste en el desglose de una partida para agruparla en conjuntos homogéneos. Dicho análisis se puede referir a saldos o a movimientos. Se tratará de análisis de saldos cuando se aplique a cuentas cuyo saldo final sea la compensación de cargos y abonos durante el ejercicio, por ejemplo: Cuentas por Cobrar, Inventarios, etc. Se efectuará un análisis de movimientos cuando el saldo de la cuenta sea el fruto de la acumulación de varias partidas durante el ejercicio, por ejemplo: las cuentas de resultados.

Dentro del aspecto financiero, otro aspecto muy importante de esta técnica es su aplicación a los Estados Financieros en el sentido de efectuar un estudio comparativo de las cifras que los mismos presentan, con lo cual es posible obtener entre otras cosas lo siguiente: relaciones entre los diferentes elementos de los estados financieros y comparaciones entre ellos de un año con otro. De esta manera se pueden conocer aumentos y disminuciones, porcentajes de variaciones, tendencias, etc., y así poder investigar las causas de tales resultados.

Lo mencionado es aplicable directamente a revisio-

nes de carácter financiero, sin embargo esta técnica tiene alcances mayores cuando se le dá un enfoque operativo, determinándose los fines, relaciones, asociaciones, etc., y comprobar punto por punto toda función, proceso, tarea o método. El análisis suministra una base de comprensión para llegar a conocer la situación con mayor claridad. Así por ejemplo, el análisis tiene que ser lo suficientemente detallado para determinar si el sistema de control está o no respondiendo a las necesidades de la empresa. El cuidado y minuciosidad con que se elabora el análisis determinará su valor. Cada paso tiene que efectuarse con el mayor cuidado comprobando todo aquello que se ha analizado.

Esta técnica tiene gran aplicación al examinar y comprobar cada uno de los pasos integrantes de los sistemas y procedimientos de control y operación.

d).- Investigación documental

Con ella se trata de recolectar y efectuar un examen de la información gráfica y escrita que exista sobre el objeto definido del estudio en cuestión. Las fuentes principales son los archivos documentales, gráficas, diagramas, etc.

Se debe tener en cuenta la cantidad, calidad y ve

racidad del material recopilado. El resultado de ésto puede ser decisivo para las conclusiones del estudio; si los datos son correctos y suficientes, los hechos se explicarán por sí mismos y el trabajo final se facilitará; de lo contrario se producirán confusiones y se llegará a conclusiones erróneas.

Es necesario analizar y clasificar la información obtenida, evaluando y ponderando la importancia relativa de cada uno de los elementos recopilados, así como la interacción existente entre ellos, dirigiendo la atención hacia lo verdaderamente sustancial y significativo.

e).- Confirmación

Esta es una de las técnicas más sólidas para obtener evidencia y consiste en solicitar ratificación por parte de terceras personas sobre ciertos hechos consignados en la empresa.

Es interesante notar que a medida que el auditor avanza en su revisión, irá adentrándose gradualmente hacia la evaluación, que es una apreciación propia del auditor y que variará con la forma de pensar y el criterio del mismo para finalmente quedar plasmada en su informe.

Durante la etapa de revisión, el auditor se encontrará con desviaciones y diferencias que al mismo tiempo evaluará a fin de establecer su importancia.

En el desarrollo de esta etapa el auditor aplicará una serie de procedimientos de auditoría en base a aspectos como los siguientes:

- Los objetivos del área o función revisada.
- El grado de confianza depositada en el sistema de control.
- La extensión y complejidad de aquello que está sujeto a examen, así como la necesidad de utilizar ciertas técnicas para alcanzar el objetivo deseado.

Por medio de la aplicación de los procedimientos de auditoría, en cualquier operación que revise el auditor deberá satisfacer interrogantes como las siguientes:

- Existen adecuados controles financieros y de operación?
- Los controles implantados automáticamente revelan los hechos o situaciones fuera de lo normal?
- Este control tiene fuerza suficiente para cumplir su cometido en forma eficaz?
- Hay controles rígidos o exagerados en función de lo que se trata de proteger?
- Existe falta de control en asuntos importantes? Cuál es la dificultad para su establecimiento?
- Permiten los controles establecidos la fluidez en las operaciones?
- Se están cumpliendo las políticas y procedimientos?
- Hay flexibilidad para efectuar cambios cuando así se requiera?
- Satisface ésto los requerimientos de protección desde un punto

de vista práctico?

