

24  
60



# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

## ESTRUCTURACION DE PROGRAMAS DE TRABAJO DE AUDITORIA

**Seminario de Investigación Contable**  
QUE EN OPCION AL GRADO DE :  
LICENCIADO EN CONTADURIA  
P R E S E N T A :  
JOSE LUIS MARTIÑON CAVIA

Director del Seminario.  
C. P. Y M. A. PEDRO OJEDA CARREON

México, D. F.

1986



Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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

# I N D I C E

## PAGINA

INTRODUCCION . . . . .	1
CAPITULO I GENERALIDADES	
I.1 DEFINICION DE AUDITORIA . . . . .	3
I.2 CLASIFICACION DE LA AUDITORIA . . . . .	6
I.3 ENUNCIADO Y EXPLICACION BREVE DE LOS TIPOS DE AUDITORIA . . . . .	8
I.4 NORMAS DE AUDITORIA . . . . .	15
CAPITULO II ESTRUCTURACION DE LOS PROGRAMAS DE TRABAJO DE -- AUDITORIA	
II.1 CONCEPTO DE PROGRAMA DE TRABAJO DE AUDITORIA . . . . .	19
II.2 IMPORTANCIA Y OBJETIVOS DE LOS PROGRAMAS DE TRABAJO . . . . .	21
II.3 METODOLOGIA PARA LA ESTRUCTURACION DE LOS PROGRAMAS . . . . .	24
II.4 TIPOS DE PROGRAMAS Y ELEMENTOS QUE LOS CONFORMAN . . . . .	33
II.5 CARACTER DE SU CONFIDENCIALIDAD . . . . .	37
II.6 FUENTES DE CONSULTA EN SU PLANEACION . . . . .	38
II.7 ETAPAS SECUENCIALES DE LA AUDITORIA . . . . .	41
CAPITULO III EL MARCO DE LA ADMINISTRACION EN LA AUDITORIA	
III.1 GENERALIDADES . . . . .	46
III.2 ASPECTOS INHERENTES A LA PLANEACION . . . . .	48
III.3 ASPECTOS INHERENTES A LA ORGANIZACION . . . . .	53
III.4 ASPECTOS INHERENTES A LA DIRECCION . . . . .	60
III.5 ASPECTOS INHERENTES AL CONTROL . . . . .	66
CAPITULO IV INFORME DE AUDITORIA	
IV.1 OBJETIVO E IMPORTANCIA DEL INFORME . . . . .	72
IV.2 CONTENIDO DEL INFORME . . . . .	73
A AUDITORIA DE TIPO ADMINISTRATIVO U OPERACIONAL . . . . .	73
B AUDITORIA DE TIPO FINANCIERA . . . . .	77
CONCLUSIONES . . . . .	84

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

## INTRODUCCION

Toda actividad que se desarrolla en la vida con el objeto de alcanzar metas específicas, se trate o no de un trabajo Profesional y -- que se efectúe en forma individual o en grupo, requieren para lograr los fines deseados, establecer de antemano un plan de trabajo, de tal manera que este plan de labores contenga los pasos o -- funciones que se habrán de llevar a cabo en forma lógica y ordenada y que darán la pauta para lograr los objetivos que se pretenden en la ejecución de dichas actividades.

Esto implica que en toda actividad humana se elaboren planes encaminados a la obtención de los éxitos que se desean, para lo cual -- es necesario definir un Programa de Trabajo o de funciones que habrá de orientar a seguir el camino adecuado para el logro de los -- fines que se persiguen.

Es aquí que la Auditoría debe ser cuidadosamente planeada por el -- Auditor, elaborando para ello un adecuado Programa de Trabajo que prevea y permita obtener resultados satisfactorios.

El planear meticulosamente una Auditoría, reflejada en un Programa de Trabajo además de ser para el Contador Público una obligación -- que le imponen las Normas de Auditoría generalmente aceptadas, -- constituye una gran ventaja, ya que por medio de la misma se puede: Estimar el tiempo que habrá de utilizar, los ayudantes que se van a emplear, eliminar trabajos innecesarios dedicando una inversión mayor de tiempo a trabajos más significativos y trascendentes en la Auditoría y al propio tiempo se podrán cuantificar de manera adecuada el monto de los honorarios Profesionales.

En el desarrollo de una Auditoría el Contador Público no puede -- aplicar procedimientos de Auditoría aislados, ni utilizar personal que no tenga la suficiente capacidad, por lo que como corolario de la planeación de su Auditoría debe formular una guía a seguir por-

él y sus ayudantes, guía que en términos técnicos y genéricos recibe el nombre de "PROGRAMA DE TRABAJO", que involucra un documento que se designa específicamente "Guía de Auditoría".

Este trabajo ha sido desarrollado con la finalidad de definir según mi criterio la importancia de los Programas de Trabajo de Auditoría en la ejecución de la misma, así como la metodología que se debe de seguir en la estructuración de dichos Programas; esta labor está fundamentada en investigaciones bibliográficas, apuntes escolares y práctica profesional.

C A P I T U L O    I

GENERALIDADES

## 1.1 DEFINICION DE AUDITORIA

La Auditoría nació con el propósito de descubrir fraudes; pero -- con lo avances técnicos y el crecimiento de los negocios, fué -- resultando poco práctico realizar Auditorías con ese fin, ya que se comprobó que un buen sistema de control interno reduce al mínimo la posibilidad de fraude, además de que resulta demasiado -- laborioso examinar con detalle todas y cada una de las transac-- ciones de una entidad.

Actualmente la Auditoría tiene otro propósito, el cual consiste-- en formarse un juicio para dar una opinión sobre la razonabili-- dad de las cifras que se consignan en los Estados Financieros de las empresas tanto públicas como privadas.

Arthur W. Holmes en su libro "Principios Básicos de Auditoría" -- define la Auditoría de la siguiente manera:

"Auditoría es la comprobación científica y sistemática de los -- libros de cuentas, comprobantes y otros registros financieros -- y legales de un individuo, firma o corporación, con el propósito de determinar la exactitud o integridad de la contabilidad, mos-- trar la verdadera Situación Financiera y las operaciones, y cer-- tificar los estados o informes que se rinden".

El C.P. y M.A. Pedro Ojeda Carreón en su estudio "Que es la Audi-- toría en la Administración" nos señala que la Auditoría es una -- actividad profesional que tiene como objetivo medir, ponderar y -- evaluar las cifras plasmadas en los estados contables de una en-- tidad micro o macro-económica; la eficiencia y eficacia adminis-- trativas y operativas de sus grupos directivos, de sus ejecuti-- vos y de sus recursos en general, así como de sus métodos de tra-- bajo, de sus sistemas de operación, del control y de sus opera-- ciones y de la efectividad de sus procedimientos administrativos o en su defecto es un diagnóstico integral de la utilización de--

recursos materiales, de sus recursos humanos y de sus sistemas, métodos y procedimientos combinados con el empleo óptimo de sus equipos y técnicas de apoyo administrativo contemplados como un todo, o en su defecto puede constituir exclusivamente enfoques de juicios y opiniones de carácter técnico o de especialización y -- pericia profesional de alguna de sus áreas, departamentos o unidades conformantes.

La Auditoría opera como instrumento de apoyo eficaz en la toma de decisiones de Alta Gerencia e implica que los órganos superiores que detentan la autoridad a nivel Macro o Micro-Administrativo respalden y apoyen sus propuestas y recomendaciones por medio de recursos de acción alterna, a través de los cuales se -- dicten dispositivos y se adopten medidas que preserven el patrimonio nacional o particular de la empresa o individuo.

La definición que hace el profesor C.P. y M.A. Pedro Ojeda Carrerón de lo que es Auditoría, nos hace notar que el Contador Público actualmente denominado como Licenciado en Contaduría, que se desenvuelve dentro del campo de esta rama de la Contaduría no nada más se concreta a revisar hechos o situaciones históricas -- referentes a las cuestiones contables de las entidades, asimismo esta definición elimina la idea tradicionalista que se tiene del Contador Público como Auditor, ya que se le ha encasillado como un -- descubridor de fraudes.

En la Actualidad la Auditoría es bastante dinámica, puesto que -- ésta opera en todos los ámbitos, (Financieros, Legales, Contables, Organizacionales, Técnicos, Administrativos, etc.), de -- los entes tanto privados como públicos.

De acuerdo con lo mencionado anteriormente de lo que es la Auditoría; podemos señalar que los objetivos de ésta son los siguientes :

- a).- Evaluar la razonabilidad de la información plasmada en los Estados Financieros de las Entidades.
  
- b).- Medir y fomentar la eficiencia y eficacia en la utilización de los recursos humanos y materiales, así como de los sistemas y procedimientos de operación y organización.
  
- c).- Sirve de apoyo a los órganos de mando y de dirección en la toma de decisiones.

## 1.2 CLASIFICACION DE LA AUDITORIA

Diferentes clases de Auditoría.

Se critica actualmente a la Auditoría llevada a cabo por los Contadores Públicos en términos generales, en cuanto a que no corrresponde a una realidad social económica en que se crean y desarollan las empresas públicas y privadas; es decir que atiende básicamente a una sola de sus áreas de operación: Los Recursos - Financieros.

Por otra parte la Auditoría Administrativa atiende al examen de - la empresa en cuanto a la estructura organizativa, analizando sus métodos de control y empleo de sus recursos humanos y materiales en forma tal que permitan la supervivencia de la empresa.

Tenemos también la Auditoría Operativa que permite evaluar a las organizaciones en sus diferentes áreas de operación y su productividad, así como la Auditoría de Recursos Humanos que pretende como objetivo evaluar la empresa con respecto a la mano de obra - que la integra y la hace funcionar; y por último la Auditoría - Social cuya finalidad consiste en evaluar la labor de la empresa en el ámbito social, considerando en una inversión de términos - y objetivos, como un efecto lo que hasta ahora ha sido la causa - que la origina: incrementar el poder económico de sus propieta--rios.

Considerando lo anterior, cabe pensar que toda Auditoría debería atender a las diferentes áreas sobre las cuales descansa toda -- organización: Recursos Humanos, Recursos Materiales, Recursos - Financieros y Recursos Tecnológicos, haciendo una evaluación reg respecto a la integración de dichos recursos; tomando en cuenta el carácter dinámico de la Administración que determina una creciente -- complicación en la organización de las empresas y sus funciones - así como una constante modificación en las políticas, procedi--- mientos y objetivos de las mismas.

Se afirma que la Auditoría Financiera no contempla a la Organización con respecto al presente y al futuro, supuesto que tiene un punto de vista retrospectivo respecto a la misma.

En realidad Auditoría Financiera, Administrativa, de Operaciones, de Recursos Humanos y Social tienen mucho en común pero difieren en cuanto a la evaluación de la organización en sus diferentes aspectos, sin embargo, aún cuando sus objetivos, procedimientos, conclusiones y necesidad de practicarlas son diferentes, todas ellas cumplen con su propósito con la entidad que las utiliza: (evaluar los resultados de sus operaciones, pasadas, presentes y futuras con el objeto de lograr de una manera eficaz y adecuada los fines por los cuales fué instituida).

Tomando como base lo anterior, se puede considerar que las Auditorías enunciadas no son necesariamente incompatibles sino más bien complementarias.

Por otra parte, si se considera que la Administración tiene un carácter universal y cambia en sus diferentes fases en todos los aspectos según sean los fines que persigue, la Auditoría como una técnica o instrumento de evaluación y control en las entidades debiera tener un carácter universal atendiendo a todas las áreas de una organización, contemplando a esta como un todo, adquiriendo la categoría de lo que podría denominarse una Auditoría Integral.

El C.P. y M.A. Pedro Ojeda Carreón en su investigación " Que es la Auditoría en la Administración " nos indica la siguiente clasificación de la Auditoría.

- 1.- Auditoría Financiera
  - Analítica o Detallada
  - Completa
  - Especial

Asimismo la Auditoría Financiera se clasifica en :

a).- En cuanto a grado de relación económica con los profesionales que la realizan :

- Interna (Dependiente)
- Externa (Independiente)

b).- En cuanto a la periodicidad con que se practican :

- Preliminar
- Previa
- Periódica
- Hechos posteriores

2.- En cuanto a la participación combinada de profesionistas - de distintas disciplinas.

- Operativa
- Administrativa
- Técnica
- Legal

3.- En cuanto al enfoque especial a nivel macro y micro :

- Social
- Integral o de Productividad

### 1.3 ENUNCIADO Y EXPLICACION BREVE DE LOS TIPOS DE AUDITORIA

1.- Auditoría Financiera.- Se puede afirmar que la Auditoría Financiera es la revisión sistemática de los Estados Financieros de una entidad a través de pruebas selectivas cuya finalidad consiste en obtener la expresión profesional del Auditor, en el sentido de que constituyen un reflejo correcto de la situación y los resultados de la empresa.

Al respecto la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos dice textualmente; " Cuando el Contador Público es llamado a examinar los Estados Financieros de una entidad, el objetivo final de su actuación profesional será el dar un dictamen el que haga constar que dichos estados presentan razonablemente la situación Financiera y los resultados de las operaciones de la entidad de conformidad con principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y que dichos principios de Contabilidad han sido aplicados consistentemente en relación con el ejercicio anterior " .

En los conceptos enunciados, se hace mención claramente al objetivo final que se persigue al efectuar este tipo de Auditoría, lo cual, nos debe llevar a la conclusión de que las normas, principios, técnicas y procedimientos que se utilizan tan sólo constituyen un medio para llegar a dictaminar si la posición de la empresa es correcta de acuerdo con los conceptos y cifras que los Estados Financieros presentan.

De la Auditoría Financiera se derivan los siguientes tipos de Auditoría que se pueden realizar en una empresa ya sea pública o privada.

- a).- La Auditoría de Estados Financieros .-  
Se realiza a base de pruebas selectivas (muestras) de las operaciones de una entidad: por el método científico inductivo se asume que los resultados obtenidos en la muestra son aplicables al universo seleccionado.
- b).- Detallada .- Implica la revisión y examen de todas las operaciones registradas en la Contabilidad Financiera.
- c).- Completa .- Representa la revisión y examen tanto de los Estados Financieros como de la totalidad de las operaciones que engloba la Auditoría detallada.

- d).- Especial.- Examen de cualquier área significativa que muestren los Estados Financieros (Inventarios, Activo Fijo, Cuentas por pagar, etc.)
- e).- En cuanto al grado de relación económica con los profesionales que la realizan.

