

308908
3
24



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

ESCUELA DE CONTADURIA
CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

**AUDITORIA INTERNA
ORGANIZACION, FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES**

TRABAJO

QUE COMO RESULTADO DEL
SEMINARIO DE INVESTIGACION
PRESENTA COMO TESIS

FEDERICO GERARDO ARRAMBIDES GOMEZ
PARA OPTAR POR EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA

DIRECTOR DE TESIS:
C. P. CLAUDIO MANUEL RIVAS

FALLA DE ORIGEN

MEXICO, D.F.

SEPTIEMBRE 1995



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

En reconocimiento a mi familia.

Auditoría Interna

Organización, Funciones y Responsabilidades

Índice

Introducción.	1
I. Importancia de la Función de Auditoría interna.	5
1. Razones históricas.	6
2. Una misión renovada.	8
3. Bases del nuevo modelo de auditoría interna.	10
3.1 Auditoría interna tradicional.	11
3.2 Auditoría financiera.	12
3.3 Auditoría operacional.	14
3.4 Auditoría administrativa.	15
3.5 Auditoría de producto.	17
3.6 Semejanzas entre ellas.	17
3.7 Otras fuentes de la auditoría interna.	18
4. Conclusión.	21
II. Organización y Perfil.	23
1. Auditoría interna dentro de la empresa.	24
1.1 Autoridad.	25
1.2 Jerarquía.	28
1.3 Comunicación.	29
1.3.1 Comunicaciones con la alta dirección.	29
1.3.2 Comunicaciones con mandos intermedios y auditados.	30
1.3.3 Comunicaciones con el exterior.	31
1.4 El comité de auditoría.	33
2. Organización interna.	35
2.1 Planeación anual.	36

2.2	Organización e integración.	38
2.3	Dirección de proyectos.	43
2.4	Evaluación.	45
3.	Perfil del departamento de auditoría interna.	46
3.1	Normas personales.	47
3.1.1	Entrenamiento técnico y capacidad profesional.	48
3.1.2	Cuidado y diligencia.	49
3.1.3	Independencia mental.	50
3.2	Normas de ejecución del trabajo.	50
3.2.1	Planeación y supervisión.	51
3.2.2	Estudio y evaluación del control interno.	51
3.2.2.1	Protección de los activos de la empresa.	53
3.2.2.2	Obtención de información veraz, confiable y oportuna.	53
3.2.2.3	Promoción de la eficiencia operativa.	55
3.2.2.4	Ejecución de operaciones en adherencia a las políticas y planes.	55
3.2.2.5	Principios de control.	56
3.2.3	Obtención de evidencia suficiente y competente.	57
3.3	Normas de información.	58
III. Funciones y Responsabilidades.		59
1.	Naturaleza.	59
2.	Objetivo y alcance.	60
3.	Responsabilidad y autoridad.	62
4.	Responsabilidades específicas.	63
4.1	Planeación.	64
4.1.1	Planes y programas.	65
4.1.2	Políticas y procedimientos.	68
4.1.3	Presupuestos.	69
4.2	Organización general.	71
4.3	Administración de operaciones.	74
4.4	Control de operaciones.	75
IV. Proceso de Auditoría.		78
1.	Fase de planeación.	80
2.	Fase de ejecución.	87
3.	Fase de cierre e información.	90
4.	Fase de corroboración.	91

V. Informes y comunicaciones.	93
1. Objetivos del informe.	93
2. Requerimientos de información.	95
2.1 Utilidad.	95
2.2 Confiabilidad.	98
3. Contenido y estructura.	99
3.1 Informe general de auditoría.	101
3.2 Informe ejecutivo.	102
4. Otras comunicaciones.	104
VI. Conclusión General.	105
Anexos.	108
Bibliografía.	114

Introducción

Como en muchas ocasiones, los mexicanos nos encontramos viviendo momentos difíciles y sumamente cambiantes. Después de dos sexenios que presentaron políticas económicas y sociales congruentes, hoy estamos una vez más ante perspectivas de ahorro y sacrificio después de haber vivido un marcado proceso de apertura comercial, que de alguna u otra manera, nos impulso al consumo y nos dio por primera vez en muchos años la oportunidad de elegir entre una gran diversidad de productos.

Durante este periodo de aparente prosperidad se llegó a pensar que en términos generales se establecieron las bases para un país en desarrollo. Se obtuvieron tasas de inflación de un dígito (menos del 8% durante el año de 1995), cuando se esperaba que en un par de años se logaran índices similares a los de nuestros socios comerciales. También se presentó una estabilidad en la paridad

cambiaría, la cual como todos sabemos se interrumpió drásticamente al inicio de este sexenio con una devaluación de cerca del 80%.

Pero no todo en ese tiempo fue negativo, se efectuaron importantes cambios que en el largo plazo deberán mostrar sus virtudes; entre ellos tenemos modificaciones legales en materia agrícola buscando reactivar este sector que mostraba atrasos significativos; se modificaron la Ley y el Reglamento de Inversión Extranjera ofreciendo mejores alternativas y mayor seguridad al inversionista extranjero, además de celebrar tratados que eliminan la doble tributación; se ha invertido en obras de infraestructura como son ferrocarriles, aeropuertos, carreteras, puertos comunicaciones, etc.; se desincorporaron decenas de empresas del sector público que representaban fuertes gastos al gobierno y malos servicios a la población y se disminuyeron o eliminaron la mayoría de los aranceles existentes.

Pero todo lo anterior ha sido más que un cambio en la rutina de todos los Mexicanos, significa un cambio total en la forma de vida.

Este cambio de vida experimentado tanto por el consumidor, como para el productor o prestador de servicios ha resultado extremadamente brusco, para el primero al pasar de un mercado de escasez y mala calidad a la difícil decisión entre cientos de productos de muy variados costos y calidades; y para el productor y prestador de servicios el abandono de manera forzosa de un mercado protegido y cerrado, al nuevo enfrentamiento con el mercado más grande, variado y competido del mundo.

Ante esta amenaza, el empresario mexicano ha recurrido a muy diversas alternativas para lograr su permanencia o fortalecimiento en el mercado, algunos de ellos han recurrido a asociaciones estratégicas con sus posibles competidores del exterior, otros a la asistencia externa o en el último de sus casos han vuelto sus ojos al interior de su misma empresa para buscar las alternativas que brinden esa seguridad a sus accionistas, administración y empleados.

Todos estos planteamientos conllevan a un análisis tanto interno como externo, que busca descubrir y explotar nuevas oportunidades de negocio.

En el ámbito interno ninguna de las áreas logra salvarse de estos cambios, ya que siempre se está buscando una forma mejor y más barata de hacer las cosas. Usualmente las áreas llamadas no productivas son las primeras víctimas de los

cambios, los recortes y reubicaciones de personal; éstas regularmente son el comienzo de los intentos de la administración por buscar una mayor competitividad y cabe destacar que esta alternativa no es siempre la mejor, ni la única respuesta a la problemática de la productividad, ya que muchas veces estas áreas hacen la diferencia entre la empresa competitiva y la que no lo es; la exitosa y la que está destinada a fracasar.

Lo mencionado hace pensar que los cambios requeridos para que una empresa logre la solidez y seguridad necesaria en el mercado, requiere de estudios y análisis muy profundos que propongan cambios a la organización existente, los que deberán comenzarse desde la alta dirección y filtrarse a través de la organización media hasta llegar a los niveles más bajos. Si el cambio no es dirigido de esta forma es indudable que éste no se dará o será en un sentido diferente.

Pero la fórmula para la realización de los cambios no es tan sencilla, además de el orden lógico de implantación, se requiere de muchos más elementos para considerar el proyecto viable. El directivo requerirá de acercarse a nuevos modelos administrativos y productivos a fin de identificar alguno o algunos que considere aplicables en el negocio y la filosofía de su empresa. Actualmente se cuenta con una amplia variedad de tendencias administrativas y filosóficas de producción que pueden, de alguna u otra manera, adaptarse a las necesidades actuales de la actividad empresarial mexicana.

Sin embargo la dirección requiere de elementos que planteen, desarrollen, y dirijan las acciones que deberán tener lugar, por lo que se hace rodear de especialistas y gente con amplia experiencia para el cumplimiento de estas tareas.

Pero no solamente se requiere de personal externo para el cumplimiento de los objetivos del nuevo programa, también es necesaria la incorporación de personal interno que conozca en forma amplia y especializada las transacciones de la empresa, ya que los costos de consultores externos son muy elevados y resulta prácticamente imposible que logren el conocimiento completo de la empresa en el tiempo necesario para la implantación del nuevo modelo.

Al parecer los consultores externos han identificado dos áreas principales con la capacidad de desarrollar trabajos de esta índole debido a funciones y características propias, estos son los Departamentos de Métodos y Procedimientos y los de auditoría interna. La primera se encarga de la preparación y revisión de las políticas y procedimientos de la empresa buscando conciliar las directrices de la alta dirección con el desempeño cotidiano de las actividades en los niveles operativos. Por su parte el área de auditoría interna es la encargada de vigilar, entre

otras cosas, el cumplimiento de esas políticas y procedimientos y procurar el mejor aprovechamiento de los recursos disponibles de la empresa.

En la experiencia, algunas compañías no cuentan con el un departamento de Métodos y Procedimientos, sin embargo la figura de auditoría interna aparece en forma regular en todas las empresas.

Pero en la actualidad la función de auditoría interna se encuentra muy devaluada, identificando a sus integrantes como un obstáculo sorpresivo al que hay que superar o como un grupo de depuración de cuentas., más que como profesionales en evaluación de desempeño y promoción de eficiencia y productividad.

La afirmación anterior representa la imagen que en general se ha formado sobre la función de auditoría interna en la actualidad, en muchas ocasiones la existencia de esta área se debe mas a unacostumbre o una razón teórica que a una verdadera misión dentro de la empresa. Si bien es cierto que esta idea tiene un fundamento empírico, los consultores externos han encontrado comúnmente en esta función los elementos necesarios para desarrollar los cambios necesarios en la empresa, identificando la auditoría interna, más que como un revisor o depurador, en un agente de cambio capaz de desarrollar en el campo de acción las modificaciones necesarias para generar el cambio.

Los conocimientos profundos de la empresa, su diversidad académica y la capacitación continua hacen de esta función el elemento idóneo para el mejor cumplimiento de las expectativas de la alta dirección. Esto claro sin abandonar su funciones tradicionales de revisión en el cumplimiento de políticas y procedimientos, veracidad de la información y mejor utilización de los recursos disponibles.

El presente trabajo plantea una propuesta de administración y dirección de un departamento de auditoría interna en un empresa mexicana de dimensión importante y cubre aspectos desde la determinación de objetivos y metas, hasta su organización y métodos de trabajo para su mejor desempeño y logro de su misión.

I. Importancia de la Función de Auditoría Interna.

Definitivamente podemos coincidir en la imagen común de un departamento de auditoría interna como un área cuyo personal desarrolla actividades metódicas de revisión, un departamento en el que comúnmente recaen serias críticas sobre su actuación y sus pobres y predecibles resultados, sin faltar nunca comentarios respecto a sus justificación dentro de la empresa. También es común encontrar que el personal y las actividades que desarrollan han quedado atrás respecto de la evolución del entorno y de la empresa misma.

En el caso del entorno de la empresa, no es difícil encontrar que el auditor esté limitado al conocimiento de las operaciones que habitualmente desempeña, y no a las que regularmente son realizadas en la empresa, con lo cual se vicia o envuelve de igual manera que el personal sujeto a examen, con lo que pierde el enfoque que debiera guiarle a la evaluación de las transacciones (fluidez, control, productividad, valor agregado, legalidad, etc.) encerrándose en la aplicación de pruebas rutinarias que con el tiempo llegan a ser carentes de sentido. El contacto constante con el exterior permite comparar el desempeño de su empresa con parámetros reales y necesarios, lo que propicia las condiciones necesarias para dar

valor a sus comentarios y sugerencias y de esta manera convertirse en un agente de cambio y progreso.

Hablando dentro de la misma empresa, los cambios organizacionales, de procedimientos y políticas, tecnológicos y hasta de nuevos negocios deben obligar al auditor interno a replantear el enfoque de su auditoría, ya que si los objetivos o medios de la empresa han cambiado, se hace a su vez necesario el replanteamiento de sus objetivos y procedimientos de revisión, situación que requiere de personal capacitado en diversas áreas y más que nada, que cuente con una visión amplia de negocio y una aptitud emprendedora para afrontar el reto de evolución que le plantea la nueva empresa.

Otra forma de visualizar al auditor interno tradicional, es como un depurador y corrector de errores de operación, el que comúnmente olvida sus funciones e independencia en los cierres de mes o ejercicio o cuando la significación o alcance de los problemas es extremo.

Este tipo de acciones perjudican tanto al auditor como a la empresa, ya que el primero pierde su independencia al pasar a la parte operativa descuidando su programación de proyectos o en el peor de los casos incluyendo estas actividades en su plan anual. Por su parte la empresa fomenta que no se realicen con eficiencia sus operaciones normales (bien desde un principio con el consiguiente ahorro de recursos) creando un proceso rutinario de la corrección de errores, alterando la formación de los recursos humanos y de los procesos de trabajo.

No cabe duda que toda esta imagen en el fondo cuenta con bases en experiencias reales, como son el actuar diario del personal de auditoría interna; pero analizando la concepción funcional de la auditoría interna años atrás podemos, encontrar razones relativamente válidas que aclaran, pero no justifican su desempeño actual.

1. Razones históricas.

Haciendo referencia al proceso administrativo podemos ubicar la función de auditoría interna en la fase de control, la cual en una concepción tradicional se entendería como la serie de procedimientos encaminados a corregir defectos o desviaciones en la ejecución de los planes una vez que éstos se han sucedido; entendiendo planes como políticas, procedimientos y programas previamente establecidos por la alta dirección. Lo anterior lo traducimos a una actividad

relativamente independiente (dentro de la misma empresa, pero organizacionalmente separada) con actividades revisoras o de comprobación de transacciones que han sido realizadas, autorizadas, clasificadas y registradas.

La característica de independencia mencionada en el párrafo anterior, es la que la distingue del proceso de supervisión que existe en cualquier departamento de la empresa de la función de auditoría interna, ya que la supervisión es desarrollada por la parte operativa misma, mientras que la segunda se puede considerar autónoma al no encontrarse involucrada en la fase operativa de las transacciones normales (en teoría), además de contener una metodología de trabajo estructurada y definida, así como parámetros de evaluación previa claramente definidos.

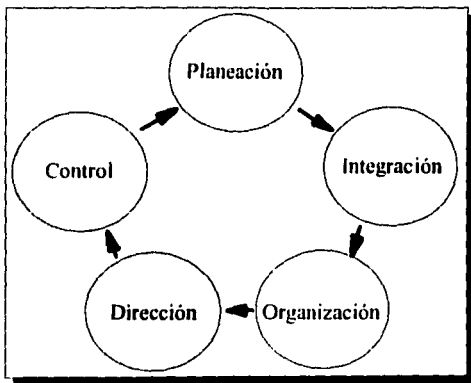
Sin embargo, la fase de control administrativo, tiene un mayor fondo. No es de ninguna manera válido el concebirla como una etapa que reprime y presiona a los individuos de la organización, ni que establece límites arbitrarios para la actuación, ni que comprende únicamente hechos pasados o históricos.

Una concepción como la anterior es por demás equivocada (aunque muchas veces en la práctica es real), ya que el control bien aplicado es dinámico, promueve la potencialidad de los individuos y, más que histórico, su carácter es de previsión ya que sirve para medir el desempeño presente y sienta las bases para la futura actuación de todos los recursos de la empresa, siendo su principal propósito el prever y corregir errores, y no simplemente limitarse a registrarlos (con lo que se encontraría en una función puramente depuradora).

El concepto anterior en ninguna forma se contrapone a la esencia del proceso administrativo. El hecho de que el control sea estudiado como la última etapa no significa que en la práctica suceda de esta forma. La planeación y el control están relacionados a tal grado, que en muchas ocasiones la administración no puede determinar si esta planeando o controlando; para muchos directores el control forma parte de la planeación misma, ya que la información obtenida es base para poder realizar la parte del proceso de planeación. En alguna ocasión durante la revisión de la estructura organizacional de la dirección de Finanzas, al definir sus actividades surgió la discusión sobre los objetivos de su función de presupuestos, el director de planeación lo definía como la concepción de los planes de la alta dirección; el contralor, como el mejor método de control económico. Evidentemente no lograron ponerse de acuerdo, pero es cierto que es la expresión del rumbo de la empresa representada en unidades y el control económico (e incluso estadístico) por excelencia.

El ejemplo anterior demuestra claramente la necesaria interrelación que existe entre las etapas de control y planeación, además de reafirmar el carácter dinámico del proceso administrativo, en el que es muy difícil definir en un momento de la vida de la empresa o del desarrollo de una transacción en que fase del proceso administrativo se esta viviendo.

Para muchos autores administrativos, la concepción dinámica del proceso administrativo tiene tal importancia que en algunas representaciones gráficas lo muestran en forma circular y mezclando los diferentes componentes del proceso, o destacando que para efectos didácticos se desglosa por etapas, pero en la práctica resulta difícil distinguirlo.



Cuadro 1.1 Ciclo del proceso administrativo.

2. Una misión renovada.

Definitivamente el desempeño regular en las empresas ha evolucionado, lo cual no ha sucedido de la noche a la mañana, sino que es un proceso continuo, lo que nos obliga a pensar en una necesidad de cambio permanente tanto en el personal, las estructuras, los procesos, las políticas y los planes de la organización. Podemos estar seguros que estos cambios que se suscitan en las empresas hoy en día no son voluntarios, sino obligados por las condiciones comerciales, económicas y sociales a las que nuestro país y toda América Latina se están enfrentado.

Quando comenzaron a gestarse todos estos cambios, cualquier avance en materia de mercadotecnia o tecnología relacionado con los nuevos productos o servicios nos sorprendió al no estar acostumbrados a esos niveles de competencia comercial. Pero actualmente nuestra postura como consumidores ha cambiado, debemos aceptar que hemos perdido esa capacidad de asombro y que el mercado consumidor mexicano esta madurando, buscando más que novedades y modas; calidad, servicio y economía.

Lo que podemos considerar constante, a través de estos cambios, son los grandes esfuerzos que realizan las empresas por modificar sus estructuras y procedimientos en función de los nuevos productos o servicios que el consumidor demanda y que finalmente son su razón de ser, además de su única oportunidad de supervivencia. Lo anterior es indudable desde varios puntos de vista, ya que cumple con los requerimientos sociales de la empresa (como es el ofrecer bienes y servicios útiles a la población), los requerimientos legales de calidad, los requisitos ecológicos, y hasta las revolucionarias teorías de mercado japonesas de ofrecer al cliente los productos que él espera, más que renovar lo que se produce en ese momento.

Estos cambios conllevan una infinidad de modificaciones a los procesos que normalmente realiza una empresa, involucrando al personal, la maquinaria y equipo, instalaciones, capacitación, políticas, procesamiento de datos, procesos de transacción, etc., lo que significa una importante cantidad de recursos invertidos además de sacrificios entre el personal, el cual debe dejar atrás una rutina de trabajo de años para incorporarse a nuevas actividades, las cuales dan un mayor valor al producto final. Es un enfrentamiento entre el progreso de la organización y el tradicional rechazo al cambio.

La función de auditoría interna debe de integrarse a la nueva corriente de la empresa, tanto a nivel interno como en el contexto de la operación. El cambio interno se refiere a que deberá rediseñar actividades normales de trabajo en busca de lograr una mejor utilización de sus recursos disponibles, buscando orientar su funcionamiento a satisfacer las nuevas expectativas de la dirección de la empresa. Este cambio inmiscuye aspectos básicos dentro de la organización de un departamento de auditoría interna, evaluando las necesidades de recursos humanos que se han generado, la metodología de trabajo, el reposicionamiento organizacional, la eficiencia en la administración del tiempo, el establecimiento y mejoramiento de canales de comunicación (tanto internos como externos), etc.; siempre orientándose y midiendo su desempeño con respecto a las expectativas de la alta dirección.

Con respecto al resto de la empresa la función de auditoría interna deberá participar en el diseño, desarrollo y control de los nuevos flujos de transacción, aportando sus conocimientos de operación y coadyuvando al establecimiento de una estructura de control interno que asegure el desarrollo de las operaciones de acuerdo con las nuevas políticas de la administración y los requerimientos jurídicos vigentes.

Para alcanzar los requerimientos que plantea el contexto de la operación, el departamento de auditoría interna deberá empezar por replantear completamente su conocimiento de la empresa, dejando atrás sus actividades mecánicas de revisión para dar lugar a un trabajo con requerimientos de análisis de mayor profundidad, haciendo valer en toda su extensión su característica de conocedor de la empresa, pasando a una actitud de aprendizaje continuo y crítica constructiva, sin dejar atrás sus funciones originales de control de operaciones, pero dándoles un nuevo enfoque más dinámico.

Con lo anterior podemos darnos cuenta de la valiosa herramienta que representa la auditoría interna para la dirección de la empresa, gracias a sus características de versatilidad, objetividad, experiencia y credibilidad, pasando a ser un generador de desarrollo y recursos más que un centro de costos de cuestionable utilidad que mira siempre hacia el pasado.

Hasta el momento se ha mencionado en muchas ocasiones que las expectativas de la alta dirección marcan en forma importante el planteamiento de los objetivos de la función de auditoría interna. En el Capítulo II se muestra desde diversas perspectivas la percepción de su desempeño en relación con su aporte a la alta dirección lo que da una idea clara de hasta que nivel deberá llevarse a cabo.

3. Bases del nuevo modelo de auditoría interna.

Los nuevos propósitos u objetivos de la función de auditoría interna exigen nuevos planteamientos, los que por una parte deberán fundamentarse en base a conocimientos sólidos y comprobados como son las ciencias y muchos otros métodos administrativos; y por otra en los requerimientos específicos de la empresa, aunados a las condiciones externas que, de alguna u otra manera interfieren en su desempeño.

Pero la decisión no es sencilla debido a esta misma diversidad de herramientas y conocimientos que están a su alcance, y aunque ya existe un camino trazado como son las diversas ramas de la auditoría y la Administración, el director de auditoría interna deberá asesorarse y evaluar la nueva filosofía y metodología de trabajo del departamento, siempre procurando adherirse a los objetivos centrales de la organización.

A continuación se presentan algunos breves conceptos sobre las ramas de la auditoría y otras disciplinas, que de alguna u otra manera cuentan con elementos que pueden aportar al nuevo modelo de auditoría interna.

3.1 Auditoría interna tradicional.

No debemos juzgar la auditoría interna tradicional en una forma tan estricta y sin un conocimiento de causa bien estructurado. Por una parte, debemos aceptar que sus alcances son pobres respecto de la expectativas de la administración empresarial actual, sin embargo sus objetivos son bien definidos y factibles.

Para poder definir la auditoría interna podemos recurrir a la definición que proporciona el Instituto de Auditores Internos de los Estados Unidos el cual la describe como "*La función independiente de evaluación establecida dentro de la organización para examinar y evaluar sus actividades como un servicio a la misma organización*".

De esta definición vale la pena destacar los términos *independiente* y *servicio a la organización*, el primero es el que da credibilidad y valor a las declaraciones e informes de auditoría, ya que al estar establecido organizacionalmente con actividades y autoridad propias, garantiza de alguna manera la profundidad y adecuación de sus trabajos de revisión; y por otra parte, el *servicio a la organización* resume su razón de ser dentro de la empresa al aportar certidumbre a los elementos que son base de decisión para la Administración.

Podemos lograr una mejor comprensión de la función de auditoría interna reconociéndola como un control organizacional cuyo desempeño consiste en medir y evaluar la eficiencia de los controles. Durante el establecimiento de una empresa, de nuevos departamentos o funciones regularmente se procede a implementar controles, los cuales son indispensables para que las operaciones sean vigiladas, y de esta manera, asegurar el logro de los objetivos planteados. Los esfuerzos de control se concretan a través de la auditoría interna mediante la emisión de sus

reportes de auditoría, donde se evalúa el cumplimiento de las políticas preestablecidas. Sin embargo, no hay que olvidar que existe una diversidad de controles, y es aquí donde el trabajo de auditoría sirve para medir y evaluar, no solo el actuar de las personas, sino también la eficiencia y eficacia de los controles establecidos. De esta manera, el auditor interno debe comprender la dualidad de su función: su trabajo de control y medición del desempeño y el de evaluación de la naturaleza, alcance y oportunidad de los controles.

Podemos resumir también que el papel fundamental de la auditoría interna en la organización consiste en actuar como una prolongación de la dirección:

a) Controlando el comportamiento global de la empresa o unidad sujeta a revisión,

b) Identificando los comportamientos anómalos o precursores de problemas potenciales,

c) Informando sus hallazgos de forma comprensible y oportuna a la dirección que tenga la autoridad para efectuar las acciones correctivas, y

d) Verificando prontamente la eficacia de las acciones correctivas e informando de los resultados a la dirección.