- Los registros e informes manifiestan fielmente y con justicia las condiciones de operación?
- Si el auditor fuera un ejecutivo, le proporcionarían los registros actuales y los informes que se producen una idea clara de la actuación del departamento confiado a su responsabilidad?
- Se están haciendo las cosas de la manera más sencilla y eficiente?
- Revelan estos hechos condiciones satisfactorias respecto a los objetivos de la empresa?
- Están las cosas contribuyendo a incrementar las utilidades?

Las cuestiones mencionadas anteriormente tienen una aplicación general en las diversas operaciones de las distintas áreas, departamentos y secciones de la empresa.

Sin embargo, a continuación se estudiarán de un modo individual algunos aspectos principales sujetos a revisión y evaluación particular a sus características propias.

f).- Revisiones Particulares

Al respecto, esta sección de la tesis no pretende cubrir todas las tareas susceptibles de ser comentadas pues es fácil comprender que ello no sería práctico ni posible.

Se intenta más bien mencionar solo las más relevantes a manera de ejemplo, omitiendo las de menor importancia o aquellas como la Contabilidad, que por su especialización han sido motivo de estudio extenso y sufi-

cientemente tratado en otras ocasiones.

Políticas

Al ser comunicadas en forma debida a toda la organización, constituyen un medio para que exista uniformidad y coordinación, orientando al personal hacia los objetivos deseados. Por tal motivo, el auditor debe verificar acerca de las políticas lo siguiente:

- Si son revisadas a través de los diversos niveles administrativos.
- Si se hacen del conocimiento del personal involucrado.
- Si se han tomado disposiciones para asegurar su cumplimiento.
- Si su propia naturaleza permite que se sigan.
- Si están siendo correctamente interpretadas.
- Si no existe otra política en conflicto.
- Si se cumplen y aplican con resultados óptimos.
- Si la causa de su incumplimiento es atribuíble a la gente o en razón de su propia aplicabilidad.

Para que una política produzca buenos efectos debe de apoyarse en sistemas y procedimientos apropiados.

Sistemas y Procedimientos

En el momento de ser creados y puestos en práctica, los sistemas y procedimientos pueden ser apropiados y funcionar satisfactoriamente, pero al paso del tiempo y debido a cambios que pueden experimentar las operaciones puede suceder que ya no se obtengan con los mismos los resultados deseados.

Por otra parte, es muy frecuente que el personal responsable no los esté cumpliendo, ya sea por causas atribuíbles a ellos o porque en la prácti

ca se haya encontrado una mejor manera de hacer las cosas.

Por las razones antes mencionadas es muy importante la intervención del auditor, con el objeto de verificar si las cosas se están haciendo de acuerdo a los procedimientos establecidos, valuando al mismo tiempo, en caso de desviaciones, si el personal no está operando correctamente o si los procedimientos establecidos no están acordes a las necesidades de control e información, en cuyo caso será menester que los responsables efectúen las modificaciones pertinentes.

Para determinar si un sistema o procedimiento está cumpliendo con los requerimientos, es necesario atender entre otras cosas a:

- Si está proyectado de tal modo que promueva la consecusión de los objetivos de la empresa y que efectivamente los alcance.
- Si proporciona los medios necesarios para una coordinación eficaz entre los diversos departamentos.
- Si proporciona los métodos de control adecuados a fin de lograr un desempeño máximo con un mínimo de tiempo y esfuerzo.
- Si han sido implantadas todas las funciones necesarias.
- Si se han establecido procedimientos definidos para el desempeño de cada función.
- Si los procedimientos clave están consignados por escrito.
- Si las rutinas contenidas en los sistemas o procedimientos prescriben su ejecución dentro de una secuencia lógica.
- Si conviene efectuar cambios para mejorar su efectividad.

- Si funciona dentro del marco de la estructura organizacional.

Estructura Organizacional

La administración moderna no puede funcionar con plena eficacia si no cuenta con un buen plan de organización.

Al estudiar la gráfica de organización, el auditor debe comenzar por cerciorarse si refleja o no la verdadera situación actual de las funciones orgánicas.