Interna (Dependiente).- Es realizada por profesionistas al servicio de una entidad, los cuales muestran los resultados a través de un informe y no por medio de un dictamen.

Externa (Independiente).- Es realizada por un despacho de Auditores independientes, quienes emiten un dictamen para dar a -- conocer el resultado de su trabajo desarrollado.

- f).- En cuanto a la periodicidad con que se practican: Preliminar.- Que se efectúa a manera de introducción para recabar antecedentes - preliminares de las características generales de la entidad que posteriormente se examinará.

Periódica.- Abarca un número determinado de meses de operaciones, que revisarán con antelación a la Auditoría previa, lo que permite equilibrar las cargas de trabajo de los Auditores.

Hechos posteriores.- Se enfoca a la revisión particular de eventos acaecidos con posterioridad al cierre de operaciones de la entidad, pero que tienen repercusión en las cifras del cierre - y pueden dar lugar a la propuesta de asientos de ajuste de Auditoría.

- g).- Asimismo la Auditoría Financiera se lleva a cabo en cuanto a la derivación o no de un dictamen obligatorio, esta se realiza a - través de una Auditoría de Estados Financieros.

2.- Auditoría Operativa.- La Dinámica de toda institución, su evolución y desarrollo están determinados por la cada vez mayor demanda de bienes y servicios, por ello tanto las empresas públicas como privadas, están empeñadas más que nunca, en operar con eficacia, abatir costos y elevar la productividad. Esto significa, tener una organización dentro de la empresa, integrada de tal manera, que todas las áreas de recursos se complementan en cada operación a realizar.

La Auditoría Operativa sirve de apoyo a las entidades para que estas funcionen con eficacia, puedan abatir costos y eleven su productividad; puesto que la Auditoría Operativa es el estudio sistemático de aspectos operativos de la empresa que son susceptibles a realizarse en el menor tiempo posible, con el mínimo de costos y esfuerzos, y producir bienes o servicios de mejor calidad; es decir, es una evaluación de la empresa tendiente a proveer su eficiencia de operación.

Este tipo de Auditoría se lleva a cabo con el propósito de proponer una metodología en las áreas significativas donde se ejecutan las operaciones, analizando el QUE, evaluando el COMO, ponderando EL DONDE, apreciando EL QUIEN y midiendo EL CUANDO, en suma, tiene como objetivo estimular la eficiencia de las operaciones, proponiendo un mejor control de las mismas, mediante la eliminación, combinación, implementación o simplificación de los pasos que conforman cada una de ellas, agilizando los métodos operativos, realizando estudios de tiempos, movimientos y distancias, y fortaleciendo los controles de todo tipo que se hiciese necesario.

Los técnicos de la Auditoría Operativa se enfocan al análisis fragmentado de cada operación, representándola gráficamente mediante símbolos convencionales universalmente adoptados como son: Operación, Revisión, Transporte, Demora, Archivo, etc.

Esta Auditoría la realizan los Contadores Públicos en combinación con profesionistas de otras disciplinas.

- 3.- Auditoría Administrativa.- Puede definirse como un examen completo y constructivo de la estructura organizativa de una entidad, institución o departamento, y de sus métodos de control, medios de operación y empleo que dé a sus recursos humanos y materiales. Esta es una técnica que al descubrir las fallas de los controles Administrativos hace posible que una empresa pueda corregir las situaciones que le impidan el logro de sus objetivos, esta técnica revela la deficiencia en las operaciones Administrativas, muestra donde los costos son demasiado elevados, y señala las fallas en los mecanismos de control utilizados.

Tiene por objeto la evaluación Administrativa tanto desde el punto de vista de recursos humanos como materiales, asimismo implica la evaluación de sistemas, métodos y procedimientos vigentes en la entidad que se examina.

Este tipo de Auditoría contempla el examen de los recursos humanos e involucra el examen de sistemas de información Administrativa operados por manuales o mediante equipo de procesamiento mecánico, electromecánico o electrónico.

Las técnicas empleadas en este tipo de revisión son iguales con la Auditoría Financiera, incluyendo además las entrevistas, encuestas, etc., la graficación y expresión en cuadros numéricos y por medio de simbolizaciones, aspectos de comportamiento individual y grupal, líneas de tendencia, etc.

Esta Auditoría la realizan los L.A.E. y los C.P., en combinación con otros profesionistas de otras materias.

- 4.- Auditoría Técnica.- Se encarga del desarrollo de revisiones e inspecciones que son con-naturales a otras disciplinas distintas a la contable pero que sin embargo se miden y se registran en la contabilidad y repercuten en las cifras que muestran los Estados Financieros de una entidad.

Ejemplo de este tipo lo constituye cualquier revisión de aspectos técnicos realizado por profesional distinto al que los ejecutó, de cualquier rama de la Ingeniería, Arquitectura, etc. Entre otros aspectos de construcción, el de identificación de inventarios de productos, procesos, substancias y maquinaria, etc., en coordinación con el Auditor Contable.

- 5.- Auditoría Legal.- Se trata de una Auditoría realizada por Licenciados en Derecho o especialistas en sus distintas ramas, que evalúan la actuación de Abogados dependientes o independientes respecto a las problemáticas que regularmente afrontan entidades públicas o privadas de gran envergadura o en su defecto grupos financieros o consorciales de empresas privadas, en cuya revisión el objetivo primordial es determinar que las disposiciones legales prevalcientes en las distintas ramas jurídicas fueron debidamente cumplidas y observados los aspectos procesales que conlleva cada una de ellas, co-participa el Auditor Financiero por los efectos contingentes que pudiera producir en las cifras Financieras auditables, cualquier cambio u omisión.

- 6.- Auditoría Social.- Al tratar los temas anteriores hemos anotado que cada una de las Auditorías persigue objetivos distintos y utiliza las técnicas y procedimientos que le son más convenientes según sea el área de la empresa que comprenda su examen. Por lo tanto, al examinar a la empresa en su actuación en el ámbito social se deben conocer los objetivos a evaluar, las técnicas a utilizar y los aspectos que deben abarcar las conclusiones.

Apegándonos a los principios de Relaciones Públicas que deben --  
privar en toda empresa. nos encontramos con que esta debe ser --  
manejada y dirigida para servir los intereses de los sectores --  
con quienes mantiene relaciones recíprocas, basándose en polítj  
cas de honradez e integridad que como consecuencia le signifi--  
quen la confianza pública.

La Auditoría Social debe ser una evaluación de la empresa ten--  
diente a mejorar su imagen y operación en el ámbito social en--  
que se desenvuelve a través del establecimiento y observancia -  
de políticas adecuadas que le permitan ofrecer satisfactores de  
cálidad a precios justos a la comunidad.

- 7.- Auditoría Integral.- Su objetivo es evaluar en un conjunto inte  
gral (Recursos Humanos, Materiales y Financieros, Sistemas, Mé-  
todos y Procedimientos) si el manejo de los mismos ha sido el -  
adecuado y si los resultados obtenidos corresponden a los desea  
dos en forma óptima.

Aglutina puntos de vista de especialistas en distintas áreas --  
operativas de una entidad y conjuga varias alternativas de ---  
acción que pudieron ser utilizadas, que se comparan con las --  
empleadas, adoptando como parámetro de evaluación la productivi  
dad.

#### 1.4 NORMAS DE AUDITORIA

La Auditoría es una actividad profesional, en este sentido - implica al mismo tiempo, el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública como - profesional, el Auditor desempeña sus labores mediante la - aplicación de una serie de conocimientos especializados que - vienen a formar el cuerpo técnico de su actividad.

En el desempeño de esa labor, el Auditor adquiere responsabilidad, no solamente con la persona que directamente contrata sus servicios, sino con un vasto número de personas desconocidas para él, que van a utilizar el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones de negocios o de inversión.

Como consecuencia a lo anterior, el Auditor debe efectuar -- su trabajo, de acuerdo a requisitos mínimos previamente establecidos, estos requisitos mínimos de Auditoría, se conocen con el nombre de Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas - y la definición que se conoce de estas Normas es la siguiente: "Son los requisitos mínimos de calidad, relativos a la - personalidad del Auditor y al trabajo que desempeña, que se - derivan de la naturaleza profesional, de la actividad de la - Auditoría y de sus características específicas."

O sea que es lo menos que puede hacer el Contador Público -- para desarrollar su trabajo así como la forma en que lo va - a elaborar y ejecutar. La Auditoría es un trabajo de naturaleza profesional, por lo tanto, tiene sus características y - finalidades propias.

De acuerdo a la clasificación que de las normas de Auditoría Generalmente Aceptadas hace la Comisión de Procedimientos -- de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos - es la siguiente:

A).- Normas Personales:

- 1.- Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional
- 2.- Ciudadado y Diligencia Profesional
- 3.- Independencia Mental

B).- Normas Relativas a la Ejecución del Trabajo:

- 1.- Planeación y Supervisión
- 2.- Estudio y Evaluación del Control Interno
- 3.- Obtención de Evidencia Suficiente y Competente

C).- Normas Relativas al Dictamen e Información:

- 1.- Aclaración de la Relación con los Estados Financieros y la responsabilidad asumida sobre ellos.
- 2.- Aplicación de los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
- 3.- Consistencia en la aplicación de los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
- 4.- Suficiencia de las declaraciones informativas
- 5.- Las Salvedades
- 6.- La Negación de Opinión

Normas Personales las cuales se refieren: a la personalidad del Auditor, así como a las cualidades que debe poseer para llevar a cabo su trabajo de Auditoría:

- 1.- Adiestramiento Técnico y Capacidad Profesional.- El Auditor --- adquiere esta norma a través de sus estudios y con la obten-- ción de su Título Profesional. Además, dentro de la Contaduría, el Auditor adquiere experiencias que le sirven para tener capa- cidad de juicio y criterio con lo cual afrontará problemas en - forma adecuada.

2.- Cuidado y Diligencia Profesional.- El Auditor está obligado a desarrollar su trabajo con esmero y razonabilidad además de ser discreto y celoso del secreto profesional.

3.- Independencia Mental.- El Auditor está obligado a mantener una actitud de independencia mental al examinar y rendir -- dictámenes o informes sobre los resultados del trabajo, para garantizar su imparcialidad de juicio de su fuero interno, como ante el público.

Normas relativas a la Ejecución del Trabajo.- La manera en la que el Auditor debe llevar a cabo su trabajo deberá ser adecuada y satisfactoria.

1.- Planeación y Supervisión.- El trabajo de Auditoría debe -- planearse previa y cuidadosamente, asimismo se desarrolla -- con ayudantes los cuales deben ser supervisados en forma -- adecuada y oportuna.

2.- Estudio y Evaluación del Control Interno.- Con lo cual se determinará la extensión, oportunidad y naturaleza de las -- pruebas a realizar.

3.- Obtención de Evidencia Suficiente y Competente.- De acuerdo a las pruebas que realiza el Contador Público, debe cerciorarse que son suficientes y competentes, con la cual obtendrá confianza para emitir su opinión.

Normas relativas al Dictamen e Información.- La forma en -- que debe informar respecto a los resultados obtenidos.

1.- Declaración de la Relación con los Estados financieros y la responsabilidad asumida sobre ellos.- Al dictaminar el Contador Público los Estados Financieros queda en completa relación con ellos, por lo cual debe expresar de manera clara e inequívoca la Naturaleza de esa relación y como consecuencia de su examen, también debe manifestar de modo claro y expreso el carácter de su examen, y el grado de responsabilidad.

- 2.- Aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.- Debe aclarar el Auditor si se aplicaron los principios de Contabilidad en la fecha y por el período de su trabajo además con base en esto, si en su opinión los Estados Financieros presentan o no razonablemente la Situación Financiera de la entidad sujeta a examen.
- 3.- Consistencia en la Aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.- El Auditor declarará si los principios de Contabilidad se han aplicado en forma consistente en relación con los del ejercicio anterior.
- 4.- Suficiencia de las Declaraciones Informativas.- Se considerará que las declaraciones informativas de los Estados Financieros, son razonablemente adecuadas siempre y cuando el Auditor no haga una declaración expresa en contrario.
- 5.- Las Salvedades.- Las hará el Auditor cuando lo considere conveniente a alguna de las afirmaciones genéricas del dictamen y debe expresar a cual de las afirmaciones básicas se refiere indicando los motivos, así como las trascendencia o importancia en los Estados Financieros.
- 6.- La Negación de Opinión.- Cuando el Contador Público considere no estar en condiciones de expresar su opinión profesional con respecto a los Estados Financieros debe declararlo de manera explícita.

Además de las Normas enunciadas anteriormente, el Auditor debe aplicar su criterio profesional en el desarrollo de su trabajo.

C A P I T U L O    I I

ESTRUCTURACION DE LOS PROGRAMAS  
DE TRABAJO DE AUDITORIA

## 11.1 CONCEPTO DE PROGRAMA DE TRABAJO DE AUDITORIA

Programa.- (del gr. pro-delante, y grama-escritura).- El - diccionario de la Lengua Española nos señala que el Programa es un conjunto de instrucciones preparadas de modo que una - calculadora electrónica, u otros aparatos o equipos automáti- cos puedan efectuar, en el debido orden, la sucesión de ope- raciones necesarias para resolver un problema, fabricar una- pieza, dirigir un cohete, etc.

El programa es una previa declaración de lo que se piensa - hacer en alguna materia u ocasión. Sistema de distribución- de las materias de un curso o asignatura.

Los Programas de las calculadoras electrónicas suelen ser -- bastante largos y complejos, las más de las veces se inscri- ben un una cinta provista de varias columnas de perforacio-- nes que con arrelgo al Código (lenguaje) de la máquina, indi- can a la misma no solamente la índole de las operaciones que se han de efectuar y el orden en que se han de suceder, sino también el modo de proceder para conservar los resultados -- parciales, en la memoria de la máquina y para extraerlos de- la misma, a medida que lo requieran los cálculos efectuados.

En mi opinión; Programa es una serie de funciones o activida- des que sirven de guía para la ejecución o desarrollo de un- trabajo, las cuales se estructuran por orden de importancia- en función de los recursos y necesidades con que se cuenta - para lograr la obtención de un objetivo específico, determi- nado previamente.

En el desarrollo de toda labor, es menester llevar a cabo una devida planea- ción, con el objeto de determinar anticipadamente, las metas que se desean- alcanzar y forma en que éstas han de ser superadas.

Los programas son una etapa de planeación, puesto que implican: los procedimientos, los caminos, las actividades, etc., que se deben reali- zar para lograr los fines que se pretenden.