3.2 Auditoría financiera.

Esta es tal vez la rama de la auditoría más desarrollada, no solo por sus dimensiones actuales, sino por el grado de avance que existe en sus métodos de trabajo; las grandes firmas internacionales han desarrollado serios trabajos a este respecto, y los han compartido con sus representantes en todo el mundo. Lo anterior no es ninguna garantía respecto de la calidad de sus servicios, ya que el adoptar estos métodos requiere de profundos estudios para su mejor entendimiento y de una importante labor de capacitación entre su personal, por lo que sus resultados se reflejan en el largo plazo. Algunas de estas firmas internacionales a través de sus representantes, brindan regularmente asesoría en auditoría interna a sus clientes compartiendo sus experiencias, métodos y conocimientos, con lo cual se benefician mutuamente; por una parte la empresa al implementar métodos modernos de control y revisión, y el auditor externo al contar con un agente de control en la empresa durante todo el año, que ha sido capacitado en cierta manera por el mismo.

La importancia del examen realizado a las cifras de una empresa trasciende a los accionistas, esto principalmente a causa del gran desarrollo en los instrumentos de financiamiento y de los requerimientos legales que conllevan. Actualmente es difícil entender un entidad de regular tamaño que no tenga alguna relación con actividades bursátiles. Además, existen otros interesados en la confiabilidad de las cifras financieras como es el mismo gobierno, los empleados, las cámaras de comercio e industriales, instituciones crediticias, acreedores y proveedores, etc.

A consideración del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (I.M.C.P.) la auditoría financiera se define como *"la expresión de una opinión profesional independiente respecto a si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de operación de una entidad"*. Esta definición tiene un claro enfoque de servicio externo, razón para lo que fue creada, sin embargo destaca un objetivo primordial que es el de la verificación de la razonabilidad de los estados financieros, el cual corresponde plenamente a una de las principales funciones de la auditoría interna, al brindar certeza a la administración sobre su principal herramienta para la toma de decisiones cotidiana.

La auditoría interna y la financiera no solo comparten objetivos, sino que obviamente también actividades comunes, situación que en muy pocas ocasiones es aprovechada por las empresas para realizar trabajos conjuntos con los auditores externos que logren una mayor calidad y eficiencia por parte del auditor interno y una reducción en la carga de trabajo de los auditores externos, con el consiguiente abatimiento de los elevados honorarios de las firmas de auditoría externa.

De la auditoría financiera los aspectos que podemos considerar de mayor aprovechamiento para la función de auditoría interna serían: la metodología y el control de calidad de los trabajos, las normas de auditoría y el personal altamente calificado que regularmente desarrollan. No es extraño encontrar personal que alguna vez fue auditor externo en las filas de auditoría interna o algún otro puesto directivo o gerencial, ya que son gente con amplia experiencia en diferentes negocios y con un conocimiento general de la operación y la problemática de la empresa en cuestión.

La metodología y el control de calidad en el trabajo empleados en la auditoría externa son prácticamente aplicables por completo en la auditoría interna, ya que incorporan conceptos desde el conocimiento de cliente o área sujeta a examen hasta los lineamientos y normas de reporte, que en realidad no han sido muy desarrollados por los auditores internos. Lo mismo puede decirse de las normas de

auditoría, ya que salvo excepciones que son analizadas en el siguiente Capítulo, pueden aplicarse perfectamente al desempeño del auditor interno.

3.3 Auditoría operacional.

Si quisiéramos definir la nueva tendencia de la auditoría, creo prudente considerar como eje de ese cambio a la auditoría operacional. Actualmente este tipo de trabajos se ha convertido en el centro de atención de compañías en pleno desarrollo y de los profesionales independientes en busca de nuevos horizontes que exploten todas sus capacidades. La auditoría operacional ha roto la barrera que existía entre la fase de control del proceso administrativo y la de previsión y planeación. Es un trabajo que cuestiona desde sus orígenes, las razones mismas del por qué es el diseño de los procesos de operación y propone cambios radicales en el desempeño de las labores normales que nunca antes habían sido cuestionadas.

Este tipo de auditoría permite al contador público, junto con profesionales de otras ramas, desarrollar su creatividad operativa y romper con esquemas tradicionales y caducos que se han respetado durante años, a los que comúnmente se les ha dado por llamar "*vacas sagradas*".

El I.M.C.P. ha manifestado su preocupación por integrar al contador público en este campo de trabajo emitiendo lineamientos de auditoría operacional, en los que contempla este tipo de auditoría como una actividad necesariamente multidisciplinaria, donde el contador público es el que tiene las aptitudes de dirección y que al participar deberá mantener en el trabajo ciertos requerimientos de calidad, es decir, una especie de normas de auditoría operacional.

Podemos entender por auditoría operacional *la práctica de un examen de ciertos aspectos operativos, con la intención de hacer recomendaciones para incrementar la eficiencia operacional de la entidad sujeta a revisión.* Donde podemos concluir que el objetivo de este tipo de auditoría se cumple al presentar recomendaciones que tiendan a eficientar las transacciones de la empresa.

La auditoría operacional persigue detectar problemas y proporcionar bases para solucionarlos, prever obstáculos a la eficiencia, presentar recomendaciones para simplificar el trabajo e informar sobre obstáculos al cumplimiento de planes y todas aquellas cuestiones relacionadas con la consecución de la óptima productividad. Como se puede ver este tipo de auditoría tiene alcances muy altos,

lo que reafirma la necesidad de integrar equipos multidisciplinarios y de gran experiencia.

Por lo regular el contador público se circunscribe en el o los principales lugares del grupo de trabajo, dando lugar a otras disciplinas en otros trabajos que conlleva la auditoría operacional; podemos decir que el contador público hace las veces de médico general, diagnosticando fallas y dando entrada a la participación de otros especialistas (entre los que también se puede encontrar), los que promoverán las soluciones concretas que a su juicio sean más apropiadas. Entre estas participaciones podemos destacar los trabajos de reorganización, desarrollo de sistemas, desarrollo logísticos, consultoría administrativa, etc.

Entre los aportes que se pueden identificar en esta área esta el régimen interdisciplinario que debe existir, con la debida dirección del contador público por su base de conocimientos de auditoría.

Otro aspecto de gran importancia que puede tomar de la auditoría operacional es la riqueza de sus objetivos, que a su vez satisfacen el desarrollo integral de sus practicantes. Este enfoque operativo es determinante en la respuesta que la auditoría interna puede aportar a la alta dirección.

3.4 Auditoría administrativa.

Por auditoría administrativa se entiende *"la verificación y evaluación de la forma en que la administración está cumpliendo con los objetivos y las funciones de planeación, organización integración y control"*. Como se observa en la definición el objetivo de este examen es verificar el desempeño de la gerencia en un determinado departamento o función, tomando como eje de la revisión al mismo proceso administrativo.

Durante la ejecución de la auditoría se mantiene el mismo orden que en el proceso administrativo, por lo que en las diversas etapas deben cubrirse objetivos mínimos, que en términos generales se detallan en el Cuadro 1.2.

	<u>Fases de auditoría.</u>	<u>Objetivos específicos.</u>
Auditoría Administrativa.	Planeación.	Propósitos. Objetivos. Estrategias. Políticas. Programas. Presupuestos. Procedimientos.
	Integración y Organización.	Fuentes de recursos. División del trabajo: <ul style="list-style-type: none"> - Jerarquización. - Departamentalización. - Descripción de funciones. Coordinación.
	Dirección o ejecución.	Toma de decisiones. Integración. Motivación. Comunicación. Supervisión.
	Control.	Establecimiento de estándares. Medición. Corrección. Retroalimentación.

Cuadro 1.2 Etapas y objetivos de la auditoría administrativa.

La auditoría administrativa es frecuentemente aplicada en forma conjunta con la auditoría operacional, razón por la cual es frecuente que se les confunda. La auditoría administrativa verifica que las tareas llevadas a cabo en un departamento o área de la empresa sigan un proceso científico, mientras que la operacional deja atrás la organización básica de la empresa y busca un flujo natural en las transacciones. Podemos considerar que la administrativa está comprendida en la operacional. El enfoque de ambas auditorías es diferente, por lo que no se pueden esperar resultados semejantes.

3.5 Auditoría de producto.

Una auditoría de producto es un examen detallado de algunos productos terminados antes de su aceptación por parte del consumidor. Durante esta inspección se pueden medir atributos físicos y verificar el cumplimiento de las condiciones pactadas (tiempo de entrega, especificaciones en caso de ordenes de producción, etc.). Una auditoría de producto no examina la situación total de una gestión.

Pero no se debe enfocar únicamente la auditoría de producto a los procesos de producción de bienes, ya que en los servicios también puede evaluarse la calidad presentada a consideración de los consumidores, especialmente hoy que la decisión de un consumidor muchas veces se reduce a las ventajas en servicio.

Este tipo de auditoría puede ser realizada por un técnico bien preparado, ya que los requisitos son relativamente claros y estándar. Podemos concluir diciendo que los auditores de producto son normalmente técnicos de control de calidad (C.C.).

3.6 Semejanzas entre ellas.

A pesar de las diferencias de las ramas de la auditoría anteriormente analizadas podemos encontrar rasgos comunes como son:

a) Que se ejecutan sobre una parte seleccionada o muestra. No se auditan todas las transacciones financieras, todas las entradas o salidas de un proceso, todos los artículos o servicios prestados, etc. La auditoría en general selecciona una parte del universo disponible para su examen y luego saca algunas conclusiones sobre la totalidad (proyección).

b) Todas las auditorías exigen alguna clase de requisito, especificación u otros criterios de medida (evaluación).

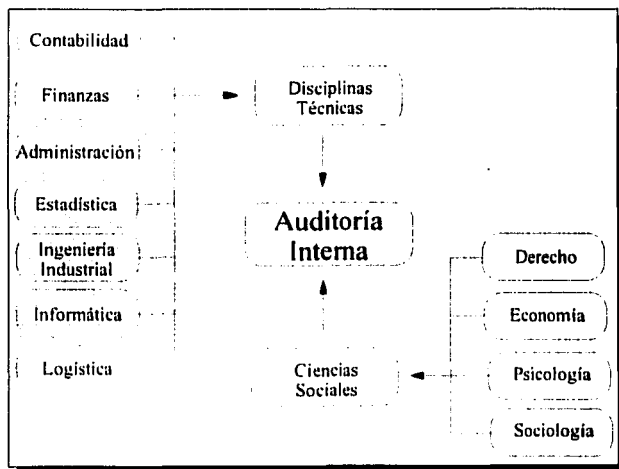
c) Necesitan algunas normas de comportamiento que rijan el actuar del personal de auditoría.

d) Todos los tipos de auditoría son ejecutados por personas distintas de las que realizan la actividad sujeta a examen, lo que proporciona al trabajo un carácter independiente y, por lo tanto, credibilidad ante el usuario del informe de auditoría.

Es indiscutible que las ramas de la auditoría tienen una estrecha relación, sobre todo en sus métodos de trabajo, por lo que para el diseño de una renovada función de auditoría interna, deberán tomarse en consideración las principales directrices de los diferentes tipos de auditoría.

3.7 Otras fuentes de la auditoría interna.

Pero ya que las expectativas de la alta dirección sobre la auditoría interna son amplias, también se hace necesario el buscar nuevas contribuciones de algunas otras ramas del conocimiento, principalmente de las ciencias sociales y de algunas disciplinas técnicas. En el Cuadro 1.3 se esquematizan algunas de las ramas del conocimiento que pueden realizar una aportación real a la auditoría interna.



Cuadro 1.3 Otras fuentes de conocimiento de la función de auditoría interna.

Resulta imposible determinar una a una cuales pueden ser sus aportaciones a la auditoría interna, por lo que a continuación se exponen las que pueden considerarse principales y determinantes para el logro de los objetivos expuestos.

Todas las ramas que aportan conocimientos a la auditoría interna regularmente sufren una evolución constante, sin embargo algunas se destacan por sus revolucionarios cambios o nuevas aportaciones, aquí podemos destacar principalmente la Informática y la Administración.

La informática ha sido durante las últimas dos décadas el mayor ejemplo de la revolución tecnológica que estamos viviendo y se ha convertido para muchas empresas (especialmente las de servicios) en más que una herramienta indispensable. Los escuelas y universidades han incorporado en prácticamente todos sus planes de estudios materias relacionadas con el conocimiento en computación. Esto reconoce la necesidad de incorporar en todo departamento de auditoría interna al menos un especialista en sistemas, que deberá contar con la capacidad de entablar una comunicación clara y útil con el resto de los integrantes del departamento. El incorporar a un ingeniero en sistemas no es sólo una necesidad que auxilia en la adaptación del nuevo enfoque de auditoría, sino una manera de hacer más eficiente el cumplimiento de las responsabilidades de revisión que deben llenarse.

Otra situación en la que el desarrollo de sistemas involucra a la función de auditoría interna, es en su papel de usuario, ya que no sólo puede contemplarse la posibilidad de evaluar un sistema, sino también de sacar ventaja de éste para el desarrollo de las pruebas de auditoría, logrando ahorros significativos en tiempo y mejoras en la calidad del trabajo, lo que permite aumentar la cobertura sobre la empresa con la misma cantidad de recursos. De esta manera durante la selección de un nuevo sistema de cómputo, auditoría interna debe participar como usuario del sistema y como su evaluador de eficiencia y control.

Por otra parte la administración también es una disciplina constantemente innovadora. No es difícil observar la gran cantidad de publicaciones que presentan nuevos enfoques para el mejor aprovechamiento de los recursos. Es conveniente recalcar que es muy fácil para la dirección o para el gerente de algún área en especial, el perderse entre tanta nuevas teorías administrativas, por lo que por una parte debe mantener un contacto constante con las nuevas publicaciones y las experiencias de otros empresarios y directores, y por otra, ser selectivo en cuanto a las aplicaciones que se intenten hacer dentro de la empresa; ya que no es conveniente casarse con algún enfoque administrativo, ni por otra parte intentar

constantes cambios de estrategia ya que estos últimos representan importantes aplicaciones de recursos y sobretodo una imagen de falta de definición frente a la organización, lo que puede conducir más que a la transmisión de la productividad y la calidad, a un desconcierto y una falta de credibilidad por parte de los empleados a la empresa.

Como ejemplo de las teorías administrativas recientes tenemos entre las más recientes a la reingeniería de procesos en los negocios (B.P.R.), esta tendencia busca reinventar los procesos normales de una empresa, es decir el abandonar completamente los procedimientos existentes y diseñar un nuevo proceso o flujo, lo que normalmente conlleva la incorporación de avances tecnológicos significativos. Para la consecución de la reingeniería es necesaria la participación de personal interno experimentado, ya que sólo ellos conocen el negocio, y por otra parte de consultores externos y personal interno innovador, ya que estos son los únicos capaces de identificar y explotar la capacidad potencial de cambio del negocio.

El objetivo principal del B.P.R. es *"identificar y fortalecer los procesos necesarios para asegurar ventajas competitivas y el éxito en el mercado"*. Este objetivo es muy acorde al que persigue la auditoría operativa por lo que sus métodos de trabajo son muy parecidos.

Otra teoría administrativa que involucra a la auditoría interna es la implantación de calidad total o mejora continua, cuyo propósito principal es el incrementar la productividad a base de pequeñas innovaciones en toda la organización. A diferencia del B.P.R. en el que se desechan los procesos y recursos existentes para dar paso a una nueva forma de trabajo, la calidad total parte de los mismos recursos obteniendo mejores resultados.

Ambas teorías comparten el objetivo de incrementar la productividad, pero sus alcances son muy diferentes ya que el B.P.R. representa una fuerte inversión de recursos cuyos resultados se obtienen en el largo plazo pero con una mejoría significativa, mientras que la calidad total obtiene resultados en mediano o corto plazo con mejoras de menor magnitud. El primero es un reestructuración organizacional y de procesos mientras el segundo la implantación de una filosofía productiva. Algunos especialistas afirman que ambas teoría pueden combinarse en periodos largos de tiempo.

El departamento de auditoría interna puede participar en forma activa en el proceso de calidad total durante sus trabajo normales de revisión, aportando

modificaciones a los procesos existentes a través de sus informes de auditoría; y por otra parte puede participar en reestructuraciones como son la realización de B.P.R. o auditorías operativas, lo anterior a través de la ejecución de trabajos dirigidos por los consultores externos, con lo que se logra un importante ahorro en honorarios de consultoría, además del conocimiento de los objetivos de reestructuración. También auditoría interna puede resultar un excelente enlace entre los trabajos de consultoría y la empresa.

La experiencia adquirida en estos trabajos puede servir como base para reestructuraciones futuras, los que son dirigidos por su propia cuenta y se llevan a cabo en áreas identificadas de la empresa a solicitud de la alta dirección.

4. Conclusión.

Después del análisis y síntesis de las teorías expuestas y de los resultados y experiencias pasadas, se puede afirmar de la necesidad de replantear o reestructurar los objetivos y metas de la función de auditoría interna en la empresa, por las necesidades que plantean éstas y por el alto nivel de desempeño que exige la alta dirección en la actualidad. Con esta renovada misión, es necesario aglutinar las virtudes y ventajas de las diferentes ramas de la auditoría que se han expuesto y las aplicaciones técnicas que ofrecen otros ámbitos del conocimiento, de manera especial en lo que se refiere a la administración e informática; llevando a cabo este cambio siempre sobre una base científica y alto nivel de calidad profesional como corresponde a los compromisos y objetivos adquiridos.

Dos ejes importantes de este cambio se refieren al enfoque de prevención que debe asumir, siempre analizando el pasado, para el logro del mejor entendimiento del presente el cual fije las bases para el diseño del futuro. El otro se centra en la característica de plurifuncionalidad que debe existir en sus objetivos, métodos y organización, ya que en ninguna otra forma se puede asegurar la cobertura de todos los ámbitos de examen propuestos.

En términos generales se puede concluir que la nueva función de auditoría interna deberá llenar o cumplir las siguientes cuatro objetivos generales:

a) El análisis y evaluación de las estructuras de control interno existente en la organización, así como el involucramiento en la autorización y emisión de nuevos lineamientos normativos en la empresa.

b) El análisis y evaluación de la razonabilidad de información financiera y no financiera, observando sus bases de elaboración y la consistencia en sus procesos.

c) El conocimiento y observación del adecuado cumplimiento de planes, programas y presupuestos dictados por la administración, vigilando la razonabilidad de sus bases de elaboración y resultados.

d) La evaluación en las diferentes áreas de la empresa de los niveles de eficiencia mediante el diseño de parámetros definidos y razonables, promoviendo cuando sea necesario iniciativas para la elevación de la productividad.

II. Organización y Perfil.

En un sentido amplio, una organización está encaminada a la coordinación de actividades realizadas por los individuos que forman parte de un organismo determinado. La organización busca la consecución del mejor aprovechamiento de los elementos materiales, económicos y humanos, para la realización de los fines que la propia organización persigue.

La organización debe tener la capacidad de suministrar métodos y relaciones que tengan una posibilidad real de ayudar al desempeño de las actividades en una forma eficiente, es decir de la mejor manera con un mínimo de esfuerzos.

Dentro de la empresa la auditoría interna debe ser capaz de integrarse a la organización de su compañía y crear o reestructurar su propia organización para la consecución de sus objetivos, es decir, deberá situarse en un contexto de empresa y después crear las condiciones y lineamientos de trabajo necesarios para su propio desarrollo. Estas condiciones y lineamientos siempre deberán subordinarse a los principios y políticas generales de la misma empresa, salvo cuando se ponga en peligro la integridad de la función del departamento ante los terceros a los que sirve.

I. Auditoría interna dentro de la empresa.

En muchas ocasiones las críticas se centran en la dependencia salarial que existe entre la empresa y el área de auditoría interna, algunas otras en la relación e ingerencia organizacional del departamento con muchas direcciones de alto nivel. Es verdad que resulta difícil comprender en primera instancia, cómo se puede mantener la distancia adecuada con el resto de la empresa cuando ésta paga y decide los niveles de sueldos, sin embargo a pesar de no estar totalmente en sus manos, el director de auditoría interna puede mantener cierta distancia y la independencia mental necesaria con respecto al resto de la organización. Para lograrlo debe plantear objetivos y metas en forma anticipada para su departamento y comprometerse plenamente con su cumplimiento, ya que de no ser así corre el riesgo de distraer el desempeño de su personal a la atención de los requerimientos o prioridades de la administración, que no siempre serán los mismos que los de auditoría interna; además de existir el peligro de pérdida de autonomía. La respuesta ideal ante este problema resulta, en un justo medio, en el que mantenga la ventaja de estar dentro de la organización, sin perder esa capacidad de decisión y acción.

Otras de las formas que ayudan a mantener la independencia es la determinación de una autoridad única (o al menos principal), a la que deberá rendir cuentas de su trabajo y resultados. Esta autoridad deberá tener el derecho de conocer, participar y autorizar la determinación de los niveles de riesgo de las áreas o procesos, así como del alcance y oportunidad de las revisiones de auditoría, es decir de sus planes en el corto y largo plazo. Si no fuese así, el director de auditoría vería comprometidas sus actividades de todo el año con la satisfacción de necesidades de diversas autoridades intermedias, con lo que difícilmente cumpliría con su programa de actividades.

Resulta paradójico que la condición más criticable en cuanto a la independencia de la función de auditoría, sea a su vez una ventaja en sus condiciones de trabajo. Este es el caso de la relación cotidiana de auditoría interna con el resto de la organización. Esto se explica en el sentido de participar en forma directa con la exposición de problemas y criterios de solución de las diferentes áreas operativas de la empresa. El conocimiento del actuar de la organización permite evaluar la capacidad de los ejecutivos, sus actitudes ante la problemática y la profundidad y objetividad de sus acciones correctivas. Esto es una de las principales bases para la determinación de los riesgos de auditoría y de las decisiones sobre el alcance y oportunidad de los exámenes a practicar.

El valor de esta relación con la organización se puede destacar al enfrentar esta oportunidad de conocimiento de la organización, con las posibilidades de un auditor externo, el cual difícilmente puede adentrarse con tal facilidad a la problemática diaria de la empresa, teniendo que recurrir a medios alternativos que regularmente le ocupan mayor tiempo y que muchas veces hacen dudar si en realidad el auditor externo conoce lo suficiente de los problemas que le afectan en su enfoque de auditoría. Este comentario es de gran relevancia para la relación que debe existir entre la auditoría interna y externa, la que de ninguna manera debe limitarse a la época de ejecución de la auditoría externa, ya que los sucesos relevantes que afectan en el enfoque de auditoría externa se suceden durante el transcurso del año. De hecho, por esto mismo, uno de los principales usuarios de los reportes de auditoría interna debe de ser el auditor independiente, ya que representa su mejor oportunidad de estar en contacto con el desempeño y la problemática de la empresa desde un punto de vista similar o cuando menos afín en cuanto a objetivos se refiere.

1.1 Autoridad.

Como cualquier otro departamento de la empresa, existe una obligación de reportar los trabajos y tareas realizadas en forma cotidiana, sin embargo en el caso de auditoría interna, los reportes que emite tienen un alcance y objeto diferente. Esto es fácil de observar en la distribución de informes de auditoría, ya que se pueden dirigir cualquier número de estos y a cualquier área o funcionario de la empresa.

Los reportes de auditoría de ninguna forma significan una relación de autoridad con las áreas a quien se dirigen, sino solamente cumplen con una norma y objetivo de información a los auditados y a las áreas relacionadas con los trabajos de auditoría.

Para la realización de esto, es indudable la autoridad y autodeterminación que debe tener el departamento en sí mismo, ya que tiene la facultad y responsabilidad de evaluar el desempeño y forma de trabajo de cualquier área o bien dirigirse a quien sea mediante un informe de auditoría. La decisión de dirigir los informes a las áreas afectadas de ninguna forma debe ser influida por ningún organismo de la administración, sino determinarse de acuerdo con la incumbencia de las áreas o departamentos que incurren en errores, irregularidades o ineficiencias, o bien aquellos afectados por estos motivos.

Existen algunos factores que coadyuvan a determinar el grado de autoridad del departamento de auditoría interna, como son la actitud de la alta dirección en apoyo a sus reportes, los resultados de sus trabajos y el nivel de respuesta ante ellos y el nivel jerárquico de la autoridad de quien depende.

La alta dirección transmite a la organización el nivel de autoridad funcional que otorga a auditoría interna a través de la relevancia de los aspectos tratados y de su respuesta ante los problemas expuestos en los reportes de auditoría. La organización tiene la capacidad de percibir esto a través de los comentarios y las acciones correctivas dictadas por la administración. Es por eso que en la determinación de estas, la empresa capta el desempeño de auditoría interna y la trascendencia de sus resultados.