Entre las interrogantes básicas que debe plantearse el auditor al revisar y evaluar la estructura organizacional, se encuentran las siguientes:

- Conoce bien cada ejecutivo cuál es su responsabilidad?
- Existe una apropiada delegación de autoridad y responsabilidad?
- Existe coordinación entre las diferentes funciones?
- Existen demasiados subalternos reportando a un solo jefe?
- Existe duplicación de responsabilidades?
- Están separadas las funciones de custodia y registro?
- Se complementan las labores de los empleados permitiendo un control automático de las operaciones?
- Existe falta de equilibrio en la organización por la cual se otorgue mayor énfasis a ciertas áreas y se descuiden otras?
- Existe flexibilidad para satisfacer las situaciones cambiantes?

La comunicación efectiva entre las diversas áreas y departamentos de una organización se lleva a cabo a través de un adecuado sistema de información.

Sistema de Información

Puesto que la continua productividad de un negocio depende del proceso para la toma de decisiones y éste se apoya en la información disponible, el auditor debe revisar y evaluar la veracidad, objetividad y oportunidad de la información utilizada.

Debe buscarse lo adecuado o inadecuado del sistema, su contenido, sus fuentes, su forma de presentación, etc.

Considérese que el principio fundamental a este respecto indica que es tan perjudicial la falta como el exceso de información. El enfoque que el auditor debe dar a su revisión cubre aspectos como los siguientes:

- Cumple la información con su papel de apoyo importante para la toma de decisiones?
- Se adapta bien la información a las responsabilidades de la dirección y satisface sus necesidades?
- Existe un plan detallado para la revisión periódica del sistema de información por medio del cual los destinatarios y emisores de la misma examinen su contenido, periodicidad, diseminación y demás características para confirmar que éstas responden a las necesidades presentes?
- Existe un programa lo suficientemente exigente para controlar la retención y disposición de la información cuyo período efectivo de servicio ha transcurrido?
- Son adecuadamente revisados y aprobados los reportes antes de su distribución?

- Es la información oportuna y clara?
- Es confiable y objetiva?

En relación a este tema cabe comentar los siguientes hechos reveladores de un sistema de información deficiente:

- Sorpresa al conocer los resultados
- Gran cantidad de partidas de ajuste
- Falta de datos para explicar variaciones en los resultados de operación de un período a otro.
- Falta de datos comparativos
- Inexactitud de la información
- Discrepancia entre la información proveniente de diferentes fuentes.
- Falta de comprensión de la información financiera por parte de los ejecutivos no familiarizados con ella.
- Falta de datos significativos.
- Enfasis en detalles menores.
- Retraso en la recepción de información.

Compras

La efectividad de la función de compras, como las otras de la organización debe ser evaluada sobre una base sistemática y regular. En dicha función es esencial un buen sistema de control, por la cantidad de fondos que se comprometen, el riesgo, las relaciones externas y la dinámica propia de esta actividad.

El uso de auditorías en la actividad de compras ha crecido rápida

BIBLIOTECA CENTRAL
U. A. N. L.

mente en los últimos años.

Los principales aspectos que el auditor examinará y evaluará son la existencia y funcionamiento de procedimientos de:

- Autorización de requisiciones de compra
- Registros de proveedores, productos, precios, calidad, etc.
- Control de devoluciones y reclamaciones
- Calidad y precios conseguidos
- Selección de proveedores adecuados
- Preparación y autorización de Ordenes de Compra.
- Pago de facturas
- Aprovechamiento de descuentos sobre volumen y por pronto pago.

Control de Producción

En vista de que no existe uniformidad en los sistemas de control de producción utilizados por las diversas compañías, el método que siga el auditor no será el de un programa estándar de auditoría sino que deberá desarrollar un examen del funcionamiento del sistema de control de producción adecuado a la empresa de que se trate.

Existen tres aspectos básicos en cualquier sistema de control de producción.

- Planeación de la producción
- Informes de producción
- Evaluación de la planeación de la producción.

En relación a la planeación de la producción, la responsabilidad

del auditor consiste en revisar los medios o la base para determinar las cantidades de material que se deben pedir y en qué puntos. Asimismo el plan debe proporcionar a la Gerencia información tal como requisitos de fuerza de trabajo, de gastos relativos, etc.

Los informes de producción representan un control en el sentido de que aportan la información suficiente para conocer:

- Cuánto ha producido?
- Si la producción es acorde a lo planeado
- Si se aprovecharon todas las materias primas
- Si la producción es congruente con las necesidades de ventas.

Por lo tanto, el auditor debe verificar que los mismos estén estructurados en su contenido y periodicidad en forma tal que los datos que aporten sean útiles para estos propósitos, comprobando también si el personal responsable está haciendo un uso racional y completo de ellos.