## Programa de Trabajo de Auditoría.

La planeación de una Auditoría y la preparación de un buen programa de trabajo, constituyen dos pasos fundamentales, para lograr una efectiva ejecución y terminación de una Auditoría.

El Boletín No. 4, de la Comisión de Procedimientos de Auditoría - del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, define el Programa de Trabajo como "un enunciado, lógicamente ordenado y clasificado de los procedimientos de Auditoría, que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar y la oportunidad con que se han de aplicar".

Arthur W. Holmes, en su libro "Principios Básicos de Auditoría" en relación al Programa de Auditoría, manifiesta: con el fin de entender, informar y rendir una opinión, el Auditor debe averiguar, examinar y autenticar.

Como ayuda para averiguación, el examen y la autenticidad, el Auditor prepara un programa de procedimientos de Auditoría para cada examen. Un programa de Auditoría es un procedimiento para examinar lógicamente planeado.

Además de servir como una guía procesal lógica durante el curso de una Auditoría; El programa predeterminado de ésta es una lista de comprobación a medida de que progresan las varias etapas de la Auditoría y se terminen sus sucesivas bases.

Erik L. Kohler, en su libro de Auditoría, indica: "Como cualquier otro tipo de planeación bien ideado, un programa cuidadosamente trasado y ejecutado; proporciona orden, puntualiza y coordina la realización de la Auditoría".

El programa de trabajo constituye el plan de acción y medio de control del examen a realizar. Indica en forma general el alcance -- de trabajo que se considera necesario para permitir al Auditor -- emitir su opinión, respecto a la revisión que efectúa y constituye un método ordenado para indicar y anotar la ejecución de los procedimientos de Auditoría, mediante los cuales se va a realizar el -- trabajo.

El Programa de Trabajo de Auditoría, se ubica en la etapa de planeación, ya que planear el trabajo de Auditoría consiste en determinar en forma anticipada a la ejecución del trabajo, cuales son -- los procedimientos a emplear, que extensión se dará a nuestras -- pruebas, en que momento u oportunidad van a aplicarse y cuales son los papeles de trabajo que registrarán los resultados, lo cual --- constituye una exigencia natural, ya que un trabajo profesional -- no se puede realizar en forma abstracta, pues las características-- y peculiaridades de cada situación exigen adaptaciones concretas -- en los procedimientos técnicos.

## 11.2 IMPORTANCIA Y OBJETIVOS DE LOS PROGRAMAS DE TRABAJO

La importancia que tiene el Programa de Trabajo de Auditoría dentro de todos los niveles es fundamental; ya que su elaboración -- y empleo adecuado reporta beneficios tanto a la entidad que solicita los servicios del Auditor, como para él mismo y sus ayudantes.

Sintetizando el Programa de Trabajo tiene importancia para la entidad y para el Auditor, porque reporta un trabajo más completo, rápido y eficiente; permite la concentración de esfuerzos en las -- áreas importantes que se habrán de examinar, (Estados Financieros, Estructura Organizativa, Recursos Humanos, etc).

Se emplean asimismo para calendarizar las actividades por desahogar y para determinar una estimación del tiempo que se requerirá -- para efectuar el trabajo, definiendo el número de ayudantes que se ocuparán para -- realizarlo. En casos de Auditoría Externa tales elementos contenidos

en el Programa sirven al Auditor para cuantificar el monto de sus honorarios y a la vez le permiten la sincronización de sus recursos humanos en las oficinas de otros clientes.

Los Programas de Trabajo de Auditoría persiguen los siguientes objetivos:

- a).- Planear cuidadosamente los procedimientos de Auditoría, su extensión y oportunidad, dentro de las normas de Auditoría -- generalmente aceptadas, justamente la norma de Planeación y Supervisión es la que sustenta el proceso de elaboración del Programa de Auditoría.
- b).- Servir de guía a los ayudantes. El programa es un plan de -- trabajo a ejecutarse y sirve de enlace entre los ayudantes y el encargado de la Auditoría.
- c).- Controlar el trabajo del personal, Los programas sirven también para vigilar el tiempo utilizado, como recordatorio de -- los procedimientos aplicados en el transcurso del examen, -- y principalmente para tener un control de la labor de los ayu-- dantes; ya que al formularse evita que haya confuciones, ma-- los entendidos, duplicación de actividades y sobre todo sirve para dividir el trabajo, es decir asignar funciones.
- d).- Dejar constancia del Trabajo Desarrollado, La ejecución del -- trabajo implica registrar en papeles de trabajo de manera -- sistemática y permanente los siguientes datos.
  - Descripción del sistema de muestreo elegido.
  - La descripción de los procedimientos de Auditoría aplicados.
  - Los resultados obtenidos de la aplicación de los procedimien-- tos de Auditoría.

En mi opinión el Programa de Trabajo sirve al supervisor de Auditoría como indica-- dor del plan de acción a seguir, pudiendo con base en el mismo dar las instrucciones

e indicaciones que crea pertinente para el buen desarrollo de la Auditoría.

Asimismo es un elemento valioso porque a va repercutir de manera significativa en la calidad del trabajo desempeñado por el Auditor.

El programa de Trabajo como se mencionó es una etapa de la planeación, puesto que planear el trabajo de Auditoría consiste en determinar en forma anticipada a la ejecución del trabajo, cuales son los procedimientos a emplear, que extensión se dará a nuestras pruebas, en que momento u oportunidad van a aplicarse, cuales son los papeles de trabajo que registrarán los resultados, por otro lado mencionamos que el Programa de Trabajo es un enunciado lógicamente ordenado y clasificado de los procedimientos de Auditoría que han de emplearse, la extensión o alcance que se les ha de imprimir y la oportunidad con que se han de aplicar.

Por lo tanto hablar de Programas de Trabajo es ubicarnos en la etapa misma de la planeación de Auditoría.

### 11.3 METODOLOGIA PARA LA ESTRUCTURACION DE LOS PROGRAMAS

La Metodología para la elaboración del Programa de Trabajo de Auditoría es la siguiente:

Considero que son tres aspectos que se vinculan en la Metodología para la estructuración de los Programas de Trabajo de Auditoría.

Estos aspectos son los siguientes:

- 1.- Entrevistas preliminares con él o los interesados de la Auditoría.
  - 2.- Planeación de la Auditoría.
  - 3.- Estudio y evaluación del Control Interno.
- 1.- Entrevistas Preliminares

Antes de entrar definitivamente a la realización del trabajo de Auditoría, es necesario que el Auditor responsable del trabajo, lleve a cabo entrevistas previas con los interesados de sus servicios con el fin de dejar sentadas las condiciones básicas de trabajo.

Estas entrevistas son importantes para que el Auditor lleve a cabo la planeación de su trabajo, con la obtención de resultados satisfactorios.

El objeto de estas entrevistas previas es obtener información suficiente para formular el Programa de Auditoría adecuado a los fines que se persiguen en la revisión.

La información requerida se refiere principalmente a lo siguiente:

- a).- Establecer la finalidad de la intervención.
- b).- Determinar las condiciones y limitaciones del trabajo.
- c).- Establecer las facilidades que van a proporcionar los solicitantes del servicio de Auditoría.
- d).- La coordinación del trabajo que se pueda realizar con el personal de la propia entidad, es decir que información puede preparar la empresa, que sirva de apoyo en los papeles de trabajo del Auditor.
- e).- En casos de Auditoría Externa en estas entrevistas se determinan los honorarios que se habrán de cubrir.
- f).- Establecer a quién deberá dirigirse el informe.

También dentro de estas entrevistas el Auditor puede obtener datos importantes para la planeación y estructuración de su Programa de Trabajo a través de la investigación de las características generales y particulares de la empresa; del marco legal en la que se desarrolla; al propio tiempo puede examinar los documentos que se relacionen con la situación jurídica de la entidad; (escritura constitutiva y sus reformas, escrituras de propiedad de inmuebles, contratos de compraventa, etc).

## 2.- Planeación de la Auditoría

Planear el trabajo de Auditoría será decidir previamente -- cuales son los procedimientos más convenientes que han de emplearse y que extensión se les dará a las pruebas, la oportunidad para su aplicación, que papeles de trabajo -- se emplearán para registrar los resultados, que personal intervendrá en el trabajo así como la calidad profesional del mismo.

En el momento de planear el trabajo a realizar, como en cualquier tipo de planeación, es conveniente que el Auditor se formule las siguientes preguntas:

- a).- ¿ Que vamos a hacer ?
- b).- ¿ Como y cuando se va a realizar ?
- c).- ¿ Quién lo va a ejecutar, etc.)

Sin embargo el Auditor deberá tener presente las condiciones-- y características propias de lo que está planeando, así como - las limitaciones y restricciones que puedan presentarse en el transcurso del trabajo.

En la planeación el Auditor considera lógicamente el tiempo -- a emplear para el desarrollo de la labor; sin embargo, deberá tomarse en cuenta que lo planeado inicialmente está sujeto a -- modificaciones de acuerdo al desarrollo del propio trabajo.

Al planear el Auditor deberá tomar en cuenta la importancia relativa de los diferentes conceptos que conforman los Estados - Financieros, ya que de esto se puede obtener una base para la extensión de las pruebas que habrán de realizarse. Deberá -- ponderar si el trabajo es inicial o bien si con anterioridad - se efectuó otra intervención por otros profesionistas. Inva-- riablemente la planeación en la Auditoría debe desarrollarse - por una persona altamente competente y de preferencia que co-- nozca la entidad que va a ser examinada. El enfoque que se le dé a la planeación dependerá del objetivo que se persiga en la Auditoría; el Auditor al planear su trabajo debe tener cuidado en el sentido de que cuando dos entidades tengan el mismo giro, las características de cada una son propias y diferentes entre sí, por consiguiente, los procedimientos que son aplicables -- en una, pueden no serlo en la otra.

A través de la investigación el Trabajo de Auditoría puede planearse, y no solamente bajo el buen juicio y experiencia del - Contador Público, así como también puede auxiliarse de técni-- cas o métodos de planeación, por ejemplo, el Auditor puede em-- plear:

La técnica de Análisis a los Estados Financieros, técnicas de -- muestreo estadístico, de interpolación matemática, del camino -- crítico, investigación de operaciones, presupuestos y cifras -- históricas y estándar con enfoques por áreas de responsabili-- dad.

En el análisis a los Estados Financieros el Auditor puede obtener las siguientes ventajas tratándose básicamente de una Auditoría Financiera.

- a).- Puede detectar áreas en las que deberán aplicarse procedimientos y técnicas especiales de Auditoría.
- b).- Puede detectar y señalar problemas importantes que posteriormente pueden ser motivo de discusión con los interesados -- en la revisión o bien llevarán a investigaciones y verificaciones adicionales estos problemas.
- c).- Cuando existan partidas o fluctuaciones de carácter extraordinario ayudará a determinar la extensión y alcance de las pruebas que se aplicarán.

En consecuencia el análisis de Estados Financieros, auxilia al Auditor en la planeación como en la ejecución del trabajo; este análisis constituye una gran ayuda al Auditor en la planeación de su examen, le proporciona información necesaria para conocer la naturaleza e importancia de las distintas partidas y tipos -- de operaciones, le permite enfocar su atención sobre operaciones -- extraordinarias y sobre cambios importantes o excepcionales en la situación financiera que amerite atención especial durante su revisión.

Un ejemplo que podemos señalar en función de una Auditoría de -- tipo administrativo u operacional que el Auditor puede utilizar para llevar a cabo su planeación es el Análisis de los Diagramas de organización; ya que estos son importantes instrumentos--

que permiten tener una visión general de una estructura orgánica ya sea de toda la entidad o de una área o departamento en particular. A través de este tipo de diagramas, el Auditor -- tiene posibilidad de apreciar las relaciones que se supone existen en una organización pero que, en la realidad, tal vez no -- responden a las formalidades establecidas.

Con los diagramas de organización, el Auditor podrá estudiar -- entre otros, los siguientes elementos de una estructura orgánica.

- 1.- Las Funciones Principales.
- 2.- Los Canales de Comunicación.
- 3.- Los Niveles Jerárquicos.
- 4.- El Campo de Autoridad de cada jefe.
- 5.- Las Relaciones de cada Unidad Orgánica.

Además de estos elementos meramente de organización, este tipo de diagramas también es útil en estudios tales como:

- 1.- Sistemas de contabilidad por áreas de responsabilidad.
- 2.- Sistemas de control presupuestal.
- 3.- Sistemas integrales de información.

- 3.- El Estudio y Evaluación del Control Interno: En mi opinión el Estudio y Evaluación de Control Interno es la fase primordial que dará las bases elementales para que el Auditor pueda formular el programa de trabajo.

Aplicar esta segunda Norma de Auditoría de las relativas a la ejecución del trabajo, resulta importante para el Auditor, como anteriormente se comentó será una base para la -- planeación de su trabajo así como para determinar el alcance y oportunidad de los procedimientos aplicables.

Las investigaciones a realizar respecto al Sistema de Control Interno serán de carácter general, trantando de abarcar los asuntos más importantes, que puedan tener un efecto considerable en la operación global de su investigación.

La Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos define el Control Interno de la siguiente manera: "El Control Interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para la protección de sus activos, la obtención de información Financiera correcta y oportuna, la promoción de eficiencia de operación y la adhesión a las políticas prescritas por la dirección". Como se observará este concepto reconoce que el Sistema de Control Interno se extiende más allá de las funciones que directamente corresponden a los departamentos contables y financieros, tal sistema puede incluir control presupuestal, costos, información periódica sobre las operaciones, análisis estadísticos, programas de adiestramiento del personal, un cuerpo de Auditoría Interna, estudio sobre tiempos y movimientos, controles de calidad, etc.

De acuerdo a la definición del Control Interno que proporciona el Instituto de Contadores Públicos a través de su Comité de Procedimientos de Auditoría, podemos establecer los siguientes objetivos del Control Interno.

- 1.- La Protección de los Activos de la Entidad.
- 2.- La obtención de información Financiera correcta y oportuna
- 3.- La promoción de eficiencia de operación.
- 4.- Adhesión a las políticas prescritas por la Dirección

El Auditor debe tener presente que para llevar a cabo estos objetivos se debe contar con elementos, que el Boletín No. 5

de Normas y Procedimientos de Auditoría clasifica de la siguiente manera:

1).- Organización.- Que comprende lo siguiente:

- Dirección.- Responsabilidad en las políticas y decisiones de la entidad.
- Coordinación.- Que adopte las obligaciones y necesidades de la entidad a un todo homogéneo y armónico.
- División de Labores.- Definir claramente la independencia de las funciones de operación, custodia y registro.
- Asignación de responsabilidades.- Establecer nombramientos dentro de la empresa, así como la jerarquía de los mismos.