Para ejemplificarlo podemos pensar que ante la emisión de un informe en el que se presentan importantes irregularidades, incluso señalando el personal o área responsable de éstas, la dirección de la empresa no manifieste en forma importante su descontento o bien no emita órdenes en el sentido de que se corrijan dichas irregularidades. Ante esta postura, el auditado y todo aquel que conozca del caso percibirá la falta de interés por parte de la dirección, repercutiendo en forma directa en las revisiones subsecuentes en forma de desinterés, dificultando el desarrollo de los trabajos de revisión y haciendo caso omiso de las medidas correctivas expuestas.

Lo anterior, en ninguna forma puede considerarse una justificación ante el fracaso de las revisiones subsecuentes o el incumplimiento de los planes a corto y largo plazo del departamento, ya que en la personalidad del director de auditoría interna debe existir el suficiente carisma y carácter para sobreponerse a estas contrariedades y a los auditados, así como para motivar lo necesario a su personal para el logro de los planes.

Cabe recalcar que cuando se presentan situaciones como la anterior en repetidas ocasiones, pueden resultar alarmantes llamadas de atención para el departamento en cuanto al cumplimiento de los objetivos planteados, ya que su principal cliente presenta una actitud indiferente ante su existencia, funcionamiento y resultados.

El otro aspecto que puede promover su autoridad es el nivel jerárquico de quien depende y su posición funcionalmente hablando, lo que en cierta manera puede afectar el ámbito de sus actividades y su imagen frente a la organización.

A este respecto se pueden presentar dos situaciones. La primera se refiere al nivel jerárquico del jefe inmediato, en especial cuando este no es lo suficientemente alto. En estos casos suele suceder que durante el desarrollo de las auditorías, el auditor se enfrente a una problemática de obtención de información, es decir, a que esta no sea la requerida, a un importante atraso en su entrega o incluso que esta no sea provista.

La otra situación se referiría a la dependencia de un área operativa específica (por ejemplo al área de finanzas o de operaciones) donde se podría tener un efecto similar al anterior en la falta de atención de otras áreas, y por otra parte, serias dificultades en la emisión de sus reportes en los casos en que estos se refirieran a el área a la que pertenece, ya que reportaría a su propio jefe sus propias deficiencias o irregularidades, corriéndose el riesgo de limitar las observaciones y perder su independencia mental por presión jerárquica o de organigrama.

Ante lo expuesto se observa un panorama difícil más no imposible de superar, ya que de antemano existe un compromiso profesional de trabajo y objetivos, que sólo en caso extremos justificarían su no obtención. Sin embargo debe de existir entre las habilidades del director de auditoría interna, ciertas características o ventajas personales que le ayuden a solventar este tipo de situaciones.

En principio debe buscar por diversos medios redefinir o replantear su posición en la organización de la empresa, ya que como lo hemos observado, resulta primordial para la mejor obtención de los resultados y el óptimo aprovechamiento de los recursos a su cargo.

Otra alternativa que resulta clave para el reposicionamiento de auditoría interna es la calidad y la consistencia. En la medida que sus informes destaquen deficiencias de importancia para la administración, adecuadamente soportadas con evidencias y conclusiones, resultará difícil para la dirección hacer caso omiso de los informes de auditoría y de las medidas correctivas que propone. Un aspecto que resalta en gran manera la calidad del trabajo de auditoría son las sugerencias derivadas de los mismo trabajos de revisión, las cuales evidentemente logran captar la atención de la dirección, por representar en diversas formas, procedimientos o técnicas que previenen errores o irregularidades o bien originan ahorros o promoción de eficiencia en la empresa.

El cambio ante la alta dirección puede resultar un proceso largo y difícil, es por eso que aunado a la calidad del trabajo, el ser consistente en la emisión de reportes de calidad, así como en algunas observaciones y sugerencias de importancia sin duda puede lograr captar la atención y confianza de la alta dirección.

Otra manera de lograr una mayor presencia en la empresa es a través de una adecuada y algunas veces tendenciosa distribución de informes, ya que se obtiene involucrar en una problemática tanto a los causantes como a los afectados por el problema, con lo que se promueve la controversia que, en términos generales, ocasiona progreso o evolución.

Una importante y necesaria alternativa resultan las comunicaciones con la auditoría externa, la cual con el interés de conocimiento y entendimiento de la problemática del negocio, llega a ejercer cierta presión en la dirección y en los niveles de mando intermedios, para la oportuna corrección de irregularidades o ineficiencias de importancia.

1.2 Jerarquía.

Como en cualquier área o departamento, siempre existe un alto interés en ocupar una posición jerárquica con el nivel más alto posible, lo cual normalmente se relaciona con la necesidad de status de cualquier ejecutivo. En el caso de auditoría interna pudiera resultar lo mismo, sin embargo en el fondo el verdadero valor o jerarquía está otorgado por su función misma. Con esto no se quiere decir que la auditoría interna resulta una excepción a las teorías de la administración de la organización, sino que ya existe una definición de la jerarquía por funcionalidad, donde más que existir una línea de mando que la defina, hay una relación de trabajo y un encuentro de intereses con la alta dirección. En el caso de auditoría interna y la alta dirección ese encuentro de intereses se centra en:

- a) El análisis y evaluación de la estructura de control interno existente,
- b) El análisis y evaluación de la calidad de la información financiera y no financiera,
- c) La evaluación de la productividad y acciones tendientes a su elevación,

- d) El diseño y aplicación de medidas tendientes a la previsión de riesgos, y
- e) La evaluación de la organización en general, incluyendo el mejoramiento de planes, políticas, procedimientos, programas y presupuestos, así como la promoción de oportunidades de negocio.

Sin embargo hasta el momento no ha sido expuesta una solución definitiva o al menos ventajosa en relación con la organización jerárquica y el nivel de autoridad del departamento auditoría interna. En el punto 1.4 del presente Capítulo se muestra la alternativa del comité de auditoría interna, la cual puede resultar sumamente balanceada y responder en mayor parte a los requerimientos de la función de auditoría interna para su óptimo desarrollo y relación con el resto de la organización.

1.3 Comunicación.

La comunicación es uno de los aspectos primordiales para el sano desarrollo de cualquier organización, prueba de ello es el importante avance en favor de los medios de comunicación y la creciente exposición y aplicación de teorías para la fluidez necesaria de está.

En el departamento de auditoría interna la comunicación juega un papel clave, siendo un elemento indispensable para el desarrollo de cualquiera de sus proyectos, presentando la característica de fluir en cualquier sentido, bien sea en forma vertical u horizontal y en teoría sin ninguna barrera.

1.3.1 Comunicaciones con la alta dirección.

Estas resultan determinantes en el enfoque de las tareas de revisión, ya que muchos de los requerimientos de la alta dirección deben ser incorporados o adaptados en los programas de revisión de auditoría, adhiriéndose de esta forma a los objetivos y programas generales de la empresa. A su vez los hallazgos relacionados con estos requerimientos de revisión deben de ser presentados en los reportes de auditoría, evaluando los acontecimientos con independencia y en referencia a parámetros útiles a los ojos de la alta dirección.

Dos características fundamentales de la información de calidad son la claridad y concreción, que en el caso de la alta dirección acentúan su relevancia, ya que el valor del tiempo de los directivos es extremadamente alto por lo que sólo atienden aspectos de mayor relevancia y significación a nivel empresa.

Para lo anterior es muy importante procurar gran significación en el contenido que se transmite en los reportes de auditoría, es decir, no solo mostrar en forma breve los hechos encontrados, sino desarrollar análisis, parámetros y evaluaciones que logren un mayor entendimiento y alcance y, por lo tanto, faciliten la toma de decisiones para alta dirección.

1.3.2 Comunicaciones con mandos intermedios y auditados.

Esta comunicación se emite por dos motivos principales, el primero es mantener informadas a las diferentes áreas sobre el desarrollo de los trabajos de auditoría, como pueden ser memorándums de inicio de actividades, solicitudes de información o informes del grado de avance de auditoría y observaciones o hallazgos preliminares. El segundo motivo se referiría a los informes definitivos de auditoría, los cuales a diferencia de los anteriores tienen un carácter más formal, cumpliendo principalmente con los propósitos de informar a la unidad sujeta a examen de las ineficiencias y hallazgos encontrados y por otra parte de dar a conocer a otras áreas relacionadas de la existencia de estos hechos, en forma conjunta con los posibles efectos que éstas pueden tener sobre sus actividades.

Para los mandos intermedios y los auditados también resulta de gran importancia que los informes de auditoría cumplan con la característica de significación, ya que los concientiza de la gravedad de los efectos, pero a su vez, otro de los contenidos de importancia para ellos son las observaciones sobre políticas y procedimientos de operación y en general sobre la estructura de control interno que existe, ya que a diferencia de la alta dirección cuya atención se centra en conocer de problemas relevantes y sus magnitudes, los mandos intermedios tienen una responsabilidad específica de atenderlos desde sus orígenes, es por esto que ellos están más involucrados en el diseño y evaluación de los procedimientos y procesos que afectan a sus áreas de responsabilidad.

1.3.3 Comunicaciones con el exterior.

La principal y más continuada relación del auditor interno con el exterior de la empresa debe ser siempre con el auditor externo, esto principalmente a causa de la comunión de métodos, objetivos y responsabilidades que ambos comparten. El contacto, por medio de juntas y escritos debe de ser lo suficientemente continuo que permita mantener al auditor externo informado de los diferentes sucesos que acontecen en la empresa durante todo el año y que sin duda afectan su enfoque y planeación de auditoría, ya que de acuerdo con esto y con los resultados de auditoría interna durante el año, se verán modificados la naturaleza y el alcance de sus procedimientos en la ejecución de su auditoría.

Para lo anterior es necesario que el auditor externo realice una evaluación de los planes, organización, personal y resultados de auditoría interna, lo que deberá aportarle la información suficiente para formarse un juicio sobre si el departamento está cumpliendo los objetivos planteados. Con lo anterior la empresa se beneficia en dos formas, primero al lograr un mayor grado de confianza por parte del auditor externo y segundo (consecuencia del anterior) la simplificación del proceso de auditoría externa, lo que la hará mas ágil y abatirá sus respectivos honorarios. Esta evaluación resulta un excelente y muy completo parámetro para que el director de auditoría interna y la alta dirección evalúen el desempeño anual del departamento.

Este planteamiento puede resultar muy atractivo, al obtener a partir de un satisfactorio trabajo de auditoría interna una menor distracción del personal administrativo (especialmente contable), con el consecuente ahorro de tiempo de empleados y sueldos que esto implica.

Para realizar la evaluación de la función de auditoría interna desde el punto de vista del auditor externo, se deben contemplar los siguientes 4 puntos:

a) Conocimiento de la función de auditoría interna, donde deberá allegarse de información referente a la organización interna y su relación con el exterior, de políticas de contratación, entrenamiento, asignación, supervisión y evaluación del personal, de las bases para la determinación de la naturaleza, alcance y oportunidad de sus procedimientos, y de los métodos y técnicas para aplicar estos, así como los resultados obtenidos en los exámenes practicados por el departamento y las respuestas de la administración a sus hallazgos y observaciones.

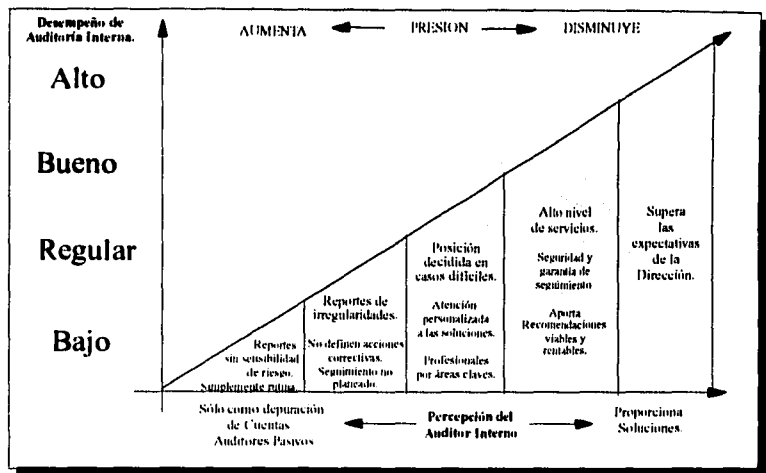
b) Evaluación de la competencia profesional del personal de auditoría interna, investigando y documentando sus niveles de estudios y experiencia práctica (en contabilidad, auditoría, informática, impuestos, etc.), de las fuentes de reclutamiento, programas de capacitación y actualización en los acontecimientos recientes del ramo económico al que pertenecen, así como en contabilidad, auditoría, informática y cualquier otra especialidad que le afecte.

c) Evaluación de la objetividad de la función de auditoría interna, considerando su independencia y autoridad para examinar e informar sobre cualquier aspecto, la oportunidad de sus informes, la existencia de planes de auditoría a corto y largo plazo que estén aprobados, la calidad y contenido de sus informes, su independencia de las actividades de operación y el apoyo directivo en acciones correctivas.

d) Evaluación de la ejecución de las actividades de auditoría interna mediante revisiones de sus papeles de trabajo y la validación de sus procedimientos mediante pruebas selectivas.

Como se puede observar la evaluación elaborada por el auditor externo debe ser muy completa, involucrandose desde aspectos administrativos hasta los de carácter técnico. Para una mejor entendimiento del enfoque de esta evaluación y sus resultados se preparó el Cuadro 2.1 donde en una forma gráfica se puede lograr una mejor comprensión del trabajo de evaluación del auditor externo.

También resulta muy importante el mantener una comunicación regular con organizaciones que de alguna forma normen el actuar de la empresa en diferentes ámbitos. Tal es el caso de autoridades gubernamentales como son la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, la Secretaría de Salud, la Secretaría de Gobernación, etc., así como algunas comisiones como pudiera ser la Comisión Nacional de Valores en el caso de aquellas empresas que cotizan entre el gran público inversionista. El objeto de esto es conocer los lineamientos y criterios de estos organismos, los cuales de alguna forma imponen restricciones o regulaciones al desempeño de la empresa y que sin duda es responsabilidad de auditoría interna verificar el adecuado cumplimiento de estas obligaciones o condiciones impuestas o acordadas.



Cuadro 2.1 Enfoque de evaluación de la función de auditoría interna.

Otra comunicación con el exterior importante que debe mantener el departamento de auditoría interna es con universidades y asociaciones profesionales, las cuales le pueden auxiliar de manera importante en el reclutamiento y selección de personal profesional. A su vez, el mantener esta comunicación constante, le permite tener acceso a cursos y seminarios que le pueden apoyar en sus labores de capacitación y actualización que su personal requiere regularmente, manteniendo así contacto con cambios económicos, de mercado, jurídicos, tecnológicos, etc., además de conocer nuevas tendencias administrativas y de informática que pueden resultar de gran valor para su desarrollo y en general para la empresa.

1.4 El comité de auditoría.

Hasta el momento se han planteado diversas dificultades a las que el director de auditoría debe enfrentarse en el desarrollo de sus funciones; sin embargo, no se ha hablado de una solución integral y viable para solucionar los problemas de autoridad, integración y comunicación dentro de su organización.

El comité de auditoría representa una opción que realizada en forma seria e íntegra puede llegar a resolver un parte importante de los conflictos y barreras que normalmente enfrenta la dirección de auditoría interna. En los Estados Unidos los comités de auditoría han adquirido gran relevancia gracias a que algunas bolsas de valores los han establecido como obligatorios para todas aquellas empresas que les reporten información financiera.

En México no es muy frecuente encontrar comités de auditoría y en los casos que se presentan estos, no se encuentran integrados de la mejor manera, por lo que generalmente no cumplen plenamente con sus funciones y responsabilidades, convirtiéndose en un gasto poco útil para la compañía.

El comité de auditoría debe estar encargado de auxiliar al consejo de administración en sus responsabilidades de vigilancia sobre la empresa. Puede pensarse si se refiere a la legislación mercantil mexicana que hace las veces de comisario o consejo de vigilancia, ya que se responsabiliza de la integridad y razonabilidad de las cifras presentadas al consejo de administración para su aprobación. El comité de auditoría es responsable a su vez de revisar, modificar y autorizar los planes de auditoría interna a corto y largo plazo, y el plan anual de auditoría externa, así como coordinar el trabajo de ambos para el logro de la mejor cobertura de la empresa y el mayor aprovechamiento de los recursos dirigidos a auditoría, ya que el comité debe contar con la facultad de ampliar los ámbitos de revisión y mantener o remover tanto al auditor externo, como al director de auditoría.

Para lograr esto, el comité de auditoría prepara en forma anual un programa de sesiones y una agenda donde se relacionan la totalidad de actividades que se deben llevar a cabo. En estas sesiones se deben incluir juntas privadas con el auditor externo y el director de auditoría interna a fin de conocer de problemas, que de otra forma difícilmente serían comunicados por la administración.

Los tres principales aspectos que guían al comité de auditoría para el cumplimiento de sus funciones son:

- a) El estudio y evaluación de control interno,
- b) La evaluación de la razonabilidad de la información financiera, y
- c) El establecimiento y cumplimiento de normas generales de ética entre el personal ejecutivo.

El comité de auditoría deberá estar integrado por miembros que no mantengan ninguna relación de negocios o trabajo con la empresa, con altos ejecutivos de amplia experiencia, preferentemente en el ramo de la compañía. Por otra parte, es necesario que algunos de los miembros tengan sólidos conocimientos sobre análisis financiero, que permita al comité evaluar en forma suficiente la situación financiera de la compañía. Regularmente, los comités de auditoría son integrados entre 3 y 5 miembros, ya que se consideran las cantidades óptimas para el mejor desarrollo de las juntas y la cobertura de sus actividades.

Par presentar una idea más clara de la totalidad de actividades a desarrollar, en el Anexo 1. se presenta una agenda anual propuesta para un comité de auditoría. Es importante recalcar que el diseño de esta agenda deberá ser adecuado al giro y necesidades específicas de la empresa en cuestión, por lo que en su versión definitiva deberá ser más específica, con lo que se asegura de alguna manera el adecuado cumplimiento de todos y cada uno de los compromisos adquiridos por el comité de auditoría.

2. Organización interna.

Para el logro de sus objetivos, el departamento de auditoría interna requiere del establecimiento de una organización dirigida, que cuente con planes y metas en el corto y largo plazo, con una estructura organizacional y parámetros de evaluación predefinidos que faciliten a la alta dirección conocer cual es la cantidad de recursos invertidos en el departamento, para en el futuro contemplarlos contra los resultados obtenidos, es decir un análisis de costo-beneficio departamental.

Esta misión de estructurar al departamento con el objeto de cubrir estas expectativas, corresponde al director de auditoría interna, el cual deberá desarrollar su propia concepción, ya que a pesar de que existen algunos lineamientos administrativos y una importante cantidad de ejemplos a considerar en otras empresas, de ninguna forma son completamente aplicables a la realidad de su compañía y a los planes fijados por la alta dirección.

2.1 Planeación anual.

La fijación de metas y objetivos es una tarea a la que normalmente no se le otorga la importancia debida, no es difícil entrevistar al responsable de un departamento y encontrar que desconoce las metas y objetivos de su unidad. Pero para la determinación de las metas y objetivos en el departamento de auditoría interna, es necesario contemplar dos aspectos principales:

a) La misión que debe cumplir el departamento en atención a sus funciones propias, es decir, para lo que fue creado, y

b)Cuál puede ser su aportación a los objetivos generales de la empresa.

La expresión de estos planes puede ser de muy diversas formas, pero en la mayoría de los casos en un departamento de auditoría interna, esto se representa de dos maneras principales: en la planeación de los proyectos de auditoría a corto y largo plazo y en su presupuesto de gastos, es decir los trabajos a realizar y los costos respectivos.

En el caso de la planeación de proyectos de auditoría, el objetivo es determinar las unidades y tipos de revisión que se realizarán, asociados con los tiempos que se espera requerirán. El primer paso se refiere a la determinación del universo a auditar, en el que deberán de incluirse todas y cada una de las unidades dentro de la empresa, ya que todas representan una asignación de recursos con un fin específico que de alguna u otra manera son dirigidas, controladas y susceptibles de mejora. Los criterios utilizados para la determinación de la unidades o transacciones a revisar atienden a los aspectos de *riesgo, cobertura adecuada en el tiempo y cambios en la estructura u operación.*

Respecto a las asignaciones de *riesgo* a las unidades, podemos decir que estas se guían principalmente por dos directrices que son el *riesgo inherente* y el *riesgo de control de operaciones*. El primero se refiere a la naturaleza de la transacción misma, es decir, que por el simple involucramiento de recursos y las características de estos, podemos considerar a una transacción o área de la empresa como riesgosa. Resulta imposible listar un conjunto de transacciones o unidades riesgosas, ya que no existe o se puede fijar una regla general al respecto, dado que todos las empresas cuentan con diferentes tipos de negocio desarrollados de maneras diferentes, por lo que es necesario que a partir de ese conocimiento del negocio, el director de auditoría interna y sus más experimentados elementos

(refiriéndose al conocimiento del negocio, auditoría o alguna otra especialización), en forma conjunta con el análisis de la información financiera y estadística (como volúmenes de transacciones, indicadores de productividad, rotación de personal, etc.), determinen las unidades sujetas a examen y la oportunidad con que esto se deberá hacer.

La responsabilidad de auditoría interna es respecto de la totalidad de la empresa, razón por la que ninguna aplicación puede pasar desapercibida o considerarse sin importancia. Es por esto que debe de existir un criterio por el que al menos en una ocasión por un periodo de tiempo, todas y cada una de las unidades y transacciones deberán ser evaluadas. A este criterio le llamamos *cobertura adecuada en el tiempo*. La determinación de este periodo de tiempo debe de ser acorde a los planes de cobertura a largo plazo que están determinados por la dirección del departamento. Para ejemplificarlo se puede decir que los planes de cobertura a largo plazo son de 3 años, lo que significa que todas las unidades o transacciones del universo a auditar serán revisadas "al menos" una vez en los próximos 3 años, lo que aseguraría la revisión de toda la empresa en el mismo periodo de tiempo.

El último aspecto a considerar para la selección de las unidades y transacciones a auditar es el de *cambios en la estructura u operación*, este se refiere a considerar dentro de los planes de auditoría a corto plazo todo aquello que haya sufrido cambios relevantes en los últimos periodos, lo que refleja de alguna manera un riesgo para la organización por ser una nueva distracción de recursos, con factores como inexperiencia, adaptación y metas hasta cierto punto inciertas y que para la auditoría interna presentan una mayor dificultad por su desconocimiento de inicio. Este tipo de *cambios en la estructura u operación* pueden referirse a los ámbitos de negocios, transacciones y/o de organización departamental.

Una vez preparado el plan anual de auditoría, se cuenta con todos los elementos necesarios para el desarrollo del presupuesto anual de gastos, el cual deberá contemplar la totalidad de recursos económicos requeridos para llevar a cabo el plan (ver Anexo 3.). El director de auditoría interna, de acuerdo con las políticas de control presupuestal establecidas en la empresa, deberá determinar la necesidad de elaborar presupuestos intermedios, como bien pudieran ser mensuales, trimestrales o semestrales.

Las bases necesarias para la preparación de estos presupuestos deberán de ser tomadas de los presupuestos de los últimos ejercicios, incorporando las actividades o eventos proyectados para el siguiente ejercicio, así como los efectos económicos esperados, como pudieran ser los índices de inflación, incrementos salariales, promociones, contrataciones, requerimientos de equipo, etc. De la adecuada preparación de este presupuesto dependerá contar con los requerimientos necesarios para el cumplimiento de los objetivos trazados inicialmente. Resulta de gran importancia que una vez preparado el presupuesto de gastos de auditoría, sea autorizado por el funcionario o funcionarios competentes (en el caso de existir comité de auditoría, este deberá ser el responsable), lo que puede ser una muestra de apoyo y continuidad al departamento, para el cumplimiento de sus planes en el corto plazo.

2.2 Organización e integración.

Para lograr el óptimo aprovechamiento de los recursos destinados a auditoría interna de acuerdo con los planes previamente establecidos, se requiere del diseño de una estructura que determine niveles, funciones y actividades de los elementos materiales y humanos del departamento. El llevar a cabo esta labor corresponde al director de auditoría interna, el cual con base en su experiencia y los principios básicos de organización que están a su alcance, deberá desarrollar el modelo de departamento de auditoría interna que pueda cumplir con las expectativas planteadas durante la planeación de actividades.

Un aspecto de trascendente importancia para el éxito de la organización se refiere a los miembros que la integran, los cuales sin duda tienen el poder de determinar el carácter general del departamento, e inclusive su éxito o fracaso.

El primer paso para el logro de la organización del departamento de auditoría interna consiste en el diseño de su organización básica, es decir determinar los puestos y plazas necesarios para el cumplimiento de las actividades y su relación entre sí. A este respecto se deberá atender además a los sistemas de trabajo, conjuntando así la metodología de auditoría con la organización básica. Para ejemplificarlo podemos decir, que de acuerdo con los lineamientos de supervisión de la metodología de auditoría, deberán diseñarse los puestos y plazas para el personal que realizará esta actividad.