La evaluación de la planeación de la producción es el medio de determinar si el sistema total de planeación está funcionando correctamente y si todo está de acuerdo con los objetivos. La base de esta evaluación es el hecho de si el sistema contiene una medición constante de todos los factores variables.

Debe existir la posibilidad de reconocer las desviaciones entre los informes de producción y el plan de producción para en su oportunidad aplicar la acción correctiva.

Para el auditor, los informes de excepciones o desviaciones examinados y revisados cuidadosamente pueden ser la clave para evaluar las anormalidades existentes en el sistema.

Otra clave importante para el auditor es el hecho de que fuertes volúmenes de producción programada para un período se trasladen al siguiente, pues indica que el plan no estaba bien fundado ni fué desarrollado eficientemente.

Mediante la evaluación del plan de producción el auditor puede conocer el grado de confianza que puede tenerse en información tal como pronósticos de ventas, niveles de inventarios deseados, período planeado y profundidad del plan, etc.

Almacenaje y Manejo de Materiales

La auditoría de una operación de almacenaje deberá extenderse más allá de la verificación de los inventarios.

Las operaciones de almacenaje giran alrededor de tres actividades principales que son: recibo, almacenaje y embarque.

En plan general el auditor deberá buscar que existan instrucciones que describan los propósitos generales del almacén y las restricciones de acceso y operación básica. En relación a la fase de recibo, su interés está en cerciorarse de la existencia de procedimientos de control y verificar que se estén llevando a cabo en forma efectiva, tales como aviso anticipado de la llegada de materiales, preparación de informes de inspección de las entradas, debiendo observar las condiciones de la operación de descarga de los embarques recibidos.

Respecto al almacenaje, debe considerar que es fundamental la existencia y cumplimiento de un sistema efectivo de control de inventarios cuyos principales elementos son:

- Operación de almacenaje bajo el control y administración de

una división específica.

- Instrucciones sobre artículos que deben almacenarse y condiciones para hacerlo.
- Establecimiento de niveles máximos y mínimos.
- Registros adecuados de movimientos.
- Preparación de informes mensuales de operación.
- Inventarios físicos, los cuales debe presenciar el auditor, efectuando pruebas diversas y suficientes sobre los mismos.
- Informes periódicos sobre el estado que guardan los inventarios, en especial obsolecencia y lento movimiento.

Respecto al embarque, verificará la existencia de un procedimiento para la concentración de los artículos, estableciendo un manejo que proporcione control suficiente contra retiros y embarques no autorizados. Asimismo deberá verificar la existencia y cumplimiento de procedimientos que incluyan controles para asegurarse de que:

- El peso de los embarques se registra y se informa de los mismos correctamente.
- Las cantidades embarcadas son exactas de acuerdo con el pedido del cliente.
- Los embarques se hacen por el medio de transporte más económico al punto de destino.
- Se embarcan los artículos correctos y a los destinatarios correctos.
- Existen notas de embarque manejadas y controladas adecuada-

mente.

- Se preparan talones de embarque adecuados.
- Cada embarque en proceso de salida esté amparado por su correspondiente documentación.

Control del Desperdicio y su Recuperación

Un auditor comenzará normalmente la auditoría de desperdicios y recuperación revisando las operaciones e identificando las áreas en que el mismo se genere. Revisará los informes de desperdicio de los períodos anteriores para determinar las tendencias y confirmar su proporcionalidad, verificando si el desperdicio que se genera en diversos lugares se registra en los informes.

Al respecto, es interesante investigar las prácticas que existen en cuanto a la venta del desperdicio, averiguando si los ingresos obtenidos están siendo total y apropiadamente canalizados y si son proporcionales y razonables en función de lo que pueda esperarse. Una de las maneras de comprobar esto es comparando los ingresos del período con los de lapsos anteriores para observar si se mantiene la tendencia. Algunas veces se realiza una comparación entre la cantidad de determinados materiales comprados y las cantidades que de los mismos aparece en los informes de desperdicio, con objeto de conocer los porcentajes del mismo.

El auditor debe esforzarse por determinar las causas y recomendar métodos de corrección, para prevenir cuando sea posible y para remediar cuando haya fallado la prevención.

El auditor observará y preguntará en cada punto de una operación de manufactura en la que se genera el desperdicio para asegurarse si los métodos

en uso no ofrecen oportunidades de mejoría.