2).- Procedimientos.- Abarca los siguientes elementos:

- Planeación y Sistematización.- Que se tenga un instructivo general sobre funciones de dirección y coordinación, división de labores y fijación de responsabilidades.
- Registro y formas.- Se deben procurar registros adecuados para el registro correcto y completo de activos, pasivos, productos, gastos etc.
- Informes.- Es elemento importante la información interna misma que deberá ser juzgada por personas con capacidad y autoridad suficiente para la toma de decisiones y corregir deficiencias.

3).- Personal.- Comprende los siguientes aspectos:

- Adiestramiento.- Basado en programas para la mejor identificación de funciones y responsabilidades.
- Eficiencia.- La cual depende del juicio personal aplicado a cada actividad.
- Moralidad.- La cual debe ligarse con los requisitos de admisión

el constante interés de los directivos por el comportamiento del personal.

- Retribución.- Personal retribuido adecuadamente realiza sus labores con entusiasmo y eficiencia.

4).- Supervisión.- La cual es ejercida en diferentes niveles, por diferentes funcionarios y empleados y en forma directa o indirecta.

El Auditor al examinar y evaluar el Control Interno, obtiene la ventaja de ahorro de tiempo y esfuerzo, y puede dirigir su atención a los aspectos y actividades que más lo requieran, es decir el Auditor de acuerdo a su criterio y -- experiencia debe considerar la importancia relativa así -- como el riesgo probable.

El examen del Control Interno forma parte de los papeles de trabajo del Auditor ya que en ellos deja constancia u evidencia de:

- Haber efectuado el Estudio y Evaluación del Control interno, puesto que esta norma es uno de los requisitos mínimos que se establecen para que el Auditor pueda llevar a cabo su labor.
- Porqué, se aplicaron los procedimientos empleados en la revisión.

El Colegio de Contadores Públicos menciona tres métodos -- para registrar el examen del Control Interno en papeles de trabajo.

- 1.- Método Descriptivo.- En este método se relacionan las diversas actividades clasificadas por: actividad, departamentos, funcionarios y empleados, o registros de contabilidad que intervienen en el sistema.

2.- Método de Cuestionarios.- Se plantean las cuestiones que -- constituyen los aspectos básicos del Control Interno, se desarrolla a través de listas de preguntas que son contestadas por las personas responsables de las principales áreas.

3.- Método Gráfico.- Presenta objetivamente la organización de la entidad, así como los procedimientos que tiene en vigor -- en sus diversos departamentos o actividades y prepara gráficas de organización y procedimientos.

Será la experiencia y criterio del Auditor lo que determine el método a utilizar para la obtención de los mejores resultados en el Estudio y Evaluación del Control Interno, dejando constancia de esta etapa de Auditoría, obviamente también en papeles de trabajo, ocurriendo con frecuencia el empleo -- o uso combinado de dos o los tres métodos mencionados.

En conclusión podemos decir que el Estudio y Evaluación del Control Interno, constituye el elemento fundamental para -- la elaboración o estructuración del Programa de Trabajo.

#### 11.4.- TIPOS DE PROGRAMAS Y ELEMENTOS QUE LOS CONFORMAN

Existen varias formas y modalidades de los Programas de Trabajo, los comunmente más conocidos son los siguientes:

- 1).- Generales
- 2).- Detallados
- 3).- Específicos
- 4).- Estándard

- Programa de Trabajo de Tipo General.- Estos contienen en forma global las técnicas y/o procedimientos que van a emplearse, así como los objetivos que se persiguen, generalmente se destinan al uso de los encargados de Auditoría.
- Programa de Trabajo de Tipo Detallado.- Contienen en forma minuciosa las técnicas y procedimientos de Auditoría y la forma como deben aplicarse, se destinan por regla general como marcos de referencia para los ayudantes de Auditoría.
- Programa de Trabajo de Tipo Específico.- Estos se preparan concretamente para situaciones particulares, se pueden utilizar para varios ejercicios, haciendo modificaciones solo en el caso de que las circunstancias hubiesen cambiado.
- Programa de Trabajo de Tipo Estándard.- Son aquellos en los que se enuncian los procedimientos a seguir en casos o situaciones que se consideran aplicables a dos o más entidades.

En términos generales un Programa de Trabajo de Auditoría no debe ser rígido ni inmutable, sino suficientemente flexible para hacer cambios o modificaciones por virtud de contingencias representativas de variables plenamente justificadas.

Sólo hasta conocer el objetivo de la Auditoría se podrá desarrollar el tipo de programa adecuado que sea la guía que señale el trabajo a ejecutar. El Auditor en la formulación de su programa debe contestar claramente a las preguntas siguientes:

¿Cuál es el propósito de la Auditoría ?

¿ Cómo se hará ?

¿ Qué personal se requerirá ?

¿ En que tiempo se logrará ?

Es conveniente que el Auditor encargado y sus colaboradores - revisen cuidadosamente el Programa de Trabajo que se tiene -- contemplado, con el propósito de que se aclaren dudas, se mejore este y se unifiquen criterios entre el grupo que efectuará la intervención.

En términos generales los principales elementos que conforman dichos programas son los siguientes:

1.- Trabajos Preliminares:

1.1.- Entrevistas.

1.2.- Listas de puntos a definir.

1.3.- Objetivos de la revisión

2.- Contrato de Servicios:

2.1.- Tipo de Auditoría.

2.2.- Honorarios (En caso de Auditoría Externa).

2.3.- Tiempo que se vá a emplear en el examen.

2.4.- Condiciones y limitaciones del trabajo.

3.- Información General de la Entidad:

3.1. Características Jurídicas.

3.2. Características de Operación.

- 3.3.- Características de Organización.
- 3.4.- Funcionarios Principales.
- 3.5.- Funciones Principales.
- 3.6.- Diagramas de Organización.
- 3.7.- Manuales de Organización.
- 3.8.- Reglamentos.

4.- Fuentes de Información:

- 4.1.- Formas de Papelería.
- 4.2.- Archivos.
- 4.3.- Lugares de Trabajo.
- 4.4.- Personal que se Entrevistará.
- 4.5.- Registros.
- 4.6.- Externa.

5.- Personal que se empleará:

- 5.1.- Especialistas.
- 5.2.- Analistas.
- 5.3.- Supervisores.
- 5.4.- Auxiliares.
- 5.5.- Otros.

6.- Facilidades que proporcionará la entidad:

- 6.1.- Personal.
- 6.2.- Local.
- 6.3.- Instrumentos.
- 6.4.- Equipo.
- 6.5.- Discusión de problemas.

7.- Secuencia de la Auditoría:

- 7.1.- Funciones.
- 7.2.- Departamentos.
- 7.3.- Secciones.
- 7.4.- Puestos.

8.- Formulación de Cuestionarios:

- 8.1.- De aspectos Administrativos, Contables, Financieros.
- 8.2.- De aspectos Técnicos.
- 8.3.- Departamentales.
- 8.4.- Seccionales.
- 8.5.- Otros.

9.- Entrevistas:

- 9.1.- Director General.
- 9.2.- Gerentes.
- 9.3.- Supervisores.
- 9.4.- Empleados.

10.- Técnicas:

- 10.1.- Tipos de Diagramas.
- 10.2.- Técnicas Matemáticas.
- 10.3.- Técnicas de Ingeniería Industrial.
- 10.4.- Otros.

11.- Informe de Auditoría:

- 11.1.- Consejo de Administración.
- 11.2.- Director General.
- 11.3.- Gerentes.
- 11.4.- Supervisores.
- 11.5.- Otros.

12.- Plan de Organización:

- 12.1.- Diagramas.
- 12.2.- Manual de Organización.
- 12.3.- Equipo.
- 12.4.- Personal.
- 12.5.- Fecha de Iniciación.
- 12.6.- Tiempo y fecha de terminación.

## 11.5 CARACTER DE SU CONFIDENCIALIDAD

En los papeles de trabajo quedan registrados los procedimientos de Auditoría, el cumplimiento de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, así como las conclusiones y comentarios que se ha formado el Auditor, del examen que realizó. Es en resumen la obtención de la evidencia suficiente y competente.

La información obtenida por el Auditor es de carácter confidencial; en virtud de que se registran en su papeles de trabajo - todos los datos y resultados obtenidos en su revisión, éstos en consecuencia se convierten en documentos confidenciales y por lo tanto son propiedad del Auditor.

Los papeles de trabajo deberán ser adecuadamente salvaguardados en todo tiempo, por ningún motivo deberá el Auditor perder de vista sus papeles de trabajo en el curso de la Auditoría; ya que en ellos se maneja información confidencial, asimismo los papeles de trabajo constituyen la única prueba de corrección y racionalidad de su informe.

El Auditor tiene la propiedad absoluta e irrestricta de los papeles de trabajo, sujeta solamente el uso de dichos papeles así como la información contenida en ellos a las exigencias ineludibles del deber genérico del Secreto Profesional.

En casos de que el informe del Auditor fuera refutado éste puede recurrir y en algunos casos se ve obligado a presentar sus papeles de trabajo, como prueba fehaciente de la fé de sus juicios, así como de la corrección técnica de sus procedimientos para llegar al informe.

En conclusión los Programas de Trabajo como parte integrante de los papeles de trabajo del Auditor, son de su propiedad y en virtud de la información de carácter confidencial que en ellos se maneja es menester que el Auditor los conserve de una manera confidencial.

## 11.6 FUENTES DE CONSULTA EN SU PLANEACION

### a).- Contacto con funcionarios adecuados.

El Auditor deberá solicitar que le informen acerca de -- quienes son los principales funcionarios y empleados, así como los puestos que ocupan, su nivel jerárquico y las - obligaciones de cada uno de ellos respectivamente dentro de la entidad, con el objeto de entrevistas con cada uno de ellos.

Aún cuando a tales entrevistas no es conveniente que se - les dé un carácter formal, sí es necesario que el Auditor vaya preparado por medio de un memorándum o agenda de los asuntos que con cada uno de ellos debe abordar.

Algunos de los conocimientos que el Auditor puede obtener de dichas pláticas podrán ser: Normas, Políticas, y Procedimientos de Operación, de Comercialización, de Contabi lización, de Organización, de Selección y Reclutamiento - de Personal, etc.

Es necesario en la mayor parte de los casos, que el resul tado de estas investigaciones se resuma por escrito por - el propio Auditor y en algunos se les de especial aten- ción según lo requiera el objetivo determinado de su in- tervención.

### b).- Inspección de las instalaciones y observación de las Ope- raciones. Es conveniente que el Auditor efectúe un reco- rrido por las oficinas, la planta, la bodega y demás ins- talaciones de la empresa para conocer su funcionamiento e importancia, aprovechando realizar conversaciones con al- gunos trabajadores con la finalidad de detectar posibles- problemas dentro de las áreas o secciones que se están -- observando.

Por ejemplo: Una visita a los almacenes permitirá al Auditor además de conocer su funcionamiento, evaluar la eficiencia del control interno existente en esta área, así como, podrá juzgar lo adecuado de los inventarios, pudiendo hacer algunas pruebas selectivas sobre los registros que se lleven para su control.

c).- Examen y análisis de Estados Financieros.

Como lo mencionamos anteriormente en la parte correspondiente a la metodología para la estructuración de los Programas de Trabajo de Auditoría; un conocimiento amplio de la estructura financiera de la entidad y de la naturaleza e importancia de las distintas partidas y tipos de operaciones que realizan, resulta indispensable en la planeación y elaboración de los Programas de Trabajo de Auditoría.

El examen y análisis de los Estados Financieros tanto del ejercicio que examina como los del ejercicio anterior darán al Auditor la información que requiere; tal estudio sobre todo en forma comparativa; le permitirá fijar su atención sobre aquellas partidas o grupos de operaciones extraordinarias y cambios excepcionales en la situación financiera de la empresa auditada.

d).- Revisión de Documentos y Archivos.

El Auditor puede obtener valiosa información de documentos formas, manuales y circulares aplicables al objetivo de su intervención. El Auditor debe pedir copias de la información documentada que necesite, obtener juegos de cada forma en uso y tomar datos relativos a la secuencia que siguen los diferentes procedimientos. También dentro de estos documentos el Auditor puede revisar los Diagramas de flujo o flujogramas de organización y de operaciones generales o bien por áreas específicas de operación.

e).- Auditorías anteriores.

El examen de los papeles de trabajo de ejercicios anteriores en el caso de una Auditoría subsecuente o el estudio del informe presentado por otro Auditor, en el caso de -- ser llamado por primera vez para realizar la Auditoría, -- pueden ayudar al Auditor en forma importante para la obtención de datos que le sirvan para la planeación de su -- trabajo de Auditoría.

## 11.7 ETAPAS SECUENCIALES DE LA AUDITORIA

En mi opinión el Auditor después de definir los objetivos de su intervención y de efectuar una adecuada planeación de conformidad con el Estudio y Evaluación del Control Interno existente en la entidad, preparará su Programa de Trabajo el cual le servirá de guía para iniciar la etapa de ejecución de su trabajo profesional.

Es decir, el Auditor para llevar a cabo su trabajo, previamente deberá — planear y realizar una serie de estudios que le determinarán el alcance y oportunidad de las pruebas o procedimientos que habrá de aplicar en la — etapa de ejecución.

El Auditor al llevar a cabo su trabajo debe considerar los siguientes puntos.

### a).- Obtención de Evidencia Suficiente y Competente:

La obtención de Evidencia Suficiente y Competente es una norma de — Auditoría relativa a la ejecución del trabajo del Auditor. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., a través de la Comisión — de Normas y Procedimientos de Auditoría hace referencia a las características cuantitativas y cualitativas que debe reunir el material — o los elementos de juicio, así como de los criterios de importancia — relativa y de riesgo probable que deben guiar al Auditor tanto en la conducción de su trabajo como en la preparación de su informe.

La obtención de evidencia es el material a los elementos de juicio — que comprueban la autenticidad de los hechos y aspectos que examina — el auditor.

La evidencia será suficiente cuando ya sea por los resultados de una — sola prueba o por la concurrencia de los resultados de varias prue — bas diferentes, se ha obtenido en la cantidad indispensable, para — que el auditor llegue a la convicción de que los hechos que está tra — tando de probar dentro de un universo y los criterios cuya corrección — está juzgando, han quedado satisfactoriamente comprobados.