Una vez preparada la organización básica el director de auditoría interna deberá prepara las descripciones de puestos, las que deberán incluir el nombre, los objetivos generales y específicos y el perfil del empleado que deberá ocuparlo. La preparación de estas descripciones de puestos serán de gran ayuda en el futuro, pues auxiliarán de manera importante en las labores de:

a) Reclutamiento y la selección de personal, ya que a través del perfil de puesto se conocen de manera inmediata las características personales y profesionales que deben llenar los aspirantes a la contratación.

b) Proceso inducción, ya que los objetivos generales y específicos del puesto permiten orientar al personal de reciente ingreso con sus funciones y responsabilidades, además de aportar un panorama organizacional que le indique con que otras áreas de la empresa deberá de relacionarse.

c) Identificación de necesidades de capacitación específica.

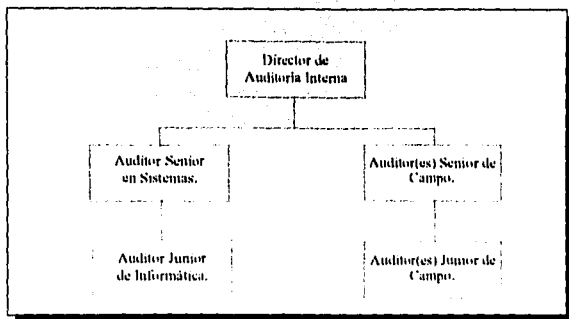
d) Proceso de evaluación del personal, al comparar los requerimientos y actividades del puesto con su desempeño real.

e) Labores para el establecimiento o modificación del tabulador de sueldos, gracias a la comparación que permite realizar de las actividades desarrolladas y responsabilidades a cargo de los diversos puestos.

Con esto podemos llegar una vez más a la conclusión de que no existen dos departamentos de auditoría interna iguales, dado que todos se encuentran insertados en una empresa con diferentes problemáticas, objetivos y recursos humanos que la integran, por lo que una vez más se reitera, que el éxito del proyecto depende de la experiencia y habilidades del director de auditoría interna.

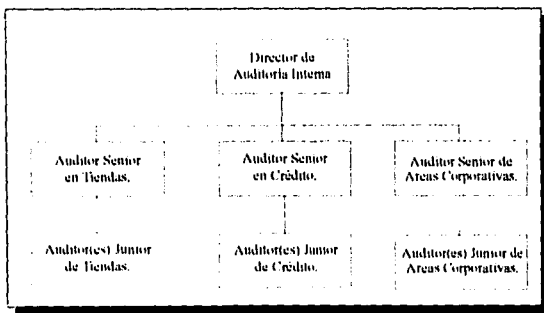
Sin embargo, para la el diseño de la organización básica del departamento se pueden seguir algunas directrices administrativas, las cuales atienden a las necesidades específicas de cada empresa, como pudieran ser las siguientes:

a) *Organización por funciones.* Pueden realizarse subdivisiones en el departamento de acuerdo con el tipo de funciones que se desarrollan. Por ejemplo, crear una división en sistemas la cual tendría funciones de apoyo a los demás auditores en el cumplimiento de sus auditorías (emisión de reportes especiales, selección de muestras en bases de datos, etc.), así como la evaluación de aspectos de cómputo, bien sean respecto al equipo o a la programación de toda la empresa (ver Cuadro 2.2).



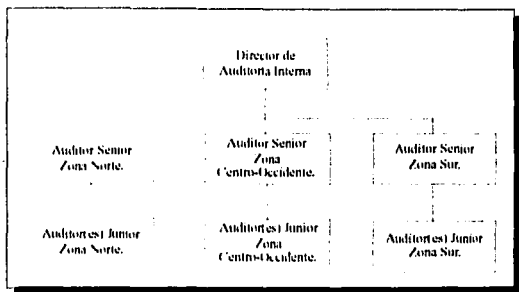
Cuadro 2.2 Organización por funciones.

b) *Organización por tipos de negocio o producto.* Esta clasificación resulta aplicable a aquellas empresas que han diversificado sus giros de negocio, por lo que a su vez, se requiere en la función de auditoría interna de cierta especialización que permita asegurar la adecuada cobertura del negocio, así como una mayor eficiencia, que logre abatir los costos de auditoría. Por ejemplo, en una cadena de tiendas departamentales que ofrezca por sí misma un sistema de crédito a sus clientes, se puede crear un área de especialización de auditoría que atiendan a las principales unidades de negocio de la empresa, como se puede observar en la estructura presentada en el Cuadro 2.3.



Cuadro 2.3 Organización por tipos de negocio o producto.

c) *Organización por condiciones geográficas.* Dada la distribución geográfica de algunas empresas, el renglón de gastos de viaje resulta ser uno de los de mayor importancia dentro del presupuesto de gastos de auditoría interna, por lo que puede resultar muy productivo el crear zonas geográficas de auditoría, las cuales deberán ser restablecidas tras un análisis de costos de transportación y establecimiento de ciudades que serían sedes de oficinas de auditoría interna. Esto también redundaría en un beneficio en ahorro en tiempos de transportación, además de lograr un mayor conocimiento de las unidades a revisar, ya que el personal se especializa en las unidades que le corresponden en su zona.

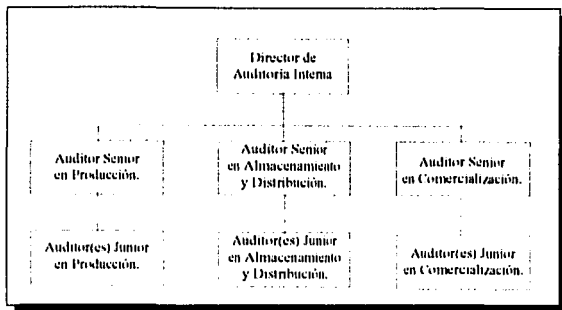


Cuadro 2.4 Organización por condiciones geográficas.

d) *Organización por procesos o secuencia de transacciones.* Este tipo de segregación se refiere a procesos de negocio largos, los cuales se deciden seccionar para lograr una mayor especialización de los auditores en la parte del proceso o transacción que les corresponde. Por ejemplo, en una empresa que produce, distribuye y vende sus productos se puede realizar una separación en divisiones de auditoría interna por estos mismos conceptos.

Es importante destacar que la organización básica en cuanto a sus dimensiones debe ajustarse al tamaño de la empresa. No resulta lógico el mantener una estructura mayor de auditores cuando la dimensión de la compañía no lo es tanto y existen procesos sistemáticos de transacciones adecuadamente normados y controlados; lo que evidentemente significaría una ineficiencia en el desempeño de auditoría interna, ya que como se observó en los Cuadros 2.2 a 2.5 pudieran parecer en algún momento exageradas para el tamaño real de algunas

empresas. Por otra parte las posibilidades de organización expuestas pueden ser combinadas, siempre con los objetivos de eficiencia y mejor cobertura del universo de auditoría.



Cuadro 2.5 Organización por procesos o secuencia de transacciones.

No en muchos casos, se observa una organización de auditoría interna que atienda al tipo de funciones, por lo que regularmente el esquema seguido por la director del departamento tiende a una multifuncionalidad en la cual su personal puede intervenir en prácticamente cualquier proyecto, con lo que en muchas ocasiones se logra un alto grado de motivación, lo cual se deberá enfrentar a una organización seccionada con las ventajas expuestas de la especialización para el mejor diseño.

Otro aspecto de trascendental importancia para mejor desarrollo de los trabajos es la elaboración de los manuales relacionados con el departamento, con lo que se dan a conocer por escrito las normas generales y específicas que permiten el desempeño armónico y estándar del personal. La preparación de lo manuales debe resultar una prioridad de la dirección del departamento, en primer lugar por el valor que tiene en la capacitación específica que el personal requiere y en segundo por que resultaría contradictorio el que no existieran los manuales cuando que el departamento de auditoría interna es el responsable de vigilar la existencia y adecuación de estos.

En el caso específico de auditoría interna, resulta suficiente con la preparación de 2 manuales, que son el de organización de departamento y el de auditoría.

El manual de organización del departamento deberá estar compuesto por los objetivos y metas del departamento, el o los organigramas del área y las descripciones de todos los puestos que lo integran, así como las políticas generales y de comportamiento profesional, las que se describen en el tercer apartado de este Capítulo. La preparación de este manual auxilia al empleado a ubicarse y a conocer las reglas generales, las que en lo posible deberán subordinarse a las normas de ética establecidas en la empresa, ya que las responsabilidades de auditoría interna pueden diferir en ciertos aspectos de las políticas generales de la empresa.

El manual de auditoría se refiere al método general de trabajo de auditoría y a los procedimientos y técnicas que deberán aplicarse durante la planeación, desarrollo y cierre de las auditorías. Este es una de las principales herramientas de capacitación especializada, además de constituirse como el material de consulta que deberá acompañar al personal del departamento. En el capítulo 3, se expone el modelo propuesto de metodología de trabajo de un departamento de auditoría interna.

2.3 Dirección de proyectos.

Una vez determinados los planes y metas y las reglas generales de comportamiento y trabajo, la atención de todo el personal de auditoría interna deberá centrarse en el cumplimiento del plan anual de auditoría, es decir el desarrollo de las auditorías mismas. Aquí el papel del director se convierte en un coordinador de esfuerzos para la consecución de los proyectos, vigilando siempre la administración de tiempos y calidad de trabajos realizados. En esta etapa la dirección del departamento debe procurar la comunión de intereses personales y de trabajo, con lo que por una parte permite o fomenta el desarrollo de los auditores como profesionales y logra hacer reales las metas planteadas.

Pero esto en realidad es más difícil de lo que parece, porque cada individuo tiene en mente diferentes intereses de acuerdo a su conveniencia y metas personales, por lo que se enfrentará a muy diversos conflictos de interés; pero que deberá evitar afecten el desempeño de los proyectos de auditoría. Estos conflictos de intereses no se refieren únicamente al personal que integra el departamento, ya que el departamento se encuentra integrado en una comunidad de intereses particulares que son la empresa misma, los que en la realidad resultan sumamente difíciles de coordinar.

Para solventar todo este tipo de dificultades, el director de auditoría interna cuenta con diferentes principios de dirección que le permitirán reducir los conflictos en lo posible.

En primer término, resulta de primordial importancia la consecución de una comunicación estructurada y oportuna, mediante el establecimiento de canales formales que aseguren que esta llegará completa y que será evidenciada. En la auditoría es de gran importancia el manejo de la información que forma parte de los proyectos, dado que será la base que conformará los reportes de auditoría.

Otro papel que deberá establecer el director de auditoría es el de la supervisión de los trabajos. En muchas ocasiones se considera que la inversión de tiempos y recursos económicos en supervisión no reditúa en ninguna forma al producto final, sin embargo cuando existen normas de supervisión específicas y estas se llevan a cabo, los recursos invertidos se reflejan en el producto final de la auditoría, es decir en los informes de auditoría. La aplicación de una adecuada supervisión permite la aplicación correcta de los métodos de trabajo, conocer a tiempo las deficiencias en el trabajo de los auditores menos experimentados, determinar las necesidades específicas de capacitación y, sobre todo, da certeza a las afirmaciones plasmadas en los reportes finales de auditoría.

Una adecuada labor de supervisión debe de ser delegada en forma suficiente, es decir que cada nivel deberá ser supervisado por el inmediato superior, con lo que se reducen significativamente los tiempos invertidos en estas actividades, además de seguir en cierta manera un programa de calidad, realizando las labores de la mejor manera desde la primera ocasión.

El último aspecto a tratar dentro de la dirección de los proyectos de auditoría se refiere a la toma de decisiones, un aspecto sumamente delicado porque debe definirse en que niveles jerárquicos resulta más conveniente la toma de decisiones. A este respecto se pueden evitar problemas de gran magnitud si entre el grupo de trabajo se mantiene un ambiente de confianza y comunicación abierta, con lo cual se promueva la consulta a los niveles superiores antes de la decisiones.

Por otra parte debe de procurarse la asignación de ciertas decisiones de importancia únicamente a los niveles jerárquicos más altos. Esto se puede pensar en un principio difícil, sin embargo los proyectos de auditoría se presentan en forma sistemática, por lo que en una buena parte de los casos se pueden prever las decisiones que se habrán de tomar durante el desarrollo de la auditoría, con lo que se consiguen ahorros en tiempos y una aplicación en tiempo oportuna de algunos procedimientos de auditoría, sobre todo en aquellos en los que resulta indispensable la oportunidad.

2.4 Evaluación.

Resulta sin sentido que en un área organizacional no se evalúe el desarrollo de un importante número de actividades desarrolladas, que fueron planeadas, organizadas y dirigidas por un periodo definido de tiempo, es indispensable realizar un corte en sus actividades para conocer de los resultados obtenidos por el conjunto de recursos comprometidos en estas actividades. Es por eso que, en forma periódica, la dirección del auditoría interna debe analizar los resultados obtenidos durante la ejecución de sus proyectos de auditoría, considerando, por una parte las expectativas asentadas en la planeación y por otra los resultados reales obtenidos en el período.

Para esto es necesario el haber establecido un sistema de información capaz de recabar fielmente la información necesaria para el análisis periódico y así, enfrentar los planes de auditoría y el presupuesto de gastos determinado, contra el avance y las erogaciones reales, determinando diferencias y procediendo a su análisis detallado.

Como resultado de esto el director de auditoría interna y su autoridad superior (el comité de auditoría, si existe) emitirán una evaluación global que será reportada a la alta dirección e indirectamente al consejo de administración. A su vez decidirán las medidas tendientes a evitar o reducir en el futuro, las ineficiencias o errores presentadas en el periodo recién terminado, que sin duda afectarán la planeación de los periodos subsecuentes y la planeación en el largo plazo.

Podemos resumir en los tres siguientes puntos los objetivos evaluación general de auditoría interna.

a) Evaluar si el trabajo de departamento de auditoría interna cumple con los propósitos generales y las responsabilidades aprobadas por el consejo de administración, a través del comité de auditoría.

b) Evaluar si los recursos del departamento de auditoría interna fueron utilizados de manera eficiente y efectiva, y

c) Evaluar si el trabajo del departamento de auditoría interna se apega a los estándares para la práctica general de la auditoría interna.

3. Perfil del departamento de auditoría interna.

En cualquier empresa, departamento o actividad siempre existen ciertas normas de trabajo que enmarcan el principal lineamiento de actuación entre el personal que los integra, con lo que se procura la armonía entre sus elementos y el mejor principio para los objetivos del área, así como de quienes la integran. Auditoría interna no es la excepción, por lo que deben establecerse esa serie de normas que guíen a los auditores para su mejor desempeño armónico y profesional en sus actividades diarias

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

Por consiguiente, la existencia de las normas de auditoría interna y la naturaleza de ellas reconoce como fuente dos hechos:

a) La auditoría interna es un trabajo de naturaleza profesional, y

b) La auditoría interna tiene características y finalidades propias.

Para el desarrollo de esta normatividad existen un sinnúmero de códigos de comportamiento que pueden servir de base para los requerimientos del director de auditoría interna, sin embargo resulta innecesario realizar una amplia o profunda investigación, cuando existen evidencias claras y testimonios de la calidad y el alcance de las normas de actuación profesional del contador público en México.

En la mayoría de los departamentos de auditoría interna se evidencia la idoneidad y aplicabilidad de estas normas. Además, resulta importante recordar que parte importante de las actividades del departamento son exclusivas del contador público, el que tradicionalmente ha dirigido la función de auditoría interna; razones por las cuales no tendría sentido olvidarnos o de dejar de considerar como fundamentales sus normas de actuación profesional.

Otro aspecto importante a destacar, es que los miembros de auditoría interna, son responsables de vigilar el adecuado cumplimiento del código de ética que norma el actuar de los ejecutivos de la empresa, por lo que su cumplimiento resulta más notorio, situación que se deberá contemplarse en el diseño normativo de auditoría interna. Una vez determinado el eje de acción y sus posibles limitaciones se puede proceder al diseño de estas importantes normas de actuación.

Para definir las podemos referirnos a las normas de auditoría emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, el cual señala que *Las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo*, definición que sin duda alguna es perfectamente aplicable al auditor interno.

La descripción de las normas que regirán el comportamiento de auditoría se pueden clasificar en tres grupos principales: *normas personales, normas de trabajo y normas de información.*

3.1 Normas personales.

Dentro de estas normas existen cualidades que el auditor interno debe tener preadquiridas para poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional. Estas se refieren al *entrenamiento técnico y capacidad profesional, al cuidado y diligencia profesional, y a la independencia mental.*

3.1.1 Entrenamiento técnico y capacidad profesional.

El entrenamiento técnico básico se logra mediante el cumplimiento de ciertos requisitos académicos, pero debe de complementarse con su aplicación práctica bajo la dirección de auditores experimentados durante un período razonable de tiempo.

El hecho de que una persona ofrezca sus servicios como profesional, constituye una especie de declaración pública, por la cual esa persona se manifiesta capacitada para desempeñar satisfactoriamente sus actividades que de modo ordinario corresponden a su profesión. Si ese ofrecimiento se hiciera sin tener las cualidades de preparación y capacidad necesarias para el desempeño de la actividad profesional, se estaría cometiendo un engaño público a la empresa que presta sus servicios.

De allí que sea necesario, como requisito previo indudable, que la persona que ofrezca sus servicios profesionales como auditor interno, tenga previamente un entrenamiento técnico adecuado y acorde, así como una capacidad que le permita realizar las actividades normales de la auditoría de modo satisfactorio en su empresa y las personas que van a depender del resultado de su trabajo.

Se habla de entrenamiento técnico adecuado y de capacidad profesional como cosas diferentes, porque estas últimas tiene un contenido más amplio y un alcance mayor que el simple entrenamiento técnico. El entrenamiento técnico representa la adquisición de los conocimientos y habilidades que son necesarios para el desempeño del trabajo y es, por consiguiente, un fundamento indispensable de la capacidad profesional; pero esta última requiere además de una madurez de juicio que no se logra con el simple entrenamiento técnico.

La auditoría y el ejercicio de las actividades propias del auditor interno, requieren un acopio de conocimientos, habilidades y madurez que es muy difícil transmitir por la mera preparación escolar. Debe pues, complementarse esta preparación escolar con una preparación adquirida en la experiencia práctica y bajo la dirección de un auditor profesional experimentado, como puede ser el director de auditoría interna.

La vida de los negocios cambia continuamente y la investigación hace que los conocimientos técnicos avancen constantemente. Por lo tanto, es necesario para que el auditor interno conserve el entrenamiento técnico que requiere, se mantenga en una continua revisión de sus conocimientos para estar al corriente de los avances de las disciplinas que afectan a su actividad y a la empresa, esto a través del contacto permanente y fructífero con la literatura de su profesión como son libros y revistas técnicas, asistencia a seminarios técnicos y cursos de actualización de su profesión; el contacto activo y la participación en los esfuerzos y estudios de su organización profesional.

La capacidad profesional implica alcanzar madurez de juicio, la que se logra fundamentalmente mediante el entrenamiento sistemático en los problemas inherentes a su actividad profesional y la elección de la solución adecuada a esos problemas.

La capacidad profesional no se adquiere definitivamente, en una sola vez; requiere de una actividad posterior como lo es el enfrentamiento a problemas y su solución atinada, así como contacto con auditores de mayor experiencia.

3.1.2 Cuidado y diligencia profesional.

El auditor interno, deberá desempeñar su trabajo con meticulosidad, cuidado y esmero, poniendo siempre toda su capacidad y habilidad profesional, con buena fe e integridad. Para que el profesional cumpla con su compromiso implícito, no basta que tenga la capacidad para el desarrollo de las actividades de su profesión, es necesario además que en el desempeño de su trabajo ponga la atención, el cuidado y la diligencia que humanamente puedan esperarse de una persona con sentido de responsabilidad.

El auditor interno como todo profesional no es infalible y por ello no es responsable por meros errores de juicio y en la actividad profesional como todas las actividades humanas, está sujeto a posibles errores. Pero ante esto, los márgenes de error deben ser reducidos al mínimo posible, para lo cual se requiere que el auditor interno al desempeñar su trabajo lo haga con meticulosidad, con el cuidado y dedicación que son de esperarse de una persona que ha asumido el conocimiento y el carácter profesional que ha declarado.

3.1.3 Independencia mental.

El auditor interno no podrá actuar como tal en aquellos casos en los que existan circunstancias que pueda esperarse que influyan sobre su juicio objetivo y que, por consiguiente, reduzcan su independencia mental, o en aquellos casos en los que las circunstancias puedan establecer en la mente pública o de la empresa una duda razonable sobre su independencia y objetividad.

Para que la opinión del auditor interno pueda ser útil, es necesario que además de estar fundada en su capacidad profesional, sea emitida con independencia mental. Se entiende que exista independencia mental en una persona, cuando sus juicios se fundan en los elementos objetivos del caso. No existe independencia mental cuando la opinión o el juicio esta influido por consideraciones de orden subjetivo.

Por otra parte la utilidad de los servicios del auditor interno depende no solamente del hecho de que él asuma un actitud de independencia mental, sino también en grado muy importante, de que las personas que van a utilizar el resultado de su trabajo crean que este fue hecho con dicha independencia.

A este respecto el director de auditoría interna deberá establecer normas claras e inflexibles que esten al alcance de todo el personal del departamento y de la empresa, para lo cual deberán ser incluidas en el manual de organización en el apartado referente a las políticas generales de actuación. Estas normas deberán establecer en lo posible las situaciones en las cuales un auditor interno no podrá intervenir en algún proyecto en especial, bien sea por parentesco, relaciones afectivas o cualquier otra causa que se considere apropiada.

3.2 Normas de ejecución del trabajo.

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

3.2.1 Planeación y supervisión.

La auditoría interna, al igual que otras actividades profesionales, requiere de una planeación y supervisión adecuada para poder alcanzar totalmente sus objetivos de la manera más eficiente posible.

La planeación es especialmente importante en épocas de incertidumbre como las que estamos viviendo actualmente en el país. Para hacer frente a las demandas de la vida moderna de los negocios, es importante que el auditor interno cambie constantemente sus planes conforme vayan surgiendo las necesidades. Cuando las necesidades de la administración cambian, el auditor interno a su vez también debe analizar todas las tendencias y ser flexible para ajustarse a ellas.

La planeación se refiere a la formulación de metas y objetivos que permitirán el captar las oportunidades del medio, para lograr la mejor utilización de los mismos recursos. Para el director de auditoría interna sus recursos están integrados por su persona, su presupuesto asignado y la reputación que se ha ganado dentro de la organización.

Respecto a la supervisión de los trabajos de auditoría, podemos decir que representa el control de calidad del desempeño del departamento, que entre otros objetivos tiene la promoción y evaluación de la eficiencia. La supervisión toma especial relevancia en cualquier tipo de auditoría por la certeza moral que se necesita para señalar las deficiencias o desviaciones encontradas mediante los reportes de auditoría.

En el capítulo 3, son presentados con mayor amplitud los conceptos de planeación y supervisión, una vez que son aplicados en el proceso de un proyecto de auditoría.

3.2.2 Estudio y evaluación del control interno.

El auditor interno como muchas otras ramas de la auditoría tiene la responsabilidad de realizar un examen sobre la estructura de control interno de la empresa, la cual resulta, si no la más importante, una de las principales funciones del departamento de auditoría interna. El estudio y evaluación del control interno se realiza con la finalidad de determinar la existencia, aplicación y eficiencia de los controles establecidos por la administración.

Actualmente en la totalidad de las empresas se están generando cambios radicales tanto dentro, como fuera de ella. Algunos ejemplos de estas situaciones son: el desarrollo o modificación de transacciones u operaciones, la implementación de sistemas, las nuevas actividades de negocio, y muchos otros sucesos que obligan a modificar la estructura preexistente.

De acuerdo con el Instituto Mexicano de Contadores Públicos de México el control interno se conforma por el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, para producir con razonabilidad y confiabilidad información financiera y no financiera, promover el buen funcionamiento operativo y provocar la adherencia a las políticas prescritas por la administración.

Como se puede observar es difícil definir el control interno ya que abarca desde una actitud por parte del equipo directivo de la empresa, hasta los controles de acceso físicos establecidos.

De la definición de control interno mencionada se desprenden sus principales objetivos, que son:

- a) La protección de los activos de la empresa;
- b) La obtención de información financiera y no financiera, veraz, confiable y oportuna;
- c) La promoción de eficiencia en la operación del negocio, y
- d) Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por la administración de la empresa.

Comúnmente se ha definido que los primeros dos objetivos cubren el aspecto de controles internos contables y los dos últimos se refieren a controles internos administrativos. Sin embargo, es evidente la relación que existe entre ellos, por lo que podemos considerar que los objetivos de control contable forman parte de los objetivos de control administrativo, y que uno de los usos (si no el más importante) de la información, es la ayuda en la toma de decisiones administrativas.