Activos Fijos

Lo indicado en esta sección cubre el punto de vista de los activos considerados simplemente como bienes y propiedades sobre las que es necesario mantener control, sin atender a su característica contable, que por su propia importancia es motivo de una técnica específica que no se intenta describir en este trabajo, como ya se aclaró con anterioridad.

En relación a ésto, el auditor debe revisar y evaluar, entre otras cosas, lo siguiente:

- Que existan provisiones adecuadas para controlar cada categoría de ellos.
- Que se asigne un número a cada uno, con excepción de edificios e instalaciones mayores que se identifican por su ubicación o naturaleza.
- Que existan formas para su traslado entre departamentos.
- Que existan informes de activos disponibles para su venta.
- Que exista un procedimiento de autorización para su venta.
- Que una vez vendidos se den de baja en todos los registros.
- Que se realicen inventarios físicos por tipo de activo de acuerdo con el riesgo de desaparición en los departamentos a que están a cargo.
- Que las tasas de depreciación utilizadas sean razonables en función de su vida útil estimada.
- Que existan registros mediante los cuales se pueda conocer por

cada tipo de activo el departamento a que están asignados, su valor de adquisición, depreciación del período, depreciación acumulada y valor en libros.

- Que exista un control sobre los activos fuera de uso.

En caso de que en la empresa exista un presupuesto de inversiones capitalizables, se debe verificar la adecuada capitalización de los activos y la existencia de reglas que exijan la autorización de cualquier proyecto de adquisición o construcción y su respectivo control por partidas presupuestas mediante formas de requisición de activos.

Seguros

Un aspecto muy importante en las actividades del auditor interno es verificar la existencia de una cobertura adecuada sobre las diferentes propiedades de la empresa, así como respecto a sus responsabilidades.

En relación con ello, entre otras cosas debe revisar y evaluar lo siguiente:

- Existencia y cumplimiento de políticas para la protección de los bienes.
- Procedimientos para determinar los valores de los activos a asegurar y el establecimiento de las coberturas.
- Control efectivo de vencimientos para garantizar una cobertura permanente.
- Que no existan seguros excedidos, por ejemplo amparando un bien contra el mismo siniestro en pólizas diferentes.
- Cancelación total o parcial de primas por activos dados de ba-

ja.

- Que las reclamaciones por siniestros se efectúen oportunamente y que los ingresos por este concepto se manejen y registren adecuadamente.
- En caso de siniestros repetitivos se deben averiguar las causas y sugerir el remedio de tal modo que se evite un posible aumento en las primas.
- En relación a las reclamaciones debe efectuarse un análisis detallado para confirmar los hechos y la extensión de las pérdidas y daños y así comprobar que no se están cometiendo abusos en provecho propio al amparo de los siniestros.
- Que las cláusulas deducibles sean proporcionales a la economía en el gasto de primas que se obtiene y al esfuerzo administrativo que supone controlarlas.

Crédito y Cobranzas

En el proceso de auditoría de esta función, reviste una especial importancia el enfoque hacia la verificación y evaluación de aspectos como los siguientes:

- Elaboración y envío oportuno de estados de cuenta mensuales que contengan el detalle de las partidas integrantes del saldo.
- Elaboración de relaciones de saldos por antigüedades.
- Ejercicio de acción efectiva sobre las partidas vencidas.
- Comparación periódica de los saldos del estado de cuenta con las facturas pendientes de cobro.

- Autorización adecuada de límites de crédito y plazos por un funcionario competente.
- Apego a los límites y plazos establecidos.
- Que los descuentos por volumen o por pronto pago se concedan conforme a las normas establecidas.
- Cerciorarse de que las Notas de Crédito estén fundadas en hechos reales que justifiquen su expedición en los términos y a los clientes correctos.
- Elaboración de relaciones adecuadas para controlar los documentos enviados a su cobro, así como el resultado de la labor de cobranza.
- Depósito inmediato de los ingresos recibidos por cualquier conducto de cobro, así como aplicación correcta a las cuentas individuales de los clientes.
- En el caso de COD's, que la recuperación de los mismos sea inmediata.
- Confirmación periódica de saldos con los interesados mediante la circularización, visitas, etc., con objeto de comprobar la autenticidad de las cantidades mostradas a su cargo.
- Emisión de documentos que garanticen la transacción para las operaciones cuyas características lo requieran de acuerdo a las políticas establecidas.
- Control y custodia adecuados de los documentos y arqueos periódicos de ellos.