La evidencia es competente cuando se refiere a hechos, circunstancias o criterios que realmente tienen relevancia cuantitativa dentro de lo examinado y las pruebas realizadas -- son válidas y apropiadas.

La reunión de estos dos elementos: Evidencia Suficiente y Evidencia Competente (características cuantitativas y cualitativas) proporcionan al Auditor la convicción necesaria -- para tener una base objetiva en su revisión.

El Auditor obtendrá estos dos elementos basado en su juicio profesional, orientado por los criterios de importancia relativa y riesgo probable.

b).- Procedimientos y Técnicas de Auditoría.

Procedimientos y Técnicas de Auditoría son los recursos de investigación y prueba que el Auditor utiliza para obtener la evidencia suficiente y competente que habrá de fundamentar su opinión profesional sobre la revisión que está llevando a cabo.

La definición que proporciona el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., de lo que son los procedimientos -- y técnicas de Auditoría es la siguiente:

Procedimientos de Auditoría: "Son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de -- hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales el Contador Público -- obtiene las bases para fundamentar su opinión".

Técnicas de Auditoría: "Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el Contador Público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional".

Las técnicas de Auditoría que generalmente se emplean cuando se trata de una Auditoría de tipo financiero son las --- siguientes;

- 1.- Estudio General.- Apreciación sobre la Fisonomía o características generales de la entidad, de sus estados-financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias.
- 2.- Análisis.- Clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una o partida determinada, de tal manera que los grupos constituyen unidades homogéneas significativas.
- 3.- Inspección.- Examen físico de bienes materiales o de - documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la -- contabilidad o presentada en los estados financieros.
- 4.- Confirmación.- Obtención de una comunicación escrita - de una persona independiente de la entidad examinada -- y que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y, por lo tanto, de - informar de una manera válida sobre ella.
- 5.- Investigación.- Obtención de información, datos y co-- mentarios de los funcionarios y empleados de la propia- empresa.
- 6.- Declaración.- Manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de las investigaciones realizadas por los funcionarios y empleados de la entidad.
- 7.- Certificación.- Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo general, con la firma de una auto- ridad.

8.- Observación.- Apreciación ocular de como se realizan -- ciertas operaciones o hechos.

9.- Cálculo.- Verificación matemática de alguna partida.

Willian P. Leonard en su Libro "Auditoría Administrativa" nos - señala las siguientes técnicas observadas en la Auditoría de tipo administrativa, que también pueden emplearse en una Auditoría Operacional.

1.- Gráficas de Organización.- Estructural, Funcional de - bloque, de línea y de puestos.

2.- Gráficas de Procesos.- Productos, hombres, flujo, ope- ración, forma y procedimiento.

3.- Gráficas de tiempo.- Hombre, máquina.

4.- Gráficas de Distribución.- Maquinaria, equipo, edificios, piso, ubicación del trabajo.

5.- Gráficas de distribución de formas.

6.- Estudios de tiempos y movimientos.- Trabajador, producto, equipo.

7.- Investigación de Operaciones, etc.

La presentación en forma gráfica ha sido considerada desde hace- tiempo, como el método visual más eficaz para la interpretación- y presentación de un tópico; de igual o quizá mayor importancia,- es el hecho de que una gráfica así como también puede servir -- para aclarar un problema complejo, puede revelar factores ocultos que tal vez no- se aprecien al examinar los datos originales.

El uso del estudio de tiempos y movimientos consiste en un proce-  
dimiento sistemático para el análisis de las funciones y de las-  
operaciones a fin de eliminar tareas innecesarias, disponiendo -  
de la mejor forma a estandarizar los métodos de trabajo, a agili-  
zar las operaciones y a establecer normas de tiempo y movimiento  
en las etapas de cada actividad, simplificando con ello su proce-  
so.

Sus ventajas son la eliminación, simplificación y estandariza---  
ción del trabajo.

La investigación de operaciones.- Constituye una ciencia aplicada  
que utiliza las técnicas científicas conocidas como instrumenta-  
dos para la resolución de un problema específico, comprende el -  
empleo de las matemáticas, los resultados del estudio de tiempos,  
métodos estadísticos, y las técnicas de programación lineal, ló-  
gica simbólica, teoría de juegos y teoría de información. Asi -  
mismo comprende predicciones y comparación de valores de medición  
de la eficiencia y la aplicación de la ciencia experimental al-  
estudio de las operaciones.

C A P I T U L O      I I I

EL MARCO DE LA ADMINISTRACION EN LA AUDITORIA

### 111.1.- GENERALIDADES

A la Administración se le considera como la forma en que se han de conjuntar los elementos materiales, técnicos y humanos para la consecución de un objetivo previamente establecido.

Pero antes de establecer esta conceptualización, la Administración ha sido parte inalienable del desarrollo de la humanidad, de esta forma podemos decir que toda actividad humana ha utilizado la Administración para lograr sus objetivos.

Durante las diferentes etapas del desarrollo de la humanidad han surgido corrientes que enfocan a la Administración desde puntos de vista distintos como:

- a).- De los empíricos.- Basada en la experiencia.
- b).- De los humanistas.- Basada en el liderazgo.
- c).- De las matemáticas.- Basada en factores cuantitativos.
- d).- Del proceso administrativo.- Basada en el establecimiento de principios y guías que ayudan a realizar el trabajo de manera eficiente.

Esta última corriente es la que generalmente se dá a conocer por considerarse por sí misma el marco natural de la administración, se dice que administrar es aplicar eficientemente el proceso Administrativo.

Al proceso Administrativo se le define como "El conjunto de etapas que vinculadas entre sí, coordinarán los elementos humanos, técnicos y materiales para lograr un fin común establecido con el máximo de eficiencia y el menor riesgo posible".

En la actualidad es necesario conocer los riesgos y ventajas que se presentarán en cualquier actividad por desarrollar ya sea económica, política, social, etc., ya que en todas ellas existe incertidumbre, los cursos de acción son inciertos si estos no han sido planeados previamente.

El proceso administrativo es la herramienta vital para poder-desarrollar cualquier actividad, ya que sus elementos nos proporcionarán información competente para lograr los fines que-se persiguen o en su caso evitar los lamentables fracasos; -- por ello, cualquier actividad que no sea estudiada en su reali-zación a través del proceso administrativo estará más tendiente al fracaso y no al éxito.

Existen autores que presentan diferentes etapas del Proceso - Administrativo como son:

FREDERIK TAYLOR

- Planeación
- Organización
- Dirección
- Control

AGUSTIN REYES PONCE

- Previsión
- Planeación
- Organización
- Integración
- Dirección
- Control

LARIS CASILLAS FRANCISCO JAVIER

- Planeación
- Organización
- Integración
- Dirección
- Control

Todas ellas encaminadas a lograr la consecución de objetivos.

## 111.2.- ASPECTOS INHERENTES A LA PLANEACION

- 2.1.- Concepto.- Como lo mencionamos anteriormente la planeación es la "Determinación previa de los objetivos, los procedimientos, los cursos de acción, las actividades, etc., que se deben realizar para lograr dichos objetivos".

La planeación implica la elaboración de Programas de Trabajo, ya que en ellos se establece una serie de funciones o actividades que sirven de guía para la ejecución o desarrollo del trabajo a efectuar, para alcanzar los fines que se pretenden; estas funciones o actividades se estructuran por orden de importancia, en función de los recursos y necesidades con que se cuenta para obtener los objetivos específicos que se desean.

Al planear se están definiendo los objetivos y determinando los medios necesarios para alcanzarlos, lo cual implica la formulación de pronósticos para definir el curso de acción a seguir.

El papel de un Auditor al efectuar un examen es llevar a cabo una revisión de los planes mediante un análisis de sus principales componentes y evaluarlos en términos de la eficacia con que contribuyen al logro de los objetivos de una entidad. Estos componentes sujetos a revisión son los pronósticos, los objetivos, las políticas y los programas.

- 2.2.- Revisión de Pronósticos.- La fuente principal de ingresos de una entidad es a través de las ventas que constituyen el principal generador de utilidades una vez deducidos los costos de operación. La determinación del objetivo de ventas por alcanzar exige la formulación de un pronóstico para definir cuánto se puede vender y que es posible hacer ante cierto mercado potencial.

El pronóstico de ventas se convierte entonces en el punto de partida de todos los planes y programas de un negocio al -- poner en marcha una serie de actividades relativas a la adquisición de materiales, de maquinaria, de personal, de organización de actividades encaminadas para la realización final de las ventas pronosticadas.

La importancia que representa el pronóstico para una entidad exige por otra parte, una revisión sobre los mismos principios en los cuales se formuló. El punto de vista de la Auditoría para su examen es llevar a cabo una revisión de los siguientes elementos que todo pronóstico debe contener en su formulación.

1.- Información: En virtud de que el grado de precisión de un pronóstico depende de la calidad de la información, ésta debe examinarse a fin de determinar su veracidad; la revisión debe encaminarse sobre el origen de donde se obtuvo, la fecha de su formulación y la vinculación que -- tenga con la actividad económica de cada empresa en particular, tal información se refiere a lo siguiente:

- a).- Política Fiscal
- b).- Nivel de Precios
- c).- Características del Mercado
- d).- Demanda
- e).- Competencia, etc.

2.- Período: El período que abarca el pronóstico también debe estudiarse, para definir si incluye cuando menos un -- ciclo normal de operaciones.

3.- Método de pronóstico: También debe revisarse el método del pronóstico empleado porque de él depende el grado de exactitud de la predicción que se haga. El Auditor debe verificar todas las variables que integran el método usado y estudiar la conveniencia de emplear otro con mejores resultados.

### 2.3.- Revisión de objetivos.

Los objetivos, que constituyen la razón de ser de la empresa y representan lo que se desea alcanzar en un futuro como resultado de todo el mecanismo administrativo, deben ser sujetos a una completa y meticulosa revisión por parte de la Auditoría más aún cuando los propios objetivos darán la pauta para evaluar las funciones y actividades que se desarrollan dentro de la entidad y aún a los propios directivos.

Los objetivos generales de una empresa se derivan de los fines de las diferentes partes interesadas en la entidad: Inversionistas, Acreedores, Clientes, Personal - - - etc. En este sentido la empresa debe satisfacer los objetivos de cada grupo, para sí asegurar un mínimo de cooperación necesaria para la supervivencia de la propia empresa. Toda actividad tiene un fin y todo fin exige el cumplimiento o la realización de una actividad; en toda entidad se llevan a cabo varias funciones y actividades, encaminadas cada una a un fin. Por consiguiente, la administración de una entidad debe fijar en todas y cada una de sus funciones y actividades, objetivos que sirvan de guía al propio personal.

Dentro de un organismo se pueden determinar o clasificar los siguientes tipos de objetivos:

A).- Objetivos Sociales.- Producir para proteger los intereses personales y sociales del personal, del gobierno y de la sociedad en general.

B).- Objetivos de Servicios.- Satisfacer las necesidades del público consumidor, proporcionando bienes y servicios en las mejores condiciones.

C).- Objetivos Económicos.- Cumplir con los intereses económicos de los inversionistas, de sus acreedores y de su personal.

D).- Objetivos Tecnológicos.- Aplicar la moderna tecnología en todas aquellas áreas que lo justifiquen, de manera que se beneficie el cumplimiento de los demás objetivos.

Muchas empresas tienen objetivos que se dan por entendidos, o los consideran tácitos y nos los divulgan a todos los miembros, sino sólo a los de alto nivel y en cierta forma sin claridad ni precisión. Al llevar a cabo el estudio de los objetivos, el Auditor deberá definir cuáles son las metas que se tienen y así someterlas a su revisión y evaluación; el Auditor para llevar a cabo su revisión deberá:

- 1.- Entrevistar a los ejecutivos para que le indiquen lo que pretenden alcanzar; para que con esto sea factible formular los fines generales de la entidad, y de ahí partir a las unidades orgánicas de menor jerarquía utilizando el mismo procedimiento de entrevistas.
- 2.- Realizar un listado de las metas que se comprendan claramente.
- 3.- Efectuar anotaciones sobre los comentarios que hagan las personas entrevistadas. ("Este objetivo es el mas importante", - Mi objetivo principal es, "No estoy de acuerdo con ese objetivo". etc).
- 4.- Describir cómo se formulan, revisan y aprueban los objetivos siempre y cuando exista alguna práctica consistente para tal objeto.

#### 2.4 Revisión de Políticas:

Para el logro de los fines es indispensable tener políticas - administrativas adecuadas; ya que las políticas son guías de carácter general que establecen el marco en que deben tomarse las decisiones, asegurando su uniformidad, sin que ello signifique la eliminación de la iniciativa de quienes deciden.

Las políticas sirven de criterio y orientación para todos los dirigentes, los cuales deben interpretar las ideas fijadas -- por la alta dirección.

En la revisión de Políticas se deben tener presentes ciertos aspectos que guíen en la identificación de todas las políticas que se adopten, ya que mientras unas pueden ser formales - habrá otras que sean informales, que no se divulguen o que se den por entendidas; la revisión debe hacerse en conjunto con los objetivos, siguiendo un criterio análogo en cuanto a las consideraciones indicadas anteriormente para la revisión de - objetivos.

#### 2.5 Revisión de Programas:

Los programas son la conjugación de los pronósticos, objetivos, políticas y presupuestos que señalan una cierta exactitud de los resultados que se pretenden alcanzar, los pasos -- por seguir y los recursos por utilizar; asimismo los programas permiten determinar la cantidad de recursos humanos, técnicos y materiales que deberán combinarse de acuerdo al fin - propuesto, también señalan cómo, cuando y dónde se utilizarán dichos recursos en forma específica.

### 111.3.- ASPECTOS INHERENTES A LA ORGANIZACION

3.1 Concepto.- El profesor Agustín Reyes Ponce define que la organización "Es la estructuración técnica de las relaciones que deben existir entre las funciones, niveles y actividades de los elementos materiales y humanos de un organismo social, con el fin de lograr su máxima eficiencia dentro de los planes u objetivos señalados".

La organización es un método de distribución de la autoridad y de la responsabilidad, y sirve para establecer canales prácticos de comunicación entre los grupos.

La organización se encarga de definir la agrupación de las actividades necesarias para llevar a cabo los planes, asignando la autoridad y responsabilidad a quienes tienen a su cargo la ejecución de dichas actividades, - asimismo determina las relaciones que logran la cohe---sión entre todos los esfuerzos tendientes al logro de - los objetivos.