3.2.2.1 Protección de los activos de la empresa.

Es fácil de comprender la necesidad de prevenir el que ocurran pérdidas de activos de la empresa, ya que los activos representan el conjunto de recursos con los que se cuenta para continuar las operaciones de la compañía. Algunos de los controles más comunes que podemos encontrar son las restricciones de acceso a algunas zonas de la empresa, contratación de seguros y fianzas, planes de contingencia, etc. La misión de auditoría interna a este respecto es vigilar la existencia, adecuación y aplicación de este tipo de controles.

3.2.2.2 Obtención de información veraz, confiable y oportuna.

Como se menciona en el Capítulo 5, referente a informes y otras comunicaciones, los requisitos indispensables que debe contener la información financiera son los de veracidad, confiabilidad y oportunidad; sin lo anterior la información carece de significado o utilidad. Debemos recordar que la principal utilidad de la información en la empresa es el facilitar la toma de decisiones a la alta dirección, por lo que podemos concluir que de una información producida sobre bases irreales o poco confiables, o bien, emitida con retraso, el riesgo de decisiones mal tomadas es sumamente alto.

Aquí es donde el departamento de auditoría interna debe cumplir una de sus principales responsabilidades, al asegurarse de que la información que se produce en la empresa esta determinada sobre bases correctas y razonables, que los procesos de donde surge son lógicos y adecuadamente estandarizados, cuando esto sea posible y, por último, que existan y se apliquen controles que garanticen el adecuado procesamiento de la información.

Para el cumplimiento de esta responsabilidad, debe tener especial cuidado en vigilar el adecuado cumplimiento de los objetivos de control en los procesos de información, que se presentan en el cuadro 2.6.

Objetivos:	Descripción:
1. Que todas las transacciones que deban registrarse sean registradas.	Deben existir procedimientos para asegurar que no se omitan de los registros las transacciones reales.
Que toda transacción registrada...	
2. Sea real.	Deben existir procedimientos para asegurar que no se incluyan en los registros transacciones ficticias o duplicadas.
3. Esté valorada apropiadamente	Deben existir procedimientos para asegurar que a las transacciones en los registros se les asignen importes correctos.
4. Esté reflejada en el periodo contable apropiado (oportunamente)	Deben existir procedimientos para asegurar que las transacciones en los registros se reflejen en el periodo apropiado (mes, trimestre, año, etc.).
5. Esté clasificada correctamente	Deben existir procedimientos para asegurar que las transacciones en los registros se reflejen en el periodo apropiado (mes, trimestre, año, etc.).
6. Esté resumida correctamente	Deben existir procedimientos para asegurar que todos los cargos y créditos en los registros básicos estén acumulados (sumados) correctamente.
7. Esté pasada correctamente	Deben existir procedimientos para asegurar que los totales acumulados se transfieran o procesen correctamente, si los hay.

Cuadro 2.6 Objetivos de control en los procesos de información.

Otro aspecto de suma importancia para determinar la calidad de la información es el oportuno estudio de las políticas y procedimientos relativos a los procesos de información, ya que si estas no son las adecuadas, no podemos esperar que del eficiente funcionamiento de los procesos de información, se produzcan informes de calidad y certeza. Es por esto que el auditor interno debe de vigilar en forma estrecha y oportuna la emisión de cualquier política o procedimiento.

3.2.2.3 Promoción de la eficiencia operativa.

Este objetivo se encuentra cubierto dentro de lo que se conoce como auditoría operacional, la cual persigue detectar problemas y proporcionar bases para solucionarlos; prever obstáculos a la eficiencia; presentar recomendaciones para simplificar el trabajo e informar sobre obstáculos al cumplimiento de planes y objetivos en la consecución de la óptima productividad. Por lo cual el auditor interno participa en:

- a) La emisión de opiniones sobre el estado actual de operación y procesamiento de transacciones,
- b) La participación para la creación o diseño de sistemas, procedimientos, etc.
- c) En la implantación de los cambios e innovaciones.

En este objetivo se conjunta la creatividad y la experiencia del auditor interno para el mejoramiento o renovación de los procesos de transacción o de cualquier otra actividad en el entorno de la empresa.

3.2.2.4 Ejecución de operaciones en adherencia a las políticas y planes.

Se pretende uniformar la actuación de todos los empleados de la empresa a los acuerdos dictados con anterioridad por la administración, buscando que las transacciones y operaciones se desarrollen en lo posible conforme a lo planeado.

Para el logro de este objetivo es necesario que el auditor interno conozca y entienda la serie de políticas, procedimientos, planes, programas y presupuestos dictados por la alta dirección, a fin de que verifique su adecuado cumplimiento y, en su caso, determine las causas por las cuales no han sido cumplidos.

Dentro de los controles de la actuación de los departamentos y de la empresa en general, uno de los más importantes lo representa el control presupuestal, el cual dirige en términos cuantitativos el desarrollo de la empresa, es por esto que, es responsabilidad de auditoría interna vigilar la adecuada ejecución de los planes presupuestales, analizando sus desviaciones y posibles causas.

3.2.2.5 Principios de control.

En muchas ocasiones los controles representan importantes restricciones al personal y en otras ocasiones atentan contra la naturaleza de las transacciones o procesos, lo cual resulta en burocracia y falta de eficiencia ante el consumidor, proveedor o cualquier otro relacionado con la empresa. Es por eso que durante el diseño de los controles de operación deben seguirse ciertos principios para lograr el mejor desempeño y mantener el control de operación. A continuación se listan los principios de control presentados por Peter Drucker en su libro *La gerencia*.

a) El control debe ser un principio de economía, ya que cuando menor el esfuerzo necesario para obtener control, mejor el diseño del control al respetar la naturaleza de la operación.

b) Los controles deben ser significativos, ya que los hechos que se medirán deben ser significativos en sí mismos o deben ser sinónimos de procesos por lo menos potencialmente significativos. Los controles deben basarse en la definición de la empresa acerca de lo que es su actividad, lo que será y lo que debe ser.

c) Los controles deben ser apropiados al carácter y naturaleza de los fenómenos medidos. Debe exponer los hechos medidos en una forma estructuralmente válida, para que logren una verdadera utilidad a quien los revisa.

d) Las medidas deben ser congruentes con los hechos medidos. Es importante la información de acuerdo con la cual éste o aquel fenómeno puede medirse con precisión.

e) Los controles deben ser oportunos, lo que no solo se refiere a las mediciones frecuentes y los informes muy rápidos que no siempre aportan un control más eficaz. La dimensión temporal de los controles debe corresponder al alcance temporal del hecho medido.

f) Los controles deben ser sencillos. Los complicados regularmente no son eficaces, por que son fuente de confusión. Desvían la atención de lo que debe controlarse hacia la mecánica y metodología del control. El usuario tiene que saber como funciona el control antes que pueda aplicarlo, ya que si no es así, de hecho nada controla, por lo tanto no se cuenta con un instrumento de control.

g) Los controles deben ser operativos, ya que siempre deben llegar a la persona capaz de iniciar una acción de control. Su primer destinatario debe ser el gerente o profesional que puede adoptar medidas correctivas en virtud de su posición en el flujo de trabajo y en la estructura de decisión.

3.2.3 Obtención de evidencia suficiente y competente.

Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor interno debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión. Esta evidencia deberá quedar soportada en sus papeles de trabajo de auditoría.

La evidencia se considera suficiente cuando ya sea por los resultados de una sola prueba o por la concurrencia de resultados de varias pruebas diferentes, se ha obtenido la cantidad indispensable, para que el auditor interno llegue a la convicción de que los hechos que esta tratando de probar y los criterios cuya corrección está juzgando, han quedado satisfactoriamente comprobados.

Es imposible en cualquier trabajo de auditoría, llegar a obtener la certeza absoluta, sin embargo dentro de la formación de juicio de una persona existe un grado de seguridad en el cual puede afirmar las cosas con plena confianza de que no esta haciendo una afirmación audaz o arriesgada, aún cuando no tenga la certeza absoluta. A este grado de seguridad se le llama *certeza moral* y es la que el auditor interno debe alcanzar para que sea posible dar su opinión profesional de una manera objetiva y cumpliendo con las finalidades y deberes de su actividad profesional.

La evidencia comprobatoria debe cumplir con la característica de competencia, es decir debe de referirse a hechos, circunstancias o criterios que realmente tienen importancia en relación con lo examinado. La evidencia que se obtiene debe referirse a hechos importantes que le son útiles como base para los reportes que va a emitir. La evidencia competente se refiere a la relevancia cualitativa dentro de lo examinado (relevante en cuanto calidad), mientras que la suficiencia atiende a la característica cuantitativa de la información (es decir, a cantidad).

La reunión de estos dos elementos, evidencia suficiente y evidencia competente, proporcionan al auditor la convicción necesaria para tener una base objetiva en su examen.

3.3 Normas de información.

El resultado final del trabajo del auditor es su informe. Mediante él pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. El informe del auditor interno es en lo que va a reposar la confianza de los interesados para prestarles fe a las declaraciones que en ellos aparece sobre la situación y los resultados de la unidad o transacción sujeta a revisión. Por último, es principalmente a través del informe como la alta dirección se da cuenta del trabajo de auditoría interna y, en muchos de los casos, es la única parte de dicho trabajo que queda a su alcance.

Esa importancia que el informe tiene para el propio auditor interno, para la alta dirección y para otros interesados que van a descansar en él, hace necesario que también se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del informe correspondiente. A esas normas las clasificamos como normas de información y son comentadas junto con el contenido de los informes de auditoría más adelante en el capítulo 5.

III. Funciones y Responsabilidades.

1. Naturaleza.

Como en cualquier otro organismo en la empresa, la creación y mantenimiento del departamento de auditoría interna se debe a una serie de objetivos que engloban su razón de ser. Estos objetivos se encuentran integrados dentro del proceso de operación de la misma empresa, es decir que forman una pequeña parte del mecanismo responsable de hacer continuada la vida de la compañía. Es por esto que de no existir o no cumplirse las responsabilidades de la función de auditoría interna, existiría un vacío en la operación, con lo cual difícilmente se cumplirían los objetivos generales planteados.

En específico el departamento de auditoría interna es el único en la empresa que debe estar desligado de la participación en las labores de operación y administración, por lo que tiene la posibilidad y la capacidad de visualizar diferentes problemas, desde un punto de vista independiente en términos de control general, es decir, sin enfocarse únicamente al beneficio de su propio departamento. Los conocimientos del auditor interno en aspectos de control

financiero, le proporcionan una gran cantidad de elementos de juicio, que le permiten cubrir prácticamente cualquier área operativa.

Ningún otro grupo dentro de la empresa puede reunir las características de imparcialidad, espíritu de inivación en a la organización y mayor capacidad en materia de control, como lo hace el grupo de auditoría interna.

Pero para definir la función de auditoría interna podemos recurrir al Instituto Americano de Auditores Internos que la define como *una actividad independiente de evaluación establecida dentro de una organización como un servicio a la misma organización; es un control cuyas funciones consisten en examinar y evaluar la adecuación y eficiencia de los controles.*

Como se puede observar esta definición presenta un claro enfoque administrativo, mostrando un punto de vista de los niveles más altos de la empresa. De esta definición se desprende su misión de servicio a todas y cada una de las áreas de la empresa desde una posición independiente, aunque la función esta integrada dentro de la misma organización; destacando como función primordial la evaluación de la estructura de control interno previamente establecida. Este interés por el control interno, es la razón de la importancia que tiene para la totalidad de la empresa, por ser los parámetros estándar para el control de un importante número de transacciones, que a su vez representan una significativa aplicación de recursos.

La estructura de control interno viene a ser uno de los métodos por los cuales el proceso administrativo se protege y mejora, es por esto que el auditor interno intenta contribuir en forma directa a la eficiencia total del proceso empresarial, aplicando en su desarrollo del plan anual de auditoría, evaluaciones del sistema de control interno, como una aportación principal para auxiliar a la alta dirección.

2. Objetivo y alcance.

El objetivo principal de la auditoría interna es prestar servicios a todos los miembros de la organización, en el efectivo desempeño de sus responsabilidades a través de proporcionarles análisis, evaluaciones, recomendaciones, asesoría e

información relacionada con las actividades sujetas a revisión. Su objetivo también engloba la promoción de controles efectivos a un costo razonable; esto último con el objeto de proporcionar la certeza suficiente a la dirección, respecto del estado real de la empresa y su organización.

El alcance de la auditoría interna, considera en especial el examen y evaluación de la estructura de control interno de la organización, además de la calidad de la ejecución en el desempeño de las labores asignadas; es por esto que el alcance de la función de auditoría interna incluye:

a) La revisión de la veracidad e integridad de la información financiera y operacional, así como los medios utilizados para identificar, medir y reportar esa información (plataforma de sistemas de información),

b) La revisión de los sistemas establecidos para asegurar el cumplimiento de políticas, planes, procedimientos y ordenamientos legales que pueden tener un impacto significativo en las operaciones y en los reportes; y así determinar si la organización cumple con tales sistemas (estructura de control interno),

c) La evaluación de las medidas necesarias para salvaguardar los activos y su adecuación, incluyendo la verificación de la existencia e integridad de estos recursos,

d) El análisis de operaciones o programas que tendientes a asegurar que los resultados obtenidos sean acordes con los objetivos y metas establecidos, o bien, si estas operaciones o programas están siendo llevados a cabo según lo planeado (enfoque operacional), y

e) La evaluación del económico y eficiente uso de los recursos de la empresa, procurando elevar su aprovechamiento.

De todas estas guías de acción, podemos destacar que la función de auditoría interna analiza tanto el mejor desarrollo de las actividades, así como la razonabilidad de los lineamientos que las dirigen, ya que de no ser así se podría evaluar el adecuado cumplimiento de políticas y procedimientos impropicios, o bien realizar un eficaz análisis de lineamientos normativos que en la realidad no son llevados a cabo.

3. Responsabilidad y autoridad.

La función de auditoría interna se rige bajo las políticas establecidas por la alta dirección y el consejo de administración, a través del comité de auditoría. El propósito, autoridad y responsabilidad del departamento debe de ser definido por escrito en un documento formal, el cual deberá ser aprobado por la alta dirección y aceptado por el comité de auditoría. Este documento debe dejar perfectamente claro los propósitos del departamento de auditoría interna, especificando el irrestricto alcance de su trabajo y declarando que los auditores internos no tienen ninguna autoridad o responsabilidad sobre las acciones que auditen, es decir, que no existe nexo alguno con las acciones operativas o administrativas de la empresa. Estas iniciativas deberán ser dadas a conocer en su oportunidad a todo el personal del departamento, en forma amplia, mediante algún código de conducta y responsabilidades, o bien, a través del mismo manual de organización interna, dentro de las políticas generales del departamento, obteniendo manifestación del personal respecto de su compromiso de acatarlas y hacerlas cumplir.

Es también responsabilidad de función de auditoría interna, servir a la organización de conformidad con los estándares de la práctica profesional de auditoría interna y cumpliendo con los criterios del código de ética. Esta responsabilidad incluye la coordinación de las actividades de auditoría interna con otras áreas, con el propósito de asegurar el logro de los objetivos de auditoría y los objetivos de la propia organización. Para el cumplimiento de esta responsabilidad, el personal de auditoría interna deberá seguir altas normas de calidad profesional, las que serán planteadas por la dirección del departamento, a través de sus normas de comportamiento de auditoría.

Los auditores internos siempre deben permanecer ajenos a las actividades que auditen, deben alcanzar su independencia al llevar a cabo sus trabajos con libertad y objetividad. Esta independencia permite a los auditores internos reducir sus riesgos de juicios parciales, hecho esencial para una propicia conducta de los mismos y para el logro de la credibilidad que necesitan ante la organización. La independencia mental se logra, entre otras cosas, a través de su adecuado posicionamiento organizacional y de un alto nivel de objetividad en todos sus trabajos.

La posición organizacional de la función de auditoría interna debe ser siempre relevante, para asegurar un amplio margen de cobertura de auditoría y de esta manera comprometerse con acciones efectivas respecto los hallazgos encontrados y a las recomendaciones de auditoría, ya que la auditoría interna debe tener un alcance irrestricto, e inclusive, tener la capacidad de evaluar a la propia administración.

El trabajo de auditoría interna deberá ser siempre de carácter crítico, pero sin olvidar su enfoque sumamente constructivo y responsable, en el que se manifieste, sin lugar a dudas, ese compromiso de servicio con todas las áreas, propiciando inquietudes y respuestas a los nuevos retos en que los niveles administrativos se hayan comprometido.

El contacto con todos los niveles jerárquicos de la organización debe de ser constante y libre, lo que se logra a través de una posición organizacional importante, además de la existencia y operación de un órgano del consejo de administración que lo apoye y evalúe regularmente, como puede ser el comité de auditoría.

Para lograr la objetividad necesaria, se requiere que los auditores internos tengan una actitud de independencia mental y una honesta confianza sobre el resultado de su trabajo, la cual se logra a través de programas y técnicas serias de trabajo, apoyadas en la estructura organizacional propia, adecuadamente planeada, integrada y dirigida. El establecer procedimientos, instalar y operar sistemas, nunca deben ser funciones de auditoría interna; el llevar a cabo tales actividades presume la pérdida de objetividad de la auditoría.

4. Responsabilidades específicas.

Hasta ahora se han señalado en forma general y conceptual los objetivos y responsabilidades que en el papel debe de llevar a cabo la función de auditoría interna, sin embargo, para explicar en una forma más esquemática y práctica sobre el desarrollo de sus funciones y sus correspondientes responsabilidades, se plantea la exposición de éstas conforme a un proceso lógico, como es el de administración normal de la empresa, el cual, como se mencionó en el primer capítulo de este trabajo, es uno o el principal pilar para el diseño o planteamiento de una renovada función de la auditoría interna.

El objetivo es explicar el logro de metas y objetivos sobre una base práctica, bien sea durante el desarrollo de las revisiones de auditoría a unidades específicas o bien, durante otros momentos en la vida de un departamento de auditoría interna.

4.1 Planeación.

Respecto a la primera etapa del proceso administrativo, debemos considerar en primera instancia que la auditoría interna debe inmiscuirse en las labores de planeación de la empresa, ya que resultaría metódica y muchas veces sin sentido, una evaluación cuando se desconoce el rumbo al que la alta dirección desea llevar a la organización. Tal vez en esto radica que en muchas ocasiones los reportes de auditoría no trasciendan al interés y a la preocupación de los ejecutivos de alto nivel que los reciben, ya que no están en tiempo o se encuentran fuera de contexto.

Pero antes de iniciar el análisis detallado de los aspectos a cubrir en esta etapa, procederemos a definirla y a reflejar la repercusión que tiene en el enfoque de auditoría interna.

Para Agustín Reyes Ponce la planeación consiste en *fixar el curso concreto de acción que ha de seguirse, estableciendo los principios que habrán de orientarlo, la secuencia de operaciones para realizarlo y la determinación de tiempo y números necesarios para su realización.*

Del análisis de esta definición, en principio es necesario destacar ese *curso concreto de acción* que equivale a formalizar y dar a conocer las concepciones que son el resultado de los trabajos y estudios de la alta dirección, respecto al destino que tiene planeado para la empresa.

Esto trasciende a la auditoría interna, en el sentido de que como cualquier departamento y como lo indica el principio de unidad administrativa, los objetivos del departamento deben subordinarse y apoyar los objetivos generales de la organización, siempre y cuando no viole los principios de ética y legalidad a los que se debe el auditor interno. Es de tal importancia la adherencia a los objetivos planteados, que no sólo puede desentonar en el contexto de la organización, sino incluso llegar a obstaculizar el cumplimiento de sus planes.

Otro aspecto clave en la planeación, son las acciones que la alta dirección designa para llevarla a cabo en el corto y largo plazo, ya que éstas, sin duda, afectarán el diseño y ejecución de los procedimientos de auditoría, poniendo a prueba la capacidad de adaptación y creatividad del personal de auditoría interna.

4.1.1 Planes y programas.

Ya que los planes son el punto de partida y directriz primordial de toda actividad administrativa y en general de la empresa, resulta esencial que el auditor interno conozca oportunamente estas directrices, para que las ubique en forma adecuada en su entorno de auditoría. La oportunidad a este respecto juega un papel muy importante, ya que muchos de los programas y las decisiones tomadas en la etapa de planeación de la organización, deben de ser contemplados en la preparación del plan anual de auditoría, en puntos como el análisis y evaluación del control interno, los programas de trabajo de auditoría, o bien, considerarse en los proyectos de auditoría, específicamente en aquellos que tienen como objetivo de revisión, la misma ejecución de los planes.

Para lograr esto, el director de auditoría interna debe procurar allegarse de la información necesaria, principalmente a través de la asistencia a juntas gerenciales y de las comunicaciones internas que le sean dirigidas, lo cual de acuerdo con el tamaño de la empresa deberá atender en forma personal, o bien delegar algunos aspectos específicos a sus principales subordinados. Esta delegación deberá atender a la capacidad y estudios profesionales de los subordinados, ya que es muy conveniente que determinados aspectos sean atendidos por alguien cuya formación este relacionada. Esta delegación, no implica de ninguna manera una forma de desatención por parte del director de auditoría interna, sino una necesidad de apoyo que no lo exime de llevar a cabo una supervisión constante.

Un aspecto que deberá vigilar el director de auditoría interna es el de la adecuada y suficientemente clara difusión de los planes organizacionales a todos los niveles de la empresa, con lo que en principio se promueve el conocimiento y la participación de todas las áreas, logrando un efecto de sinergia para el logro de estas metas.

Otro aspecto importante que también se deberá analizar, son las premisas sobre las que se basan los planes, en el sentido de que sean lógicas y provengan de fuentes razonablemente confiables. Con esto se puede determinar el grado de certeza y seriedad de los planes expuestos, además de que son parámetros sumamente útiles para los futuros proyectos de auditoría.

Como ejemplo de estos criterios o parámetros tenemos:

a) Políticas gubernamentales, como son la promoción de ramos económicos específicos, productos regulados o sectores exclusivos del Estado, concesiones, autorizaciones, etc.

b) Marco legal, como tendencias laborales, ambientales, mercantiles, impositivas, de comercio internacional, etc.

c) Indicadores económicos, como son inflación, política cambiaria, poder adquisitivo de la población, tasas de interés, balances con el extranjero, etc.

d) Sociales, como condiciones demográficas, empleo, obras públicas, educación, salud, etc.

e) Técnicas, como nuevas tecnologías, productos alternos, sustitutos o relacionados.

f) Otros, como competencia, transporte y comunicaciones, condiciones de financiamiento, etc.

Resulta importante que entre todas las estrategias planteadas por la alta dirección, se identifique el ámbito de cada una, para conocer si afectarán en general a la empresa o únicamente afectarán el desempeño de uno o algunos departamentos, para contemplarlo así en los planes y programas de auditoría.

Por otra parte, el auditor interno realiza la evaluación del desempeño de los planes mediante la revisión del cumplimiento de los programas que emite la misma alta dirección, ya que los programas establecen la secuencia de actividades específicas a realizar, para alcanzar los objetivos anteriormente planteados, detallando el tiempo requerido para cada actividad y la posible interacción entre ellos.

Los programas también pueden ser de ámbito general o encomendarse a alguna o algunas áreas de la empresa, sin embargo a pesar de que en su desarrollo intervengan diferentes departamentos, siempre existe un líder de proyecto, que tiene a su cargo la consecución de la totalidad del programa, lo que facilita la labor de auditoría interna, por existir un coordinador responsable al cual dirigirse en forma directa respecto de las necesidades de información y resultados de los trabajos de revisión.

La labor de revisión de los programas resulta un seguimiento natural a los planes dados a conocer por la dirección, por lo que el auditor interno conoce los motivos fundamentales de los trabajos, procediendo a evaluar el desarrollo del programa, en cuanto a su cumplimiento en tiempo y calidad y resultados de las actividades, para lo cual deberá vigilar:

a) Se identificaron y determinaron las actividades comprendidas en el programa en forma clara y completa, acordes con los objetivos planteados,

b) Que se ordenó cronológicamente la realización de las actividades en forma lógica y posible,

c) Que se relacionaron las actividades, procurando el mejor aprovechamiento de los recursos disponibles asignados al programa,

d) Se asignará un tiempo razonable a cada actividad, procurando su mejor utilización,

e) Que se contemplaron cursos alternativos para solventar los posibles cambios en las condiciones planteadas en forma inicial, y

f) Se cumplieran o se estén cumpliendo las metas intermedias planteadas en el mismo programa y que su terminación definitiva se de conforme a lo planeado. En los casos que esto no sucediera, se deben analizar las razones que lo motivaron y deslindar responsabilidades, vigilando que se pusieran en marcha las acciones necesarias para la mejor consecución del programa.