Nómina

En esta sección la labor principal del auditor interno consiste en revisar y evaluar aspectos tales como:

- Existencia de un registro de sueldos autorizados para cada uno de los empleados que laboran en la empresa.
- Actualización del registro de sueldos mediante avisos autorizados de altas y bajas de empleados.
- Autorización y manejo adecuado de avisos de modificación de sueldos.
- Control adecuado de reportes y tarjetas de asistencia que conduzca al pago correcto de los sueldos.
- Existencia de documentación comprobatoria de otras percepciones tales como gratificaciones, compensaciones, viáticos, prima de antigüedad, incapacidades, jubilaciones, etc.
- Cálculo correcto del séptimo día y prima de vacaciones.
- Control de reportes autorizados de tiempo extra.
- Descuentos al personal por Impuesto sobre la Renta y Seguro Social.
- Deducciones al personal por préstamos hechos por la empresa y otros conceptos.
- Control de recibos de sueldos firmados por los empleados correspondientes.
- Que el pago de la nómina se efectúe por personal distinto al que intervino en su elaboración.

Obligaciones Legales

Este aspecto, al que no siempre se concede la debida atención es relativamente sencillo de controlar y el hacerlo resulta en beneficios importantes, entre otros el de la seguridad de minimizar el riesgo de enfrentarse a sanciones costosas y a veces drásticas por omisiones.

Una manera razonablemente fácil consiste en preparar y mantener al día un catálogo en el que se indiquen todas las obligaciones probables especificando frente a quién hay que cumplirlas, plazo, términos y condiciones para hacerlo. La mayor parte de la labor del auditor consistirá en verificar que tal guía se siga por los responsables sin desviaciones, así como la verificación de la correcta elaboración de cierta información.

Nos estamos refiriendo a asuntos tales como:

- Colocación en lugar visible de placas y tarjetas de registro ante dependencias oficiales.

Presentación oportuna de:

- Avisos de altas y bajas tanto de empleados como de la propia empresa ante las dependencias oficiales que así lo requieran.
- Libros de contabilidad, hojas mecanizadas, facturas, etc., para su autorización legal.
- Declaraciones y pagos que exijan las diferentes leyes impositivas.
- Información financiera y estadística ante los organismos que así lo requieran.

Corrección en la elaboración y cálculo en:

- Declaraciones del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, Impuesto sobre Productos del Trabajo, Seguro Social, Infonavit y otras específicas de acuerdo al giro de la empresa que exijan las diversas leyes impositivas.
- Las bases para la participación de los trabajadores en las utilidades, etc.

3.- Conclusiones, recomendaciones e informe

Finalizada la etapa de revisión y evaluación, el auditor habrá acumulado un número determinado de hechos y situaciones importantes y a su vez aspectos intrascendentes que deben haber sido identificados a medida que se realizó la auditoría.

Como ya se había mencionado, el objetivo de la Auditoría Interna es informar a la dirección sobre la situación que presentan las operaciones investigadas a fin de que esté en posibilidad de tomar decisiones al respecto. El medio para lograrlo es a través del Informe de Auditoría.

Por la importancia que reviste, a continuación se mencionarán algunos aspectos en relación con él:

Un informe es una relación de ciertos hechos analizados con el propósito de darlos a conocer, generalmente buscando una acción determinada.

El propósito de todo informe consiste en promover decisiones y actos que son, con mucha frecuencia, del mayor interés para la actividad

de la empresa por lo que no debe manejarse a la ligera.

El Informe de Auditoría deberá prepararse pensando siempre en los puntos de mayor interés para la dirección, por lo que el redactor deberá colocarse en el terreno de ella, a fin de apreciar los puntos de vista de la misma y obtener el enfoque correcto para sus planteamientos.

Por lo anterior, al preparar sus papeles de trabajo, el auditor deberá de anotar en ellos todas las observaciones de interés que permitan presentar un informe oportuno, claro, completo y útil para la dirección.

Lo más usual es un informe escrito, complementado con anexos y gráficas, sobre todo cuando se requiera una acción inmediata.

Un Informe de Auditoría deberá contener lo siguiente:

- Cuerpo del Informe
- Conclusiones
- Recomendaciones

a).- Cuerpo del Informe

Este consta de:

- Introducción
- Hechos
- Demostraciones

Introducción

Consiste en anunciar el contenido y propósitos de la revisión efectuada.