En base a lo anterior el Auditor debe comprender al -- efectuar su revisión lo siguiente:

- Definición de funciones y actividades necesarias para el cumplimiento de los propósitos.
- Integración de esas funciones y actividades en divisiones.
- Jerarquización de autoridad, de manera que los grupos o individuos separados por la división del trabajo -- actúen coordinadamente.
- Definición de cada opuesto.

3.2 Principios de Organización.- Para fines de la Auditoría, es importante y útil el conocimiento de los principios básicos que rigen la organización, ya que estos servirán de guía en la revisión y solución de problemas que se presenten durante el desarrollo del examen, dichos principios son los siguientes:

- 1.- Unidad de Mando
- 2.- Tramo de Control
- 3.- Delegación de Autoridad
- 4.- División del trabajo

Unidad de Mando.- A través de este principio entendemos que la unificación de esfuerzos, la consistencia de dirección y la efectividad de coordinación sólo se logran cuando un grupo tiene únicamente un encargado responsable.

Por lo que se refiere a la revisión del cumplimiento de este principio, exigen del Auditor un completo entendimiento de lo que es la autoridad tal como se ejerce efectivamente en el área sujeta a revisión, lo cual implica un conocimiento detallado de las actividades de cada persona.

El Auditor para llevar a cabo esta fase se puede apoyar del análisis de puestos, manuales y gráficas de organización para que determine objetivamente la situación de cada individuo dentro de la estructura orgánica.

Tramo de Control.- Indica que un encargado únicamente debe tener el número de subordinados que pueda controlar eficientemente, el tramo de control es un factor que limita el número de unidades y su disposición en la estructura orgánica; las causas que debe considerar el Auditor con el fin de mejorar el tramo de control y definir el número de subordinados son las siguientes:

- a).- Tipo de Trabajo.- Mientras más rutinario sea un trabajo mayor número de subordinados podrá manejar un jefe.
- b).- Capacidad del Jefe.- Mientras mayor capacidad y aptitud tenga un jefe en la solución de problemas, mayor número de subordinados podrá controlar.
- c).- Capacidad de los subordinados.- Cuando los subordinados tengan una mayor preparación en sus diferentes campos, - su jefe podrá aumentar el número de subordinados.
- d).- Definición de los objetivos y las políticas.- Cuando una entidad tenga sus planes bien determinados, y que cada elemento conozca qué es lo que se desea y cómo se puede guiar, los jefes también podrán aumentar el número de subordinados.
- e).- Estructura orgánica.- Cuando cada individuo conozca bien cuál es su función dentro de la organización, de quién depende, quienes dependen de él, sus relaciones con los demás jefes, sus funciones, los jefes podrán dirigir un mayor número de subordinados.
- f).- Nivel jerárquico.- Mientras más alta sea la posición de un jefe, menor número de subordinados podrá tener.

El Auditor en su revisión debe tratar de definir el número -- adecuado de elementos para cada jefe, teniendo en cuenta que tanto el aumento como la disminución del tramo de control tiene consecuencias indeseables:

- Un tramo de control reducido implica un mayor número de niveles.
- Un tramo de control extenso puede originar una falta de dirección y control de los propios subordinados.

Delegación de Autoridad.- La autoridad es el elemento clave, ya que a través de ella se está dando facultad para exigir a otros que actúen en el cumplimiento de los objetivos que se han definido, asimismo las relaciones de autoridad dan la cohesión necesaria para agrupar las distintas unidades orgánicas.

La delegación de autoridad es, en cierta forma, una derivación del tramo de control; cuando éste ya está limitado en el número de subordinados, se tiene que recurrir a delegar autoridad, con el consiguiente aumento de niveles jerárquicos, el Auditor, al examinar este principio, debe hacerlo considerando conjuntamente con el tramo de control y no en forma separada.

División del Trabajo.- Parte de que el trabajo y las obligaciones deben desintegrarse para poder ser ejecutadas por varios elementos y así aprovechar las ventajas de la especialización, el Auditor al efectuar su examen debe considerar que la división del trabajo debe aprovecharse cuando:

- a).- Un trabajo es demasiado para que pueda realizarlo un sólo elemento.
- b).- Se tienen distintas aptitudes especializadas entre el personal.
- c).- Se desea aprovechar las ventajas de la especialización.
- d).- Se busca obtener un mejor control.

También se deben considerar las desventajas que presenta la división de labores cuando es llevada al extremo, y entre ellas se pueden considerar las siguientes:

- a).- El trabajo demasiado sencillo o rutinario puede resultar monótono y sin interés para quienes lo realizan.
- b).- Una alta especialización requiere un mayor número de elementos.

El Auditor al efectuar la revisión de los principios mencionados, no debe hacerlo en forma aislada, tratando de hacer un desglose entre cada uno, sino que debe examinarlos, analizarlos y revisarlo en forma conjunta, ya que todos están presentes y guardan una estrecha vinculación en toda estructura orgánica.

### 3.3 Revisión de Funciones.

Las funciones son el conjunto de actividades desarrolladas por un elemento o grupo de ellos o en general por una entidad, encaminadas al logro de los objetivos; en una organización sólo se deben llevar a cabo aquellas funciones que positivamente sean necesarias para el cumplimiento de sus metas.

Las funciones se pueden clasificar en:

- 1.- Funciones Básicas
- 2.- Subfunciones
- 3.- Actividades

Funciones Básicas.- Son aquellas que son indispensables para que una entidad logre sus propósitos, asimismo se pueden clasificar en primarias y secundarias.

Las Funciones Primarias.- Son las que existen en todo tipo de empresa, independientemente de las características particulares que cada tipo de organización pueda tener. Dichas funciones son las siguientes:

- Mercadotecnia.- Todas las actividades encaminadas a man tener un flujo constante de bienes y servicios del pro-- ductor al consumidor.
- Producción.- Es todo aquello que incluya la creación de utilidad o aumente el poder de satisfacer las necesida-- des humanas.
- Financiamiento.- Es la obtención y aplicación eficiente de los fondos necesarios para operar la empresa.

Funciones Secundarias.- Son aquellas que complementan a - las funciones primarias para obtención eficaz de los propó-- sitos.

Estas funciones dependen a su vez del tipo de cada entidad-- en particular. Algunas funciones que se pueden agrupar ba-- jo esta clasificación son:

- Personal.- Todas las actividades encaminadas a que el - personal se desarrolle al máximo y logre sus fines indivi-- duales, a través de las mejores relaciones de trabajo.
- Contabilidad.- Todas las actividades necesarias para re-- gistrar e informar sobre las transacciones efectuadas.
- Investigación y Desarrollo.- Son aquellas actividades - tendientes a crear nuevos productos o perfeccionar los ya existentes.

Subfunciones.- Son el conjunto de actividades que integran un grupo con características y fisonomía propias, suficien-- tes para agrupar una unidad orgánica cuyos objetivos están-- subordinados a los fines de la función básica a la cual per-- tenecen.

Por ejemplo podemos señalar. La función básica mercado--  
tecnia las subfunciones pueden ser: Publicidad, Ventas, In-  
vestigación de Mercados, otro ejemplo es:

Función básica

Finanzas

Subfunciones

Crédito

Análisis Financiero

Contabilidad

Actividades.- Las subfunciones a su vez estan integradas  
por grupos de actividades que se pueden definir como un -  
conjunto de labores o tareas específicas, generalmente --  
realizadas por un elemento o un grupo pequeño, con la fi-  
nalidad de cumplir con los propósitos de la subfunción en  
que están involucradas.

Ejemplo: La subfunción ventas, las actividades pueden ser:  
Ventas de Contado, Ventas de Crédito, Empaque, Factura---  
ción, etc.

El Auditor al llevar a cabo la revisión de las funciones, sub--  
funciones y actividades debe tener en cuenta que toda labor o  
tarea, incluso la más simple, es posible de ser mejorada de for  
ma más sencilla, más económica, menos fatigante etc., el Audi--  
tor al efectuar la revisión se puede apoyar o utilizar procedi-  
mientos tales como el análisis de puestos, diagramas manuales -  
de organización.

### III.4.- ASPECTOS INHERENTES A LA DIRECCION

#### 4.1 Concepto:

La Dirección tiene como finalidad la de ordenar las acciones a seguir para alcanzar los objetivos establecidos - en la planeación bajo la estructura orgánica implantada en el proceso de organización.

Para FREDERIK TAYLOR la Dirección consiste en " Una vez constituido el grupo social se trata de hacerlo funcionar, tal es la misión de la Dirección " , la que " consiste para cada jefe, en obtener los máximos resultados posibles de los elementos que componen su unidad en interés de la empresa ".

La Dirección es el elemento de la Administración en el que se logra la realización efectiva de todo lo planeado; asimismo es la función ejecutiva de guiar y vigilar a los subordinados.

Ante la complejidad que el elemento humano presenta a la Administración y que es esencia de la Dirección como fase del Proceso Administrativo, un jefe debe tratar de que sus subordinados colaboren por convicción propia y no por imposición; esta colaboración se obtiene cuando se motiva al personal, cuando se le hace notar que sus metas individuales van implícitos con los fines generales de la entidad.

Las principales causas que motivan al personal para que colabore en forma más eficiente pueden ser:

- 1.- Ingresos Suficientes
- 2.- Reconocimiento a su dignidad humana
- 3.- Reconocimiento a su trabajo
- 4.- Posibilidad de superación personal
- 5.- Seguridad en su empleo

El Auditor en su revisión debe estudiar que dentro de - los planes, de los objetivos, de las políticas y de las decisiones que se tomen, se detecten esas motivaciones- que son originadas a través de las relaciones humanas - y las comunicaciones.

A través de estos medios un jefe, en su función de Dirección, puede obtener la colaboración eficiente del - personal a su cargo.

El Auditor podrá apreciar y evaluar cómo ejecutan los - jefes su función administrativa de Dirección mediante - el examen de las relaciones humanas y de las comunica- ciones.

#### 4.2 Relaciones Humanas:

El Auditor debe obtener un panorama más real sobre las- relaciones humanas que se practican, lo cual evidente- mente tendrá un perfil subjetivo, pero también validez- para detectar las fallas cuyas causas sean identifica- das en las relaciones entre la entidad y el personal.

Básicamente la Dirección está fundamentada en las rela- ciones humanas que se practican; de su comprensión y de la aplicación de los principios esenciales dependerá el éxito de quien dirige. Esto es razonable en función de que la colaboración de los subordinados depende de la - armonía que haya entre éstos y su jefe.

Indiscutiblemente el elemento humano siempre presentará una serie de situaciones difíciles de evaluar, sin em- bargo, el Auditor debe orientarse por cualquier camino- que le pueda conducir a sentar algunas conclusiones que conduzcan a mejorar las situaciones conflictivas que -- existan en el área de relaciones humanas.

#### 4.3 Comunicaciones:

Las comunicaciones son los instrumentos por medio de -- los cuales se está en contacto para guiar y supervisar al personal, asimismo para que el jefe conozca el resultado de sus decisiones. El jefe, para dirigir, necesita comunicar y ser comunicado, por lo que el Auditor para llevar a cabo su revisión no debe pasar por alto las comunicaciones existentes en la organización. También debe revisar que todos los segmentos de la entidad estén integrados y coordinados a través de comunicaciones adecuadas, teniendo en cuenta que muchas funciones pueden ser buenas al mejorarse las comunicaciones.

El personal se guía por lo que les comunican sus jefes para conocer como realizar su trabajo.

Los informes, las instrucciones, los memorandums y demás medios empleados, deben ser motivo de revisión por parte del Auditor para evaluar su grado de eficiencia. La revisión y evaluación de las comunicaciones existentes en una empresa deben efectuarse basándose en los siguientes principios:

- 1.- Las comunicaciones deben fluir amplia y claramente en todas direcciones, de tal forma que el personal esté bien enterado de todo cuando pueda afectarle.
- 2.- Las comunicaciones son más importantes cuando mayor participación tiene un jefe en la toma de decisiones.
- 3.- Los medios para comunicar deben ser los más adecuados.
- 4.- Las comunicaciones deben emplear un vocabulario común entre las partes comunicadas con el fin de evitar malas interpretaciones.

5.- A toda comunicación descendente debe corresponder al menos una comunicación ascendente, puesto que la primera indicará que debe hacerse y la segunda informará cómo se cumplió la orden.

Para el examen de las comunicaciones, el Auditor debe emplear instrumentos tales como manuales y gráficas de organización y debe realizar comparaciones con las relaciones reales, que le permitan determinar el flujo actual -- que están siguiendo éstas comunicaciones.

#### 4.4 Evaluación de Dirigentes:

En esta fase de revisión es donde se tiene la oportunidad de evaluar la calidad propia de los dirigentes, ya que -- como son ellos los que originan, mediante sus decisiones-Administrativas, todo el conjunto de actividades u operaciones encaminadas a realizar los objetivos establecidos, la Auditoría también debe efectuar una crítica constructiva que sugiera mejoras en el comportamiento de los directivos.

El Auditor puede llevar a cabo esta evaluación en base a los resultados que ellos alcancen, los propios planes -- darán la pauta para medir su actuación, ya que en la medida que logren los objetivos que se les han fijado, así -- será su desempeño.

Es importante señalar que la evaluación de los ejecutivos a través de los resultados que logren sólo tendrá veracidad cuando los planes se hayan definido los más perfectamente posible y se cuente con una estructura orgánica -- adecuada, para poder deslindar responsabilidades entre -- los diferentes niveles de ejecutivos. El Auditor para -- que pueda realizar dicha evaluación, debe percatarse de -- lo siguiente:

- Cada jefe o directivo debe tener determinados claramente sus objetivos y planes.
- Los objetivos y planes de los niveles inferiores deben estar subordinados a los planes y objetivos generales.
- Los objetivos señalados y las realizaciones obtenidas - deben medirse de preferencia sobre bases cuantitativas - tales como costo, volúmen de ventas, rendimiento sobre la inversión, utilidad, ingresos etc.
- Los jefes o directivos deben tener como guía el Presupuesto del área que está bajo su dirección, el cual estará derivado de los presupuestos generales.
- La estructura orgánica debe señalar las diferentes unidades orgánicas de cada jefe o directivo, señalando su responsabilidad y autoridad así como las relaciones con los demás miembros de la organización.