Para la evaluación de planes y programas resulta vital la oportunidad con que se realicen los exámenes de auditoría, ya que la naturaleza de estos difiere de las actividades rutinarias de operación o administración, en que estas últimas son permanentes; es por esto que los programas, al ser revisados con mayor prontitud, pueden redituarse un mayor beneficio para la empresa, al corregir desviación sobre actividades prioritarias que difícilmente se darán en un futuro. Esto acentúa la continua necesidad de información por parte del director de auditoría interna, en todas aquellas decisiones de empresa.

4.1.2 Políticas y procedimientos.

Las políticas son guías para orientar la acción de los miembros de la organización, constituyen los criterios generales a observar en la toma de decisiones sobre problemas que pueden considerarse rutinarios. Las políticas buscan la uniformidad de criterios y acciones, con lo que se obtiene una delegación de actividades más sana, ayudando al logro de objetivos y facilitando la implementación de estrategias a nivel corporativo o bien departamental.

A su vez, los procedimientos establecen la secuencia necesaria para desarrollar actividades rutinarias y específicas; estos se diseñan tomando en cuenta la naturaleza de las transacciones, las necesidades y requerimientos de los diversos afectados por la operación, los objetivos de control pertinentes, la estructura de la organización existente o propuesta, así como algunas otras condiciones específicas. Los procedimientos relacionan a las personas que realizan las actividades con los tiempos, secuencias y áreas relacionadas.

La responsabilidad de auditoría interna respecto a políticas y procedimientos se puede entender en dos sentidos principales, primero en cuanto al conocimiento, análisis y evaluación de las políticas y procedimientos preexistentes y de reciente emisión. Es prioridad del auditor interno conocer con oportunidad y precisión las políticas emitidas y realizar un análisis y evaluación en cuanto a su calidad, contenido y adecuación al problema específico que procuran regular.

Para esto resulta necesario, que en principio, se establezca un procedimiento de evaluación y autorización, previo a la emisión oficial de las políticas y procedimientos, en el cual participen los departamentos involucrados y auditoría interna, a fin de tener un control de calidad sobre los criterios que normarán importantes volúmenes de transacciones y recursos. Esto, de ninguna forma significa que la auditoría interna participe en la elaboración de políticas y procedimientos, sino únicamente en la autorización previa a su publicación.

Así como es de importancia que cada departamento conozca y mantenga archivos de políticas y procedimientos que regulen su operación; auditoría interna, por su amplio ámbito de acción, deberá mantener un registro de todas las políticas vigentes de la empresa e incluso de algunas que han perdido su vigencia, ya que las revisiones de auditoría muchas veces evalúan situaciones del pasado, que pudieran haber estado reguladas por políticas o procedimientos diferentes a los actuales.

Por otra parte, auditoría interna es responsable de vigilar la adecuada ejecución de las políticas y procedimientos, esto a través de sus revisiones a las distintas unidades de la empresa, o bien, en forma específica, cuando se evalúe únicamente alguna en especial. Para su logro es necesario conocer en forma previa los objetivos y especificaciones de la política o procedimiento en cuestión y preparar o adecuar los programas de trabajo de auditoría que incluyan los procedimientos o técnicas de auditoría necesarios en las circunstancias. Estas son las actividades en las que el departamento de auditoría interna, invierte **gran parte** de su tiempo y en donde cumple la mayoría de sus responsabilidades.

4.1.3 Presupuestos.

Derivado de la preparación de programas o de los planes de acción de las diferentes áreas de decisión, se elaboran los presupuestos de ingresos y gastos según corresponda, que expresan en términos monetarios o económicos, el valor de las actividades a realizar en un período de tiempo determinado. Podemos considerar a los presupuestos como la expresión de la planeación y el control administrativo-financiero más utilizada en las empresas y muchas otras organizaciones. Los presupuestos, son el eje de acción o motivación para que las actividades se desarrollen conforme a lo planeado.

Los presupuestos se elaboran en forma general y específica, pero siempre guardando una relación entre ellos, ya que del conjunto de presupuestos departamentales se genera el presupuesto maestro o general.

Para llevar a cabo la evaluación de la preparación de los presupuestos y su mejor cumplimiento, es necesario que el auditor interno conozca los planes, programas y políticas planteadas con anterioridad, ya que sin ella de ninguna manera lograría establecer parámetros adecuados de evaluación, que en cierta forma, crea un entendimiento de la naturaleza e intención del negocio, para lograr expresarlo en términos monetarios.

Otro aspecto importante para el mejor desarrollo de los trabajos de auditoría interna en el desarrollo de presupuestos, es el contacto constante con las variables independientes o externas a la empresa, las cuales pudieran ser una razón importante para las desviaciones presupuestales, pudiendo originar cambios sobre su determinación original, o bien en el caso de presupuestos fijos, justificar sus diferencias contra las cifras realmente obtenidas.

Los presupuestos no solamente representan un objeto de evaluación, sino también una valiosa herramienta para la planeación de auditorías y la determinación de riesgos en las revisiones que se llevarán a cabo en el corto plazo, porque así como los programas, los presupuestos evalúan el desempeño de áreas y personas durante períodos definidos, contemplando siempre las condiciones que están fuera del alcance de quien prepara y lleva a la realidad los presupuestos.

Los aspectos relevantes a considerar en la evaluación de la preparación de presupuestos, para el auditor interno son:

a) Que sean congruentes con los planes, programas, políticas y procedimientos que guían las acciones en la empresa,

b) Que las expectativas sobre las variables externas utilizadas tengan fundamento en criterios válidos, de preferencia proporcionados por especialistas en esas materias,

c) Que la mecánica de cálculo sea acorde a las condiciones de operación y financieras de la empresa,

d) Que estén autorizados por los funcionarios de alto nivel adecuados, y

e) En el caso de ser presupuestos flexibles, se realicen modificaciones congruentes con las condiciones reales a las que se enfrenta.

4.2 Organización.

La organización agrupa y coordina las actividades necesarias para alcanzar una serie de objetivos planteados durante la etapa de planeación, esto mediante la creación o redefinición de grupos de trabajo, a los que se asigna un administrador para cada una de ellos, el cual debe contar con la autoridad necesaria para dirigirlo, supervisarlo y coordinarlo.

La relación existente entre la función de auditoría interna y la organización de la empresa, resulta indispensable para el mejor desarrollo de los objetivos de revisión. La organización representa un medio para el cumplimiento de sus trabajos, así como un aspecto sujeto de evaluación.

El adecuado diseño de la organización en todos los niveles, sin duda alguna representa un aspecto representativo de la actitud de la administración, la cual influye directamente en las estimaciones de riesgo de auditoría a determinar en el plan anual y considerada en la planeación de cada uno de los proyectos de auditoría a desarrollar durante el año. El diseño y establecimiento de una adecuada organización, deberá estar determinado por la misma naturaleza de operación y por las exigencias que los factores externos están requiriendo; por lo que es responsabilidad de la auditoría interna, analizar y evaluar su adecuado funcionamiento de conformidad con las expectativas de la alta dirección, la optimización de los recursos y la relación necesaria con todos aquellos que están vinculados con la empresa.

El conocimiento de la organización resulta indispensable para el auditor interno, porque proporciona un conocimiento de lo general a lo particular, brindando un mejor y más formal entendimiento del flujo y objeto de las transacciones, así como de la estructura organizacional existente; con lo que obtiene los elementos esenciales para determinar el enfoque, naturaleza y oportunidad, para la aplicación de sus procedimientos.

El entendimiento previo de la organización permite eficientar el trabajo de auditoría, eliminando tiempos en su investigación durante el desarrollo de sus proyectos.

Es necesario que el departamento de auditoría interna cuente con las bases de información general sobre la organización, como son los organigramas y las principales actividades y objetivos de los departamentos, para lograr consultas rápidas y precisas, ya que resultaría impráctico el mantener la totalidad de los registros de la organización general. Es por esto que se deberá mantener una relación amplia y libre con los departamentos que son responsables de esta información, como podría ser el departamento de recursos humanos, o bien, el responsable del diseño de métodos, políticas y procedimientos. Es importante también, que estos registros se mantengan actualizados conforme los cambios se sucedan en la empresa, para lo cual, se deberá establecer una norma que garantice que todas las modificaciones a la organización sean comunicadas a auditoría interna.

La manera de llevar a cabo una evaluación de la organización en general, considerando su diseño y funcionalidad, es mediante el desarrollo de los diversos proyectos de auditoría; cuando a través de los hallazgos u observaciones detectados, se plantean soluciones o alternativas que involucren a la estructura organizacional existente, como una de las razones que originan las desviaciones al control interno, obstaculizan el flujo normal de operaciones, o bien simplemente son un punto clave para lograr una mejora en la productividad.

Otra manera en que la función de auditoría interna evalúa la estructura orgánica existente, es mediante la ejecución de proyectos operacionales, en los que el objetivo principal es el conocer, calificar y modificar, en la medida que sea necesario, el proceso de las transacciones y la organización misma, con el

objetivo de proporcionar la fluidez necesaria al cúmulo de operaciones, buscando mayor eficiencia respecto al tiempo, los recursos asignados y a las condiciones que el mercado reclama. Estos proyectos pueden ser llevados a cabo por el propio departamento, o bien, ser dirigidos o asesorados por consultores externos, los cuales aportan conocimientos y experiencias que normalmente no están al alcance en la propia empresa.

Durante los proyectos operacionales de auditoría interna, la atención deberá centrarse en los siguientes objetivos:

a) Que exista una relación lógica entre la estructura organizacional y los planes generales y departamentales previamente establecidos.

b) Que exista un adecuado nivel de especialización en funciones, lográndose altos niveles de calidad y servicio, los cuales se pueden enfrentar contra los costos resultantes; es decir un análisis de costo - beneficio.

c) Que estén claramente establecidas las unidades de mando para cada departamento o persona.

d) Que exista una adecuada y suficiente difusión de las organización a todos los niveles.

e) Que la determinación de la amplitud de los tramos de control sea adecuada a la capacidad de coordinación y supervisión de los responsables del área o áreas sujetas a examen.

f) Que exista la suficiente segregación de funciones que garantice la integridad y razonabilidad de las transacciones, vigilando que el costo de este control no sea superior a los beneficios que representa.

Durante el examen es necesario evaluar la calidad de los manuales de flujos de operaciones, descripciones de puestos y cualquier otro documento que defina la estructura básica, pero además, deberán llevarse a cabo procedimientos que ayuden a confirmar que la realidad de la organización, esta representada en estos, es decir que esté actualizados.

Un aspecto que en la actualidad se observa comúnmente, es la creación de comités, en los cuales se debe evaluar que el personal que los integra, sea del nivel de conocimientos y experiencia adecuado y que los resultados obtenidos sean satisfactorios. Sin duda, los comités son una valiosa fuente de diversidad de conocimientos y soluciones, pero en muchas de las ocasiones no son lo productivo que se espera, por sus deficiencias de organización, integración o falta de seriedad en sus actividades

4.3 Dirección y administración de operaciones.

Por este concepto se puede entender la dirección y administración de las operaciones como una coordinación de los esfuerzos de los subordinados, con el objeto de lograr los objetivos fijados a través de la consecución de altos niveles de productividad o eficiencia. Los elementos de la administración para el logro de estas metas se basan principalmente en dos importantes aspectos:

- a) un alto nivel de motivación, y
- b) una adecuada y oportuna supervisión de los trabajos.

El objetivo primordial de la auditoría interna respecto a la dirección y administración de las operaciones normales, tiene por objeto el conocimiento y evaluación del desarrollo de las actividades normales que son llevadas a cabo durante todo el ejercicio. Esta evaluación, se lleva a cabo a través de las revisiones de auditoría regular durante todo el año, este es uno de los aspectos de revisión en que se invierte mayor tiempo, como se puede observar en cualquier plan anual de auditoría.

Como se mencionó anteriormente, una de las principales actividades del director de auditoría interna, es el involucramiento con la operación normal de la empresa, lo cual se logra a través de un contacto con los sucesos diarios, mediante la asistencia a juntas, la participación en comités de trabajo, el análisis de información interna y externa, mediante las cuales conozca condiciones que puedan afectar los resultados o la operación de la empresa. Estas fuentes de información pueden ser de muy diversos orígenes y variar de una actividad económica a otra, o incluso entre empresas de un mismo ramo.

En el capítulo cuatro se realiza un análisis con mayor profundidad de la evaluación del cumplimiento de una adecuada dirección y administración de operaciones, a través de la metodología de trabajo propuesta para el desarrollo de proyectos de auditoría.

4.4 Control de operaciones.

El control dentro de las operaciones normales de la empresa se puede concebir como una serie de métodos y procedimientos que tienen la utilidad para la alta dirección de prever, detectar y/o corregir defectos o desviaciones en la ejecución de los planes, programas, políticas, procedimientos y presupuestos, una vez que han sucedido. Los integrantes de la organización los perciben como una serie de procedimientos complicados que se utilizan para corregir defectos o errores del pasado.

Pero a pesar de esto, resulta equivocado pensar que el control reprime y que únicamente puede resultar un obstáculo rutinario a las operaciones de la empresa. El control correctamente diseñado y aplicado, promueve las potencialidades de los integrantes de la empresa y eleva la calidad de su desempeño. El control bien aplicado en un sentido amplio, más que histórico tiene un carácter preventivo, ya que permite conocer y entender el presente y estimar y dirigir la actuación de los recursos materiales y humanos en el futuro. De lo anterior, podemos distinguir dos posturas del control.

a) El estático, el cual tiene por objeto cerciorarse de que los hechos se hayan sucedido de acuerdo a los planes estimados, es decir, una vez que se han consumado.

b) El dinámico, regula que las actividades se realicen de acuerdo a lo planeado, en el mismo momento en que se realizan los hechos.

En el papel el control dinámico resulta una opción más atractiva, porque se encuentra insertado dentro de la misma transacción que desea controlar, evitando de antemano los posibles errores o desviaciones que esta previendo, existiendo una mayor oportunidad y reduciendo costos por depuraciones, correcciones o riesgos. Este tipo de controles en mucha ocasiones se apoyan en tecnologías avanzadas que permite su fácil establecimiento a costos razonables.

Sin embargo, resulta imposible pensar en incorporar un control dinámico al cien por ciento en la empresa, ya que en muchas ocasiones resulta impráctico por costoso o complicado, por lo que la administración tiene la responsabilidad de determinar en la medida de lo posible, la mezcla exacta entre ambas posturas para obtener los mejores resultados, en relación a su costo de implantación y mantenimiento.

En muchas ocasiones, los esfuerzos de la administración por mantener un control estricto resultan contraproducentes, ya que son tantas las estructuras y esfuerzos por establecer y mantener que se convierte, más que en un medio, en un fin que puede llegar a atentar contra los elementos de la organización, limitando su ámbito de acción y creatividad. La intención real de mantener una estructura de control interno, debe de ser tan solo el mantenimiento de un medio capaz de ayudar a alcanzar los objetivos establecidos de la organización. Una estructura de control interno no es válida, si no se fundamenta en los objetivos organizacionales y si a través de ella no se logra evaluar el logro de los mismos.

Para dar un sentido a los controles establecidos, es necesario determinar ciertas medidas específicas de actuación o estándares, que sirvan como patrón de evaluación. Estos se deben determinar con base en los mismos objetivos, es decir su ámbito e intención. Es de suma importancia su establecimiento, ya que la eficacia de la estructura de control interno está en función de la precisión y adecuación de los estándares.

La significación de un control se obtiene del análisis de sus resultados, es decir, que los controles presentan datos que no tiene un significado propio, por lo que se requiere de una aplicación de criterio que lo interprete con base en los datos arrojados.

En esta etapa el auditor interno participa de esta interpretación determinando la magnitud de los problemas presentados, sus posibles motivos y las consecuencias que acarrearán a la organización en general. Ante esto se pueden obtener dos posibles resultados:

a) Determinación de medidas correctivas con vistas al pasado, es decir, tratar en lo posible de subsanar el problema, aunque de antemano se sabe, que puede resultar imposible, y

b) Diseño de medidas preventivas derivadas del problema observado, con la intención de evitar en lo futuro que sucedan en otra ocasión, con lo que se evita el desperdicio de recursos materiales y humanos en forma anticipada.

Sin duda, ambos son necesarios en cualquier empresa, sin embargo, como se puede observar las medidas correctivas tienen un alcance limitado e incluso en ocasiones son difíciles de aplicar, resultando costosas y desgastantes para el personal; aunque regularmente son mecánicas, por lo que no requieren de gran capacidad para su aplicación.

Por su parte las medidas preventivas requieren de algo más que una mecánica, al exigir del desarrollo de nuevas alternativas de control, cuyo alcance deberá ser significativamente superior al de las correctivas, con lo que se evita en buena parte la inversión de recurso en la enmienda de errores o desviaciones.

El carácter de auditoría interna siempre debe centrarse en asegurar el desempeño armónico en el futuro, esto a través del establecimiento de una estructura de control interno, que asegure en lo posible, el desarrollo armónico y adecuado de las actividades, siempre guardando una relación lógica con el costo que esto significa.

IV. Proceso de Auditoría.

Como en la ejecución de cualquier actividad profesional, el desarrollo de la auditoría interna dentro de la empresa exige de ciertos requerimientos de trabajo y organización, además de una secuencia lógica en las etapas en que se realiza. De esta manera se asegurará en lo posible el cumplimiento de los objetivos generales de cualquier revisión, así como aquellas metas específicas de cada proyecto, siempre teniendo presente los requerimientos de calidad y eficiencia requeridos.

A este conjunto de requerimientos y secuencia de trabajo le llamamos metodología o proceso de auditoría, el cual determina la secuencia lógica de los procedimientos generales de auditoría a desarrollar durante los proyectos de auditoría interna. Esta metodología o proceso debe contemplar los requerimientos mínimos de calidad para el cumplimiento de las normas de auditoría interna determinados por la dirección del departamento.

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

La importancia del diseño de esta metodología, radica en la aplicación obligatoria que ésta tendrá entre el personal de auditoría interna durante todos sus proyectos de revisión; es por esto que al ser una norma de trabajo obligatoria, deberá estar determinada con base en especificaciones que cumplan con las normas generales de auditoría interna y en particular con las condiciones de calidad que exige la empresa; lo que obliga a la máxima atención por parte de la dirección del departamento, a dar respuesta en cuanto a los estándares de productividad y certidumbre.

Los aspectos mínimos que el director de auditoría interna deberá contemplar durante el diseño y determinación de la metodología o proceso de auditoría, son los siguientes:

a) El logro de una uniformidad entre el personal de auditoría interna, a través de una secuencia cronológica de las etapas y procedimientos a desarrollar durante cualquier proceso de auditoría interna,

b) El establecimiento y mantenimiento de estándares de calidad de trabajo de auditoría, así como la adaptación de estos, tomando en consideración las aptitudes y las experiencias del equipo de auditoría interna,

c) El proveer al personal de auditoría interna, de un medio eficaz para el cumplimiento de las normas de auditoría interna establecidas por la misma dirección del departamento,

d) El proveer un método de trabajo que facilite y uniforme las decisiones de trabajo del equipo de auditoría interna, lo que asegura en mayor parte el cumplimiento de las normas de trabajo y la actuación de los auditores internos, especialmente en la etapa de ejecución de la auditoría.

e) El fijar normas de actuación que faciliten las labores de administración del departamento, ya que la metodología de auditoría también incorpora acciones que procuran la mejor utilización de los recursos limitados, que han sido proporcionados al departamento de auditoría interna.

f) El establecer parámetros que faciliten las labores de evaluación, ya que se establecen actividades y aptitudes que deben de ser desarrolladas por el personal de auditoría interna y que en su mayoría son razonablemente susceptibles de medida.

g) El fortalecimiento de las labores de inducción y capacitación, orientando al personal de nuevo ingresos a las actividades o labores específicas que deberán desarrollar, determinando así las necesidades de capacitación de cada auditor interno, auxiliando a la dirección del departamento en el diseño y aplicación del programa de capacitación más adecuado.

Para la realización de una auditoría interna, podemos considerar cuatro etapas principales a desarrollar: *planeación, ejecución, cierre y corroboración.*

1. Fase de planeación.

Como en todas las actividades profesionales, en el desarrollo de proyectos de auditoría interna es necesario realizar un planteamiento previo a la ejecución de las labores que este requiere, es por esto que para alcanzar los objetivos deseados en la forma más eficiente posible, es necesario realizar una planeación que corresponda a la calidad de los resultados deseados.

Esta planeación deberá realizarse con la suficiente oportunidad, de manera que asegure la participación o el involucramiento de los elementos de auditoría interna en el diseño y conocimiento de los objetivos y procedimientos que se desarrollaran durante el proyecto. La planeación es una buena oportunidad para que el personal de los niveles inferiores del departamento de a conocer sus opiniones e iniciativas, con lo que participa activamente en el diseño de la auditoría. A su vez, la planeación considera los elementos humanos que se requerirán para el desarrollo de la auditoría, los cuales son un factor determinante en el resultado final de la planeación, ya que cada elemento contribuye en una forma diferente al cumplimiento de sus labores, lo que afectará en cuanto a la eficiencia y el tiempo empleado en cada actividad.

Gracias a la planeación, se puede conocer de antemano y en forma razonable, los tiempos y recursos que serán necesarios para el cumplimiento de la revisión, es por esto que se pueden realizar presupuestos de tiempos y gastos con un exactitud razonable; lo que soporta en forma clara los planteamientos hechos durante la planeación anual de auditoría.

El carácter de la planeación de la auditoría interna es eminentemente dinámico, ya que éste puede variar en forma importante, cuando son tomados en consideración los resultados que se obtienen durante la etapa de ejecución; es decir, que la naturaleza de los procedimientos y/o el alcance originalmente planteados, se pueden ver modificados por los resultados parciales de las pruebas o procedimientos aplicados.

Sin embargo, debemos recordar que el aspecto primordial de toda revisión de auditoría interna, es la obtención de una certeza moral sobre el desarrollo general de la unidad o proceso evaluado, así como de la totalidad de las aseveraciones que se realizan en los reportes a la dirección; por lo que el cumplimiento de una programación de tiempos y un presupuesto de gastos, no es más que un elemento administrativo del departamento que deberá asumir un carácter secundario frente a los requerimientos de revelación.

Para la realización de una planeación de la auditoría acorde a los programas de corto y largo plazo del departamento de auditoría interna, es necesario tener en consideración dos aspectos principales:

a) Las características particulares de la unidad o proceso cuya información y desempeño vamos a examinar, incluyendo dentro de este concepto características como: naturaleza de las operaciones, marco jurídico relativo, capacidad del personal que interviene o afecta y el diseño y aplicación del sistema de control interno existente. Respecto a la estructura de control interno, podemos considerarlo el aspecto más importante a valorar, ya que de él dependerá el diseño y la profundidad de las pruebas de auditoría que se realizarán durante la fase de ejecución.

Al referirse a las características de operación, se deberán considerar tanto los procesos de información rutinarios, como los no rutinarios. Los primeros se refieren a transacciones que se realizan con regularidad, como podrían ser los ciclos de ventas, cobranza, nómina, tesorería, costos e inventarios, etc. El criterio para considerarlos rutinarios, es que estas transacciones se presentan en forma cotidiana y sus características son básicamente similares, por lo que regularmente deberá existir una estructura de control interno, que regule su flujo y procure en cierta forma que se realicen en forma íntegra y de acuerdo con las políticas establecidas.

Por otra parte, los no rutinarias se refieren a transacciones de aplicación no regular o extraordinarias, las cuales por lo general no justifican una estructura de control tan estricta y detallada, por lo que representarán regularmente un riesgo mayor respecto de las rutinarias.

b) Los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto que se va a realizar. Esto se refiere a que la revisión de una misma unidad puede ser diferente dependiendo del fin específico con el que se va a realizar. Por estos fines específicos de revisión, podemos entender necesidades de la dirección sobre ciertos aspectos, resultados de visitas pasadas a esa unidad, acontecimientos voluntarios o involuntarios que ocurrieron recientemente, así como algunas otras situaciones que nos obligan a plantear objetivos o enfoques de auditoría diferentes, por lo que podemos considerar que con base en juicios o hechos consumados, el auditor responsable del proyecto, dirigirá los procedimientos y objetivos a ciertos aspectos determinados en la etapa de planeación.

En términos generales podemos concluir que la planeación de la auditoría tiene por objetivo prever cual debe ser la naturaleza, el alcance y oportunidad de los procedimientos que vamos a utilizar y el personal y tiempo que deberá invertirse en el trabajo.

Los diferentes sistemas de organización, control, contabilidad y, en general, los detalles de operación de cada negocio, hacen imposible establecer sistemas rígidos de pruebas de auditoría para el examen de información financiera o estadística. Por esta razón el auditor interno deberá, mediante la aplicación de su criterio profesional y experiencia, decidir cuál técnica o procedimiento de auditoría o conjunto de ellos, serán aplicables en cada caso para obtener la certeza moral que fundamentalmente una opinión objetiva y profesional. A esta elección de técnicas y procedimientos se le conoce como determinación de la naturaleza del examen.