Hechos

El auditor debe apoyarse en un hecho real o una

serie de hechos, ya sea que los presenció o los conoció a través de testimonios y documentos.

El enunciado de los hechos debe ser objetivo, completo, preciso, metódico y claro.

Demostraciones

Es necesario establecer una relación entre las partes del informe; por un lado los hechos y por otro el fin que se pretende alcanzar.

Las demostraciones son esenciales porque las conclusiones deben exponerse con la debida firmeza y justificación.

b).- Conclusiones

Lo que el auditor debe poner a la vista del destinatario es el resultado final al que se llega en último análisis. Representan la evaluación de los hechos. Las conclusiones deben deducirse lógicamente de la argumentación que las precede y no deben contener nada que no esté previamente justificado, ni aludirán a asuntos no tratados antes en el cuerpo del informe. Es importante comentar que más que mostrar las fallas deben señalarse las causas de las mismas para buscar la solución.

c).- Recomendaciones

Habrá casos en que de las revisiones se deriven su

gerencias para mejorar la situación examinada, con lo que se pretende ayudar a los departamentos de operación a manejar sus problemas administrativos con el máximo de efectividad.

Al efectuar sus recomendaciones el auditor debe:

- Considerar objetivamente las condiciones existentes en el momento de la auditoría.
- Medir y evaluar los métodos que se están empleando.

Para que las recomendaciones tengan lugar, el auditor debe considerar si las mismas:

- Facilitan la operación, para lo cual es necesario el conocimiento completo de ella.
- Ayudan a mejorar el control.
- Ayudan a obtener utilidades.
- Son positivas.
- Son constructivas
- Son flexibles
- Valen lo suficiente para tomarse en cuenta.
- Son prácticas

Algunas de las sugerencias podrán discutirse con la supervisión y gerencia del área involucrada para su aprobación y ejecución práctica durante la realización de la auditoría. Otras requerirán un trámite especial o de toda una labor de convencimiento antes de que sean aceptadas.

El auditor debe tomar en cuenta el punto de vista de los involucrados, que finalmente son los especialistas en el asunto tratado, debiendo aceptar la posibilidad de que algunas de ellas no sean operantes o viables, precisamente por su probable desconocimiento de alguna circunstancia al respecto.

Siempre que se pueda conviene tener una alternativa para cada recomendación fundamental, a efecto de que si no se acepta la idea original, se pueda hacer otra proposición que ofrezca resultados semejantes.

Al aceptarse una recomendación convendrá precisar la fecha en que será puesta en práctica.

Una auditoría pierde mucho valor constructivo si no se establece un control sobre las recomendaciones contenidas en los informes debiendo vigilarse que las mismas se pongan en práctica conforme a lo acordado.

Se deben pedir respuestas a los Informes de Auditoría, en las cuales los involucrados deben describir la acción que ha sido tomada o planeada; cuando exista desacuerdo o no se haya cumplido con lo recomendado, deberán ofrecerse las razones necesarias que sirvan de base a la dirección o al departamento correspondiente para dictar una decisión final.

Por lo general el borrador inicial del informe lo prepara el auditor que hizo el trabajo y se revisa por el jefe del departamento de Auditoría Interna. Dicho borrador debe discutirse con los supervisores y gerentes involucrados para ponerse de acuerdo tanto en las recomendaciones como en los hechos reportados.

Una vez elaborado el informe final, este debe en-

tregarse a la dirección con copias suficientes a los ejecutivos involucrados oportunamente a fin de que su contenido no pierda su valor y se puedan tomar decisiones a tiempo.

Sobre la redacción del informe cabe comentar que no existen reglas al respecto, ya que por ejemplo algunos auditores acostumbran efectuarlo por excepciones, mostrando solo las desviaciones encontradas y otros realizan una narración completa tanto de las situaciones correctas como incorrectas.

En realidad este aspecto está sujeto a la propia personalidad del auditor, por lo que no se pretende establecer lineamientos para la redacción de los informes; basta señalar los aspectos generales que deben contener.

Indudablemente la presentación del Informe de Auditoría constituye el punto culminante de la labor de auditoría, en él está reflejada la calidad y profundidad del trabajo realizado y, sobre todo, el beneficio que de él se ha derivado; de ahí su importancia como resumen de una buena actuación que a su vez se habrá preparado y desarrollado desde sus inicios y a través de todas las fases y etapas que hemos estudiado, con una orientación definida hacia el logro de un informe completo, fundamentado y útil.