Frecuentemente se dice que es imposible medir la ejecución de los dirigentes, en virtud de que existen muchos - intangibles; sin embargo, como absoluta, tal afirmación - es impropia por que sí hay índices cuantitativos de - ejecución suficientemente significativos como para tener bases en que fundamentar un juicio.

Algunos de los índices que se pueden mencionar son los siguientes:

- Costos de venta.
- Niveles de inventarios.
- Rotación de empleados.
- Quejas de los clientes.
- Número de accidentes.
- Porcentaje de errores cometidos en determinada labor.

El Auditor también puede colaborar con los dirigentes -- para que mejoren sus capacidades personales y con ello -- sus resultados, lo cual deberá hacerlo en forma por demás sutil para no lastimar su ego, más aún cuando es común -- encontrar dirigentes del tipo "sabelo todo", que son reacios a los cambios.

El Auditor puede llevar a cabo esta función por medio de pláticas, mesas redondas, conferencias, recomendación de lecturas que se refieran, al desempeño y desarrollo directivo, ya que en la mayoría de los casos siempre se despiertan inquietudes.

## 111.5 ASPECTOS INHERENTES AL CONTROL

### 5.1 DEFINICION DE CONTROL.-

"Es la recolección sistemática de datos, para conocer la realización de los planes; consiste en evaluar lo realizado, comparándolo con las normas o estándares establecidos de manera que se tomen las medidas adecuadas cuando surge cualquier -- variación" (C.P. FABIAN MARTINEZ "AUDITORIA ADMINISTRATIVA").

DEFINICION DE MADDOCK según AGUSTIN REYES PONCE en su libro- "Administración de Empresas" Control: es la medición de los resultados actuales y pasados, en relación con los esperados ya sea total o parcialmente, con el fin de corregir mejorar- y formular nuevos planes.

El objetivo principal del Control es vigilar que todas las - operaciones o actividades que se realicen se apeguen lo más- estrictamente posible a los planes, programas o normas pre- viamente establecidos, con la finalidad de reducir, hasta -- donde sea posible, las desviaciones entre lo que se estima - obtener y lo que realmente se obtuvo.

En mi opinión Control es "La comparación de los resultados - obtenidos con los resultados deseados; es importante en el - desarrollo de la Auditoría ya que de alguna manera el con- -- trol servirá de parámetro, en relación con lo estipulado en los programas de Trabajo de Auditoría y los resultados que - se han logrado, por medio del control se obtiene una retroa- limentación de información, la cual servirá para corregir -- errores en caso de que estos surjan.

El Ejercicio de control tiene como fundamento la Planeación, la organización y la dirección, de los cuales dependerá la - efectividad de los diferentes controles.

El Auditor, al haber revisado esas Funciones, también ha hecho avances en la revisión de los controles, ya que éstos tienen como elementos los siguientes puntos:

- a).- Definición de objetivos
- b).- Fijación de políticas adecuadas
- c).- Programas de acción precisos
- d).- Sistemas y procedimientos efectivos
- e).- Estructura orgánica adecuada
- f).- Buena práctica de relaciones humanas
- g).- Comunicaciones eficientes
- h).- Registros y formas adecuadas

## 5.2 Fases del control.

Todo control se desarrolla por medio de Fases estructuradas perfectamente, mismas que el Auditor deber revisar junto con todos aquellos elementos que estén íntimamente relacionados, puesto que todas las etapas del proceso administrativo guardan una estrecha relación.

Las fases del control son las siguientes:

- 1.- Fijación de la norma.
- 2.- Medición de lo realizado.
- 3.- Evaluación de resultados.
- 4.- Corrección de desviaciones.

1.- Fijación de la Norma con la finalidad de ejercer eficiencia. Todo control requiere una base o norma con la cual se hará la comparación de lo que se realiza, a fin de llevar a cabo la evaluación; la norma nos señala los resultados que razonablemente se espera obtener como son los propios planes, los objetivos, los programas, hasta llegar a estándares fijados por medios más exactos como son los estudios de tiempo y movimientos de métodos estadísticos o técnicas matemáticas.

Es evidente que varias normas ya las revisó el Auditor en la etapa de la planeación, por lo que en este punto sólo tendrá que relacionar esta área con la fase de control.

Por otra parte el Auditor debe comprobar que en todo control se identifique plenamente una norma o base lo suficientemente significativa como para poder evaluar la eficiencia de lo que se realiza.

2.- Medición de lo realizado: Esta fase se refiere a la medición de lo que se ha realizado; en este punto El Auditor debe revisar que los medios utilizados en la medición sean los adecuados, esos medios pueden ir desde una simple - - observación personal hasta un equipo electrónico completo; lo importante es que el medio empleado informe oportunamente al responsable del área que cubre el control sujeto a revisión, de manera que le permita tomar las medidas preventivas necesarias.

3.- Evaluación de Resultados: Esta tercera fase del control compara lo realizado, medido con las normas establecidas, para conocer como se han cumplido las operaciones; si se se ha cumplido con las normas, si se rebasan o si no se alcanzaron.

El Auditor debe hacer un examen de los resultados a fin de comprobar si las normas están correctamente definidas o si deben corregirse o modificarse.

4.- Corrección de las desviaciones.- El objeto de esta fase es corregir las desviaciones que se hayan detectado en la fase anterior; el Auditor debe comprobar que realmente se hayan llevado a cabo las correcciones que fueron necesarias y, mas aún, que servirán para prevenir que no se incurra nuevamente en esas desviaciones. Asimismo el Auditor estará también en posibilidad de comprobar que se informe -

a su responsable sólo de las desviaciones que se presenten y no de todas las operaciones o actividades que se -- realicen, aunque se hayan efectuado de acuerdo a las normas establecidas.

En la revisión de los controles, el Auditor debe llegar -- al fondo de las causas que han originado desviaciones para poder definir no sólo que sucede sino también el porque, y -- para que de esta forma las correcciones no sean transitorias sino permanentes. También, debe cerciorarse de que los -- controles están actualizados en cuanto a su mecanismo, ya que de estar obsoletos la eficiencia del control estará -- disminuyendo.

### 5.3 Campos del Control.

La otra área de revisión de los controles se refiere al -- campo que cubren, en vista de que toda actividad puede -- controlarse con respecto a uno, varios o todos los campos siguientes:

- a).- Cantidad
- b).- Calidad
- c).- Unidad Monetaria
- d).- Tiempo

Un control se considera más eficiente cuando abarca el -- mayor número de campos, la importancia de lo que se desea controlar será lo que determine cuales y cuantos campos -- deberán tomarse en cuenta en un control.

El Auditor debe considerar lo siguiente:

- 1.- Todo control debe comprender al menos el campo que se -- refiere a unidades monetarias (costo), puesto que es -- el común demoninador de todas las operaciones que se-

realizan en las entidades, las cuales quedan plasmadas en los registros contables.

- 2.- Un control es más significativo y completo cuando, - además de los campos cantidad y unidades monetarias, - incluye el de tiempo.
- 3.- Todo control que comprenda unidades monetarias debe - estar coordinado y subordinado al sistema de control-presupuestal.

#### 5.4 Tipos de Control.

##### 1.- Control Financiero

Campos Principales

- Unidades Monetarias
- Cantidad (horas-hombre, horas-máquina, etc).
- Tiempo (período presupuestal)

##### 2.- Control de Personal

Campos Principales

- Cantidades Monetarias (Sueldos y salarios)
- Cantidad (producción, personal)
- Tiempo (horas de trabajo)
- Calidad (eficiencia laboral)

##### 3.- Control de Inventarios

Campos Principales

- Unidades Monetarias (costo de artículos)
- Cantidad (número del Artículo almacenado) etc.

#### 5.5 Principios de Control.

El Auditor debe cerciorarse de que todas las actividades- o funciones que puedan ser consideradas como críticas -- sean sujetas a control, el cual debe llevarse a cabo en -

forma efectiva; debe realizarse cada una de las fases del control y los campos abarcados deben ser los mínimos requeridos para que se cumpla con los principios de un eficiente control.

Los principios del Control son los siguientes:

- 1.- Un control debe ejercerse en aquellos puntos críticos o estratégicos en que puedan ocurrir frecuentes --- desviaciones que impidan que las actividades se cumplan conforme se han planeado.
- 2.- Un control debe reflejar la estructura orgánica, de manera que un jefe ejerza el control en el área precisa que se le ha fijado dentro de la organización.
- 3.- Un control debe manifestar rápidamente cualquier desviación preferentemente antes de que suceda, de manera que prevengan anomalías presentes y futuras.
- 4.- Un control debe ser económico.
- 5.- Un control debe ser de fácil comprensión, para que -- quién lo va a ejercer lo entienda y lo ejercite libremente.
- 6.- Los controles dentro de una entidad deben ser mínimos en números, simples en su mecanismo y significativos en su información.
- 7.- Un control debe utilizar el principio de excepción y la información de ahí derivada debe indicar la falla y la acción a emprender.

C A P I T U L O   I V

INFORME DE AUDITORIA

#### IV.1 OBJETIVO E IMPORTANCIA DEL INFORME

El informe de Auditoría es un documento que se elabora - con el objetivo de indicar la naturaleza y alcance de la Auditoría que se ha efectuado, así como la opinión que - se ha formado el Contador Público (Auditor) acerca de la situación financiera, organizacional u operativa de la - entidad que examinó, esto es en función del tipo de Auditoría que se practique.

El informe refleja los resultados obtenidos en el desarrollo de la revisión, y mostrará a quienes lo lean, la calidad, el alcance y el desempeño de quienes lo ejecutaron. Esto mismo exige que el informe revista, una - - adecuada presentación, un claro y completo contenido de lo que se informa y al propio tiempo que sea oportuno, - para que se tomen las medidas inmediatas que en él mismo se sugieran.

Es importante que dicho informe se elabore en forma concreta, es decir que sea objetivo en cuanto a los resultados que en él se desean comunicar.

## IV.2 CONTENIDO DEL INFORME

En la formulación del informe es necesario pensar en quienes van a recibirlo, para diseñarlo en la forma que sea más fácilmente comprensible. El diseño y contenido del informe pueden variar, en virtud del tipo de Auditoría que se practique. Los puntos principales que debe contener un informe para poder calificarlo de completo son los siguientes:

A).- Tratándose de una Auditoría de tipo administrativo u operacional.

- 1.- Objetivo de la Auditoría
- 2.- Hechos relevantes a nivel empresa
- 3.- Hechos relevantes de cada departamento o sección
- 4.- Recomendaciones
- 5.- Conclusiones
- 6.- Anexos

- Objetivo de la Auditoría:

Esta parte del informe debe contener respuestas a las preguntas ¿Por qué? y ¿Cómo? de la Auditoría Administrativa, se tendrá que informar en forma clara, pero concisa, cuál fue la finalidad del trabajo desarrollado (evaluar la administración general, de un departamento, de una función, etc.) dando una explicación breve en lo referente al trabajo ejecutado de acuerdo al convenio original y Programa de Auditoría, Algunos ejemplos de la idea principal son los siguientes: "Hemos llevado a cabo una revisión y estudio de la organización de la empresa con el propósito de formular y presentar las sugerencias necesarias para mejorarla de acuerdo al nuevo plan administrativo, para centralizar todas las operaciones que hasta la fecha han venido realizando las sucursales".

"De acuerdo a sus instrucciones, hemos realizado un examen - de la situación administrativa de la empresa X, S.A., a fin de proporcionarles una opinión sobre la misma, de acuerdo al proyecto de fusión que se tiene con la mencionada empresa".

"Se ha llevado a cabo el examen de la función de compras de X, S.A., con el objeto de determinar los cambios necesarios para que opere con mayor eficiencia de acuerdo a los -- requerimientos actuales".

- Hechos relevantes a nivel empresa (generales)

En esta parte del informe se hace mención a todos aquellos - hechos relevantes negativos para la empresa, que por consi-- guiente requieren medidas correctivas inmediatas.

Es importante que estos sucesos sean tratados en orden de -- importancia, es decir, los más importantes deben ir al prin-- cipio, posteriormente los de menor significancia o que no re-- quieran una atención inmediata.

Esta sección del informe puede decirse que es la más impor-- tante, ya que en ella se reflejan los resultados o es donde se resumen las fallas encontradas por la Auditoría Adminis-- trativa; por esa razón es en esta parte donde primeramente - fijan su atención quienes reciben el informe. El Auditor -- debe expresar en forma breve y concreta aquellas situaciones que requieran de mayor atención de los interesados y que se refieran al comportamiento general de la entidad.

Los siguientes ejemplos pueden ser factores de mayor relevan-- cia a nivel empresa:

- 1).- "La organización general de la empresa no es la más apro-- piada para las operaciones futuras que se han planeado, por razones que se detallan en el Anexo X".

2).- "Las estadísticas del desarrollo de la empresa en -- cuanto a su posición, comparándola con otras unidades en la industria y con entidades similares, revelan -- que la empresa se ha estancado en los últimos dos ejer -- cicios".

- Hechos relevantes por departamentos o secciones:

En esta parte se dan a conocer con mayor detalle todos - aquellos problemas o hechos que directamente afectan a - cada sección o departamento en particular. Aquí es nece -- sario tratar a cada departamento o área por separado, - señalando las fallas que se detectaron e incluir toda -- información que pueda ser de interés tanto para la perso -- na a la cual se dirige el informe, como para el encarga -- do del departamento que se está comentando.

Por ejemplo en el departamento de ventas se pueden comen -- tar los siguientes hechos factibles de detectar en una - revisión: "No se ha llevado a cabo un estudio sobre las -- posibilidades de promoción de los productos secundarios, los cuales representan un renglón económico importante, -- ver anexo Y".

Las reclamaciones de clientes son numerosas y sin embar -- go, no se han estudiado para prevenir su repetición, lo -- cual va en perjuicio de las ventas".

- Recomendaciones:

El Auditor en esta sección anotará las recomendaciones - que van a beneficiar o mejorar a la entidad.

- Estas recomendaciones también deben plantearse de manera -- concisa y clara, asimismo deberán dar una idea general - del por qué de los cambios y beneficios que se originen una vez accepta -- dos e implantados. También se pueden incluir algunos comentarios sobre

el plan de reorganización que se proyecte llevar a cabo, una vez que se hayan discutido y aceptado las recomendaciones sugeridas, es evidente que dichas recomendaciones, independientemente que se puedan o no emprender por el propio personal de la entidad, deben al menos ser supervisadas por los Auditores hasta su completa aceptación.