Dado el hecho de que muchas de las operaciones en la empresa son de características repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales, no es posible generalmente, realizar un examen detallado de todas las partidas individuales que forman una partida global. Por esa razón, cuando se llenan los requisitos de multiplicidad de partidas y similitud entre ellas, se recurre a la técnica de examinar una muestra representativa de las partidas individuales, para derivar del resultado del examen de la muestra, una opinión general sobre la partida global. Este procedimiento, que no es exclusivo de la auditoría, sino que tiene aplicación en muchas otras disciplinas, se le conoce con el nombre de pruebas selectivas.

La relación de las partidas examinadas con el total de las partidas individuales que forman el universo, es lo que se conoce como extensión o alcance de los procedimientos de auditoría, es decir, que proporción representa la muestra examinada de la total de partidas (universo) y su determinación es uno de los elementos más importantes en la planeación de la auditoría.

A la época en que los procedimientos de auditoría se van a aplicar se le llaman oportunidad. No es indispensable, y a veces no es conveniente, realizar los procedimientos de auditoría relativos al examen de cierta información, a la fecha a que dicha información se refieren. Muchos procedimientos de auditoría son más útiles y se aplican mejor en una fecha anterior o posterior.

La información necesaria para planear adecuadamente el trabajo de auditoría interna se obtiene de muy diversas maneras, de acuerdo con la naturaleza y condiciones particulares de la unidad a revisar, dentro de las cuales destacan las siguientes:

1. Entrevistas con los ejecutivos o gerentes interesados directamente en el examen de una unidad, a fin de determinar el objetivo, las condiciones y limitaciones del trabajo, el tiempo a emplear, la coordinación del trabajo y todos aquellos puntos que por su naturaleza requieran ser definidos antes de la iniciación del trabajo.

2. Lectura y análisis de estados financieros y otros informes.

3. Revisión de informes y papeles de trabajo de auditorías anteriores.

4. Lectura de algunos documentos.

5. Visitas al área ó departamento sujeto a revisión.

6. Entrevistas con los gerentes o supervisores responsables de la unidad.

7. Estudio y evaluación del sistema de control interno.

Una vez que se ha obtenido la información necesaria, se está en posibilidad de prever cuales serán los procedimientos de auditoría que van a emplearse, la extensión y la oportunidad con que se aplicarán y el personal que va a ser requerido para desarrollar la auditoría, además de poder estimar el tiempo que ocuparan nuestros trabajos.

Por otra parte, es deber del auditor interno dejar evidencia en los papeles de trabajo de haber planeado la auditoría, esto se realiza a través de dos documentos, donde quedarán reflejados los trabajos de planeación. Estos son:

a) Un memorándum donde se refleja toda aquella información que sustenta el *plan de auditoría*, basado principalmente en los resultados de revisiones efectuadas con anterioridad y la lectura de informes referentes a la unidad, observaciones derivadas de las entrevistas con los funcionarios relacionados, además de incluir el personal que participará en la auditoría y los tiempos estimados para la realización del trabajo. Esto permite enterar al director del departamento y al equipo de auditoría que participará, de las situaciones que deberán contemplarse en el programa de auditoría, y por lo tanto, desarrollarse durante la ejecución.

El *plan de auditoría* identificará la organización específica que se va a auditar, el objeto o propósito de la auditoría y su ámbito, las actividades que se van a auditar, los miembros del equipo auditor y los documentos aplicables a la auditoría.

b) Otro resultado de la planeación de la auditoría se refleja en el *programa de trabajo*, el cual describe los procedimientos a aplicar durante la ejecución de la auditoría.

El *programa de trabajo* es una herramienta que permite planear, dirigir y controlar las labores de auditoría. Representa el dejar perfectamente claras las acciones a seguir, especificando las técnicas y procedimientos a emplear, definiendo los pasos que permitirán alcanzar por completo los objetivos preestablecidos de la auditoría.

a) Planea, el programa de auditoría es la evidencia y resultado de la planeación de la auditoría, representa la selección por parte del auditor, de los mejores métodos para hacer bien el trabajo.

b) Dirige, porque indica y segrega las actividades a desarrollar para el mejor cumplimiento de los objetivos.

c) Controla, ya que permite conocer las actividades terminadas, las que están en proceso y las que aún no se han comenzado, el o los responsables de cada actividad y el cumplimiento de los tiempos presupuestados.

Un programa de auditoría deberá contemplar aspectos como el establecimiento de objetivos de auditoría, la determinación del conjunto de técnicas y procedimientos a desarrollar, el tiempo estimado para desarrollo del trabajo, los responsables asignados para cada actividad, y la referencia a los papeles de trabajo que soportan las técnicas y procedimientos descritos.

Es necesario preparar un programa de auditoría por cada una de las aplicaciones o procesos determinados en la planeación, es decir uno por cada área de trabajo, lo que permite un control más específico sobre los diferentes aspectos contemplados por la auditoría.

Una de las ventajas que ofrece la preparación del programa de auditoría, es que permite la evaluación de los miembros del equipo de auditoría, ya que se conocen las actividades desarrolladas por cada miembro del equipo y el tiempo empleado para su consecución.

También ayuda a distribuir adecuadamente las cargas de trabajo, considerando la cantidad de auditores disponibles y la capacidad de éstos, con lo cual se facilita la labor de presupuestar el tiempo necesario para llevar a cabo la revisión.

Durante el desarrollo de la ejecución de la auditoría, se debe verificar la adecuación del programa establecido a las condiciones encontradas, en estas modificaciones deberán de participar los miembros del equipo de auditoría interna, dejando evidencia en los papeles de trabajo de todas aquellas situaciones que originaron los cambios al programa de trabajo original.

La planeación de la auditoría no puede tener un carácter rígido. El auditor interno debe de estar preparado para modificar el programa de trabajo, cuando durante el desarrollo del mismo se encuentre con circunstancias no previstas o elementos desconocidos, así como en las situaciones en que los resultados mismos del trabajo indiquen la necesidad de hacer variaciones o ampliaciones al programa previamente establecido.

La planeación no debe de entenderse únicamente como una etapa inicial o anterior a la ejecución del trabajo, sino que ésta deberá continuar a través de todo el desarrollo de la auditoría.

Un adecuado y oportuno trabajo de la planeación, ayudará a eliminar trabajos innecesarios con un consecuente ahorro en tiempo, además de aumentar la calidad en el desempeño de las tareas, ya que el haber realizado un adecuado diseño de los procedimientos aplicables, dirigirá claramente la pruebas a los objetivos necesarios a cubrir.

La supervisión deberá de ejercerse en todos los niveles o categorías de personal que intervenga en el trabajo de auditoría y deberá practicarse en la medida en que los trabajos sean delegados a las personas. La supervisión debe ejercerse en proporción inversa a la experiencia, la preparación técnica y la capacidad profesional del auditor supervisado, es decir, a mayor experiencia menor supervisión y a menor experiencia mayor supervisión.

Las situaciones que pueden presentarse en la práctica, son muy variadas en lo que se refiere al personal que participa en la planeación, en el desarrollo del trabajo y la terminación del mismo, por lo que la supervisión debe hacerse en función a esas situaciones particulares.

No debemos entender la supervisión como la etapa final de la auditoría, ésta deberá de ejercerse en las etapas de planeación, ejecución, cierre y corroboración, por lo que debe comenzarse desde la planeación misma.

La supervisión en la etapa de la planeación de la auditoría deberá comprender:

1. El análisis de los grados de experiencia y capacidad profesional de los auditores que participarán en el trabajo, para asegurarse de que son los adecuados.
2. La revisión del plan general de trabajo, así como la definición de los objetivos que se persiguen en el examen, incluirá la participación de las personas que van a ejecutarlo, para asegurar que se darán los pasos necesarios tendientes a lograr un trabajo de máxima calidad profesional.
3. La discusión del plan de trabajo preparado por el auditor encargado. En ésta etapa se evalúan los alcances de los procedimientos que se efectuarán en cada una de las áreas, para ajustarlos de acuerdo a la eficiencia del control interno y los objetivos de trabajo.

4. La discusión y fijación del presupuesto de tiempo que va a utilizar el personal que participe en el trabajo.

Como cualquiera de las actividades que se realizan durante el desarrollo de la auditoría, es necesario dejar evidencia de la supervisión ejercida en los papeles de trabajo, puesto que es necesaria a su vez, para la supervisión del nivel inmediato superior, hasta llegar al director del departamento. Esta supervisión, es para constatar que el trabajo realizado cumplió con las normas personales y de ejecución fijadas por las dirección del departamento. Para lo que es recomendable dejar evidencia de la supervisión del trabajo de la siguiente manera:

1. Poniendo la inicial del supervisor o líder de proyecto sobre los papeles preparados por los auditores.

2. Haciendo anotaciones en los papeles de trabajo, complementando las efectuadas por los auditores de menos experiencia, para de ésta forma describir de mejor manera el trabajo efectuado y las conclusiones.

3. Preparando informes sobre la actuación de los auditores, en donde normalmente se indiquen los trabajos que se efectuaron, la efectividad con que los hicieron, el grado de preparación técnica y capacidad alcanzada.

2. Fase de ejecución.

En la fase de ejecución de la auditoría se llevarán a cabo todos aquellos procedimientos determinados en la planeación del proyecto de auditoría, por lo que todas las actividades del grupo de auditoría interna asignado, estarán regidas por el o los programas de trabajo de auditoría preestablecidos.

El hacer una descripción de los procesos y actividades a seguir en el desarrollo de un proyecto de auditoría interna, resulta un estudio sumamente profundo, el cual tiene un enfoque sumamente técnico en cuanto a las reglas y criterios de información para toma de decisiones, de manera especial respecto al estudio y evaluación de la adecuación y funcionalidad de la estructura de control interno que rige al negocio, al área funcional o al proceso en cuestión. Lo anterior sin duda resulta determinante en el resultado obtenido por la función de auditoría interna. sin embargo, el objeto de este trabajo se refiere primordialmente a la

gestión administrativa de la función de auditoría interna, por lo que sólo se abordaran aquellos aspectos que se consideran relacionados con esta función .

Durante esta etapa de trabajo, es de primordial importancia el realizar la mejor administración de los recursos asignados a un proyecto determinado. Es por esto que la dirección del departamento debe procurar establecer los medios necesarios para la ejecución del trabajo y los mecanismos de control suficientes para la mejor utilización del personal involucrado en el proyecto.

A este respecto, una planeación responsable del proyecto de auditoría tiene primordial importancia, ya que determina en forma razonable el grupo de auditoría necesario para el desarrollo del proyecto, los recursos materiales y técnicos que se requerirán, así como la asesoría o apoyo de ciertos especialistas, bien sean internos o externos a la organización.

Para que la planeación y ejecución de los proyectos sea responsable, se requiere el cumplir ciertos aspectos como son el involucramiento del personal participante en el proyecto, el establecimiento de parámetros de revisión con su respectivo análisis, así como una adecuada labor de supervisión a todos los niveles.

a) Respecto al involucramiento del grupo de auditores internos participantes del proyecto, éste resulta de importancia para la mejor ejecución de los trabajos gracias a que, el personal de todos los niveles participa en la determinación de las acciones necesarias para el logro de los objetivos generales de auditoría, con lo que se propicia, su desarrollo profesional sobre una base práctica; y por otra, el hecho de que aporte al diseño del plan de auditoría y los programas de trabajo de auditoría, asegura que conozcan en forma suficiente los objetivos, procedimientos y la problemática específica de las áreas o procesos a evaluar, con lo que se crea un compromiso profesional sobre el logro de las metas planteadas.

b) El establecimiento de parámetros de evaluación y su análisis, permiten a la dirección del departamento conocer el grado de eficiencia con que se desenvuelve el equipo de trabajo y el grado de cumplimiento respecto del plan de auditoría.

A este respecto, los controles esenciales son los programas de trabajo y el control de tiempos por proyecto. El primero proporciona el grado de avance del proyecto, respecto a las actividades realizadas y los procedimientos por llevar a cabo, ofreciendo además la ventaja de conocer quien o quienes son los responsables del incumplimiento del plan de trabajo original.

Por su parte, el control de tiempos mide el proyecto en cuanto a la aplicación de recursos, ya que los excesos o ahorros de tiempo siempre tendrán una relación directa con los costos del departamento, como pueden ser sueldos y prestaciones, gastos de viaje, tiempo de sistemas, etc. Este control de tiempos puede medir tanto el desempeño del grupo de auditoría como de cada individuo, atendiendo a las necesidades o perspectivas de la dirección del departamento, lo que, sin duda, auxiliará en las futuras tareas de evaluación y supervisión.

A su vez, mediante un adecuado diseño de este control, se pueden conocer las asignaciones de tiempo por cada actividad o procedimiento desarrollado, identificando las áreas específicas que originaron las desviaciones de tiempos contra el presupuesto del proyecto original.

En teoría, el control de tiempos por proyecto resulta una excelente medida de control de eficiencia y costos de auditoría, sin embargo, se debe poner especial cuidado en la información fuente de este control, ya que resulta un uso común entre el personal involucrado, el ajustar tiempos, de manera que no se presenten diferencias de importancia contra lo planeado, lo que se convierte en un círculo vicioso, ya que de esta manera se volverán a presentar deficiencias de planeación en el futuro. Ante esto, es necesario concientizar al personal de la importancia de los datos arrojados para las labores futuras de planeación, además de mantener una vigilancia constante en el sentido de actualizar diariamente los registros de tiempo.

c) Por su parte, las labores de supervisión aseguran los niveles de calidad de trabajo necesarios, además de que cuando es aplicada con la oportunidad debida, originan ahorros de tiempo, a través de la detección de ineficiencias o errores del grupo de trabajo. La cantidad de supervisión requerida estará determinada en función al grado de preparación y experiencia del personal involucrado.

Las labores de supervisión durante la etapa de ejecución de la auditoría deberán comprender:

1. La revisión del programa de auditoría, de acuerdo con los resultados que se estén obteniendo, determinando y documentando las modificaciones que se consideren necesarias.

2. La explicación a los auditores, de acuerdo con la experiencia de cada uno, de la forma de realizar el trabajo, los elementos para la ejecución y el tiempo estimado.

3. El establecimiento y mantenimiento de una vigilancia estrecha y constante del trabajo que se está realizando, evitando a tiempo trabajos innecesarios o deficiencias en su desarrollo.

4. El control del tiempo invertido por cada uno de los auditores, analizando las variaciones contra lo previsto, obteniendo como resultado de este análisis, el detectar ineficiencias en el desarrollo de trabajos o problemas diversos de auditoría.

3. Fase de cierre e información.

Durante esta etapa se desarrollan tres principales actividades: la entrevista de cierre de auditoría, la supervisión final de los papeles de trabajo y la preparación y emisión del informe de auditoría.

La entrevista de cierre de auditoría se debe llevar a cabo con el responsable del departamento o aquel o aquellos ejecutivos que tienen mayor injerencia en el proceso examinado, a través de la presentación de un borrador del informe a emitir. Por una parte, esto se realiza con el objeto de conocer la existencia de posibles situaciones en las cuales el equipo de auditoría pudiera haber señalado deficiencias que, en cierta manera, se aparten de la realidad o cuyos efectos hayan sido determinados con cierto grado de error, lo que permite efectuar las correcciones o ajustes en forma oportuna, evitando posibles conflictos con el área examinada, además de la emisión de información poco cierta. Por otra parte, se requerirán y obtendrán las respuestas del ejecutivo responsable, en las cuales determinará los orígenes de las desviaciones detectadas, así como las fechas en que se compromete a regularizar las observaciones señaladas.

En muchas ocasiones se piensa que durante esta etapa de trabajo se invierte una importante cantidad de horas en la supervisión y revisión del informe de auditoría y los papeles de trabajo, sin embargo, se debe tener presente que el único fruto conocido del trabajo de auditor interno es el reporte de auditoría, porque éste deberá de hablar de la calidad de las labores realizadas y del grado de

profesionalismo del personal de auditoría interna, lo que sin duda justifica esta importante inversión de tiempo.

La supervisión en la etapa de la terminación del trabajo de auditoría comprende:

1. La revisión final del contenido de los papeles de trabajo para cerciorarse de que están completos y de que se han cumplido las normas de auditoría.
2. La revisión por parte del director del departamento del informe que resulte de los trabajos realizados.

Por último, se preparará el informe final de auditoría, el cual se elaborará a partir del cúmulo de observaciones detectadas durante la ejecución de la auditoría, y de una selección de los aspectos relevantes a la dirección y gerencia de la empresa, de donde se elaborarán los informes ejecutivo y largo de auditoría, que serán desarrollados en el capítulo 5.

4. Fase de corroboración.

Por último, sólo resta el ejecutar la fase de corroboración, la cual tiene por objeto el verificar que las acciones determinadas por el ejecutivo responsable de la unidad revisada, sean llevadas de conformidad con las políticas y procedimientos referentes, en los tiempos establecidos; para lo cual, una vez transcurrido el periodo acordado para la corrección de los hallazgos de auditoría, se procede a enviar un auditor a verificar en forma exclusiva el cumplimiento de las acciones correctivas acordadas. En estricto sentido, esto no constituye un examen integral, sino únicamente una prueba de cumplimiento que asegure a la dirección y los mandos intermedios, que a esa fecha las operaciones se están desarrollado en forma razonablemente correcta, de acuerdo con los planes y lineamientos referentes.

Es importante mencionar que en muchas ocasiones, resulta muy difícil el asignar un auditor para que efectúe las labores de corroboración, ya que

normalmente implica el distraerlo del desarrollo de otro proyecto de auditoría en marcha.

Como resultado de la fase de corroboración, resulta la emisión de un memorándum en el cual se destaque únicamente, el estado observado durante la visita efectuada a la unidad.

V. Informes y Comunicaciones.

El resultado de horas de trabajo de Auditoría se ven resumidos en la emisión de un informe de auditoría, que es dirigido a diversas áreas dentro de la empresa. En él se destaca el objeto, el ámbito y los resultados del trabajo de auditoría realizado por todo el personal que intervino desde la planeación hasta la emisión del informe.

1. Objetivos del Informe.

El informe de auditoría representa la máxima expresión del cumplimiento a la norma de información del auditor interno. Mediante su emisión, entera de los hallazgos y observaciones detectadas durante el desarrollo de los trabajos de revisión, a todo aquel ejecutivo interesado en las actividades evaluadas; que a su vez, son aquellos que cuentan con el poder de decisión organizacional para ejecutar las acciones correctivas pertinentes.

Mediante la emisión del informe, también se dan a conocer algunas alternativas a la problemática observada durante los trabajos de auditoría, por lo que la dirección, puede contar con una valiosa herramienta para comenzar sus labores correctivas, o bien, si lo considera necesario, el rediseño de su organización y/o de algún proceso.

Para el principal usuario, la alta dirección, los informes de auditoría representan la evaluación actual de la organización establecida, la adecuación en el diseño de los procesos, así como el grado de efectividad con el que se ejecutan; lo que sin duda representa una de las principales bases para la proyección de las estrategias y los planes futuros.

Para la determinación de esas estrategias, la alta dirección requiere de un conocimiento y análisis de los resultados pasados y presentes, a partir de los cuales, será capaz de fijar sus planes y programas tendientes al cumplimiento de sus metas proyectadas en el largo plazo. Esto explica la importancia que representa el conocer el grado de cumplimiento de planes y programas preestablecidos, respecto a los niveles de eficiencia del personal, la certeza de los procesos de información, la adecuación de las políticas y procedimientos que se ejecutan, así como de otros aspectos que afectan directamente a la alta dirección en su toma de decisiones.

La actividad de los directivos ante los reportes de auditoría puede ser de muy diversas formas, sin embargo, en el mejor de los casos, una dirección responsable y consciente, sabe que los sucesos que han ocurrido en el pasado deben de ser utilizados para predecir el comportamiento futuro, que sí puede cambiar. Es por esto que más que un fin de evaluación, los reportes de auditoría deben ser promotores de cambios necesarios en la actuación presente de la organización.

Los informes de auditoría deben de ser una combinación de evaluaciones de cumplimiento y eficiencia, a partir de criterios de medida claros y lógicamente definidos; es por esto que, el informe de auditoría permite conocer a los directivos de la empresa:

- a) Si los programas de control son realmente adecuados,
- b) Si se están poniendo en práctica,

- c) Si la información que se produce cumple con requerimientos de calidad y consistencia,
- d) El grado de desempeño y eficiencia del personal,
- e) La existencia de otras alternativas viables ante la problemática que se expone en los mismos reportes.

2. Requerimientos de Información.

Tomando en consideración los niveles jerárquicos y responsabilidades de los usuarios de los informes de auditoría, y los altos contenidos y calidad de información que ellos requieren, resulta indispensable el considerar lineamientos cualitativos, que sean relativos a los requerimientos y las características de información que deberán incorporar todos los informes de auditoría.

En términos generales, podemos considerar que los requerimientos de información de los reportes de auditoría, así como de muchas otras comunicaciones de tipo organizacional (en especial las financieras), están marcados por dos principales características: utilidad y confiabilidad.

2.1 Utilidad.

La característica de utilidad de la información, esta determinada en función de la posibilidad de adecuarse a los propósitos de los diversos usuarios del contenido informativo, incluido en los reportes de auditoría. Dada la diversidad de usuarios a estos reportes, resulta imposible elaborar información de acuerdo con las bases informativas o requerimientos específicos de cada uno de los usuarios, por lo que normalmente se recurre a reglas de preparación de información de uso común, que, en lo posible, logren satisfacer en una forma razonable, cierta y general, la calidad y el contenido informativo que se requiere.

Para el logro de la característica de utilidad en los reportes de auditoría, además es necesario lograr otros requerimientos, como son la cualidad de ser significativa, es decir, que el contenido del informe de auditoría tenga la capacidad de representar de la mejor manera posible, mediante el uso de la literatura y expresiones numéricas, el estado observado durante los trabajos de revisión. Es indudable que en muchas ocasiones resulta sumamente difícil describir ciertos hechos subjetivos a través de un reporte escrito, sin embargo, este tipo de comunicaciones brindan a la auditoría la seriedad y credibilidad necesaria ante el lector, así como la evidencia suficiente y competente para respaldar sus hallazgos y trabajos realizados.

Un aspecto fundamental que determina la utilidad de los informes de auditoría, es la veracidad de los hechos que éste expresa. La falta de esta cualidad de la información, puede desvirtuar la presentación del estado de un conjunto de elementos u operaciones realizadas, que abarca la inclusión de hechos realmente sucedidos. Es indudable que la falta de veracidad de cualquier informe de auditoría involucra al departamento de auditoría y al auditor mismo, en problemas organizacionales, operacionales e incluso interpersonales; ya que puede afectar o lesionar en forma seria el ámbito de trabajo de la unidad evaluada y del personal que la integra. Por su parte, el alto ejecutivo se ve afectado en el sentido de carecer de una fuente de información fidedigna, que muy posiblemente lo llevara a decisiones erróneas y costosas.

Otro aspecto que contribuye al logro de la utilidad de los reportes de auditoría, es la relevancia del contenido informativo. Esto se logra a través de una minuciosa selección de los hallazgos y observaciones de auditoría detectados durante la revisión. Esta selección se debe realizar siguiendo como criterio principal, el dar a conocer una problemática real y general de la unidad o proceso examinado a los usuarios del informe.

Es importante considerar, que del estilo o forma de redacción de cualquier informe, se puede llegar a desvirtuar la realidad observada durante el examen practicado; con lo que se altera en forma importante el juicio formado por ejecutivo interesado; lo que sin duda afectará en un futuro próximo, la selección entre las diversas alternativas directivas. Es por esto que la trascendencia de la inclusión de los aspectos de auditoría adecuados en un informe, puede llegar a alarmar o tranquilizar al usuario, siendo que únicamente se esta proyectando una

imagen irreal de la organización o proceso evaluado, que sin duda comprometerá a diversos involucrados de una o varias unidades o procesos de operación.

La relevancia del contenido informativo está íntimamente ligada con la elaboración de reportes ejecutivos de auditoría, ya que en estos se debe de preparar una síntesis de los hallazgos y acontecimientos observados para su presentación a los más altos ejecutivos de la empresa.

Otra característica que propicia que el contenido informativo de los reportes de auditoría sea útil a sus usuarios, es la característica de comparabilidad, ésta permite al usuario formar juicios sobre un conjunto de actividades o elementos, bien sea a través del tiempo o bien mediante otras situaciones, que en lo posible sean sujetas de comparación. La comparabilidad facilita el análisis del usuario, al proporcionarle parámetros o referencias que lo ayudan a situarse en una problemática específica, es decir, que tiene un marco de referencia contra el cual evaluar.