CONCLUSIONES

1.- Es universalmente aceptada la validez y necesidad del control como parte del proceso administrativo que tiene lugar en las empresas. Su esencial propósito de vigilancia general y de verificación del cumplimiento de los objetivos, encuentra su representación práctica de ejecución en gran medida en la función de Auditoría Interna.

2.- Inicialmente el campo de acción de la Auditoría Interna se concentraba principalmente en las áreas contable y financiera. En épocas recientes ha extendido sus beneficios, interviniendo también en el ámbito operacional en general, concediendo así cada vez más realización a la afirmación hecha en el párrafo anterior.

3.- Como resultado del desarrollo, la tarea de la dirección se vuelve más compleja, requiriendo que se concentre en sus funciones esenciales de planeación, coordinación y ejecución, depositando lo relacionado a revisión y verificación en órganos especializados como la Auditoría Interna, que así se constituyen en verdaderas extensiones de la dirección.

En resumen, el carácter y razón de ser de la Auditoría Interna expresados anteriormente, la identifican como el elemento auxiliar y de apoyo a la dirección, encargado de la ejecución del control en su ámbito general.

4.- La ubicación en la organización del Departamento de Auditoría Interna ha sido hasta la fecha un asunto muy discutido, principalmente en lo relacionado con su independencia de acción. No existe aún una solución que deje satisfechos a todos los criterios y puntos de vista en juego; por lo tanto es necesario que se continúe profundizando sobre el tema, tratando de conseguir mejores

resultados.

5.- En el cuerpo de este trabajo se detallaron las principales condiciones para el éxito de la Auditoría Interna. No obstante, es adecuado conceder nuevamente un párrafo para enfatizar aquellas que en opinión general destacan como las esenciales y que son: independencia, imparcialidad, intención positiva y orientación constructiva.

6.- Con toda la importancia que por sí misma posee la ejecución propia del trabajo es indudable que su planeación constituye una fase que merece atención y cuidado especial por parte del auditor interno.

Una planeación adecuada establecerá las bases para un desarrollo ordenado y productivo.

7.- Para que la labor de Auditoría Interna se considere de provecho ha debido conseguir decisiones por parte de la dirección. Al respecto, el medio para estimular la acción de ella es el informe y de ahí la importancia de éste como elemento de culminación del trabajo.

8.- El desempeño de la Auditoría Interna exige ciertas características técnicas y personales. Por la índole de su formación académica y la orientación mental derivada de ella, el Contador Público resulta ser el profesionista idóneo para hacerse cargo de ella.

9.- Las funciones de Auditoría Interna y Externa lejos de excluírse se complementan. Ambas tienen objetivos y responsabilidades propias. Resulta muy importante que quienes encabezan ambas funciones se aseguren de buscar el mayor grado posible de coordinación efectiva de sus esfuerzos aprovechando sus experiencias mutuas y aceptando sus respectivos campos de acción, de tal modo que se evite en lo posible una duplicación de labores.

BIBLIOGRAFIA

- Anderson David R. y Schmidt Leo A.
  "Contraloría Práctica"
  Uteha 1965 México

- Bousquie Georges
  "Cómo se deben redactar los informes"
  Francisco Casanovas Editor
  Barcelona, España

- Galaz Tornell José Antonio
  "La Auditoría y el Procesamiento electrónico de datos"
  Tesis - México 1968

- Gómez Morfín Joaquín
  "El Control Interno en los Negocios"
  Fondo de Cultura Económica
  México 1954

- Instituto Mexicano de Auditores Internos, A. C.
  "Guía para la organización y administración de un Departamento de Auditoría Interna".
  Editado por el Instituto Mexicano de Especialización para Ejecutivos
  México 1970

- Jiménez Castro Wilburg
  "Introducción al estudio de la teoría administrativa"
  Fondo de Cultura Económica
  México 1965

- Koontz Harold y O'Donell Cyril
  "Principios de dirección de empresas"
  Ediciones del Castillo
  Madrid 1961

- Laris Casillas Francisco Javier
  "Administración Integral"
  Apuntes
  México 1966

- Reyes Ponce Agustín
  "Administración de Empresas - Teoría y Práctica"
  Editorial Limusa-Willey
  México 1969

BIBLIOTECA CENTRAL
U. N. L. N. L.