Ejemplo de recomendación:

"Se recomienda que los supervisores del departamento de producción tomen un curso de capacitación para unificar sus criterios en el manejo de su personal".

ANEXOS:

Está última sección del informe se destina para incluir diagramas, gráficas, cuadros, formas de papelería y en general todos aquellos datos que sirven para ampliar o hacer más clara la información contenida en las secciones. Es recomendable para facilitar la lectura e interpretación de los anexos, que éstos se presenten siguiendo el mismo orden con que se desarrollen las partes anteriores; los anexos van a formar parte del informe como información complementaria que de alguna manera servirán para comprender más fácilmente algún problema planteado en los puntos anteriores.

- Presentación: Características generales que se deben considerar para la elaboración del informe.

1.- Se debe utilizar un lenguaje claro, conciso y accesible a los lectores, acatando las reglas gramaticales.

2.- El informe debe desarrollarse en una secuencia lógica y ordenada.

- 3.- Debe estar escrito en forma convincente, que refleje la seguridad de lo que se está informando.
- 4.- Se deben incluir anexos (gráficas, diagramas, etc), que sean ilustrativos y den énfasis a lo que se informa.
- 5.- Todos los anexos deben presentarse con alguna explicación y referencia en el texto.
- 6.- La presentación del material debe cubrir los requerimientos de corrección, competencia, limpieza y calidad.

El Auditor en ningún momento debe descuidar una verificación total del contenido del informe, para lo cual debe comentarlo con su equipo de trabajo y en algunas ocasiones -- con alguien de la empresa, asimismo, el informe debe convencer a quienes va dirigido de que el trabajo de Auditoría es un instrumento necesario que debe utilizarse consistentemente para que la administración de una empresa siempre sea -- eficaz y dinámica.

B).- Cuando se trata de un informe de Auditoría de tipo -- financiera el contenido de ésta varía en función del tipo -- de informe que se va a presentar; ya que dentro de la Auditoría Financiera se conocen dos tipos de informe, que son:

- 1.- Informe corto también conocido como Dictamen.
  - 2.- Informe largo o información complementaria.
- Informe corto o Dictamen.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del -- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., señala que el dictamen es "El documento formal que suscribe el Contador Público conforme a las Normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del ~~examen~~ realizado sobre los Estados Financieros revisados".

El dictamen es la culminación del trabajo del Contador Público, y constituye un reporte por medio del cual los interesados del trabajo de Auditoría conocen los resultados de la investigación practicada.

La Comisión de Normas y Procedimientos establece diversas formas de emitir un dictamen de acuerdo a las circunstancias mismas que son:

- 1.- Dictamen Limpio o sin salvedades.
- 2.- Dictamen con salvedades o excepciones.
- 3.- Dictamen Negativo u opinión adversa.
- 4.- Abstención de opinión.

Dictamen limpio o sin salvedades.- Se emiten cuando no existen limitaciones o salvedades en la revisión, un dictamen de este tipo implica necesariamente que el Auditor no tuvo limitación alguna en su trabajo, que no encontró conceptos o partidas significativas que estuvieran en desacuerdo con principios de contabilidad y que no hubo inconsistencia alguna de importancia en las bases de aplicación de dichos principios de contabilidad, incluyendo las reglas particulares de valuación y presentación.

Dictamen con Salvedades o Excepciones.- Se emite cuando en la revisión se detecta alguna de las siguientes situaciones.

- a).- Por desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad - los que incluyen las reglas particulares de su aplicación.
- b).- Por desviación en la aplicación consistente de los principios de contabilidad, incluyendo las reglas particulares.
- c).- Por limitaciones en el alcance del examen practicado.
- d).- Por incertidumbres

Dictamen negativo u opinión adversa: Se emite cuando las salvedades por desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad son de mucha importancia, de tal manera -- que hagan que, los estados financieros en conjunto no muestren la situación financiera y/o los resultados de las operaciones; es importante que se elabore un listado que contemple todas las razones que la justifican.

Abstención de opinión.- Este dictamen se da cuando en la revisión hayan existido limitaciones en el examen practicado, impuestas ya sea por la propia empresa o por las circunstancias, de tal manera que esto ocasione que el Auditor no pueda formarse una opinión sobre los Estados Financieros en conjunto; el Auditor en este caso deberá expresar que se abstiene de opinar, señalado todas las causas que ocasionaron dicha abstención.

Generalmente un dictamen contiene los siguientes puntos:

- 1.- Identificación de los estados financieros con objeto del dictamen.
- 2.- Mención de que se han examinado los estados financieros sujetos a la revisión.
- 3.- Mención de las bases utilizadas para la revisión y del alcance de la misma.
- 4.- Opinión del Contador Público que practicó la Auditoría
- 5.- Mención de la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados y de su consistencia en relación con el ejercicio anterior.

Un dictamen pueda estar formado por los siguientes párra--  
fos principales:

Párrafo I.- Relativo a los procedimientos o alcance.

Párrafo II.- Relativo a las salvedades.

Párrafo III.- Relativo a la opinión.

- Párrafo relativo a los procedimientos o alcance:

En este párrafo el Auditor incluye tres afirmaciones funda--  
mentales que son:

- a.- Haber examinado los estados financieros descritos en -  
un principio.
- b.- Que el examen se realizó conforme a las normas de Audi--  
toría generalmente aceptadas.
- c.- Que se utilizaron en la revisión todos los procedimien--  
tos que fueron necesarios de acuerdo con las circuns--  
tancias.

- Párrafo relativo a las salvedades:

En este párrafo, se origina cuando existe alguna o algunas--  
partidas que no están conforme con principios de contabili--  
dad, incluyendo las reglas particulares de valuación y de--  
presentación o por alguna inconsistencia en las bases de --  
aplicación de dichos principios y reglas particulares; tam--  
bién puede darse esta situación cuando hayan existido limi--  
taciones en el alcance o que existan incertidumbres sobre--  
la solución de algún problema importante. En términos ge--  
nerales toda salvedad que en alguna forma influya en la in--  
terpretación de los estados financieros, debe quedar claramente esta--  
blecida en este párrafo del dictamen.

- Párrafo relativo a la opinión:

Este párrafo se compone por tres afirmaciones elementales que son:

- a.- Que los estados financieros reflejan en forma razonable la situación financiera y los resultados de las operaciones.
- b.- Que los estados financieros se han elaborado de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- c.- Que dichos principios de contabilidad se aplicaron en forma consistente en relación con ejercicios anteriores.

Un ejemplo de emitir un dictamen es el siguiente, de acuerdo a la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría existen dos formas de expresar dicho dictamen.

- 1).- En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los Estados Financieros que se acompañan, preparados por la Administración de la Compañía, presentan la situación Financiera de la Compañía X, S.A., al ... y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.
- 2).- He examinado el balance general de la Compañía X, S.A. al ... y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la -  
Compañía X, S.A., al ... y los resultados de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes -  
con las del año anterior.

- Informe Largo o Información Complementaria.

Se le llama informe largo a los análisis o comentarios que amplían la información básica que se encuentra contenida -  
en un juego de estados financieros dictaminados por el -  
auditor: generalmente este informe se elabora como complemento a la revisión que para fines del dictamen fueron sometidos dichos estados financieros, ya que se tienen los -  
elementos de juicio necesarios para su formulación.

La preparación del informe largo se realiza durante el desarrollo del trabajo de Auditoría; es importante que el -  
auditor encargado así como los ayudantes, efectúen todas -  
las anotaciones de consideración en los "Papeles de Trabajo" con objeto de que al momento de elaborarlos no exista la posibilidad de omitir comentarios importantes.

Para una buena presentación del informe, es fundamental -  
que el aspecto técnico sea expuesto en forma comprensible.

Que la sencillez y simplicidad con que se redacte y presente redundará en beneficio de los interesados; asimismo es importante evitar información innecesaria y detallada.

Contenido del informe Largo. .

El Auditor de antemano debe acordar con los interesados de sus servicios cuales son los datos de mayor interés que -

deberá contener así como la extensión y finalidades que se persiguen con el mismo; obviamente como se señaló en capítulos anteriores esta situación forma parte del Programa - de Trabajo que elabora el Auditor previamente.

Generalmente un Informe largo contiene los siguientes puntos:

- 1.- Dictamen.
- 2.- Estado de Situación Financiera.
- 3.- Estado de Resultados.
- 4.- Estado de Variaciones del Capital Contable.
- 5.- Estado de cambios en la Situación Financiera a base - de efectivo.
- 6.- Notas a los Estados Financieros.
- 7.- Informe sobre la revisión de la Situación Fiscal de la empresa.
- 8.- Anexos complementarios a los Estados Financieros.

Se puede sintetizar que la diferencia entre un informe de Auditoría Administrativa u Operacional y un informe de Auditoría financiera radica en que el informe de Auditoría - Administrativa u Operacional está encaminado a situaciones presentes o futuras de aspectos del proceso administrati--vo que funciona en una entidad efectuando sus operaciones o procedimientos para el buen funcionamiento de la enti---dad. En cambio el informe de Auditoría Financiera está --basado en situaciones históricas referentes a las tran----sacciones financieras efectuadas por la entidad en un ---período determinado.

C O N C L U S I O N E S

## CONCLUSIONES

- 1).- La Auditoría debe estar contemplada dentro de las empresas como un instrumento de control y evaluación, cuyos objetivos específicos sean los siguientes:
  - a).- Evaluar la razonabilidad de la información plasmada en los Estados Financieros Básicos.
  - b).- Medir y fomentar la eficiencia en la utilización de los re cursos humanos, Financieros y materiales, así como de los sistemas y procedimientos de organización y operación.
  - c).- Servir de apoyo a los órganos de Dirección y mando en la toma de decisiones.

Esto implica que los órganos que detentan la autoridad reg palden y apoyen sus propuestas y recomendaciones por medio de cursos de acción alterna, a través de los cuales se -- dicten dispositivos y se adopten medidas que preserven el patrimonio de las organizaciones.

La Auditoría es una actividad profesional por lo tanto debe estar basada en el ejercicio de una técnica especializa da y en la aceptación de una responsabilidad pública como profesional.

- 2).- Los resultados de la Auditoría dependerán de la planeación que se efectúe de la misma, esto origina la estructuración de un Programa de Trabajo acorde a las necesidades y carac terísticas específicas de los objetivos que se persiguen -- en la revisión.

El Programa de Trabajo se ubica en la etapa de planeación, debido a que la planeación de la Auditoría consiste en de terminar anticipadamente a la ejecución de la labor, cuales son los

procedimientos que se han de emplear, que extensión se dará - a las pruebas y en que momento u oportunidad se van a desarrollar, y el Programa de Trabajo es un enunciado lógicamente - ordenado y clasificado de los procedimientos de Auditoría - que han de emplearse, así como la extensión y oportunidad de su aplicación.

Un Programa de Trabajo cuidadosamente elaborado y ejecutado - proporciona orden y coordinación en el desarrollo de la intervención; asimismo reporta un trabajo más completo, rápido y - eficiente, permite mayor concentración en las áreas más significativas que se habrán de examinar. También sirve de apoyo para calendarizar las actividades, y para determinar una - estimación del tiempo y número de ayudantes que se requerirán para realizar el trabajo de Auditoría; al mismo tiempo sirve de guía a los ayudantes, controla el desarrollo de las actividades y deja constancia en papeles el trabajo ejecutado.

- 3).- Para la estructuración de él Programa de Trabajo se involucran tres elementos, que coordinados entre sí proporcionan --- las bases sobre las cuales se fundamenta la revisión que --- habrá de llevarse a cabo. Dichos elementos son los siguientes:
- a).- Entrevistas preliminares con él o los interesados de la Auditoría. Con el objeto de establecer la finalidad, condiciones y limitaciones de la intervención.
- b).- Planeación de la Auditoría.- Con el objeto de determinar previamente los procedimientos, los cursos de acción y las actividades que se deberán realizar para lograr los objetivos deseados.
- c).- Estudio y Evaluación del Control Interno.- El examen del Control Interno es la base para determinar la naturaleza, la extensión y la oportunidad de las pruebas y demás procedimientos de Auditoría que se emplearán en el desarrollo de la revisión.

4).- La Administración es una herramienta vital para poder desarrollar cualquier actividad, ya que sus elementos nos proporcionarán información competente para lograr los fines que se persiguen; también sirve de apoyo para coordinar los elementos - humanos, materiales y técnicos que se han de utilizar con la mayor eficiencia posible.

5).- El Informe o Dictamen es el documento en donde se van a reflejar los resultados obtenidos en el desarrollo de la labor -- efectuada. Reviste tanta importancia su contenido, debido -- a que por medio de él se mostrará la calidad del trabajo realizado, asimismo será la base para la toma de decisiones; es -- por ello que el informe debe ser concreto y preciso con lo -- que se desea comunicar a través de él.

## BIBLIOGRAFIA

### Apuntes de Administración I

Facultad de Contaduría y Administración  
Universidad Nacional Autónoma de México  
México, D. F.

### Apuntes de Auditoría I y II

Facultad de Contaduría y Administración  
Universidad Nacional Autónoma de México  
México, D. F.

ARIZMENDI PEDRASO DULCE MARIA

#### Programas de Auditoría

Tesis para obtener el título de Lic. en Contaduría  
Facultad de Contaduría y Admon. UNAM  
México, D. F.

### DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA

Ediciones Larousse - Edición 1979  
México, D. F.

LEONARD WILLIAM P.

#### Evaluación de los Métodos y Eficiencia Administrativa

Editorial Diana, 1a. Edición, 6a. Impresión 1977  
México, D. F.

MARTINEZ VILLEGAS FABIAN C.P.

El Contador público y la Auditoria Administrativa

Ediciones Contables y Administrativas, S. A. 2a. Edición 1970

México, D. F.

Normas y procedimientos de Auditoria

Instituto Mexicano de Contadores Públicos A. C.

2a. Reimpresión mayo 1985

México, D. F.

OJEDA CARREON PEDRO C.P Y M.A.

Qué es la Auditoria en la Administración

Trabajo de Investigación que presenta para obtener la Maestría  
en Admon. Facultad de Contaduría y Admon. UNAM

México, D. F.

REYES PONCE AGUSTIN

Administración de Empresas I y II parte

Editorial Limusa, 10a. tercera reimpresión 1977.

México, D. F.

**TESIS PROFESIONALES**  
**Mecanografía e Impresión**

**Campeche No. 156, Col. Roma**

**México, D. F. 06700**

**564-3954 y 584-7153**