El éxito de toda comparación está en función de la calidad y propiedad del parámetro seleccionado, es decir, por una parte de la veracidad de la fuente de donde fue obtenido, y por otra, de la justificación lógica y fundamentada para considerar que ese parámetro, cumple con las características cualitativas y cuantitativas suficientes de similitud para permitir su comparación. Está de sobra mencionar, que de una mala selección de un parámetro de comparación, se puede llevar a conclusiones erróneas al usuario de la información.

Otra de las principales características de utilidad de la información producida por auditoría interna, es la oportunidad en la emisión de los reportes o comunicaciones de auditoría, este es el aspecto esencial, porque llegue a manos del usuario cuando éste necesite usarla, para una toma de decisiones a tiempo en función del logro de sus fines. Por esto, las cuantificaciones obtenidas en la información financiera y estadística, muchas veces tienen que hacerse cortando en una forma convencional la vida de la empresa, o bien, presentando cifras estimadas de eventos cuyos efectos todavía no se conocen con certeza.

Este aspecto en particular tiene una trascendencia especial en las consideraciones y evaluaciones del equipo de auditoría interna, ya que el análisis y cuantificación de un aspecto específico, pueden representar únicamente la revelación de un error o deficiencia histórica.

Es por esto, que el auditor interno en su carácter preventivo, debe extrapolar sus observaciones en busca de informar, en forma lógica y razonable, de las consecuencias que en el futuro ocasionará el continuar con un mismo desempeño. Un enfoque de auditoría así, cumple con la expectativa de la alta dirección, de constituirse en una función preventiva y promotora de eficiencia.

2.2 Confiabilidad.

La confiabilidad es la característica de la información por lo que el usuario la acepta y la utiliza para tomar decisiones basándose en ella.

Este crédito que el usuario da a los informes de auditoría, está fundamentado en la calidad de operación del sistema o proceso de trabajo de auditoría interna, es decir que sea estable, objetivo y verificable. Estas tres características abarcan la captación de los datos, su manejo (clasificación, reclasificación, cálculo, análisis y conclusiones), y la presentación de la información, ya sea en los informes de auditoría u otros informes (forma, clasificación, y designación de los conceptos en que se integran).

La estabilidad del sistema indica que su operación no cambia en el tiempo y que la información que produce ha sido obtenida siempre aplicando las mismas reglas para la aceptación de los datos, su cuantificación, análisis y conclusión. Sin embargo, la necesidad de estabilidad en el sistema no debe ser un freno al perfeccionamiento de los procesos de evaluación y análisis de auditoría. Cualquier cambio que se haga y que sea de efectos importantes debe ser dado a conocer para las condiciones pertinentes que consideren los usuarios de los informes de auditoría.

La objetividad del proceso de auditoría implica que las reglas del sistema no han sido deliberadamente distorsionadas y que la información presentada en cada informe de auditoría, muestra la realidad observada de acuerdo con dichas reglas y normas de trabajo.

La verificabilidad de toda la operación del sistema de trabajo de auditoría, permite que pueda ser supervisado, así como el que se puedan aplicar pruebas para comprobar la información revelada, ya que deben ser generalmente conocidas sus reglas de procesamiento. Esta característica de la información producida por el departamento de auditoría interna es de vital importancia para los diversos usuarios de su información, ya que permite verificar la realidad y razonabilidad de las conclusiones, tiempo después de que fueron realizadas.

3. Contenido y estructura.

De la práctica de un examen de auditoría interna, pueden derivarse una importante cantidad de hallazgos y recomendaciones que sin duda son de invaluable utilidad para cualquier dirección y administración de empresa; sin embargo, la transmisión escrita de estos puede llevar al fracaso la misión del auditor interno, en cuanto a difundir este cúmulo de información a los ejecutivos indicados. Es por esto, la importancia de la elaboración de los informes de auditoría, especialmente en cuanto al contenido y la estructura a los que se deben ajustar.

En cuanto al contenido de cualquier informe de auditoría, existen ciertos aspectos, que mediante su calidad y conjunción; pueden llevar al director de auditoría interna a lograr una certeza razonable de que el contenido informativo satisface las normas de auditoría interna y los requerimientos directivos. Entre estos aspectos, se señalan los siguientes:

a) El desarrollo y establecimiento de una metodología de auditoría interna que cumpla con altos niveles de calidad y que de alguna forma, sea lo más adecuada a la operación de la empresa, así como a los requerimientos informativos de los ejecutivos que la integran.

b) Un programa serio de reclutamiento y selección de personal, que permita al director de auditoría interna allegarse de los elementos humanos necesarios, considerando sus capacidades profesionales, experiencia, personalidad, así como las normas éticas y de trabajo que el puesto específico establece.

c) El diseño y desarrollo de un adecuado y ambicioso programa de capacitación, que cubra los requerimientos mínimos de auditoría interna y envuelva al personal en los objetivos y requerimientos de la metodología de trabajo previamente establecida. Este deberá proveer al equipo de auditoría interna, de los conocimientos y grado de especialización requerido por la función que desempeñan, partiendo del aprovechamiento de los conocimientos adquiridos en su preparación profesional y sus experiencias previas.

d) El cumplimiento, en un sentido estricto, del programa de supervisión establecido en la metodología de trabajo. Para esto es necesario el conocimiento y evaluación del personal de auditoría interna, que permita conocer las necesidades individuales de supervisión entre los auditores internos.

e) El establecimiento y cumplimiento de las normas de ética y moral, a través de la emisión de un código de ética de auditoría que se ajuste a los lineamientos de calidad y comportamiento generales de auditoría interna, así como al código de ética establecido por la propia compañía.

En función de la adecuada conjunción y del grado de cumplimiento de los aspectos anteriormente planteados, se sentarán las bases necesarios para el desarrollo cualitativo de las funciones generales del departamento, en especial la emisión de informes y comunicaciones a los diferentes niveles involucrados o interesados, con lo que el director de auditoría interna logre obtener una certeza razonable, sobre los niveles de calidad y adherencia a los métodos de trabajo preestablecidos.

Respecto a la estructura de los reportes de auditoría interna, no existen normas específicas para su diseño, sin embargo en la práctica común se preparan o elaboran principalmente dos informes, con motivo de la conclusión de un proyecto de auditoría: el informe general de auditoría o informe largo y el informe ejecutivo o corto.

3.1 Informe general de auditoría.

El informe general de auditoría es un reporte dirigido a los niveles operativos y mandos intermedios, en el cual se describen la totalidad de las irregularidades o hallazgos observados durante el desarrollo del proyecto de auditoría interna. El informe tiene como objetivo, tanto presentar una idea general de los resultados de la revisión, así como señalar las deficiencias específicas observadas, con el fin de dar a conocer ampliamente las causas o condiciones que la originaron.

Este tipo de informes se presentan en una forma muy esquemática, dada la necesidad de ahondar en los temas, con el suficiente detalle de operación que se requiera. Es por esto, que se diseñan formatos que proporcionen la suficiente claridad para la exposición de las observaciones y hallazgos mostrados.

Dentro de la estructura del formato, se contempla la inclusión de sugerencias o comentarios de auditoría a cada una de las observaciones o hallazgos presentados, con la finalidad de auxiliar a la unidad a solventar las deficiencias operativas en que esta incurriendo.

Regularmente, los informes generales de auditoría incorporan las respuestas de los responsables de las unidades evaluadas, con la finalidad de exponer la problemática a la que se enfrentan, así como determinar las acciones correctivas que se llevarán a cabo y los plazos en los que se espera serán resueltas.

Para llevar a cabo la evaluación final de la unidad sujeta a examen, se pueden identificar dos criterios principales:

a) El criterio de evaluación general de la unidad revisada, en el cual el director de auditoría interna, en forma conjunta con el equipo de auditoría interna que participó en el proyecto, determinan una calificación general sobre el resultado de los exámenes practicados. Para esto, es necesario el considerar o ponderar las observaciones individuales de los diferentes aspectos sujetos a evaluación, para así obtener una única opinión sobre el desempeño reciente de la unidad en cuestión.

b) El criterio de evaluación por áreas de responsabilidad, en el cual se determinan las principales funciones o procesos de la unidad, con lo cual el equipo de auditoría interna considera el desempeño individual de dichas aplicaciones, emitiendo una opinión por cada una de ellas.

El criterio de evaluación general es un método de evaluación más sencillo, en el cual se corre el riesgo de aplicar un juicio con un alto grado de subjetividad, que sin duda puede llegar a afectar al grupo de personas evaluadas. Por su parte la evaluación, por áreas de responsabilidad ofrece un examen analítico, que tiende a una evaluación más justa en cuanto a los individuos que integran el área evaluada, sin embargo, presenta como desventaja una inversión en tiempos de evaluación, significativamente mayor.

Estos reportes suelen ser extensos, por lo cual su emisión se limita a los afectados directos como son los responsables de unidad o los mismos responsables de llevar a cabo las transacciones o procedimientos. Es por esto, que se hizo necesario el desarrollo de otro informe que cumpliera en forma específica con las condiciones de trabajo de los altos ejecutivos de la empresa.

3.2 Informe ejecutivo.

Los niveles superiores de las estructuras organizacionales siempre implican diversas e importantes responsabilidades, por lo que normalmente estos ejecutivos realizan grandes esfuerzos por lograr una mejor administración de su tiempo, a fin de brindar la atención suficiente a todas esas responsabilidades. Es por esto que, los ejecutivos inferiores deben adecuar sus necesidades de comunicación con los niveles superiores, de manera que transmitan la información requerida en el menor tiempo posible; logrando esto sin perder de vista la calidad y claridad del mensaje que los ejecutivos requieren.

El director de auditoría interna, no está de ninguna forma exento de este requerimiento por parte de los altos ejecutivos, por lo que debe adecuarse en lo posible a las necesidades y responsabilidades de comunicación que su función requiere, considerando la limitada disponibilidad con que cuentan los altos ejecutivos para la atención de sus trabajos e informes.

En respuesta a esta problemática, se debe diseñar un reporte de auditoría que responda a las limitaciones de tiempo de los directivos y que además considere el nivel adecuado de calidad que el usuario requiere. Este reporte deberá concretar la información relevante, de manera que el directivo conozca en forma suficiente de los hallazgos, observaciones y conclusiones de la auditoría, así como de las posibles alternativas que plantea el equipo de auditoría interna.

A este reporte se le conoce como informe ejecutivo y se dirige normalmente a los ejecutivos interesados o involucrados dentro de primer y segundo nivel jerárquico de la empresa, sin que sea esto una regla estricta.

Normalmente, el informe ejecutivo se prepara a partir del informe de auditoría, considerando únicamente los hallazgos u observaciones relevantes a los ejecutivos que se dirige. El criterio de selección de observaciones a incluir en el informe ejecutivo puede ser muy diverso, sin embargo normalmente se incluyen hallazgos relacionados con deficiencias en la estructura de control interno, así como deficiencias o irregularidades de importancia en cuanto a su cuantificación.

La importancia de las observaciones de control interno radica en que representan un riesgo potencial en el desarrollo de actividades futuras, por lo que representan una gran oportunidad, en el sentido de evitar errores o pérdidas en el futuro.

Respecto a los errores o irregularidades de importancia, estas significan acontecimientos del pasado relacionados con el incumplimiento en la ejecución de actividades que normalmente han causado un daño en el patrimonio de la empresa.

En la estructuración de los informes ejecutivos, resulta conveniente el diseño y utilización de formatos estándar, ya que con el tiempo el ejecutivo se familiariza, lo que permite un mejor entendimiento, con un mínimo de esfuerzo e inversión de tiempo.

4. Otras comunicaciones.

Dado que la función de auditoría interna se encuentra integrada en el contexto de la organización a la que pertenece y la cual tiene la obligación de vigilar y evaluar, el equipo de auditoría interna, mantiene un contacto constante con los demás miembros que integran dicha organización. Es por esta razón, que puede conocer de problemáticas que sin duda afectan sus funciones y objetivos de trabajo y le obligan a participar en las labores encaminadas a su solución.

A este respecto el director de auditoría interna tiene la oportunidad de emitir comentarios escritos tendientes a alertar o solucionar las situaciones expuestas, cumpliendo así su carácter de preventivo sobre potenciales irregularidades y deficiencias.

Sin embargo, para la emisión de estas comunicaciones no es necesario la planeación y ejecución de trabajos de auditoría, lo cual puede constituir en cierta forma un riesgo en cuanto a las bases de información y los análisis simples que pudieran haberse realizado.

Es por esta razón que el director de auditoría interna debe limitar en principio, la emisión regular de estas comunicaciones; o al menos, allegarse de bases solidas de información, ya que no existe forma alguna que justifique el incumplimiento de sus normas de ética, así como de sus normas de auditoría.

VI. Conclusión General.

Como resultado del presente trabajo, resulta indispensable el señalar o destacar los aspectos fundamentales, que permitirán llevar a cabo en forma clara y completa las responsabilidades y compromisos que la función de auditoría interna ha contraído con la organización, sus dirigentes e inversionistas.

En primer término se debe destacar que el departamento de auditoría interna deberá revisar, evaluar y rediseñar en forma continua los planes, programas, procedimientos y técnicas de auditoría empleados, en función de satisfacer, por una parte, las expectativas fijadas por la dirección de la empresa, así como los lineamientos establecidos por diferentes organizaciones que de alguna u otra forma se ven afectados por la información y los resultados de operación que la empresa produce; y por otra, el replantear las actividades y objetivos, a fin de incorporar al departamento en el desarrollo de nuevas ramas de la auditoría, como pueden ser la auditoría administrativa, operacional y de producto, lo que da un valor agregado al departamento ante los ojos de la alta dirección.

Una vez que se han redefinido las metas y objetivos del departamento de auditoría interna, corresponde a la dirección de departamento el

determinar la organización necesaria para el desarrollo de las nuevas funciones, determinando así la organización básica necesaria, considerando los niveles de autoridad y líneas de comunicación, las descripciones de puestos y en general el perfil del auditor que deberá integrar el renovado equipo de auditoría. Lo anterior conlleva a la creación o rediseño de los programas de capacitación y entrenamiento, de manera que estos proporcionen las herramientas necesarias para que el equipo de auditoría cumpla con las nuevas labores y objetivos asignados.

Se deberá mantener un especial interés en el cumplimiento de las normas generales de auditoría, así como en el seguimiento en las normas de ética y desarrollo establecidas a nivel empresa y departamental. Dentro de estas normas vale la pena destacar las normas de independencia mental y confidencialidad y la norma de calidad de trabajo, las cuales pueden marcar una importante diferencia entre el desarrollo de la función de auditoría y el que se espera de ella, logrando crear una imagen de credibilidad y respeto ante toda la organización.

Otro de los aspectos de especial importancia para el desarrollo de las funciones de auditoría interna es la definición y establecimiento de las labores de supervisión, las cuales aseguran el máximo aprovechamiento de los recursos asignados en el departamento, lo cual logra la confianza de la dirección de la empresa en los reportes de auditoría.

A su vez deberá definirse la posición que deberá ocupar el departamento de auditoría dentro del entorno organizacional, observándose la conveniencia del establecimiento de un comité de auditoría a nivel Consejo de Administración, lo cual otorga un mayor nivel de independencia en los trabajos y reportes de auditoría.

También se deberá procurar el involucramiento de las labores de auditoría interna en las funciones de evaluación y emisión de políticas y procedimientos, lo que permitirá asumir un papel preventivo, como lo manifiesta el deseo actual de las direcciones de empresa.

Finalmente para el logro de un mejor conocimiento de los planes y proyectos futuros, así como de las labores presupuestales, lo que servirá

como un valioso parámetro de evaluación, así como de un mejor conocimiento general del rumbo al que se desea llevar a la empresa, lo que facilitará la definición de enfoques de auditoría y la elaboración de reportes, pues se conoce de una mejor manera los intereses reales de la dirección de la empresa.

Anexos.

Empresas Tesis. Agenda Anual Propuesta. Comité de Auditoría.

<u>Actividad</u>	<u>Abril</u>	<u>Julio</u>	<u>Octubre</u>	<u>Enero</u>
1. Revisión de estados financieros trimestrales.	X	X	X	
2. Evaluación de los comentarios de auditor independiente sobre los estados financieros trimestrales.	X	X	X	
3. Revisión de los informes trimestrales por presentar a la Bolsa de Valores.	X	X	X	
4. Revisión de estados financieros del ejercicio.				X
5. Evaluación de los comentarios de auditor independiente sobre los estados financieros del ejercicio.				X
6. Revisión de los informes anuales por presentar a la Bolsa de Valores.				X
7. Revisión de cambios en los procesos contables de importancia.			X	X
8. Revisión de cambios relevantes en los entornos contable, impositivo, jurídico, macro y microeconómico y en general del ramo industrial al que pertenece la empresa.	X	X	X	X
9. Revisión y evaluación de operaciones clave en el negocio.	X	X	X	X
10. Revisión y evaluación del cumplimiento del código de conducta entre los ejecutivos de la empresa.				X
11. Revisión de sueldos y prestaciones de altos ejecutivos de la empresa.				X
12. Aprobación de los honorarios de auditoría del auditor independiente.	X			
13. Aprobación de plan anual de auditoría interna.				X
14. Análisis y evaluación de los hallazgos de auditoría.	X	X	X	X

Empresas Tesis.

Agenda Anual Propuesta.

Comité de Auditoría.

<u>Actividad</u>	<u>Abril</u>	<u>Julio</u>	<u>Octubre</u>	<u>Enero</u>
15. Evaluación del desempeño durante el ejercicio de auditoría interna y externa.	X	X	X	X
16. Evaluación de la libertad de examen de auditoría.	X	X	X	X
17. Respuesta de la administración a las observaciones y hallazgos de auditoría interna y externa.	X	X	X	X
18. Revisión de la evaluación de la estructura de control interno y otras recomendaciones del contador independiente.	X		X	
19. Discusión de ajustes aceptados o no registrados.	X	X	X	X
20. Discusión de cualquier problema relacionado con la información financiera	X	X	X	X
21. Sesión ejecutiva con la administración.	X	X	X	X
22. Sesión ejecutiva con el director de auditoría interna.	X	X	X	X
23. Sesión ejecutiva con el auditor independiente.	X	X	X	X
24. Sesión ejecutiva con el consejo de administración.	X			

FALLA DE ORIGEN

Empresa Tesis
 Dirección de Auditoría Interna
 Programa Anual de Auditoría

Anexo 2

No. proyecto	Tipo de proyecto	No. unidad	Semanas presupuest.	Personal requer.	Semanas hábiles	Enero		Febrero			Marzo				Abril			Mayo			Junio																			
						1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26									
1	Financiero	V68	8	4	2	4	4																																	
2	Finan-Operac	V72	8	4	2	4	4																																	
3	Operacional	C20	20	5	4			5	5	5	5																													
4	Financiero	V73	6	3	2			3	3																															
5	Finan-Operac.	C25	20	5	4				3	3	6	6																												
6	Finan-Operac.	V71	4	2	2				2	2																														
7	Eval. de eficiencia.	V77	8	4	2						4	3																												
8	Finan-Operac.	V75	20	5	4					4	5	5	5																											
9	Finan-Operac.	V83	6	3	2									3	3																									
10	Finan-Operac.	V80	6	3	2											3	3																							
11	Financiero	V76	20	5	4										5	5	5	5																						
12	Finan-Operac.	C23	6	3	2															3	3																			
13	Finan-Operac.	C28	6	3	2																		3	3																
14	Operacional	V81	6	3	2																				3	3														
15	Financiero	C26	20	5	4																																			
16	Eval. de eficiencia.	C27	6	3	2																						5	5	5	5										
17	Finan-Operac.	V70	6	3	2																																			
18	Financiero	V84	6	3	2																																			
19	Financiero	V89	6	3	2																																			
20	Financiero	V88	16	4	4																																			
	Vacaciones		8																																					
Totales			212		52	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8		

* Considerado dos grupos de trabajo.

FALLA DE ORIGEN

Empresa Tesis

Dirección de Auditoría Interna
Programa Anual de Auditoría

No. proyecto	Tipo de proyecto	No. unidad	Semanas presupuest.	Personal requer.	Semanas hábiles	Julio			Agosto				Septiembre				Octubre			Noviembre			Diciembre					
						27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	47	48	49
21	Financiero	C25	16	4	4	4	4	4	3																			
22	Finan-Operac.	V71	8	4	2	4	4																					
23	Operacional	V77	10	5	2			4	5																			
24	Financiero	V75	12	3	4					3	3	3	3															
25	Finan-Operac.	V83	10	5	2					5	5																	
26	Finan-Operac.	V88	4	2	2					2	2																	
27	Eval. de eficiencia.	C26	8	4	2						4	4																
28	Finan-Operac.	V75	20	5	4					4	4	5	5															
29	Finan-Operac.	V83	6	3	2							3	3															
30	Finan-Operac.	V80	6	3	2							3	3															
31	Financiero	V68	20	5	4							5	5	5	5													
32	Finan-Operac.	V72	6	3	2									3	3													
33	Finan-Operac.	C20	6	3	2											3	3											
34	Operacional	V73	6	3	2												3	3										
35	Financiero	C25	20	5	4																	5	5	5	5			
36	Eval. de eficiencia.	V71	6	3	2																	3	3					
37	Finan-Operac.	V77	12	3	4																	3	3	3	3			
38	Financiero	V75	6	3	2																					3	3	
39	Financiero	V83	6	3	2																						3	3
40	Financiero	V88	6	3	2																						3	3
	Vacaciones		18								3	3											2	2			2	2
Totales			212		52	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8

* Considerado dos grupos de trabajo

Anexo 2

112

Empresa Tesis
Presupuesto Anual de Gastos de Auditoría Interna
(Nuevos Pesos)

Concepto.	Presupuesto		Real		Presupuesto		Variación	
	199X	%	199X	%	199Y	%	Vs. Real	%
Sueldos	107,506	39.25%	98,542	41.19%	107,411	40.25%	8,869	9.00%
Impuestos de nómina	17,781	6.49%	16,299	6.81%	17,766	6.66%	1,467	9.00%
Gastos de viaje	76,500	27.93%	56,325	23.54%	64,774	24.27%	8,449	15.00%
Entrenamiento y capacitación.	20,000	7.30%	17,302	7.23%	18,167	6.81%	865	5.00%
Gastos de operación.	221,787	80.98%	188,468	78.78%	208,117	77.98%	19,650	10.43%
Depreciación de equipo	8,500	3.10%	8,750	3.66%	9,625	3.61%	875	10.00%
Reserva de jubilaciones.	43,600	15.92%	42,005	17.56%	49,146	18.41%	7,141	17.00%
Total de gastos	273,887	100.00%	239,223	100.00%	266,888	100.00%	27,665	11.56%
Personal	8		8		9		1	12.50%

Bibliografia

Bibliografía.

Libros:

Auditorías de Calidad.

R. Arter, Dennis.
Ediciones Díaz de Santos.
1993.

Auditoría Interna Moderna.

Brink, V. y Witt, H.
ECASA.
1993.

Auditoría Operacional.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
1992.

Evaluación Integral.

Fleitman, Jack.
Mc. Graw Hill.
1994.

Fundamentos de administración.

Münch Galindo, Lourdes y García Martínez, José.
Trillas.
1987.

Gerencia de Calidad Total.

Ouchi, William.
Norma.
1992.

La Gerencia. Tareas, Responsabilidades y Practicas.

F. Drucker, Peter.
Editorial El Ateneo.
1990.

Normas y Procedimientos de Auditoría.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
1994.

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
1994.

Principios Fundamentales de la administración.

Romero Betancourt, Samuel.
Limusa.
1986.

¿Qué es el control total de la calidad?

Ishikawa, Kaoru.
Editorial Norma.
1986.

Manuales.

Audit Committees, Functioning in the 1990s.

Ernst and Young.

1992.

Best Practices of Audit Committees.

Sears, Roebuck and Co.

1993.

Conceptos de Auditoría.

Ernst & Young.

1990.

Desarrollo Profesional.

KPMG, México.

1993.

Forming and Audit Committee.

Price Waterhouse.

1991

Manual de Auditoría Interna.

Sears Roebuck de México.

1994.

Internal Audit Policies and Procedures Manual.

Sears Internal Audit, Chicago Ill.

1993.

The Audit Committee.

Price Waterhouse.

1991

Working Guide for Audit Committee Members.

Price Waterhouse.

1991

Cursos.

Administración y Control de Inventarios.

Technology Training/Robert E. Olsen.

Enero de 1994.

Auditoría Interna.

Colegio de Contadores Públicos de México, A.C.

Abril de 1994.

Auditoría Interna y Operacional.

Technology Training, S. de R.L. de C.V./Artur Andersen.

Octubre de 1993.

Reingeniería de los Procesos en los Negocios.

Technology Training, S. de R.L. de C.V.

Marzo de 1994.

Artículos.

The CEO and the Audit Committee.

Cook, J. Michael.

Fortune.

Abril 1993.